

## **ARTICULAÇÃO ENTRE OS TRIBUNAIS ARBITRAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS À LUZ DO PROJECTO DE DECRETO-LEI SOBRE ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA\***

A possibilidade de existência de tribunais arbitrais surgiu na nossa Constituição (C.R.P.) a partir da sua revisão em 1982, constando actualmente do n.º 2 do seu art.º 209.º. Ao lado do princípio da reserva da função jurisdicional aos tribunais, consagrado no art.º 202.º, o art.º 209.º consagra o princípio da unidade do exercício da função jurisdicional.

Ao admitir tribunais arbitrais, a CRP recusa a vigência de um princípio de monopólio estadual da função jurisdicional. O próprio Tribunal Constitucional, mais do que declarar a arbitragem como um modo legítimo de composição de conflitos, frisa a natureza jurisdicional dos tribunais arbitrais, cf. Ac. n.º 230/86. As decisões do árbitro são verdadeiras e próprias decisões jurisdicionais, dotadas de autoridade, diz-se no Ac. n.º 52/92. Também no Ac. n.º 506/96 afirmou que na nossa ordem constitucional não há apenas tribunais estatais.

Porém, o legislador constituinte não definiu o que são tribunais arbitrais, tendo-se entendido que foi recebido o conceito decorrente da tradição jurídica vigente no direito infraconstitucional. São várias as características fundamentais apontadas aos tribunais arbitrais: i) são normalmente formados ad hoc para o julgamento de determinado litígio, esgotando-se nessa tarefa, podendo, porém, existir tribunais arbitrais permanentes, a que podem ser diferidos os litígios emergentes de determinado tipo de relações jurídicas; ii) são formados por iniciativa das partes ou por iniciativa de instituições representativas dos eventuais litigantes; iii) não têm competência própria, julgando litígios que, na falta deles, são da competência normal de outros tribunais; iv) os juízes (árbitros) são leigos escolhidos segundo certas regras estabelecidas na lei. (cf. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa, Anotada, 3.ª edição revista, Coimbra Editora, anotação XII ao art.º 211.º, p. 808.

\*O presente texto corresponde, com ligeiras correcções e ou acrescentos, à intervenção na Conferência UCP-Lisboa, realizada no dia 14 de Dezembro de 2010, sobre O Regime da Arbitragem Tributária.

Não tendo o legislador constituinte definido o âmbito e a natureza dos litígios que podem ser submetidos à jurisdição dos tribunais arbitrais, foi entendido que ficam de fora os direitos indisponíveis e os litígios constitucionalmente submetidos em exclusivo aos tribunais judiciais.

É sabido que a actual Lei da Arbitragem Voluntária (L.A.V.) -Lei n.º 31/86, de 29 de Agosto-, actualmente em processo de revisão, regulamentou o referido art.º 209.º da CRP, respeitando apenas a matérias civis e comerciais no âmbito de relações jurídicas de natureza privada incluindo aquelas que envolvem entes públicos, pois que de acordo com o art.º 1.º, n.º 4, da LAV, “o Estado e outras pessoas colectivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, se para tanto forem autorizados por lei especial ou se elas tiverem por objecto litígios respeitantes a relações de direito privado”.

O art.º 180.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (C.P.T.A.) é uma “lei especial” para o efeito do disposto no art.º 1.º, n.º 4 da L.A.V., que permite o recurso à arbitragem em determinadas matérias correspondentes ao âmbito da jurisdição administrativa.

Como dizem Mário Aroso de Almeida e Carlos Fernandes Cadilha, in Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, anotação 2.ª ao art.º 180.º, pág. 883, “O domínio do exercício de poderes de definição jurídica unilateral da Administração era, pois, tradicionalmente considerado um domínio de indisponibilidade, entendendo-se, por isso, que a fiscalização da legalidade dos actos de autoridade da Administração era uma prerrogativa reservada aos tribunais estaduais, a quem deve pertencer, em regime de monopólio, o poder de anulação dos actos administrativos ilegais. Embora se admitisse que a invalidade destes actos podia ser incidentalmente verificada, para efeitos indemnizatórios, pelo tribunal arbitral, era, assim, excluído que este tribunal a pudesse reconhecer e declarar a título principal.”, Os mesmos autores, na obra citada, dão nota de que “o contexto alterou-se, sendo cada vez mais fortes os argumentos no sentido do reconhecimento da admissibilidade de arbitragem sobre actos administrativos”. Neste sentido concorreu o art.º 179.º do Código do Procedimento Administrativo (C.P.A.) que permitia que sempre que a natureza da matéria a regular o permitisse e a legislação aplicável ao caso não o impeça de modo inequívoco, a Administração possa optar por substituir a via unilateral de actuação, através de acto administrativo, pela via da celebração de um contrato administrativo, um contrato substitutivo de acto administrativo, de objecto passível de

