

Arbitragem tributária e arbitragem administrativa: breve ponto de situação *

Joaquim Freitas da Rocha

Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

Tiago Serrão

Assistente Convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Sumário: I. A arbitragem no contexto da *revisão*; II. Arbitragem administrativa; III. Arbitragem tributária; IV. Balanço, desafios e perspetivas.

Resumo: Tendo como ponto de partida as recentes alterações legislativas, surgidas na sequência do documento «Propostas Legislativas para a Reforma da Jurisdição Administrativa e Fiscal», o presente texto tem como fito central promover uma breve avaliação do estado atual da arbitragem tributária e da arbitragem administrativa. Apresentando diferentes perfis históricos, são também diversos os resultados alcançados, no momento de avaliar, por reporte ao presente, uma e outra. Apesar do frenesim dos últimos anos, a arbitragem administrativa encontra-se carecida de urgente intervenção, por parte do legislador, o que não sucede — pelo menos em termos tão assinaláveis — na arbitragem tributária, cuja avaliação é (ainda que moderadamente) positiva.

I

A arbitragem no contexto da *revisão*

Num impulso anunciado, o legislador procedeu à alteração de algumas normas atinentes a Direito tributário adjetivo, quer em sede de procedimento, quer em sede de processo.

Atendendo ao perímetro da intervenção legislativa, não se pode falar propriamente de uma *reforma* da legislação tributária, antes sendo mais adequada a referência a uma *revisão* de aspetos pontuais de regime, quase se podendo afirmar que os aspetos estruturais permanecem intocados, esboçando-se desígnios de adaptação da legislação processual tributária à congénere administrativa. Ora, quanto a tais desígnios, se em algumas situações os mesmos até se justificariam, em outras não apenas careceriam de fundamento como até seriam censuráveis. Isto porque, não obstante a teleologia subjacente a ambos os campos processuais ser *geneticamente semelhante* —

* Artigo originariamente publicado in *Comentários à legislação processual tributária*, AADFL Editora, Lisboa, 2019, 423 e ss.

reconduzindo-se em qualquer dos casos à ampla tutela de direitos e interesses legalmente protegidos (dimensão subjetiva) e à prossecução e preservação do interesse público (dimensão objetiva) —, a verdade é que os graus e as formas de lesividade e os concretos valores e bens jurídicos a proteger são substancialmente diferentes e justificadores de marcas de juridicidade autónoma (e, conseqüentemente, regimes distintos).

Seja como for, vários pontos foram abrangidos por esta branda revisão, como sejam, a título exemplificativo, as regras de apensação processual, a tramitação do processo de impugnação judicial, a disciplina dos recursos jurisdicionais, a moldura do contencioso cautelar, ou, com especial relevância no contexto das presentes considerações, o regime jurídico da arbitragem tributária (aprovado pelo Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, daqui em diante RJAMT).

No que a este último diz particularmente respeito, não se pode dizer que as alterações introduzidas sejam muitas ou significativas, bem pelo contrário: são poucas e não fundamentais. Na realidade, as alterações podem qualificar-se como minimalistas, pontuais e de âmbito localizado, cirúrgicas mesmo, sinalizando-se nos seguintes âmbitos temáticos¹:

- i) Reforço da publicidade das decisões arbitrais em matéria tributária, passando a estar prevista a publicação destas em estrita linha com a solução normativa do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (daqui em diante CPTA), aplicável à publicidade das decisões congêneres em matéria administrativa;
- ii) Em segundo lugar, no que concerne ao *recurso de inconstitucionalidade ou de ilegalidade*, adita-se um preceito (n.º 3 ao art.º 17.º) de acordo com o qual o tribunal arbitral "notifica o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação" para efeitos de recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional, em casos de desaplicação de norma constante de convenção internacional, ato legislativo (lei, decreto-lei ou decreto legislativo regional) ou decreto regulamentar, com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade;
- iii) Em terceiro lugar, no que respeita à colocação em crise da decisão arbitral, passa a prever-se, por um lado, que o "recurso por oposição de acórdãos"

¹ Cf., a propósito dessas alterações, art.ºs 9.º da Lei 118/2019, de 17 de setembro (que introduziu alterações aos art.ºs 16.º, 17.º e 27.º do RJAMT), e 17.º da Lei 119/2019, de 18 de setembro (que alterou o art.º 25.º do mesmo diploma).

passa a poder ter por referência outras decisões arbitrais (e não apenas acórdãos dos TCA's e do STA) e, por outro lado, que a impugnação da decisão — dirigida ao TCA — é obrigatoriamente comunicada ao Centro de Arbitragem Administrativa (daqui em diante CAAD) e à contraparte.

