

21. Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil

Tânia Carvalhais Pereira

O texto que se segue, preparado especialmente para esta coletânea, não apenas contém uma descrição detalhada do sistema arbitral tributário português contido no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT – Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano),¹ como também indica importantes elementos, derivados daquele Regime, que poderiam servir de subsídio à instituição da arbitragem tributária no Brasil.

Para que o modelo arbitral tributário brasileiro possa servir como meio efetivo de concretização dos valores da certeza e da justiça na tributação, dois daqueles elementos podem ser destacados:² o primeiro é a publicação obrigatória das sentenças arbitrais em matéria tributária. Em Portugal, esclarece a autora, já são mais de 5.000 (cinco mil) as decisões arbitrais publicadas no site do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).³ O acesso a tais decisões é público e fácil, fruto de uma ampla interpretação do princípio da publicidade que deveria servir de norte à formação da arbitragem tributária no país.

Além disso, o papel do Conselho Deontológico do CAAD é digno de nota. Ele exerce a função de designação, supervisão e eventual substituição dos árbitros; a ele se credita uma boa parcela do sucesso do instituto português, geralmente visto pelo

1 Cf. CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Legislação e regulamentos. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 30 ago. 2021.

2 Apenas a título exemplificativo e sem prejuízo de outros elementos que são referidos no artigo.

3 As decisões estão disponíveis em: <https://www.caad.org.pt/>. Acesso em: 30 ago. 2021. É no CAAD que funcionam os tribunais arbitrais responsáveis pela arbitragem tributária em Portugal (art. 4º, n. 2, do RJAT).

contribuinte e pela administração tributária como meio idôneo, justo e expedito para resolução de litígios. Uma experiência que também poderia ser considerada na arbitragem tributária brasileira.

O artigo menciona, ainda, diversas outras características da via arbitral tributária portuguesa que poderiam ser aproveitadas no Brasil. O país só tem a ganhar se tais características forem ponderadas no debate público do tema.

Em 2011, o Governo da República foi autorizado a legislar, no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, prevista como um “direito potestativo dos contribuintes”.

A autorização legislativa constante do art. 124^o da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, impunha a previsão de um meio de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, alternativo à impugnação judicial, em que o julgamento do Tribunal Arbitral fosse feito segundo o direito constituído.

No uso dessa autorização legislativa da Assembleia da República, veio a ser aprovado o Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, que introduziu no ordenamento jurídico português o RJAT.

O RJAT entrou em vigor em 25 de janeiro de 2011, mas a sua aplicação ficou dependente da publicação de uma portaria de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários que funcionariam no CAAD, que só entraria em vigor a 1 de julho do mesmo ano.⁴

A remissão legal – para portaria – do ato de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira surge, assim, como o instrumento normativo que revela a natureza voluntária da vinculação do ente público à arbitragem tributária – podendo estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos –,⁵ e que permite, em simultâneo, a operacionalização do recurso à arbitragem tributária como um direito potestativo do sujeito passivo.

4 Para uma abordagem geral do regime da arbitragem tributária, cf. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Arbitragem tributária: breves notas. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord.). *A arbitragem administrativa e tributária: problemas e desafios*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 375-388; SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 95-240; e FALCÃO, José Poças. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 185-216, 2011.

5 Cf. art. 4^o do RJAT.

A introdução da arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico português, configurada como uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio tributário, teve em vista a prossecução de três objetivos principais, expressamente previstos no preâmbulo do respetivo diploma, a saber: (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) imprimir maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária e Aduaneira ao sujeito passivo, como pressuposto de uma tutela jurisdicional constitucionalmente prevista no art. 20º da Constituição; e (iii) contribuir para a redução da pendência de processos nos tribunais tributários de primeira instância.

O RJAT reflete características próprias dos regimes tradicionais de arbitragem em Direito público, que conjuga com características próprias do regime geral do contencioso tributário, estando, inclusive, mais próximo deste último do que do primeiro.