acto administrativo. Actualmente o art.º 278.º do Código dos Contratos Públicos (C.C.P.) prevê que “Na prossecução das suas atribuições ou dos seus fins, os contraentes públicos podem celebrar quaisquer contratos administrativos salvo se outra coisa resultar da lei ou da natureza das relações a estabelecer”, além de que os acordos endocontratuais previstos no n.º 1 do art.º 310.º do C.C.P. integram o contrato a que dizem respeito (cf. n.º 3 do mesmo preceito legal).

Estas soluções legais tornaram claro que a tradicional barreira entre os actos e os contratos como formas radicalmente distintas de prossecução da actividade administrativa, pelo menos, diminuiu substancialmente.

No que à matéria tributária respeita, um dos óbices que tem sido invocado à admissibilidade da arbitragem é a indisponibilidade do crédito tributário<sup>1</sup> consagrada no n.º 2 do art.º 30.º da Lei Geral Tributária (L.G.T.).

Sendo o pedido de intervenção do tribunal arbitral, da iniciativa do sujeito passivo do imposto, visando-se através do mesmo a obtenção da declaração de ilegalidade de acto tributário, há que ter em conta que sendo ilegal a liquidação, inexistente qualquer crédito, além de que existem actos impugnáveis mesmo em casos em que não há lugar à liquidação de imposto [cf. al. b) do art.º 2.º do projecto a qual corresponde à al. b) do n.º 1 do art.º 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (C.P.P.T.)], ou seja, nem sempre está em causa a (in)disponibilidade de qualquer crédito.

A autorização legislativa constante do art.º 124.º da Lei do Orçamento do Estado para 2010 (OE 2010) -Lei n.º 3-B/2010, de 29.4- tem sido considerada muito ampla, visando constituir uma alternativa ao uso do processo de impugnação judicial<sup>2</sup>. Ainda assim, alguns reclamam competência para o conhecimento

---

<sup>1</sup> A indisponibilidade do direito litigioso tende actualmente a ser substituída pelo carácter patrimonial do direito ou pela sua susceptibilidade de ser objecto de transacção. Expressão desta concepção pode ver-se, designadamente, na proposta da Nova Lei da Arbitragem Voluntária, da autoria da Associação Portuguesa de Arbitragem (A.P.A.), na alteração proposta para a al. g) do art.º 812.º-D do CPC (p.47), disponível no site [www.apa.pt](http://www.apa.pt).

<sup>2</sup> José Casalta Nabais, no Artigo “Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária”, publicado in Mais Justiça

de outras matérias, designadamente, o reconhecimento de benefícios fiscais e de isenções ou o uso da acção administrativa especial para a impugnação de actos de recusa nas referidas matérias ou no caso de revogação de actos favoráveis<sup>3</sup>. Atento o âmbito da autorização legislativa, concretamente, o disposto no n.º 2 do referido art.º 124.º, o qual prevê que: “O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”, afigura-se-nos, salvo melhor opinião, que não se mostra plasmado no art.º 2.º do projecto de decreto-lei a emitir no uso da referida autorização legislativa (doravante designado apenas por projecto), o previsto na 2.ª parte do n.º 2 do mesmo art.º 124.º, antes transcrito, o que eventualmente poderá vir, ainda, a merecer atenção. Do mesmo modo se não vê qualquer referência à mediação e conciliação.

Feito este percurso, não restam dúvidas, em face da referida autorização legislativa, de que estão ultrapassados os obstáculos à admissibilidade de tribunais arbitrais em matéria tributária.

Como se sabe, nestes tribunais não funciona o princípio do juiz natural, pois que os árbitros são indicados por cada uma das partes, sendo que o árbitro presidente é escolhido pelos árbitros indicados, salvo na falta de acordo. Neste caso, é designado pelo Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (C.A.A.D.), que pode escolher um árbitro fora da lista como se depreende do disposto no n.º 4 do art.º 5.º do projecto. Em qualquer dos casos, a designação ocorre quando é conhecida a petição inicial, cf. art.º 15.º, n.º 1 do projecto.

A grande virtude desta possibilidade é a de permitir o reforço da especialização nas diferentes matérias, pois que sem dúvida, para cada uma delas, poderão ser escolhidos os mais habilitados a tratá-la.

