

REFLEXÃO SOBRE A INTRODUÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA¹

Thoughts on the Introduction of Tax Arbitration

José Casalta Nabais

Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Sumário: 1 A jurisdição no Estado de Direito; 1.1 Uma função do Estado; 1.2 A garantia por excelência das pessoas; 2 O quadro amplo da resolução de litígios; 2.1 A prevenção dos litígios; 2.2 A resolução administrativa dos litígios; 3 A introdução da arbitragem tributária; 3.1 A base constitucional expressa; 3.2 A insuficiência da base do direito administrativo; 3.3 A revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos; 4 Alusão à autorização legislativa da LOE/2010; 5 Considerações finais.

A reflexão sobre a introdução do instituto da arbitragem tributária, que é como quem diz do instituto da arbitragem no direito dos impostos, que nos solicitaram, andarà à volta da tentativa de resposta a esta questão: garantirá o actual monopólio estadual da justiça tributária a ideia em que se consubstancia o Estado de Direito, a qual, como é sabido, teve e tem no direito fiscal um dos seus mais importantes pilares fundacionais? Uma pergunta cuja resposta vamos procurar dar através de quatro passos. Primeiro, algumas ideias sobre a jurisdição no Estado de Direito, seja como uma função e um poder do Estado, seja como a garantia por excelência das pessoas face ao mesmo Estado. Depois, como a arbitragem constitui um meio, mais um meio de resolução de litígios, não será inteiramente descabido interrogarmo-nos sobre as vias que actualmente podem quer evitar quer solucionar os litígios sem que estes tenham de ser objecto de um processo jurisdicional. A seguir, centrando-nos mais no tema que intitula este escrito, faremos algumas considerações sobre a introdução do instituto da arbitragem tributária, tendo em conta, desde logo, a base constitucional expressa do art. 209º, nº 2º, da Constituição. Por fim, impõe-se uma alusão à autorização legislativa relativa à arbitragem tributária contida na Lei do Orçamento do Estado para 2010 (LOE/2010). Encerramos esta reflexão com brevíssimas considerações finais.

1 Este texto corresponde a uma versão reformulada e ampliada do inicialmente elaborado, a solicitação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para integrar a publicação por este patrocinada com o título: *Arbitragem no Direito Público*. Coimbra: Coimbra, 2010.

1 A JURISDIÇÃO NO ESTADO DE DIREITO

E a primeira reflexão prende-se com o sentido e o alcance da jurisdição no Estado de Direito. A tal respeito, parece-nos óbvio que a existência de uma jurisdição, de um poder judicial, de um poder entregue a tribunais, que se apresentem como órgãos independentes do poder político e administrativo e que decidam com imparcialidade os litígios jurídicos que lhe sejam submetidos pelas partes, pelos litigantes, constitui um verdadeiro pressuposto do próprio Estado de Direito. Efectivamente, sem a existência e o funcionamento de um poder estadual desse tipo, de um poder judicial, por certo que não poderemos afirmar que estamos perante um Estado de Direito. Por conseguinte, o Estado não pode deixar de ser titular e de exercer a função judicial, fornecendo assim o correspondente serviço de justiça. O que, naturalmente, nada nos diz quanto às específicas possibilidades de realização dessa função estadual. Realização que, como vai subentendido nas nossas palavras, não passa apenas pela instituição e funcionamento de um modelo único de justiça, podendo a mesma ser concretizada segundo modelos relativamente diversificados.

Pois, sendo a jurisdição simultaneamente uma função exercida por um dos poderes do Estado e a garantia por excelência das pessoas inclusive face a esse mesmo Estado, compreende-se que o entendimento dessa função no quadro das funções e poderes do Estado, de um lado, e da mencionada garantia, de outro lado, não seja inteiramente idêntico em toda a parte. Daí que também o papel da jurisdição na realização do Estado de Direito possa ter graduações, apesar da indiscutível aproximação actual dos sistemas consubstanciada no papel reconhecido à função jurisdicional na realização do Direito tanto em abstracto, ao nível da criação das normas jurídicas, como em concreto, ao nível da sua hodierna realização através da aplicação dessas normas. Diversidade que pode ser ilustrada com a compreensão da jurisdição no mundo anglo-saxónico, em que a sua visão como uma função a ser exercida pelo Estado, como um poder do Estado, se apresenta aí bastante esbatida. O que facilita a compreensão da verdadeira missão do juiz que é a de solucionar litígios e não tanto a de exercer ou afirmar um poder do Estado. Daí os amplos poderes de que o juiz dispõe nesse sistema para pôr termo aos processos através da promoção das mais variadas e criativas praticas conciliatórias e diversificados tipos de acordos entre as partes.

1.1 UMA FUNÇÃO DO ESTADO

Pois bem, olhando para o Estado, a jurisdição apresenta-se-nos como uma função exercida por um poder do Estado. Trata-se de uma das três (em rigor, das quatro) funções estaduais que, muito embora o Estado

sempre tenha desempenhado, acabaram por ganhar especial protagonismo com a instituição do Estado Constitucional no século XVIII². Instituição intrinsecamente ligada à necessidade de dividir o exercício dessas funções, por poderes ou complexos orgânicos essencialmente diferentes, de modo a assim prevenir e evitar a absolutização do poder, o poder absoluto, contra o qual justamente foi erguida a construção que conhecemos pelo nome de Estado Constitucional.

Por isso, entre nós, numa *tradição republicana*, que faz todo o sentido como vamos ver, os tribunais aparecem-nos como *órgãos de soberania*, ao lado, portanto, dos demais órgãos de soberania, a saber: o Presidente da República, a Assembleia da República e o Governo. Uma qualificação que a actual Constituição afirma não só ao proceder à enumeração dos órgãos de soberania (art. 110º, nº 1), mas também ao definir a própria função dos tribunais (art. 202º, nº 1).

E faz todo o sentido para quem, como nós, perfilhe a ideia de que o conceito de soberania é um conceito que comporta um inequívoco sentido jurídico e, por conseguinte, um sentido que não se identifica com um poder ilimitado e incondicionado, com um poder que não conhece limites de ordem interna ou de ordem externa³. Pelo que um órgão para ser soberano não carece de um poder ilimitado, como o conceito político de soberania, por via de regra, parece pressupor, mas antes ser detentor de um poder que, na ordem jurídica em que se insere, se apresenta como um “poder jurídico supremo”, um poder que não conhece outros limites senão os materializados na própria Constituição ou os que por esta sejam autorizados.

Um poder que os tribunais portugueses têm desde a primeira constituição republicana, a Constituição de 1911, a qual, por um lado, introduziu em Portugal o controlo jurisdicional da constitucionalidade das leis, segundo o modelo norte-americano da *judicial review of legislation*, e, por outro lado, em coerência com essa inovação (ao que julgamos pioneira no espaço europeu), passou a designar os órgãos supremos do Estado por *órgãos de soberania*, ordenando-os, de resto, no próprio texto constitucional segundo a importância dos mesmos no correspondente modelo de governo. Uma visão das coisas que foi mantida tanto na Constituição de 1933 como na actual Constituição (de 1976). Por conseguinte, os tribunais portugueses constituem órgãos de soberania porque, no quadro da Constituição e no que

2 Segundo a divisão tripartida ancorada na conhecida teoria da separação de poderes do Barão de MONTESQUIEU, uma teoria reconhecidamente tributária, aliás, das ideias de JOHN LOCKE.

3 Caso em que a soberania se apresenta como um conceito meramente político, o qual se compagina apenas com o “Estado absoluto”. Com um tal sentido a ideia de Estado de Direito encontra-se afectada de uma verdadeira contradição nos próprios termos, já que o Estado ou é soberano ou é de Direito.

respeita ao nosso sistema de direito interno, se apresentam como órgãos jurídicos supremos⁴.