A originalidade do RJAT está patente em vários aspetos, desde logo, no que diz respeito à delimitação do respetivo âmbito de aplicação material, à limitação da competência em razão do valor, ao regime de prazos aplicável nas fases do procedimento e do processo arbitral, assim como ao regime de recurso e impugnação da decisão arbitral.

O novo paradigma introduzido pela arbitragem tributária em Portugal rompeu com a tradição do direito da arbitragem ao impor um modelo de arbitragem institucionalizada, num Centro de Arbitragem que oferecia especiais garantias de independência e imparcialidade – o CAAD.

Inovadora foi também a opção normativa de cometer a designação dos árbitros a um Conselho Deontológico, presidido por um Juiz Jubilado que tenha exercido funções públicas de magistratura na jurisdição administrativa e fiscal e nomeado pelo Conselho Superior da Magistratura.

Ao Conselho Deontológico do CAAD foi cometida a função de designação, supervisão e eventual substituição dos árbitros, com o objetivo de promover a confiança das partes e de terceiros na arbitragem como meio idóneo, justo e expedito para a resolução de litígios em matéria sensível, como é a matéria tributária.

A arbitragem em matéria tributária foi concebida como um meio jurisdicional de resolução de litígios alternativo à impugnação judicial, aplicável, por isso, apenas na fase declarativa do processo tributário.

Com efeito, à luz do regime em vigor, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária está limitada à apreciação da legalidade de atos de

liquidação de tributos, cujo valor não exceda os dez milhões de euros. De fora da arbitragem tributária ficou todo o processo executivo, a execução de julgados e as ações para a prática do ato devido.

Ainda que o âmbito de competência dos tribunais arbitrais seja significativamente mais reduzido do que o dos tribunais administrativos e fiscais, naquele que é o respetivo âmbito concorrencial, a arbitragem tributária vem contribuindo para libertar os tribunais tributários de um acréscimo de cerca de 20% de processos⁶ que, não fora este meio alternativo de resolução de litígios, iriam acrescer às pendências acumuladas ou engrossariam os números do “contencioso suprimido” que numa ponderação tripartida – valor/custo/tempo – poderia nunca chegar aos Tribunais.

O regime jurídico da arbitragem tributária, em conjugação com os regulamentos do CAAD, garante, ainda, a transparência e a publicidade dos procedimentos de seleção e designação dos árbitros e das taxas de arbitragem devidas em cada processo.

As taxas de arbitragem devidas nos processos em que a designação dos árbitros é deixada ao Conselho Deontológico do Centro são equiparadas, em termos de valor, às custas devidas, a final, pela parte vencida nos tribunais administrativos e fiscais.

O regulamento de custas e os honorários dos árbitros são públicos, estando disponíveis para consulta na página oficial do CAAD.

Em simultâneo, foi prevista a publicação obrigatória das decisões arbitrais, expurgadas dos elementos suscetíveis de identificar o sujeito passivo. Até ao momento em que se escreve, foram publicadas mais de 5 mil decisões arbitrais no *site* do CAAD, de acesso público, sujeitando-as ao escrutínio do povo em nome do qual a justiça é constitucionalmente administrada.

As decisões jurisdicionais, incluindo as proferidas pelos tribunais arbitrais, devem ser expressas e suficientemente fundamentadas, dar provas inequívocas de uma aplicação correta, objetiva e igualitária do direito aplicável,

6 REPÚBLICA PORTUGUESA. Estatísticas da Justiça. Indicadores de desempenho dos tribunais administrativos e fiscais em 1^a instância. Disponível em: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Indicadores-de-desempenho-dos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>. Acesso em: 2 fev. 2021; e REPÚBLICA PORTUGUESA. Estatísticas da Justiça. Movimentos dos processos nos tribunais administrativos e fiscais de 1^a instância. Disponível em: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>. Acesso em: 2 fev. 2021. As estatísticas oficiais de 2020 ainda não se encontravam disponíveis quando da elaboração deste artigo.

sem concessões a influências indevidas, ou a arranjos oportunistas, e sujeitas ao escrutínio público. Um escrutínio que apenas poderá ser efetivamente garantido por uma interpretação ampla do princípio da publicidade, concretizado, desde logo, na publicação efetiva das decisões jurisdicionais, aqui incluindo, como não poderia deixar de ser, as decisões dos tribunais arbitrais, com especial incidência nas que apreciem pretensões de direito público.

