

## **Arbitragem em Matéria Tributária**

O Decreto-Lei aprovado em Conselho de Ministros no dia 11 de Novembro de 2010 introduz a arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico português, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal e com o propósito de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos.

A arbitragem em matéria tributária é instituída, no referido diploma, como um direito potestativo dos contribuintes, com os objectivos de, por um lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, por outro lado, de reduzir a pendência de processos nos tribunais judiciais.

### **Competência dos tribunais arbitrais**

O processo arbitral tributário é introduzido como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, encontrando-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

É admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores, nos casos em que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Por outro lado, é conferida a possibilidade de deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos.

### **Constituição de tribunais arbitrais**

O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa, no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mantendo-se, assim, a regra aplicável à impugnação judicial, quanto a actos susceptíveis de impugnação autónoma e da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico ou no prazo de 30 dias, nos restantes casos.

Do pedido deverão constar a identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido, a identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral, a identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral, os elementos de prova dos factos indicados e indicação dos meios de prova a produzir, a indicação do valor da utilidade económica do pedido de pronúncia arbitral, o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro e, bem assim, a intenção de designar árbitro quando seja essa a opção do contribuinte.

O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, no prazo de 2 dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do mesmo, por via electrónica, à Administração Tributária.

### **Composição dos tribunais arbitrais**

No procedimento arbitral, o contribuinte pode optar por designar um árbitro, caso em que o tribunal funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada uma das partes a designação de um deles e aos árbitros assim designados um terceiro árbitro que exercerá as funções do árbitro presidente. Neste caso, as partes poderão designar árbitros que não constem da lista dos árbitros que compõem o Centro de

Arbitragem Administrativa. Acresce que o sujeito passivo deverá, no momento do pedido de constituição do tribunal arbitral, pagar a taxa de arbitragem pela totalidade.

Por outro lado, caso o sujeito passivo não pretenda designar um árbitro, pode requerer a constituição de um tribunal arbitral cuja designação dos árbitros cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre os árbitros que compõem a lista do Centro de Arbitragem Administrativa. Na realidade, esta é a regra de designação dos árbitros perante o silêncio do sujeito passivo.

Este tribunal funcionará, por seu turno, com um árbitro singular nos casos em que o pedido não ultrapasse duas vezes o valor da Alçada do Tribunal Central Administrativo (isto é, € 60.000) ou com um colectivo de três árbitros, nos restantes casos.

Neste caso, o sujeito passivo deverá pagar uma taxa de arbitragem inicial, sendo a fixação do montante e a repartição das custas pelas partes efectuada na decisão que venha a ser proferida a final.

### **Requisitos de designação, impedimentos e responsabilidade dos árbitros**

Independentemente da opção do sujeito passivo quanto à forma de designação dos árbitros, estes devem ser escolhidos de entre as pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, devendo ser juristas com pelo menos dez anos de comprovada experiência na área do direito tributário, podendo ser nomeados árbitros licenciados em economia ou gestão nos casos em que as questões objecto do processo exijam conhecimento técnico especializado. Pese embora esta opção, o árbitro presidente terá sempre que ser um jurista.

Os árbitros encontram-se sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal.

Assim, constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os previstos no Código de Procedimento Administrativo e no Código de Processo Civil. Constituem também impedimentos ao exercício da função de árbitro os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro, a pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da Administração Tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha

interesse próprio na procedência da pretensão, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro, a pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

Sempre que ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade ou independência, a pessoa designada como árbitro deverá rejeitar a designação, podendo sempre o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar os árbitros que incumpram com os requisitos *supra* referidos.

Importa ainda referir que os árbitros são penal e civilmente responsáveis pelos actos e omissões praticados no exercício das suas funções e pelo incumprimento das suas obrigações, nos termos da lei, podendo nomeadamente ser responsabilizados pelo incumprimento injustificado dos prazos para a prolação da decisão arbitral e, bem assim, pela anulação da decisão arbitral em caso de erro grosseiro.

### **Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral**

No que respeita aos efeitos do pedido de constituição de tribunais arbitrais, importa salientar que, nos casos em que o pedido tenha por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento do requerimento, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo, caso em que procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

Findo o prazo para a revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário, a Administração Tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.

Ainda no que respeita aos efeitos dos pedidos de constituição de tribunal arbitral, são, *grosso modo*, atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à

suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade do direito de liquidação e de prescrição da prestação tributária.

Já no que concerne os pedidos de constituição de tribunal arbitral apresentados com a vista à obtenção das pronúncias de declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, da apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, saliente-se que estes trarão efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida tendo-o, ainda, quanto aos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

Para finalizar a temática dos efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, a apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da instauração do processo arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

### **Processo arbitral**

O processo arbitral tem início na data da constituição do tribunal arbitral e rege-se pelos princípios processuais do contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, da igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, da oralidade e da imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito, da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros, da

cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes, e aos mandatários e da publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Quanto à tramitação do processo cumpre referir que, recebido o pedido de constituição do tribunal arbitral, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária é notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar contestação e, caso pretenda, solicitar a produção de prova adicional.

Apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo, para ouvir as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido e, quando necessário, para convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, devendo ainda comunicar às partes uma data para as alegações finais orais e, bem assim, uma data para a decisão arbitral.

A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstem ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, sendo certo que o tribunal arbitral pode permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respectivo adiamento.

### **Decisão arbitral**

É estatuído um limite temporal de seis meses para a prolação da decisão arbitral, com possibilidade de uma prorrogação que não poderá exceder os seis meses, quando existam motivos que fundamentem o alargamento do prazo.

Salvo nos casos em que o tribunal seja composto por um árbitro singular, a deliberação é tomada pela maioria dos membros, podendo ser decomposta em pronúncias parciais incidentes sobre as várias questões objecto do processo.

A decisão deve ser assinada por todos os árbitros, identificando os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, bem como a data em que foi proferida, sendo remetido, por via electrónica, um exemplar assinado da decisão a cada

uma das partes, podendo os árbitros fazer lavrar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais.

Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data.

À decisão arbitral é atribuída, *grosso modo*, a mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado.

Nestes termos, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso, praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto, objecto da decisão arbitral, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente ou liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação.

Caso a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão formulada pelo sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria colectável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral.

De referir, ainda, que a decisão arbitral preclude o direito da Administração Tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou

obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.

### **Recurso e impugnação da decisão arbitral**

É consagrada a regra da irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Com efeito, prevê-se a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada ou para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

O recurso tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto de recurso. Sem prejuízo, o recurso interposto pela Administração Tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para a suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação.

A decisão arbitral poderá, ainda, ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes. O pedido de impugnação deve ser deduzido no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão arbitral ou da dissolução do tribunal arbitral.

Importa acrescentar que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, porquanto queda vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

Finalmente, cumpre referir que se encontra previsto um regime transitório que antevê a possibilidade de os sujeitos passivos submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois



anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais, não podendo, nestes casos de transição de processos, os árbitros ser nomeados pelos sujeitos passivos.