Pouco haverá a dizer, em termos de reflexão crítica e profunda, quanto a estas alterações.

Quanto à primeira, referida em i), e em alinhamento com o princípio da clareza e determinabilidade das normas — que, de resto, resulta já do próprio princípio do Estado de Direito, na vertente de segurança jurídica —, cremos que remissões e convocações de regimes forâneos deveriam ser efetuadas apenas quando absolutamente necessárias, contribuindo para dotar as normas de maior clareza e determinabilidade imediata, e não quando a disciplina jurídica pode ser diretamente consagrada na norma criada ou alterada.

Na realidade, a remissão seria perfeitamente dispensável, pois aquilo para o qual se remete poderia, sem dificuldade, ter sido inserido no próprio preceito, evitando-se complexidades legislativas desnecessárias (a saber, a exigência de trânsito em julgado e a “via informática, em base de dados organizada pelo Ministério da Justiça”²).

Já a alteração mencionada em ii) poderá ter algum significado prático, na medida em que se evita que haja decisões de recusa a gravitar no ordenamento e que não cheguem ao órgão máximo da jurisdição constitucional. Ademais, na ausência de tal notificação, poderia haver alguma desigualdade injustificada de tratamento, consoante as decisões fossem proferidas pelos tribunais tributários convencionais, ou seja, pelos tribunais tributários estaduais — nos quais o Ministério Público estará sempre presente e o recurso obrigatório seria a regra — ou pelos tribunais arbitrais — em que esse mesmo Ministério Público poderia não tomar conhecimento da decisão e por isso não haver recurso.

Por fim, a alteração aludida em iii) também não será apta a suscitar questionamentos de relevo, ao menos nesta sede, descontando a inusitada circunstância de o legislador se ignorar a si mesmo, continuando a utilizar a expressão "oposição", sabendo que o denominado *recurso por oposição* já não existe em matéria tributária com essa designação, aplicando-se — em alteração introduzida no dia anterior! — o *recurso por uniformização de jurisprudência*. Mesmo que se possa dizer que é uma simples

² Que se presume tratar-se do portal já existente: www.dgsi.pt.

questão de palavras, não deixa de ser assombroso que no espaço de dois dias existam duas alterações à normação tributária com sinais terminológicos distintos³.

Em todo o caso, e não obstante o minimalismo e a exiguidade da intervenção, poderá ser proveitoso prevalecermo-nos do ensejo proporcionado pela "revisão" agora introduzida para efetuar um balanço sobre o modo como tem sido abordado o instituto arbitral no quadro mais amplo das temáticas atinentes à resolução alternativa de litígios em matéria tributária. Aliás, na medida em que esta última apresenta similitudes institucionais com a matéria administrativa, podendo ainda ser detetadas influências evidentes do regime da arbitragem tributária no regime da arbitragem administrativa (e vice-versa⁴), proveitosa poderá igualmente ser uma abordagem holística, procurando captar os traços essenciais da sua evolução recente no contexto do ordenamento jurídico-público português, bem assim como sinalizando as suas mais evidentes vantagens e fragilidades, neste último caso, apontando aspetos a melhorar e caminhos possíveis a percorrer.

Pode, aliás, questionar-se se os regimes jurídicos — hoje autónomos, embora em alguns aspetos cruzados — da arbitragem administrativa e da arbitragem tributária não são passíveis de figurar num único diploma legal, tal é a proximidade existente, contiguidade que, no que se refere à tramitação processual aplicável nos tribunais estaduais, saiu claramente reforçada, conforme se assinalou, por via das alterações ao CPPT, recentemente promovidas pela Lei n.º 118/2019. Eis uma reflexão que, ainda que sumariamente, também merece ser promovida.

II

Arbitragem administrativa

A arbitragem administrativa tem, em Portugal, raízes sólidas, sobretudo em matéria contratual. Nessa medida, não é de admirar que, em 2002/2004, no momento da

³ Com efeito, o art.º 3.º da Lei n.º 118/2019 altera o art.º 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (daqui em diante CPPT), desde logo ao nível da epígrafe, que passou de "Oposição de acórdãos" para "Recurso para uniformização de jurisprudência". Não obstante, no dia seguinte (!), o art.º 17.º da Lei 119/2019 modifica o art.º 25.º do RJAMT, subsistindo a menção a "oposição" (em linha com o elemento literal do artigo 185.º-A, n.º 3, alínea a) do CPTA).