Em um Estado de Direito Democrático, como é o caso de Portugal, em que a justiça é administrada, nos termos da Constituição, em nome e por conta do povo, a publicação das decisões dos tribunais assume um papel fundamental na garantia da fiscalização do exercício democrático da atividade jurisdicional e apresenta-se como um importante instrumento de comunicação com a comunidade, promovendo o direito à informação e o acesso do cidadão à Justiça.

A proibição expressa do recurso à equidade e a publicidade obrigatória das decisões arbitrais são, por isso, duas características marcantes do regime de arbitragem tributária português que convive com o princípio geral da irrecorribilidade da decisão arbitral, mas que admite o recurso, nos termos previstos no RJAT, para o Tribunal Constitucional, o recurso por oposição de julgados para o Supremo Tribunal Administrativo e a anulação da decisão arbitral pelo Tribunal Central Administrativo Sul.

Enquanto órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro, na aceção do art. 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), os Tribunais Arbitrais Tributários são interlocutores diretos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ), contribuindo para “a aplicação uniforme na (União) de todas as disposições que fazem parte da (sua) ordem jurídica”.⁷

A aplicação prática do regime de arbitragem tributária em Portugal vem revelando o potencial desse instituto em articulação direta com o TJ. A evolução do Direito europeu em geral, e da harmonização da tributação indireta em particular, tem sido fruto de algum voluntarismo do TJ, com especial impulso do mecanismo do reenvio prejudicial, que potencia um verdadeiro diálogo jurisprudencial com os Tribunais dos diversos Estados-Membros.⁸

7 Cf. acórdão do TJ de 26 de outubro 1982, “Kupferberg”, 104/81, *Rec.*, 1982, n. 14.

8 PIÇARRA, Nuno; COUTINHO, Francisco Pereira. A europeização dos tribunais portugueses. *Working Paper*, n. 18, [s.d.]. Os dados estatísticos citados estão disponíveis em: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-06/ra_2016_pt_web.pdf. Acesso em: 2 fev. 2021.

O acesso direto dos Tribunais Arbitrais Tributários ao TJ, em um prazo inferior a seis meses, apresenta-se como uma vantagem adicional do regime que vem contribuindo, de forma significativa, para a uniformização da interpretação do Direito Europeu, designadamente do regime de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).⁹

Nove anos volvidos, a análise dos dados estatísticos mais recentes permite-nos concluir que a arbitragem tributária produz efeitos diretos e indiretos ao nível da diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes, em virtude da celeridade na resolução dos litígios fiscais, com a antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de procedência do pedido, redução do valor da indemnização a pagar em juros e dos encargos com a prestação de garantia e o patrocínio.

A celeridade da resposta também contribui para uma adaptação de procedimentos por parte da própria Autoridade Tributária e Aduaneira, com reflexos ao nível da eficiência da gestão, da previsibilidade e do nível de litigiosidade.

A redução dos custos financeiros para os contribuintes está relacionada com a previsibilidade do tempo médio de decisão e com a redução dos encargos com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal.

A imprevisibilidade do tempo médio de resolução dos litígios em matéria tributária nos tribunais é altamente penalizadora dos operadores económicos e francamente angustiante para os contribuintes singulares, com menor poder económico.

No que respeita ao tempo médio de decisão, a arbitragem tributária tem conseguido garantir a prolação de uma decisão final no prazo médio de cerca de quatro meses e meio após a constituição do Tribunal Arbitral. O prazo legal para a prolação da decisão é de seis meses, prorrogável até ao dobro, por períodos sucessivos de dois meses, em casos devidamente fundamentados. O mesmo será dizer que em casos especialmente complexos, a decisão arbitral será proferida, na pior das hipóteses, no prazo de um ano após a constituição do Tribunal Arbitral.