---

Administrativa e Fiscal, Centro de Arbitragem Administrativa, Coimbra Editora, Novembro de 2010, p.83-102, refere que “é visível a extensão ou amplitude da autorização legislativa” (p.95).

<sup>3</sup> Alexandra Martins, Partner, KPMG, in “Arbitragem em matéria tributária”, slide 3 de um conjunto gentilmente disponibilizado pela Autora, refere-se à exclusão da “acção administrativa especial, aplicável no caso de recusa de benefícios fiscais ou de reconhecimento de isenções” do projecto de diploma ora em apreço.

O projecto não prevê a possibilidade de as partes recusarem os árbitros designados. Contudo, cabe perguntar se tal omissão impede efectivamente o exercício de tal direito. É que a livre escolha de quem decide, ou pelo menos o reconhecimento de que os requisitos legais de competência técnica e ou idoneidade se verificam, constitui aspecto essencial do próprio conceito de tribunal arbitral voluntário. Conexa com aquela interrogação está a questão de saber se em caso de exoneração de árbitro, prevista no n.º 3 do art.º 7.º do projecto, cabe ou não recurso para um tribunal estadual e, em caso afirmativo, se são competentes os tribunais administrativos de 1.ª instância ou os tribunais de 2.ª instância e se tal decisão judicial é irrecurável.

Importa também clarificar os efeitos da impugnação de tal decisão de exoneração relativamente ao prosseguimento do processo arbitral ou da própria decisão arbitral, no caso de tal impedimento só ter sido conhecido depois da prolação da mesma.

Atenta a autonomia do processo arbitral relativamente ao tribunal estadual, a intervenção deste só deve ocorrer nos casos expressamente previsto na lei, sendo, por isso aconselhável uma maior clarificação dos casos em que há lugar a tais intervenções, sob pena de se virem a gerar diferentes entendimentos acerca de aspectos que poderão ser ainda claramente definidos.

O projecto nada nos diz quanto a isso fora dos casos dos recursos e impugnação da decisão arbitral, parecendo-nos que, para a execução de sentenças favoráveis ao contribuinte, se manterá o processo de execução de sentença previsto no C.P.T.A., cf. dispõe art.º 102.º da L.G.T.. Já as execuções fiscais manterão a natureza de processo judicial, mantendo-se na competência dos tribunais estaduais o conhecimento dos seus incidentes.

Outro aspecto a clarificar prende-se com o saber o que acontece se, findo o prazo de decisão previsto no art.º 19.º do projecto, não vier a ser emitida a decisão arbitral. Pôde constatar-se que esta matéria se mostra regulada no n.º 3 do art.º 43.º da Proposta de Lei da nova LAV da autoria da A.P.A..<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Prevê-se aí que: “A falta de notificação da sentença final dentro do prazo máximo determinado de acordo com os números anteriores do presente artigo, põe automaticamente fim ao processo arbitral, fazendo também extinguir a competência dos árbitros para julgarem o litígio que lhes fora submetido, sem prejuízo de a convenção de arbitragem manter a sua eficácia, nomeadamente para efeito de com base nela ser constituído novo tribunal arbitral e ter início nova arbitragem.”

Julgando os juízes árbitros de acordo com o direito constituído, o projecto não pode alterar o direito tributário substantivo a não ser que altere a L.G.T. e o C.P.P.T. em simultâneo. A não ser assim, temos dois ordenamentos jurídicos, um para cada uma das jurisdições de 1.<sup>a</sup> instância. Referimo-nos, designadamente, ao efeito suspensivo, automático, da liquidação, a partir do momento em que é pedida a constituição do tribunal arbitral nos casos previstos nas al.s b) e c) do art.º 2.º do projecto (cf. n.º 4 do art.º 12.º), o qual cessa no caso de recurso da decisão arbitral interposto pelo sujeito passivo, cfr. parte final do n.º 2 do art.º 24.º do projecto. Este efeito suspensivo, que obsta à emissão do acto de liquidação, não está previsto quando a impugnação judicial é deduzida nos tribunais tributários, nos casos previstos na al. b) do art.º 2.º do projecto, sendo que actualmente não é admissível a impugnação junto destes tribunais, nos casos previstos na al. c) do mesmo art.º 2.º. Acresce que o referido efeito suspensivo pode representar uma diminuição efectiva das garantias patrimoniais de que o Estado actualmente dispõe, sendo de equacionar um mecanismo que, pelo menos em determinadas situações, ou perante determinados indícios, permita afastar este efeito. Por exemplo, sancionando-se com a invalidade a alienação de património que ocorra após o pedido de constituição de tribunal arbitral, ou mesmo antes.