⁴ É o caso da (críticável) alteração ao RJAMT, em matéria de publicidade, acima assinalada, tendo o legislador remetido, de modo expresso, os termos da divulgação e da publicação das decisões arbitrais para o artigo 185.º-B do CPTA.

(marcante e decisiva) reforma do contencioso administrativo, o legislador não tenha olvidado o instituto em apreço, tendo-lhe dedicado o Título VIII do CPTA.

A abertura à arbitrabilidade de questões contratuais — inclusivamente as que se prendem com os atos de execução — e mesmo de questões atinentes a responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas⁵ continuou a verificar-se na referida codificação (art.º 180.º, n.º 1). No mais, o legislador passou a prever a possibilidade de serem sujeitas a julgamento de tribunais arbitrais questões atinentes a atos administrativos, mas apenas quando pudessem “ser revogados sem fundamento na sua invalidade” [art.º 180.º, n.º 1, alínea c)]. Na versão originária do CPTA, vingava ainda o dogma da disponibilidade, típico da arbitragem voluntária (não administrativa): os referidos atos administrativos – os que pudessem ser revogados por razões de mérito – seriam disponíveis e, nessa medida, as questões relativas aos mesmos seriam arbitráveis.

Tal quadro legal sofreu, em 2015, uma *revolução*: por via da revisão do CPTA, passaram a ser objetivamente arbitráveis, como regra geral, questões relativas à validade de atos administrativos [art.º 180.º, n.º 1, alínea c), na nova redação]. Assumiu-se definitivamente que os tribunais arbitrais são verdadeiros tribunais (como, aliás, decorre do art.º 209.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa — daqui em diante CRP), não tendo sido seguramente indiferente ao passo dado a mutação, muito significativa, ocorrida em 2011, em sede de arbitragem tributária⁶, e que será sumariamente referida adiante. Como verdadeiros tribunais que são, os tribunais arbitrais administrativos passaram a poder dirimir litígios relativos a questões de validade de atos administrativos, só assim não sucedendo quando a lei a tal se oponha.

Especificamente quanto aos atos pré-contratuais, o legislador, também em 2015, dedicou-lhe o art.º 180.º, n.º 3: é admitida — mas não imposta — a impugnação, em sede arbitral, de tais decisões, “mediante previsão no programa do procedimento do modo de constituição do tribunal arbitral e do regime processual a aplicar (...)”. Foi, deste modo, dado acolhimento expresso às reivindicações doutrinárias que, nesse sentido, se vinham fazendo sentir⁷, tanto mais que se evidenciava dificilmente compreensível porque razão se verificava uma diferença, tão vincada, entre os atos de execução contratual (cujas

⁵ Com exclusão, todavia, dos litígios em matéria de “responsabilidade civil por prejuízos decorrentes do exercício da função política e legislativa ou da função jurisdicional” (art.º 185.º, n.º 1 do CPTA).

⁶ V. ALMEIDA, Mário Aroso, *Apresentação* da obra coletiva *Arbitragem e Direito Público*, (coordenação: Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho e Ricardo Pedro), AAFDL Editora, Lisboa, 2015 p. 10.

⁷ Sobre o tema, v. CALDEIRA, Marco e SERRÃO, Tiago, *As arbitragens pré-contratuais no Direito Administrativo português: entre a novidade e o risco de ineffectividade*, in AA.VV., *Arbitragem e Direito Público*, cit., pp. 296-297.

questões podiam ser sujeitas a arbitragem administrativa) e os atos pré-contratuais (cujas questões só podiam ser dirimidas pelos tribunais estaduais administrativos).

Igualmente digna de nota é a circunstância de, com revisão de 2015, ter passado a valer uma regra de publicidade das decisões arbitrais administrativas transitadas em julgado (art.º 185.º-B). O legislador terá pretendido responder a uma das principais críticas feitas à arbitragem administrativa: a opacidade decisória. A influência do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária também não terá sido indiferente — bem pelo contrário — a tal opção legislativa, adotada pelo CPTA, em 2015⁸.