Compreende-se facilmente que, a partir da sua perspetivação como função estadual e como função soberana, a função jurisdicional se apresente de algum modo avessa a ser partilhada com os particulares, com os privados, sobretudo quando se reporta àquele sector da justiça que tem por objecto litígios de natureza pública, em que ao poder judicial não se pede que dirima conflitos entre privados, mas antes que julgue a correcção jurídica dos actos praticados pelos outros órgãos estaduais, ou seja, que, a seu modo, julgue os outros poderes estaduais. Por conseguinte, entendida a jurisdição como um poder e um poder cujo exercício cabe a órgãos soberanos, torna-se muito difícil aceitar, por incompatibilidade evidente, a instituição da arbitragem, sobretudo no domínio da justiça pública, mais especificamente no domínio da justiça administrativa e fiscal. Pois, resulta da sua natureza, que o poder não é atribuído para ser cedido ou ser partilhado, mas para ser efectivamente exercido. Assim, uma tal perspectiva joga claramente no sentido do monopólio estadual da função judicial.

Muito embora seja de acrescentar que, todavia, o monopólio da resolução dos litígios jurídicos a favor da função judicial respeita a uma função passiva do Estado, pois os litígios apenas podem ser levados a juízo pelas partes e jamais pelo tribunal⁵. O que revela uma diferença muito significativa face às demais funções soberanas do Estado, que têm carácter essencialmente activo. Uma característica da função jurisdicional que, naturalmente, não pode deixar de ir no sentido de relativizar um pouco as afirmações anteriores.

1.2 A GARANTIA POR EXCELÊNCIA DAS PESSOAS

Mas a jurisdição é, numa outra perspetiva, na perspetiva dos cidadãos, de resto a mais comum, uma garantia, ou melhor a verdadeira garantia das pessoas. Pois, quando se fala em garantia pensa-se imediatamente na garantia jurisdicional, na garantia assegurada através do funcionamento do conjunto dos tribunais. O que não deixa de decorrer de diversos preceitos constitucionais, com especial destaque para o art. 20º e para os nºs 4 e 5 do art. 268º da Constituição. Nesta visão das coisas, a

4 V. neste sentido, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina: Coimbra, 1998. p. 290 e ss. (299). Poder que, devemos acrescentar, veio a ser limitado, de um lado, pela instituição do Tribunal Constitucional (que passou a ter a última palavra na generalidade dos casos de controlo da constitucionalidade realizado pelos tribunais) e, por outro lado, pela integração europeia, a qual veio limitar esse carácter soberano relativamente a todos os órgãos de soberania.

5 V. o nosso estudo o nosso estudo «A revogação do acto tributário na pendência da impugnação judicial», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. v. II, Almedina: Coimbra, 2008. p. 131 e ss. (142).

jurisdição apresenta-se, não tanto como um poder do Estado, mas antes como uma garantia das pessoas, uma garantia para assegurar a realização dos direitos e interesses legalmente protegidos destas. Garantia que, num importante sector da justiça, acaba mesmo revelando-se como um poder contra o Estado, incluindo-se neste obviamente o próprio poder judicial.

Naturalmente que uma tal perspectiva, centrada já não no Estado como a anterior, mas na realização dos direitos e interesses legalmente protegidos das pessoas, não apresenta os obstáculos que revela aquela. Agora o que há que perguntar já não é pelo exercício de uma função soberana, de um poder estadual, mas antes como assegurar a realização dos direitos e interesses legalmente protegidos das pessoas. O que pode passar justamente por, relativamente à resolução dos litígios, deixar aos interessados, aos litigantes, a escolha do órgão para os decidir e, bem assim, o correspondente processo a seguir. Mais, atendendo ao actual contexto de morosidade da justiça, que se apresenta cada vez mais como um verdadeiro problema estrutural do Estado de Direito, podemos mesmo questionar-nos se uma recusa ampla da arbitragem não acaba constituindo uma violação dos direitos de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva, mediante a obtenção de uma decisão judicial em prazo razoável.

Pelo que a abertura à arbitragem, incluindo no reduto formado pelo sector do direito dos impostos, se, por um lado, não põe em causa a ideia de Estado de Direito, por outro lado, parece constituir mesmo uma das formas pelas quais pode passar a sua concretização nos dias de hoje. Por isso, afigura-se-nos que essa via de resolução de litígios não pode, num quadro que se paute por um mínimo de realismo, ser liminarmente dispensada.

De um lado, constituindo a jurisdição a garantia por excelência, o Estado não pode deixar de exercer a função jurisdicional, colocando à disposição das pessoas o correspondente serviço de justiça. O que, em contrapartida, não significa erigir essa via em via necessária e única de obtenção da justiça relativamente a todos e quaisquer litígios. Significa antes que essa via não tem que ser única ou exclusiva. Ou seja, em suma, nem privatização nem monopólio estadual da justiça.

De outro lado, é preciso ter em devida conta a situação actual de sistemas jurídicos como o nosso, em que cada vez mais nos deparamos com um fenómeno de verdadeiro “totalitarismo do direito”⁶ que, entre as suas múltiplas consequências nefastas, tem conduzido, no que à acção

6 Concretizado no peso tentacular que o direito cada vez mais descartável e o correspondente exercício de juristas têm na sociedades contemporânea. Trata-se de uma expressão que ouvimos ao Professor José Francisco de Faria Costa para caracterizar esse fenómeno, o qual, à maneira dos conhecidos três estádios de Auguste Comte, terá sucedido no século XXI ao “totalitarismo da política”, próprio do século XX, do mesmo modo que este terá sucedido ao anterior “totalitarismo da religião” – cf. o nosso estudo «Responsabilidade civil da Administração Fiscal», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. v. III, Almedina: Coimbra, 2010. p. 145 e ss. (148).

dos tribunais diz respeito, a níveis de litigação e consequente volume de pendências judiciais absolutamente incomportáveis para o sistema. Por isso mesmo, não admira que a arbitragem, também a partir desse fenómeno, disponha de um ambiente propício, constituindo assim um instituto que vem sendo admitido um pouco por toda a parte mesmo no respeitante aos litígios cuja solução tem a sua sede no direito público. Efectivamente, bem podemos dizer que as exigências implicadas na praticabilidade do sistema jurídico e, bem assim, do sistema judicial não nos deixam presentemente outra alternativa⁷.

2 O QUADRO AMPLO DA RESOLUÇÃO DOS LITÍGIOS

Perspectivando agora o problema em análise já não a partir do significado e alcance da jurisdição no Estado de Direito, seja como função ou poder judicial, seja como garantia das pessoas sobretudo face ao Estado e demais poderes públicos, mas antes a partir dos litígios cuja solução a jurisdição visa alcançar, é de assinalar que essa solução não pode perder de vista um plano mais geral e abrangente face ao actual crescimento exponencial da litigação em relação ao qual o Estado de Direito tem de se mobilizar no sentido seja de uma actuação efectiva de prevenção dos litígios, seja para a abertura a formas não jurisdicionais, mormente administrativas, de solução desses mesmos litígios. Algumas considerações a este respeito.

2.1 A PREVENÇÃO DOS LITÍGIOS

E uma primeira consideração, a fazer a este propósito, prende-se com a necessidade de ter presente que a justiça fiscal, como a justiça administrativa ou qualquer outra, tem por objectivo solucionar, resolver conflitos. O que apenas será viável se o número litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução⁸.

Por isso, o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objectivo difícil de alcançar mesmo por parte de países mais ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os. Ou seja, em termos mais rigorosos, capacidade real, e não apenas capacidade virtual, para solucionar em termos amplos os litígios.