Se bem se apreendeu, não resulta claro que a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral nos casos previstos na al. a) do art.º 2.º do projecto suspenda o processo de execução fiscal nos exactos termos previstos no art.º 52.º da L.G.T. e 169.º do C.P.P.T., ou seja, se for apresentada garantia bancária, sendo certo que se tem questionado se não seria de dispensar tal exigência no recurso à via arbitral, atento que o prazo regra de emissão da decisão é apenas de 6 meses<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Filipe Romão, no Artigo “Arbitragem Tributária – Uma Análise Breve da Autorização Legislativa para Introdução da Arbitragem Tributária constante da Proposta de Lei 9/XI/1.ª A (OE 2010)” publicado in A Arbitragem em Direito Tributário, I Conferência AIBAT-IDEFF, Organização de Diogo Leite Campos, Eduardo Paz ferreira, Colóquios IDEFF, n.º 2, Almedina, Julho 2010, p. 45-61(57), diz o seguinte: “Poder-se-á perguntar se, tendo em consideração que o processo arbitral não deverá ter uma duração superior a seis meses, se justifica que o contribuinte deva obter e manter uma garantia (para suspensão do processo executivo) por tão curto período de tempo, embora não se anuncie qualquer intenção de dispensar tal garantia.”

No que se refere ao regime transitório previsto no art.º 27.º do projecto, faz-se pela primeira vez uma referência a *tribunais arbitrais comuns*, sem se proceder à definição deste conceito, tal como já na Nota Justificativa se fazia referência a *tribunais arbitrais comuns* e a *tribunais arbitrais especiais*, sem contudo se fazer qualquer distinção entre eles.

Quanto ao disposto no n.º 2 do art.º 27.º, a referência à alteração à causa de pedir parece poder ter como pressuposto a possibilidade prevista no n.º 2 do art.º 3.º do projecto, ou seja, 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. Contudo, sendo idêntico o pedido em ambos os processos (a declaração de invalidade do acto impugnado) a divisibilidade das causas de pedir pode trazer problemas, pois que se um dos tribunais anula com fundamento num vício, o segundo processo fica sem objecto.

O desconhecimento de qualquer projecto do Regulamento de Custas a aprovar (cf. n.º 1 do art.º 11.º do projecto) não permite a inteira compreensão, entre outras coisas, de quem suportará os encargos correspondentes à diferença entre as quantias a suportar pela Administração Fiscal, quando vencida, e o total de honorários fixados aos juízes árbitros, pois que o limite a suportar por aquela poderá vir a ser o do Regulamento das Custas Processuais (R.C.P.), de acordo com o disposto na al. n) do art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010.

Finalmente, nada se sabe quanto à possibilidade de apoio judiciário no acesso aos tribunais arbitrais.

Não podemos deixar de dizer que a impressão geral colhida é a de que, na prática, teremos no futuro duas jurisdições ao nível da 1.ª instância, sendo que a arbitral, em tese, terá sempre capacidade de resposta às solicitações que lhe sejam dirigidas, uma vez que não tem juízes árbitros a título permanente e de nomeação vitalícia, em número máximo definido por portaria do Ministério da Justiça.

Por sua vez, em casos de especial complexidade, podem integrar o tribunal arbitral colectivo, além de juristas, juízes árbitros de outras formações académicas (licenciados em economia ou gestão), todos

remunerados de acordo com a sua prestação e complexidade do processo e não todos por igual. Também cabe referir que o regime de responsabilidade dos árbitros não é idêntico ao dos juízes.

Parece, pois, ter sido mais fácil ao legislador criar algo novo do que recriar o existente, o que não nos deixa obviamente indiferentes. Porém, essa seria outra reflexão a fazer. E porque não em conjunto, após algum tempo de vida deste novo modelo de justiça? Aqui fica o repto.

Coexistiremos, conscientes de que concorreremos todos para a melhoria do tempo e da qualidade das respostas aos contribuintes, mas em separado. A possibilidade de se recrutarem juízes de carreira como árbitros, quiçá em regime de comissão de serviço judicial, por período a determinar, constituirá uma mais valia, pois que o contacto daqueles com uma diferente organização e respectiva cultura organizacional constituirá um benefício, porventura também potenciador de melhoria na administração da justiça.



Guida Jorge  
Juíza/TAC de Lisboa