Não menos importante, em matéria de arbitragem administrativa, foi o ano de 2017, neste caso atenta a revisão do Código dos Contratos Públicos (daqui em diante CCP). Em termos inovatórios, essa codificação passou a contar com uma disposição (art.º 476.º) especificamente aplicável à resolução alternativa de litígios emergentes de procedimentos ou contratos aos quais a mesma se afigure aplicável⁹. Esta não é a sede adequada para analisar detalhadamente esse preceito¹⁰, havendo apenas que notar, em termos sintéticos, que o legislador apostou numa solução de arbitragem (atipicamente) necessária e institucionalizada, afastando-se, assim, do quadro jurídico constante do CPTA. A não confluência das soluções do CPTA (na versão resultante da revisão de 2015) e do CCP é ainda bem visível se se tiver presente que, neste último (em concreto, no n.º 5 do art.º 476.º), se estabeleceu que, em determinados litígios pré-contratuais e contratuais (os que apresentem valor superior a € 500 000), “(...) da decisão arbitral cabe recurso para o tribunal administrativo competente, nos termos da lei, com efeito meramente devolutivo”.

Por fim, a recente revisão da legislação processual administrativa também incidiu sobre a temática da arbitragem administrativa (mormente a voluntária) e, na nossa leitura, a influência do regime da arbitragem em matéria tributária fez-se sentir, uma vez mais.

Em traços necessariamente sumários:

⁸ Há, em todo o caso, que notar que a publicidade arbitral administrativa não tem constituído, no plano fáctico, uma realidade, só se verificando em alguns domínios de arbitragem institucionalizada, embora, nesse campo, a publicidade até seja anterior à revisão de 2015 do CPTA. Voltaremos a este tema, adiante.

⁹ É de natureza pragmática a razão explicativa do surgimento deste preceito: maior celeridade e menor onerosidade da resolução de conflitos “que oponham cidadãos e empresas às entidades públicas em matéria de contratação pública”. Neste preciso sentido, v. o penúltimo parágrafo do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 111-B/2017, de 31 de agosto.

¹⁰ Sobre o tema, v. SERRÃO, Tiago, *A arbitragem no CCP revisto*, in AA.VV., *Comentários à revisão do CCP*, (coordenação: Carla Amado Gomes, Ricardo Pedro, Tiago Serrão e Marco Caldeira), 3.ª edição, AAFDL Editora, Lisboa, 2019, pp. 1343-1377.

- i) Em matéria de arbitrabilidade de atos pré-contratuais atinentes à formação dos contratos previstos no art.º 100.º do CPTA, estabeleceu-se um renovado regime, tendo vingado uma preferência por uma solução normativa tendencialmente unitária ou agregada (no CCP), embora com algumas especialidades (art.º 180.º, n.º 3 do CPTA);
- ii) Previsão do dever de o tribunal arbitral notificar o representante do Ministério Público junto do tribunal administrativo de círculo da sede da entidade pública¹¹, para efeitos do recurso (obrigatório), com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade, em caso de recusa de aplicação de norma constante de convenção internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar (art.º 181.º, n.º 3 do CPTA)¹²;
- iii) Aplicação, com as necessárias adaptações, aos árbitros (em arbitragem administrativa) do quadro jurídico de deveres e de impedimentos, estabelecido no RJAMT (art.º 180.º, n.º 4 do CPTA)¹³;
- iv) Estabelecimento de um quadro (muito) mais dilatado em matéria de recurso, em particular dada a consagração da possibilidade de ser interposto recurso de revista da decisão arbitral administrativa [art.º 185.º-A, n.º 4, alínea b) do CPTA]¹⁴;
- v) Determinação de normatividade suplementar tendente a garantir a publicação das decisões arbitrais administrativas: a execução de tais decisões só pode ocorrer em momento ulterior ao depósito, pelo tribunal arbitral, junto do Ministério da Justiça, da decisão arbitral administrativa, para efeito de publicação informática (art.º 185.º-B, n.º 2 do CPTA).

Eis o essencial da evolução da arbitragem administrativa, havendo ainda que assinalar, em complemento final em termos de regime jurídico (inalterado em 2019), o seguinte:

¹¹ Solução que se afigura criticável, pois, por razões de rigor arbitral, deveria ter sido acolhido o lugar da arbitragem (art.º 31.º da Lei da Arbitragem Voluntária — daqui em diante LAV).

¹² É evidente o paralelismo com a intervenção legislativa recentemente efetuada, em sede de arbitragem tributária.

¹³ A crítica à técnica da remissão, efetuada quanto à alteração à disposição da RJAMT em matéria de publicidade das decisões arbitrais, pode ser transposta para o presente domínio. As dúvidas interpretativas adensam-se quando o legislador determina que o estatuto dos árbitros tributários (em rigor, o regime dos deveres e dos impedimentos) se aplica, “com as necessárias adaptações”, aos árbitros administrativos. Melhor teria andado o legislador se tivesse fixado diretamente os deveres e os impedimentos aplicáveis aos árbitros administrativos.