À arbitragem tributária deve ser igualmente reconhecido o mérito de contribuir para um “efeito preventivo na eclosão de litígios”, no sentido de que a celeridade na prolação e na publicação das decisões arbitrais assegura a

9 Sobre a questão do IVA, cf. PEREIRA, Tânia Carvalhais. Contributo dos tribunais arbitrais tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord.). *Estudos de conciliação, mediação e arbitragem*. Braga: AEUM, 2019, p. 47-71.

tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, que recupera o seu papel de verdadeira fonte mediata de direito, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes.

A falta de sintonia entre a jurisprudência e a legislação contribui para a diminuição da relevância prática da jurisprudência enquanto fonte mediata de direito no plano da prevenção de litígios tributários, com custos não despreciandos.

A celeridade é, por isso, um valor em si mesmo, na medida em que a ausência de decisão em um prazo razoável compromete a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva constitucionalmente garantida, nos termos do art. 20º da Constituição da República Portuguesa.

Mas, para além dessa “refração subjetiva”, em um determinado caso concreto, ou em relação a um determinado contribuinte, a celeridade da resposta judicial tem efeitos positivos nos mais diversos domínios, com reflexos positivos ao nível da competitividade e imagem externa de Portugal.

O modelo de arbitragem tributária português conta já com nove anos de aplicação efetiva, com provas dadas e amplamente reconhecidas por todos os operadores jurídicos e pelo próprio TJ, no Acórdão Ascendi, Processo C-377/13, de 12 de junho de 2014.

Partindo das palavras do advogado-geral Maciej Szpunar no Processo C-377/13, que se acompanham, o

Tribunal Arbitral Tributário não é, pois, uma jurisdição arbitral designada por vontade das partes. Pelo contrário, penso que há que considerá-lo um elemento do sistema judicial português tal como os tribunais judiciais e administrativos. A especificidade dessa instituição respeita apenas ao facto de o legislador português ter decidido permitir aos contribuintes submeter os seus litígios com a Administração Fiscal a uma jurisdição que funciona de maneira menos formal, mais rápida e mais barata do que as jurisdições administrativas ordinárias. É a manifestação de uma tendência, que não se verifica só em Portugal, de desformalização e simplificação dos procedimentos jurisdicionais através do recurso a técnicas e dispositivos próprios dos mecanismos da resolução privada de diferendos. É também um elemento da especialização dos tribunais e dos juízes, necessário no contexto da crescente complexidade das relações socioeconómicas e, logo, dos diferendos submetidos aos tribunais. Esta abordagem, pode dizer-se pós-moderna, da justiça é o resultado da evolução do sistema judicial e do sistema jurídico no seu conjunto.

Em termos comparados, no Brasil a aplicação do regime jurídico da arbitragem em matérias tributárias ainda é incipiente. Em 2015 foi alterada a Lei n. 9.307/96, que trata de arbitragem em geral, para permitir que a Administração Pública direta e indireta pudesse utilizar tal regime para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. O alcance dessa possibilidade no âmbito tributário vem sendo objeto de um intenso debate acadêmico.

Nesse sentido, os desafios com os quais o Brasil se depara são muito semelhantes aos que Portugal enfrentou por ocasião da implementação do regime: a alegada indisponibilidade do crédito tributário, os limites da renúncia de receita, os critérios de escolha dos árbitros e as normas deontológicas aplicáveis.