7 Sobre o princípio da praticabilidade como limite à plena operacionalidade de alguns dos clássicos princípios constitucionais do direito fiscal, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 335 e s. e 373 e ss., bem como REGINA HELENA COSTA, *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

8 Não nos podemos esquecer que o melhor litígio é o que não chega a existir, valendo aqui, a seu modo, a velha regra da sabedoria popular que vale mais prevenir do que remediar.

Num tal quadro, compreende-se que os actuais problemas da justiça, passem, desde logo, pela importância que deve ser dada às medidas de organização social como parte importante da política fiscal, ou seja, às medidas de política fiscal com as quais se pretende melhorar a organização social básica, neste caso a organização básica que constitui o suporte das Finanças Públicas⁹. O que implica, designadamente, estar sempre aberto à interrogação sobre a origem, a prevenção e a resolução dos conflitos, ter presente uma preocupação permanente com a simplificação e melhoria técnica do ordenamento jurídico fiscal e abandonar a velha ideia de que a aplicação das normas jurídicas sobre impostos passa exclusivamente pela actuação unilateral da Administração Fiscal. Ou seja, na adopção de quaisquer medidas no respeitante ao sistema fiscal, não podemos esquecer os conflitos ou litígios que as mesmas podem originar, a premente necessidade de simplificação exigida pelo sistema e a imprescindível convocação da colaboração dos contribuintes para uma lograda aplicação das leis dos impostos¹⁰.

Uma missão que tem naturalmente diversos actores, entre os quais sobressai o legislador, cuja actuação se revela verdadeiramente decisiva, em virtude, desde logo, de se traduzir numa intervenção que se situa a montante da acção dos demais. E, embora uma tal missão esteja sobretudo na mão do legislador do direito substantivo, cujas soluções não podem ser adoptadas sem ter devidamente presente essas preocupações, o certo é que também a legislação processual desempenha um importante papel nesse domínio, não podendo, por conseguinte, alhear-se dum tal problema.

Na verdade, o legislador, qualquer legislador, não pode, hoje em dia, deixar de permanentemente realizar um exigente teste através do qual proceda à avaliação dos impactos, designadamente económicos, que as soluções legais propostas podem desencadear, reportem-se estas ao direito substantivo ou ao direito processual¹¹. Uma avaliação que, em domínios como o aqui em consideração, o respeitante ao direito dos impostos, não poderá deixar de ser perspectivada e analisada tendo em devida conta, não só os resultados, designadamente os montantes de receita fiscal que a disciplina dos impostos visa proporcionar, mas também e de modo muito

9 Em que o problema do efectivo controlo da despesa pública, como a razão de ser do controlo relativo aos impostos, não pode deixar de estar presente, ao contrário do que tem vindo a acontecer - v. sobre o esquecimento relativo ao “poder de gastar”, o nosso estudo, «A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. Almedina: Coimbra, 2005. p. 145 e ss.

10 V., sobre tais aspectos, FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Marcial Pons: Madrid, 2005. p. 21 e ss.

11 Uma avaliação que, sobretudo no mundo anglo-saxónico, desde há muito, se tornou prática corrente, mesmo antes da doutrina da “análise económica do direito” a ter vindo, naturalmente, a favorecer. V. a respeito e por todos, CARLOS DA COSTA MORAIS. Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas, *Cadernos de Ciência da Legislação*, 32, p. 39 e ss, out./dez. 2002.

particular os volumes de litigação que cada lei ou alteração legislativa possa ocasionar, os quais, mais tarde ou mais cedo, não deixarão de se repercutir negativamente na obtenção das receitas¹².

Mais especificamente, o legislador precisa de estar alertado para obstar a que as soluções legais constituam elas próprias um autónomo suporte de litigação, alimentando litígios artificiais. Pois é sabido como muita da litigação actual não se inscreve num genuíno exercício da garantia jurisdicional orientada para a resolução de reais litígios, isto é, de litígios que a interpretação das normas jurídicas e sua aplicação aos casos da vida efectivamente ocasionam, mas antes num quadro mais ou menos sofisticado de expedientes dirigidos a um ganho de causa traduzido num ganho de tempo e numa concomitante obstrução à efectiva realização da justiça, em que, ao fim e ao cabo, mais não temos do que uma utilização abusiva do processo ancorada exclusivamente na morosidade da justiça activamente aproveitada ou mesmo provocada por qualificados actores processuais.

Daí que, como assinalámos noutro lugar, a propósito da reforma do direito processual tributário, exigida pela necessidade de pôr esse sector do direito em consonância com o direito processual administrativo, na configuração que este passou a ter com a reforma protagonizada pela aprovação do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)¹³, em qualquer reforma legislativa, e naturalmente numa reforma do direito processual tributário, como era a que então estava sob a nossa observação, constitui irrecusável incumbência do legislador ter em devida conta a eventual litigação que a disciplina adjectiva dos impostos implicada nessa reforma pudesse vir a fomentar ou a impedir. O que nos revela, por certo, um dos mais importantes e significativos vectores de avaliação do impacto que as soluções legais podem desencadear no domínio do fomento ou incentivo à litigação, sobretudo no respeitante à litigação artificial, que um sistema de justiça fiscal complexo e pesado, pautado por uma ideia basicamente quantitativa da garantia jurisdicional, facilmente pode provocar¹⁴.

12 Para uma análise interessante e esclarecedora em termos de custos-benefícios da litigação, que o legislador em geral e o legislador processual em particular não pode, de todo, ignorar, sob pena de fazer reformas inteiramente desfasadas da realidade e, por conseguinte, totalmente inexecutáveis, v. MIGUEL CARLOS TEIXEIRA PATRÍCIO. *A Análise Económica da Litigação*, Almedina: Coimbra, 2005.

13 Em aplicação desde 2004 – v. o nosso estudo «Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a Reforma da Justiça Administrativa», agora em *Por um Estado Fiscal Snsportável - Estudos de Direito Fiscal*. v. II, cit., p. 160 e s.

14 Quanto à ideia de uma garantia jurisdicional quantitativa, um aspecto, porventura dos mais expressivos, do que vimos designando por discurso quantitativo dos direitos – v. o nosso escrito «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», agora em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2008. p. 87 e ss.

2.2 A SOLUÇÃO ADMINISTRATIVA DE LITÍGIOS

Depois, é de sublinhar que a solução de litígios não pode ser uma reserva absoluta dos tribunais, confundindo o sistema de justiça com o sistema dos tribunais. Pois não nos podemos esquecer que os países mais progressivos, com a ideia de Estado de Direito estabilizada há centenas ou várias dezenas de anos, solucionam a maior parte dos litígios, incluindo os que surgem no agitado domínio do direito dos impostos, em sede administrativa (*lato sensu*). O que, devemos assinalar, não admira nem impressiona, se tivermos, como se impõe, em devida conta o *law on facts* e não apenas, como é a nossa natural tendência, o *law on books*.

Desde logo, é preciso ter presente que a realização ideia de direito não constitui um exclusivo do poder judicial, como a velha inimidade ao Executivo, herdada do “Estado de polícia” do século XVIII, durante muito tempo deu a entender. Uma ideia que, consubstanciada na tendencial crença de que só os tribunais estão em condições de realizar a ideia de direito e de assegurar, assim, um verdadeiro *due process of law*, tem entre nós resistido de uma maneira particularmente visível.

Uma concepção de todo inaceitável no Estado de Direito, em que, como é sabido, por força da sua própria natureza, todos os poderes, naturalmente cada um a seu modo, participam na realização da ideia de direito. Por isso, o que é correcto e deve ser tomado muito a sério é antes a ideia de que todos os poderes do Estado contribuem, cada um deles a seu modo, para a concretização do Estado de Direito.