¹⁴ É ainda de assinalar a previsão do recurso de constitucionalidade (art.º 185.º-A, n.º 2) e do recurso de uniformização de jurisprudência [art.º 185.º-A, n.º 3, alínea a)].

- i) Ao leque de questões oportunamente referidas, acrescem, às que podem ser dirimidas por tribunais arbitrais administrativos, as que se referem “a relações jurídicas de emprego público, quando não estejam em causa direitos indisponíveis e quando não resultem de acidente de trabalho ou de doença profissional” [art.º 180.º, n.º 1, alínea d) do CPTA];
- ii) A aceitação do compromisso arbitral, pelos contrainteresados, é condição de regularidade da constituição dos tribunais arbitrais administrativos (art.º 180.º, n.º 2 do CPTA), sendo, todavia, notória (e problemática) a escassez regulatória do estatuto de tais partes processuais;
- iii) A constituição e o funcionamento dos tribunais arbitrais administrativos são regulados pela LAV, com as necessárias adaptações (art.º 181.º, n.º 1 do CPTA);
- iv) Encontra-se previsto o direito à outorga de compromisso arbitral, que, no entanto, não existe, dada a falta de lei que estabeleça os respetivos casos e termos dessa posição jurídica de índole processual (art.º 182.º do CPTA);
- v) Vale unicamente como parâmetro decisório o direito constituído¹⁵, excluindo-se o julgamento segundo a equidade, em resposta a uma das principais desconfiâncias verificadas, até então, na arbitragem administrativa (art.º 185.º, n.º 2 do CPTA);
- vi) Aos tribunais arbitrais administrativos está vedada a pronúncia sobre a conveniência ou a oportunidade da atuação administrativa, assim o impondo o princípio da separação de poderes (art.º 185.º, n.º 2 do CPTA)¹⁶;
- vii) A impugnação — leia-se, a estrita impugnação — das decisões arbitrais administrativas ocorre “nos termos e com os fundamentos” constantes da LAV, ou seja, releva, no quadro desta última, em particular, o art.º 46.º (art.º 185.º-A, n.º 1);
- viii) Sem vedar a arbitragem por meio de tribunais *ad hoc*, permite-se que o Estado autorize a instalação de centros de arbitragem institucionalizada, no seio dos quais sejam constituídos (e funcionem) tribunais arbitrais

¹⁵ Como se verá, a similitude com o regime da arbitragem tributária é, neste ponto, muito clara, podendo dizer-se que este último influenciou decisivamente o regime da arbitragem administrativa.

¹⁶ Não por acaso, no CPTA, o art.º 3.º, n.º 1, determina o seguinte: “No respeito pelo princípio da separação e interdependência dos poderes, os tribunais administrativos julgam do cumprimento pela Administração das normas e princípios jurídicos que a vinculam e não da conveniência ou oportunidade da sua atuação”. Em termos erróneos, a disposição transcrita continua a distinguir “normas” de “princípios jurídicos”, olvidando que estes últimos também constituem normatividade.

administrativos com competência para dirimir quaisquer dos litígios objetivamente arbitráveis, nos termos legalmente previstos (art.º 187.º, n.º 1).

III

Arbitragem tributária

Já o processo arbitral tributário, introduzido em 2011 com os “objetivos principais” de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais¹⁷, tendo raízes um pouco menos consistentes, tem vindo a afirmar-se como um mecanismo globalmente sério e juridicamente enquadrado de obter a paz jurídica. Aliás, tendo em vista a *tendência genética* para a resistência à mudança — ainda para mais materializando na altura um passo completamente novo —, pode mesmo dizer-se que o instituto arbitral em matéria tributária se ajustou e moldou bem às dimensões do Estado de Direito. Sem constituir um encaixe perfeito, representou a inserção de uma nova peça sem colocar em crise a harmonia do conjunto, bem pelo contrário.

É certo que a respetiva introdução poderia potenciar a colisão com algumas dimensões jurídico-constitucionais tributárias fundamentais as quais, numa certa perspetiva literalista e ortodoxa, poderiam constituir obstáculos difíceis de superar e, por isso, inviabilizar alguns dos objetivos mencionados. Contudo, uma leitura harmonizante e juridicamente adequada das mesmas conduziu a um regime moderado e aceitável¹⁸, se bem que um pouco aquém do que um Estado de Direito pleno poderia comportar.