Em Portugal, a indisponibilidade do crédito tributário não tem força constitucional, encontrando-se prevista no n. 2 do art. 30^o da Lei Geral Tributária (LGT) que, pese embora a respetiva designação, não corresponde a um diploma de valor reforçado. Nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa defende que,

numa interpretação holística, que tenha em mente a globalidade do nosso sistema de administração executiva no âmbito das relações jurídicas tributárias, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários só poderá reportar-se a créditos consolidados, cuja existência esteja assente, depois de esgotados os meios normais de impugnação: até aí não haverá a certeza de haver direitos de crédito e, por isso, os atos que declaram a eliminação jurídica dos atos que definiram créditos tributários não implicam redução ou extinção desses créditos cuja existência na ordem jurídica ainda não está assente.¹⁰

Por outras palavras, estando em causa um crédito litigioso, a apreciação da ilegalidade da sua emissão poderá ser suscitada nos tribunais administrativos e fiscais ou, em alternativa, junto dos tribunais arbitrais.

Samuel Almeida defende, ainda, que “[d]ecidindo os árbitros de acordo com o Direito constituído, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário não é posto em causa por um tribunal arbitral, tal como não é colocado em causa por qualquer órgão jurisdicional”.¹¹

10 SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. Coimbra: Almedina, 2017.

11 ALMEIDA, Samuel. Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária. In: ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da; OTERO, Paulo. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Almedina, 2011, v. V, p. 382.

Apelando, uma vez mais, às palavras do advogado-geral Maciej Szpunar, apresentadas em 8 de abril de 2014, no âmbito do Processo Ascendi, “importa observar que, em matéria fiscal, uma das partes no litígio é sempre uma autoridade do Estado que age no exercício de funções de autoridade pública, sendo atualmente a tributação e a cobrança de impostos uma prerrogativa reservada ao Estado. Tal basta para demonstrar que um órgão encarregado de decidir litígios na matéria, como o Tribunal Arbitral Tributário, não é uma jurisdição privada”.

José Poça Falcão defendeu mesmo que, se era certo que o art. 212º, n. 3, da Constituição Portuguesa prevê que

compete aos Tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, este preceito não pode ser interpretado no sentido da exclusividade dos Tribunais administrativos e fiscais para dirimir litígios administrativos e tributários.¹²

O mesmo autor defendeu, ainda, que

não repudiaria um juízo de inconstitucionalidade [por omissão] a manter-se a inexistência destes Tribunais [Arbitrais] (na falta de melhor alternativa) como meio de dar execução plena à norma constitucional que confere o direito dos cidadãos (no caso, contribuinte) a uma decisão em [...] prazo razoável e com procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade de modo a obter a tutela efetiva e em tempo útil.¹³

No plano deontológico, o RJAT foi especialmente exigente no que concerne às qualidades técnicas e sentido de interesse público dos árbitros, prevendo requisitos apertados de seleção (art. 7º do RJAT), um vasto elenco de impedimentos (art. 8º do RJAT) e deveres dos árbitros (art. 9º do RJAT), posteriormente alargados, desenvolvidos e densificados no Código Deontológico e no Regulamento de Seleção e Designação de árbitros do CAAD.

O modelo orgânico do CAAD é, ainda, o garante máximo da independência no funcionamento dos tribunais arbitrais quer a nível externo, quer a nível interno, o que, no entendimento do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, significa que

12 FALCÃO, José Poça. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 193-194, 2011.

13 FALCÃO, José Poça. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 193-194, 2011.

a entrega da arbitragem tributária a um órgão institucionalizado [o Conselho Deontológico], a funcionar em estreita ligação ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, traduz a salutar preocupação de assegurar que uma tal atividade será exercida sob forte controlo público, o do poder judicial, pelo que, afastados assim receios ou suspeições de uma “privatização” discricionária da justiça, fica, do mesmo modo, garantida a instauração de um clima generalizado de confiança na idoneidade deste sistema de arbitragem.¹⁴

A análise do instituto e dos resultados da implementação do regime de arbitragem tributária português poderá, por isso, revelar-se frutífera, contribuindo para um debate informado que possa conduzir à aprovação de um regime de arbitragem em matéria tributária no Brasil, que tenha em consideração as especificidades inerentes ao sistema tributário brasileiro e seja capaz de contribuir para o desafogamento do poder judiciário e a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

14 Cf. SERRA, Manuel Fernando dos Santos. Conselho Deontológico do CAAD. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 1, p. 8, 2014.