E entre esses poderes do Estado, não podemos esquecer que tem especial relevo, por se tratar dum poder operacional, ao qual cabe aplicar e executar o ordenamento jurídico no dia a dia, a Administração. Por isso é que na generalidade dos países, com um Estado de Direito desenvolvido, constitua normalidade perene a maior parte dos litígios surgidos, mesmo no campo das relações jurídicas tributárias, caber na competência da própria Administração, embora como o recurso a ampla colaboração dos contribuintes, muitas vezes concretizada em acordos ou contratos.

Uma realidade bem visível na generalidade dos países, mormente naqueles cujos regimes jurídicos constitucionais mais se aproximam do nosso, como é o caso da Alemanha, Itália, Espanha, Estados Unidos da América, etc.¹⁵ Países em que encontramos seja a exigência de uma impugnação administrativa necessária, seja a abertura relativamente

15 V., em geral, FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 153 e ss. No mesmo sentido, embora tendo em conta a situação anterior, v. a *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, nº 2/1999, número subordinado ao tema: *Los Tribunales Administrativos en Matéria Tributaria*, bem como SERGIO ALBURQUENQUE, *La Revisión en Via Administrativa de los Actos Tributarios: La Tutela Prejudicial de los Derechos y Garantías del Contribuyente. Notas para un Estudio Comparado*, polic., Universidad Complutense de Madrid, 2003.

ampla para a celebração de acordos entre a Administração Tributária e os contribuintes e demais sujeitos passivos.

Deparamo-nos com a primeira das situações, por exemplo, na Alemanha, com a “impugnação extrajudicial” (*Einspruch*)¹⁶ e em Espanha com as clássicas *reclamaciones económico-administrativas*¹⁷. Por seu turno, encontramos a segunda das situações, por exemplo, em Itália com o *accertamento con adesione* (sucessor do bem conhecido e já clássico *concordato tributario*)¹⁸, em Espanha com a *acta con acuerdo* (instituto introduzido na nova versão da *Ley General Tributaria*, em vigor desde Julho de 2004, o qual, devemos acrescentar, mais não é do que uma cópia do referido instituto italiano)¹⁹, ou mesmo na Alemanha (em que na alternativa entre a colaboração e a confrontação dos contribuintes com a Administração Fiscal, se opta claramente pela primeira) com os acordos sobre os factos (*Tatsächliche Verständigung*)²⁰.

Um quadro em que é de destacar o que ocorre nos Estados Unidos da América, país que, por ser mais sensível à actuação *ex ante*, prevenindo os litígios, do que à procura de remédios *ex post*, sempre se mostrou aberto aos mais diversos tipos de acordos entre o *Internal Revenue Service* e os contribuintes, como são designadamente os acordos conclusivos (*close agreements*) e as promessas de compromisso (*offers in compromise*)²¹.

Por conseguinte, é bom que nos convençamos que persistir ou insistir naquela visão das coisas é, com toda a certeza, prestar um mau serviço à justiça, à nobre função dos nossos tribunais. Pois entregar a solução de todos os litígios tendencialmente aos tribunais, muitas vezes contabilizando milhares e milhares de bagatelas jurídicas sem a menor dignidade judicial, que não raro conseguem percorrer todas as instâncias judiciais, o que obtemos é o bloqueio ou a quase paralisia

16 Regulado nos §§ 347 e ss. da *Abgabenordnung*. V., por todos, TORSTEN EHMCKE/DIEGO MARTIN-BANUEVO, «La revisión de actos administrativos de naturaleza tributaria en derecho alemán», na citada *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 2/1999, p. 331 e ss.; K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, 20. ed. Köln, 2010. p. 1071 e ss., e FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 186 e ss.

17 V., por todos, AGUSTÍN FLORES ARNEDE. Los Tribunales Económico-Administrativos españoles; CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ. Las reclamaciones económico-administrativas en el ordenamiento jurídico español, na citada *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 2/1999, respectivamente, p. 213 e ss. e 251 e ss.

18 V. sobre esse instituto, VERSIGLIONI MARCO, *Accordo e Disposizione nel Diritto Tributario. Contributo allo Studio dell'Accertamento con Adesione e della Conciliazione Giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2006. Quanto ao “concordato tributario”, v. também o nosso livro *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade*, nº 5 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, 1994, p. 101 e ss.

19 V. sobre esta figura, YOLANDA MARTINEZ MUÑOZ, *Las Actas con Acuerdo en la Nueva LGT*, Marcial Pons: Madrid, 2004., esp. p. 77 e ss., e IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los Acuerdos Tendentes a la Obligación Tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

20 V. K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 737 e ss.

21 V., por todos, SERGIO ALBURQUENQUE, *La Revisión en Vía Administrativa de los Actos Tributarios*, cit., p. 146 e ss., e FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 157.

do funcionamento do sistema judicial. Uma situação que, é importante sublinhá-lo, para além de descredibilizar todo o edifício que suporta o sistema de justiça, não será inteiramente ultrapassável, a nosso ver, através dessa espécie de “*outsourcing* judicial” que, no quadro mais amplo do apelo à “resolução alternativa de litígios”, acaba por configurar uma certa “privatização” da justiça ou, noutros termos, da função judicial. Uma realidade em justamente acaba por sobressair, como sua expressão mais qualificada, a arbitragem.

Trata-se, todavia, de uma via de solução de litígios bem mais ampla do que concretizada na arbitragem, a qual pode desempenhar um papel não despreciando no aliviar dos tribunais da litigação que a complexidade real das actuais sociedades vem propiciando. Sobretudo se essa resolução alternativa de litígios for entendida em termos tais que a mesma seja perspectivada não exclusivamente como remédio *ex post* para o bloqueio dos tribunais, mas sobretudo como remédio que, *ex ante*, obste a que essa situação possa vir a ter lugar. Pois não nos podemos esquecer de que, ao lado de uma visível, e por vezes ostensiva, complexidade artificial suportada não raro pelos mais diversos e poderosos interesses organizados²², não há a menor dúvida de que nos deparamos, hoje em dia, nesta sociedade altamente tecnológica e particularmente sofisticada, própria da pós-modernidade, com uma efectiva complexidade real, a qual, obviamente, não podemos deixar de enfrentar com a coragem que se impõe.

Ora, é justamente no quadro desta sociedade, em que a actuação administrativa se encontra fortemente envolvida em importantes sectores por exigentes requisitos de ordem técnica e económica, que se vem reflectindo presentemente sobre o verdadeiro sentido da jurisdição administrativa, como suporte da garantia a uma tutela jurisdiccional efectiva dos administrados. Reflexões que têm conduzido à proposta de novos caminhos em sede da justiça administrativa, entre os quais se conta o da recuperação e desenvolvimento do controlo extrajudicial prévio e obrigatório das decisões administrativas de base técnica e económica²³.

22 Ou seja, corporações, sejam as mais antigas ou clássicas, como as ordens profissionais e outras associações públicas, sejam as mais modernas, como as associações ecológicas e outras organizações não governamentais, frequentemente transnacionais e centradas na defesa, não raro fundamentalista, dos mais diversos interesses. A esse respeito é devemos observar que tais organizações exercem cada vez mais significativas parcelas do poder do Estado, decidindo importantíssimos assuntos da comunidade sem que, todavia, lhes tenha conferido mandato para tal, sujeitando-se a um qualquer escrutínio democrático.

23 Uma realidade que, como é óbvio, suscita muitos outros problemas que se situam naturalmente a montante do controlo, designadamente jurisdiccional, das decisões administrativas que a suportam. Efectivamente, eles começam logo no parâmetro normativo a que estas se devem conformar, o qual, para além de cada vez mais se apresentar como um parâmetro de produção multi-nível (nacional e internacional ou supranacional) e ser, em larga medida, resultado da cooperação entre os parlamentos e os governos, raramente contém um critério de decisão minimamente rigoroso como o decorrente do entendimento clássico do princípio da legalidade ou princípio da juridicidade da acção administrativa. O que continua, depois e em consequência disso, na própria tomada das decisões pelos órgãos

Uma via através da qual se visa proceder, numa primeira fase, ao teste das decisões administrativas num ambiente dialéctico consentâneo com a sua natureza genética, já que assente numa discussão de argumentos entre iguais, capaz de trazer ao respectivo procedimento os meios adequados a que, numa segunda fase, quando a questão seja colocada perante tribunal, este possa submetê-la aos testes típicos do controlo jurisdicional no âmbito da ampla discricionariedade técnica presente nessas decisões²⁴.

Por conseguinte, o que é de rejeitar, isso sim, é que o recurso à arbitragem ou, mais em geral, a resolução alternativa de litígios *ex post*, seja utilizado para dar cobertura a uma hiperlitigação em larga medida artificial. Ou seja, a uma litigação provocada à maneira de uma indústria²⁵, alimentada por uma visão das garantias dos administrados que tem por base um sistema de garantia de verdadeira monocultura judicial. E, sobretudo, que essa via da “privatização” acabe por se apresentar, ao fim e ao cabo, como a única via que nos resta na actual sociedade perante a qual nada mais há a fazer senão resignarmo-nos.

Uma indústria que, no actual quadro de aceitação crescente da responsabilidade civil extracontratual do Estados e demais pessoas colectivas públicas, titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes, pode conduzir a que o tempo cada vez mais dilatado dispendido na mencionada litigação passe a correr por conta desses responsáveis, que o mesmo é dizer, dados os limitados termos em que é previsível que venha a ser exercido o direito de regresso, em grande medida por conta dos contribuintes, aos quais acabam assim por ser endossadas as quantias decorrentes dessa responsabilidade²⁶. O que, atenta a situação já de si verdadeiramente insuportável, que se vive no domínio das finanças públicas, em que o esforço fiscal dos contribuintes se encontra no limite, constituirá mais um factor da insustentabilidade financeira do Estado em que vivemos.

administrativos, em que, não raro, estes complementam ou desenvolvem, normativamente ou caso a caso, o parâmetro ou parâmetros da sua decisão. Para uma visão do quadro desses e de outros problemas, v., por todos, SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Administrativo Europeu*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, e *Novo Direito Administrativo?*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

24 V. sobre este e outros aspectos, SUZANA TAVARES DA SILVA. Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados, *Revista de Direito Público e Regulação*, nº, 5, p. 127 e ss. (134 e ss.) mar. 2010.

25 A qual, não nos podemos esquecer, pode apresentar-se também como uma verdadeira uma “indústria académica”, como foi reconhecido, no respeitante ao actual fenómeno da regulação, por ROBERT BALDWIN/COLLIN SCOTT/CHRISTOPHER HOOD, *A Reader on Regulation*, Oxford University Press, 1998, p. 2 e s.

26 V. o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de Dezembro. V. também o nosso estudo *Responsabilidade civil da Administração Fiscal*, *cit.*, sobretudo p. 148 e ss.

3 A INTRODUÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Em relação à introdução da arbitragem no nosso sistema jurídico público, bem podemos dizer que se tem assistido a um percurso em tudo idêntico ao que foi percorrido pela figura do contrato no direito público. Com efeito, de uma total rejeição dos contratos de direito público, focada na rejeição dos contratos administrativos, por absoluta incompatibilidade com sua natureza pública, passou-se, com o andar do tempo, a uma ampla admissibilidade de tais contratos, ao ponto de, hoje em dia, a actuação contratual constituir uma forma de actuação dos órgãos administrativos alternativa à do acto administrativo, como constava do art. 197º do Código da Procedimento Administrativo (CPA) e agora está estabelecido no art. 278º do Código dos Contratos Públicos²⁷. Uma evolução que, embora em muito menor escala, não deixou de se verificar também em sede do direito fiscal, por certo um dos sectores do ordenamento jurídico mais refractários à figura do contrato²⁸.

Pois bem, a idêntica evolução se vem assistindo actualmente no respeitante à admissão da arbitragem no direito público, administrativo e fiscal. O que, a seu modo, não surpreende, já que a abertura à arbitragem não deixa de ser, em larga medida, uma manifestação da abertura ao contrato. Evolução essa que teve concretização, no que à arbitragem administrativa diz respeito, na reforma da jurisdição administrativa levada a cabo nos anos de 2002 a 2004, encontrando-se consagrada nos arts 180º a 187º do CPTA, e, relativamente à arbitragem tributária²⁹, no seu reconhecimento operado pela recente autorização legislativa concedida ao Governo para a instituir (art. 124º da LOE/2010³⁰).

Uma instituição que, para além de não lhe faltar base constitucional expressa, a permitir a instituição de tribunais arbitrais em termos relativamente amplos, encontra algum paralelo no actual procedimento de revisão da determinação da matéria tributável por métodos indirectos e impõe-se pelo facto de a abertura legal à arbitragem administrativa não conter adequado suporte para a arbitragem tributária. Uma palavra muito rápida sobre estes aspectos³¹.

27 Para a evolução da aceitação crescente do contrato administrativo, v. o nosso livro *Contratos Fiscais. (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, nº 5 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, 1994, p. 9-84.

28 Para a admissibilidade de tais contratos, v. o nosso livro *Contratos Fiscais*, cit., p. 85 e ss.

29 Para além da que, a seu modo, se materializa no procedimento de revisão da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, que referimos a seguir, no ponto 3.3.

30 Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril.

31 Sobre a arbitragem tributária, v., por todos: entre nós, D. LEITE DE CAMPOS, *A Arbitragem Tributária. A centralidade da Pessoa*. Almedina: Coimbra, 2010; em Espanha, J. J. FERREIRO

3.1 A BASE CONSTITUCIONAL EXPRESSA

Quanto à base constitucional, ela é cristalina, pois o n.º 2 do art. 209.º da Constituição limita-se a prescrever que “podem existir tribunais arbitrais”, não estabelecendo no quadro desse preceito quaisquer limites à sua instituição, os quais serão apenas os que resultarem de outras normas ou princípios constitucionais. Pelo que apenas será de excluir a possibilidade de instituição de tribunais arbitrais para a solução de litígios que Constituição submeta aos tribunais em geral que não os tribunais arbitrais ou digam respeito a direitos de carácter indisponível³².

Isto significa que não se poderá recorrer à arbitragem para resolver litígios para os quais a Constituição imponha a intervenção dos tribunais não arbitrais ou respeitem a matérias para as quais a lei imponha uma solução estritamente vinculada. Por conseguinte, não contém a Constituição qualquer disposição específica a vedar a instituição de tribunais arbitrais no direito dos impostos ou, mais em geral, no domínio das relações jurídicas tributárias. Os limites constitucionais à arbitragem num tal domínio são exactamente os mesmos que valem em geral.

Por isso, a Constituição não fecha a porta à existência de tribunais arbitrais para a solução de litígios de natureza tributária, nos quais se incluem, designadamente, os litígios respeitantes aos actos de liquidação de tributos e a demais actos em matéria tributária³³. O que é preciso, para se poder recorrer à arbitragem num tal domínio, é que a solução do litígio não disponha de uma solução inteiramente ditada pela lei, seja porque de todo esta a não prescreve, seja porque o litígio respeita a aspectos que não dispõem de uma solução estritamente vinculada na lei.

Pois, caso se verifique uma solução inteiramente contida e determinada na lei, admitir que um litígio, que tenha essa solução, possa ser dirimido pela via arbitral, significaria abrir a porta à possibilidade de substituição da solução legal por uma solução arbitral. O que, atenta a divisão e a interdependência de poderes recortadas na Constituição, parece de todo inadmissível. Com efeito, se o legislador

LAPATZA e Outros, *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre la relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, 2005; e no Brasil, HELENO TAVEIRA TORRES, «Arbitragem e transacção em matéria tributária», em EDUARDO JOBIM / RAFAEL BICCA MACHADO (Coords.), *Arbitragem no Brasil – Aspectos Relevantes*, Quartier Latin, São Paulo, 2008, p. 176 e ss.

32 V., neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4. ed. v. II, Coimbra, 2010, anot. XII ao art. 211.º.

33 V., quanto ao sentido das expressões actos tributários e actos em matéria tributária, o nosso *Direito Fiscal*, 6. ed. Almedina: Coimbra, 2010. p. 376 e ss.

pretende abrir a porta a uma solução arbitral, relativamente a matéria que apenas comporta uma solução estritamente legal, então que o diga especificamente, alterando previamente a lei que contém essa solução legal vinculada.

Significa isto que a arbitragem apenas poderá ser admitida relativamente a matérias nas quais a Administração Fiscal goze de uma margem de livre decisão em qualquer das modalidades que esta conhece. Uma realidade que, como é sabido, tem múltiplas e diversificadas manifestações também no direito fiscal, com destaque para aqueles domínios de evidente complexidade técnica, em que o legislador se encontra verdadeiramente impossibilitado de estabelecer soluções inteiramente recortadas na lei e, por conseguinte, estritamente vinculadas³⁴. Por isso, domínios tais como os dos preços de transferência, da aplicação da cláusula geral anti-abuso e de outras normas dirigidas à prevenção da evasão e fraude fiscais, da avaliação da matéria tributável por métodos indirectos e da fixação de valores patrimoniais, encontram-se certamente entre os que podem ser candidatos à arbitragem.

3.2 A INSUFICIÊNCIA DA BASE DO DIREITO ADMINISTRATIVO

Poder-se-ia dizer que o estabelecimento de uma arbitragem tributária não faz sentido, sendo desnecessária, já que a mesma beneficia da base legal estabelecida em sede da jurisdição administrativa. Mais especificamente, a abertura a uma tal arbitragem já constaria dos referidos arts. 180º a 187º do CPTA.

Uma ideia para cujo suporte se pode invocar, de resto, o facto de o direito fiscal constituir, pelo menos no que ao domínio ora em análise respeita, um ramo especial do direito administrativo³⁵, bem como a circunstância de o direito judiciário fiscal se encontrar unificado com o direito judiciário administrativo no Estatuto do Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e de o CPTA constituir direito de aplicação subsidiária face ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (v. a alínea c) do art. 2º deste Código).

Todavia, constituindo a introdução da arbitragem tributária no nosso sistema jurídico uma matéria tão importante e manifestamente inovadora, parece evidente que a mesma não pode resultar da disciplina da arbitragem administrativa que veio a encontrar acolhimento nos arts. 180º a 187º do CPTA. Tanto mais que, do longo processo que conduziu à aprovação e entrada em vigor desse Código, nada se deduz nesse sentido. Antes bem pelo contrário, em todo esse processo o que se teve em vista

34 Cf. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 368 e ss.

35 V., o nosso *Direito Fiscal*, cit., p.72 e ss., 81 e ss. e 237 e s.

foi sempre e apenas a disciplina do processo nos tribunais administrativos nos moldes verdadeiramente revolucionários que acabou por prevalecer. De resto, perante a autonomia do processo tributário, fundada aliás em longa tradição e materializada presentemente no CPPT, não deixaria de ser estranho, para não dizer anómalo, que a arbitragem tributária viesse a fazer a sua aparição através de porta alheia, como é, indiscutivelmente, o CPTA. Muito diferente, por certo, já seria se a arbitragem tivesse sido objecto de acolhimento no ETAF.

O que, tudo somado, leva a concluir que a arbitragem tributária continuou sem suporte legal até à aprovação da LOE/2010, em cujo art. 124º se contem uma ampla e generosa autorização legislativa ao Governo para “instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”. E embora a sua instituição ainda se não tenha verificado, por ainda não ter sido utilizada a mencionada autorização legislativa, tudo leva a crer que vamos assistir à efectiva introdução da arbitragem tributária no nosso sistema jurídico a curtíssimo prazo.

Muito embora seja de assinalar que o *modus operandi* da arbitragem não seja de todo desconhecido do direito fiscal. Efectivamente, a seu modo, ele tem assento no procedimento de revisão da matéria tributável fixada com recurso a métodos indirectos. Uma palavra sobre este aspecto.

3.3 A REVISÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL FIXADA POR MÉTODOS INDIRECTOS

Apesar de se tratar de um procedimento, o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, a decorrer por conseguinte na Administração Fiscal, e não de um processo judicial, o certo é que, como resulta claramente do seu regime jurídico, fixado nos arts. 91º e 92º da Lei Geral Tributária (LGT), estamos aí, em certa medida, perante a solução de um litígio em tudo idêntica à que é alcançável em sede do processo arbitral³⁶.

Com efeito, no caso da determinação da matéria tributável fixada por métodos indirectos ou mediante avaliação indirecta, isto é, através de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha³⁷, a sua impugnação judicial apenas pode ser levada a cabo aquando da impugnação judicial da correspondente liquidação. Todavia, para que a discussão da legalidade da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, possa ter lugar é necessário que antes o contribuinte tenha, a título de reclamação prévia, desencadeado o mencionado procedimento de

36 Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit. p. 380 e ss.

37 Art. 83º, nº 2, da LGT.

revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos da competência de um órgão de natureza arbitral e pericial³⁸.

Um órgão de natureza arbitral porque na sua estrutura e *modus decidendi* se assemelham aos órgãos arbitrais, uma vez que: 1) é constituído paritariamente por um perito designado pela administração tributária (que conduzirá o procedimento) e por um perito indicado pelo contribuinte (a que, a requerimento do contribuinte ou da administração tributária, pode ainda juntar-se um perito independente); 2) decide com base num procedimento assente num debate contraditório com vista a estabelecer um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos da liquidação do imposto; 3), em caso de falta de acordo (no prazo de 30 dias a contar do início do procedimento), cabe ao órgão competente para a fixação da matéria tributável resolver de acordo com o seu prudente juízo e tendo em conta as posições de ambos os peritos; e 4) a intervenção de um perito independente, a requerimento do contribuinte ou a pedido da Administração tributária, não tem outra consequência senão a de a decisão de revisão ter de fundamentar a sua adesão ou rejeição do parecer elaborado por esse perito, bem como o de a impugnação administrativa ou judicial dessa decisão, quando seja em sentido diferente do parecer do perito independente e do perito do contribuinte, ter efeito suspensivo independentemente da prestação de garantia³⁹.

Por conseguinte, não se pode firmar que o nosso direito fiscal desconhece por completo a técnica arbitral na resolução de litígios, a qual não perde o seu significado de realização da justiça, isto é, de restabelecimento da paz jurídica, pelo facto de se concretizar numa solução administrativa e não jurisdicional. De resto, para além de sermos muito críticos de todo um lastro de pensamento, que no actual quadro constitucional tem favorecido imenso o fenómeno que, noutro lugar e a outro propósito, designámos por “fuga para o juiz”, há que lembrar e sublinhar que os litígios não podem deixar de dispor de outras vias de solução, ao lado da solução jurisdicional. Uma ideia que tem, aliás, inequívoca expressão no n.º 3 do art. 202.º da Constituição, quando dispõe que “a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos”⁴⁰.

38 V. o art. 86.º, n.º 5, da LGT, e o art. 117.º, n.º 1, do CPPT.

39 Refira-se que a indicação de perito independente não tem sido praticada, em virtude de os encargos com ele terem ficado por conta de quem o indicar - art. 93.º, n.º 4, da LGT e Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro.

40 Relativamente à “fuga para o juiz”, v. o nosso estudo «A autonomia local. Alguns aspectos gerais», agora em *Estudos sobre Autonomias Territoriais, Institucionais e Cívicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 23 e ss. (78 e s.). Quanto ao mais referido no texto, v. o nosso estudo «Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a Reforma da Justiça Administrativa», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, v. II, cit., p. 159 e ss.

4 ALUSÃO À AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA DA LOE/2010

Finalmente uma alusão, muito rápida, à autorização legislativa concedida ao Governo constante do art. 124º da LOE/2010⁴¹. O que faremos através de algumas poucas observações.

Desde logo, é visível a extensão ou amplitude da autorização legislativa. O que tem diversas expressões. De um lado, nos termos do nº 2 desse preceito, o processo tributário arbitral apresenta-se como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. De outro lado, quanto ao objecto do processo arbitral tributário, este pode incluir, segundo a alínea *a*) do nº 4, “os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”. Enfim, nos termos da alínea *b*) desse mesmo nº 4, o Governo é autorizado a proceder à “definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes”.

O que nos revela uma abertura à arbitragem tributária particularmente ampla, pois a ela se pode recorrer para dirimir a generalidade dos litígios tributários. Pois o efectivo limite que podemos referir, que, de resto, se não coloca nem no plano dos litígios a resolver, nem no plano dos fundamentos que suportam o litígio, mas antes no paradigma ou critério normativo para a sua resolução, é constituído pela inadmissibilidade do recurso à equidade, pois, nos termos da alínea *c*) do referido nº 4, o decreto-lei autorizado deve determinar que “o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade”.

Uma opção que se compreende⁴², mas em relação à qual devemos, todavia, assinalar que está longe de se revelar uma solução estritamente necessária, pois, para além de o julgamento segundo a equidade não

41 É de assinalar que, não contendo este preceito nem qualquer outro da LOE/2010 qualquer disposição específica sobre a duração da autorização legislativa em causa, deve esta poder ser utilizada pelo Governo durante todo o ano económico de 2010, nos termos do nº 5 do art. 165º da Constituição.

42 Já que ela não deixa de ser, a seu modo, uma compensação seja pela amplitude com que na autorização se admite a arbitragem relativamente à legalidade dos actos tributários, seja pela consagração como regra da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, aspecto este a que nos vamos a referir, de seguida, no texto.

se encontrar interdito na arbitragem administrativa, sendo, de resto, expressamente acolhido no art. 186º, nº 2, do CPTA, a equidade não é uma ideia de todo estranha ao direito dos impostos, como o demonstra, com evidente limpidez, a tradicional e relativamente ampla admissibilidade das chamadas “medidas equitativas” bem conhecidas do direito fiscal alemão, algumas das quais não deixam de ter expressão também entre nós⁴³. Pelo que, em nosso modo de ver, não encontramos obstáculo insuperável ao julgamento segundo a equidade na arbitragem tributária, conquanto que se perfilhe uma concepção “moderada” ou “integrativa” da equidade, isto é, uma concepção que não ignora o direito constituído, antes o adapta ou molda ao espírito do sistema em face das concretas circunstâncias do caso⁴⁴.

Muito embora, em sentido inverso à ampla abertura à arbitragem tributária em análise, se possa assinalar também que a autorização legislativa, que a recorta, não faz qualquer referência ao recurso à arbitragem em sede dos contratos fiscais. O que é, por certo, dispensável no respeitante às liquidações contratuais de tributos, pois sempre estaremos aí perante actos de liquidação no sentido amplo que parece ser o subjacente ao dessa autorização⁴⁵. Mas o mesmo já se não pode dizer relativamente aos contratos fiscais em sentido estrito, os contratos relativos à concessão de incentivos fiscais cuja disciplina consta agora, fundamentalmente, do art. 41º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, do Código Fiscal do Investimento⁴⁶ e do Decreto-Lei nº 150/2009, de 23 de Setembro⁴⁷, uma vez que nenhum destes diplomas legais parece ter revogado o disposto no nº 1 do art. 9º do Decreto-Lei nº 203/2003, de 10 de Setembro, em que se dispõe que “para dirimir os litígios emergentes da interpretação e aplicação dos contratos de investimento podem as partes convencionar o recurso à via arbitral, com excepção do que diga respeito a matéria relativa aos incentivos fiscais”⁴⁸.

Depois, na medida em que, de acordo com o estabelecido no nº 3 do art. 124º em análise, se configura a arbitragem tributária como um direito potestativo dos contribuintes, autoriza-se o Governo a estabelecer um regime jurídico de efectiva desigualdade das partes, invertendo por completo a relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a

43 V., a tal respeito, o que dizemos nos nossos livros *Contratos Fiscais*, cit., p. 109 e ss.; *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 337 e 377 e s.

44 V. sobre esta concepção da equidade, as pertinentes considerações de D. FREITAS DO AMARAL; FAUSTO DE QUADROS ; J. C. VIEIRA DE ANDARDE, *Aspectos Jurídicos da Empreitada de Obras Públicas*, Almedina: Coimbra, 2002. p. 33 e ss.

45 Em que, ao falar de actos de liquidação de tributos, não distingue se estes são actos unilaterais ou actos bilaterais (contratuais).

46 Aprovado pelo Decreto-Lei nº 149/2009, de 23 de Setembro.

47 Uma disciplina legal em relação à qual não vemos porque é que se espraia por diversos diplomas e não foi inserida inteiramente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

48 V., sobre a aplicabilidade anterior desse preceito legal, o nosso estudo «Investimento estrangeiro e contratos fiscais», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 407 e ss. (430 e s.).

Administração Fiscal e os contribuintes⁴⁹, ou seja, transformando essa relação numa relação de supra / infra-ordenação entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

O que se nos afigura uma solução que afronta os princípios constitucionais concretizadores da própria ideia de Estado de Direito. Pois se parece aceitável que uma relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a Administração Fiscal e os contribuintes se possa converter numa relação administrativa de natureza paritária, como é seguramente a relação entre as partes na arbitragem⁵⁰, já não vemos como possa aceitar-se que uma relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a Administração Fiscal e os contribuintes se transforme numa relação de supra / infra-ordenação invertida. Na verdade, na solução para que abre a porta a autorização legislativa, deparamo-nos com uma subordinação, para não dizermos uma subjugação, da Administração Fiscal para a qual não encontramos qualquer explicação num Estado de Direito.

Subordinação que se agrava com a autorização constante da alínea *b*) do referido nº 4, que consagra, como regra, a irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral⁵¹. O que significa que a Administração Fiscal, em caso de litígio com os contribuintes, por um lado, é forçada a uma jurisdição arbitral e, por outro lado, é-lhe negado o acesso à justiça estadual. A que acresce ainda a circunstância de, nos termos da alínea *n*) do referido nº 4, se autoriza “a consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Em suma, um conjunto de soluções que conduzem ao seguinte resultado cumulativo em cascata: a Administração Fiscal, depois de forçada à arbitragem, é impedida de se socorrer da justiça estadual e, em caso de

49 Já que não estamos aqui perante a relação obrigacional fiscal, que é de natureza paritária – v. sobre a relação constitucional, a relação administrativa e a relação obrigacional fiscal, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 236 e ss.

50 No quadro do permanente desenvolvimento desse tipo de relações administrativas, o qual se tem vindo a concretizar seja pela assumpção por parte do Estado de actuações em domínios em que se não podem constituir relações de supra / infra-ordenação, como acontece no amplo domínio da administração prestadora própria do Estado Social, seja pela (verdadeira) conversão em relações de natureza paritária de alguns segmentos da tradicional administração assente em relações de supra / infra-ordenação.

51 Com a excepção “da possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”, que esse mesmo normativo acrescenta, como se a delimitação dos casos em que cabe ou não recurso para o Tribunal Constitucional fosse algo que estivesse inteiramente na mão do legislador.

ser vencida, ainda terá de pagar a totalidade dos honorários e despesas dos árbitros. Encargos que, todavia, podem ser atenuados, limitando-os ao montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Um resultado que, se não for desconforme com a ideia de Estado de Direito, então é caso para perguntar o que será o Estado de Direito.

Ainda a respeito da autorização legislativa em análise, questionamos se a constituição e funcionamento dos tribunais arbitrais tributários não deve ter um regime comum com o dos tribunais arbitrais administrativos, regime este a constar da lei especial para a qual remetem os art.s 180º, nº 1, e 181, nº 2, do CPTA. No sentido de um regime comum pode invocar-se a unidade do direito judiciário administrativo e fiscal contido no ETAF, muito embora, como referimos, a arbitragem administrativa tenha sido introduzida no sistema não pela via do ETAF, como de algum modo seria se esperar, mas antes pela porta do CPTA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depois destes desenvolvimentos mais ou menos avulsos sobre a arbitragem tributária e tendo presente o recorte da admissão dessa arbitragem na autorização legislativa em causa, seria de nos interrogar sobre os efectivos méritos e deméritos previsíveis da introdução desse instituto no nosso direito dos impostos. O que, como bem se compreenderá, não estamos em condições de desenvolver aqui. Todavia, sempre diremos que não se podem depositar demasiadas esperanças na arbitragem tributária. Desde logo, é óbvio que a arbitragem não vai resolver o problema, verdadeiramente dramático para o Estado de Direito dos dias de hoje, da elevadíssima pendência nos tribunais fiscais, até porque uma parte muito significativa dessa pendência se reporta a processos insusceptíveis de solução arbitral, como é a relativa ao processo de execução fiscal. Para esse problema de natureza excepcional requer-se, a nosso ver, uma solução também de carácter excepcional, que não poderá deixar de passar por uma solução legislativa com amplo suporte político e aberta a acordos de natureza transaccional tão flexíveis e amplos quanto possível⁵².

Depois, entre as vantagens geralmente apontadas à arbitragem, referem-se as de proporcionar uma justiça mais célere e mais barata. Quanto à celeridade, não temos dúvidas, embora não devamos esquecer que dessa celeridade beneficiarão basicamente os que puderem socorrer-se da arbitragem, que serão, em princípio, os que disponham de mais

⁵² Um problema que o regime transitório contemplado na alínea g) do nº 4 da autorização legislativa por certo atenuará, mas que não vemos como o possa resolver.

meios económicos, uma vez que o acréscimo de celeridade que o recurso à arbitragem vai proporcionar na justiça pública, em virtude dos processos que passarão a ser decididos pela arbitragem, será, a nosso ver, sempre relativamente diminuto.

Já, no respeitante a ser mais barata, temos dúvidas. É certo que a “privatização” da justiça, protagonizada pela arbitragem tributária, não encarece automaticamente a justiça, designadamente por aos encargos com a justiça pública se somarem os encargos com a justiça privada, pois aos primeiros sempre haverá que subtrair os encargos com os processos que, desviados da justiça pública, venham a ser remetidos para a arbitragem. Por outro lado, nos termos da autorização legislativa, a responsabilidade da Administração Fiscal com as custas judiciais e demais encargos pode ser limitada às custas e encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Tendo, porém, em conta que a arbitragem ficará, por via de regra, mais cara do que a justiça pública, então os custos globais com a realização da justiça tributária acabarão sendo maiores do que aqueles que resultariam da existência apenas de justiça pública⁵³. O que não significa, obviamente, rejeitar a arbitragem tributária, mas apenas chamar a atenção para a necessidade de ponderar devidamente os seus prós e contras, o que passa aqui, em larga medida, por um verdadeiro *trade-off* entre a necessária celeridade do processo e os inevitáveis maiores custos da justiça tributária.

A que acresce que a admissão da arbitragem tributária pode inscrever-se num quadro bem pouco lisonjeiro para a garantia fundamental de acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva em sede das relações tributárias. Uma vez que, por não se encontrar assegurado algo idêntico a um mínimo existencial em sede de efectivação dessas garantias fundamentais, que, não nos esqueçamos, integram os direitos, liberdades e garantias fundamentais, é bem possível que se venha a verificar-se num tal sector algo que, todavia, se tenta evitar relativamente aos direitos económicos, sociais e culturais, como o direito à saúde, à educação e à segurança social, em que os mais favorecidos asseguram o exercício desses direitos através do mercado privado eficiente, os menos favorecidos acabam realizando tais direitos através do recurso a serviços públicos de carácter mais ou menos assistencial.

53 Pois, ao contrário do que em geral acontece, nem sempre a “privatização” de serviços conduz a uma efectiva diminuição dos custos globais desse serviço. Embora se possa admitir que, em virtude da diminuição das responsabilidades públicas na realização da jurisdição que essa privatização necessariamente implica, leve à redução dos correspondentes gastos públicos.

ANEXO

ARTIGO 124º DA LOE/2010 (LEI Nº 3-B/2010, DE 28 DE ABRIL)

Arbitragem em matéria tributária

1 — Fica o Governo autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

2 — 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.

3 — A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.

4 — O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

- a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;
- b) A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes;
- c) A determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade;
- d) A definição dos efeitos da instauração do processo arbitral tributário, harmonizando -os com os previstos para a dedução de impugnação judicial, designadamente em termos de suspensão do processo de execução fiscal e de interrupção da prescrição das dívidas tributárias;
- e) A definição do modo de constituição do tribunal arbitral, subordinando -o aos princípios da independência e da imparcialidade e prevendo, como regra, a existência de três

árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro -presidente e a definição do regime de impedimento, afastamento e substituição dos árbitros;

- f) A fixação dos princípios e das regras do processo arbitral tributário, em obediência ao princípio do inquisitório, do contraditório e da igualdade das partes e com dispensa de formalidades essenciais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo;
- g) A fixação, como limite temporal para a prolação da sentença arbitral e subsequente notificação às partes, do prazo de seis meses a contar do início do processo arbitral tributário, com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada, por idêntico período;
- h) A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada;
- i) A definição dos efeitos da apresentação do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal;
- j) A definição do regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral;
- l) A atribuição à sentença arbitral, que não tenha sido objecto de recurso ou de anulação, da mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado;
- m) A definição dos montantes e do modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros, fixando os critérios de determinação dos honorários em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral, podendo ainda prever -se a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros;

- n) A consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- o) A aplicação adaptada, para efeitos da nomeação dos árbitros, mediadores ou conciliadores do regime dos centros de arbitragem previsto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos;
- p) A revisão da legislação tributária cuja necessidade de modificação decorra da presente autorização legislativa;
- q) A consagração de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos actos objecto dos processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, em primeira instância, nos tribunais judiciais tributários, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

Outubro de 2010