¹⁷ V. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011 que “disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária” (art.º 1.º).

¹⁸ Entre tais dimensões constitucionais sinalizam-se sumariamente as seguintes, enquanto marcas genéticas de um sistema tributário (substantivo e adjetivo) clássico e assente eminentemente em retóricas modernas, racionalistas e estadualistas:

- Princípio da reserva da função jurisdicional (art.º 202.º da CRP), nos termos do qual a administração da justiça e a função jurisdicional (materializadas na resolução definitiva de concretos conflitos de pretensões, obtendo a necessária paz jurídica) está reservada ao juiz, apenas podendo ser constitucionalmente asseguradas por órgãos que revistam a natureza jurídica de verdadeiros tribunais e integrados apenas por autênticos juizes, objetiva e subjetivamente independentes (monopólio do juiz);
- Princípio da indisponibilidade do crédito tributário, de acordo com o qual o credor tributário (designadamente a autoridade tributária e aduaneira - ATA) não pode conformar por ato de vontade os termos da obrigação tributária, seja no que respeita ao

Na verdade, a arbitragem afirma-se abstratamente como uma das muitas soluções alternativas aos esquemas clássicos (*pesados*, formais e morosos) de decisão de diferendos em matéria tributária, e para quem levou à prática um passo tão ousado não deixa de ser estranho que outros procedimentos não tivessem sido tentados. Uma explicação aceitável será a de que, provavelmente, precisamente por causa dessa ousadia haveria pouco espaço para outros arrojados. De resto, os receios difusos de criação de uma "justiça paralela" e dominada por interesses económicos também podem ter pesado na adoção de uma opção mais comedida.

Seja como for, é certo que outras soluções alternativas existem e poderiam — e ainda podem — ter sido concebidas e enquadradas sem sacrifício na moldura fornecida pelo Estado de Direito, desde logo aquelas que situadas bem a montante visam a determinação *antecipada e global* das obrigações tributárias materiais e formais sob a forma de *avenças tributárias* ou institutos equivalentes, seja individualizados, seja tendo por referência grupos alargado de contribuintes, representados em corpos diversos, como as ordens de profissionais, as associações de setor, ou até sindicatos (*convenções coletivas fiscais*). Mas não apenas. Também poderiam ter um estatuto de relevo no presente contexto a transação ou a mediação tributárias — relativamente às quais se podem suscitar reservas consideráveis — ou, mais modestamente, o incremento de procedimentos com recurso a comissões de peritos (designadamente para enfrentar meras questões de facto ou de manifesta simplicidade jurídica).

Porém, foi a arbitragem a opção e é sobre a mesma que se impõe a reflexão.

Em termos de desenho jurídico, o *instituto*¹⁹ da arbitragem tributária, o respetivo processo, e os correspondentes tribunais foram introduzidos no ordenamento português

seu conteúdo, seja no que respeita à sua extinção. Deste modo, gerando-se e conformando-se a mesma *ex legge*, não são em princípio admissíveis acordos, pactos ou contratos sobre as respetivas matérias.

Como se referiu no texto, estas dimensões não impediram a positivação do *instituto* arbitral tributário, tendo-se por assumido que não existem princípios absolutos, devendo todos eles procurar segmentos de harmonização com princípios de sinal diverso como, por exemplo, os princípios da eficiência, da celeridade da atuação administrativa e da justiça tributária [ao que se junta a própria previsão formal e expressa de formas de composição não jurisdicional de conflitos (art.º 202.º, n.º 4, da CRP)]. Do ponto de vista teórico, por conseguinte, não se levantarão problemas intransponíveis. Para desenvolvimentos, v. ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo tributário*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 456 e ss.

¹⁹ Será problemático falar-se numa verdadeira *instituição* arbitral tributária, tendo em vista a falta de sedimentação histórica e de substrato dogmático subjacentes, reveladas inclusivamente pelo facto de nos discursos político-legiferantes não serem estranhas as propostas no sentido da sua revogação (v., ainda que

como uma absoluta novidade — seja em termos internos, seja em termos internacionais comparados — e imbuídos com determinadas marcas genéticas que, na sua globalidade, permanecem intocadas até hoje. São elas:

- i) A arbitragem em matéria tributária, pretendendo ser um instituto *desjudicializado* não é, de maneira alguma, um instituto *desjuridificado*, na medida em que é emoldurado por um regime jurídico vinculativo preciso constante do decreto-lei já mencionado;
- ii) O recurso à arbitragem é voluntário, quer pela parte dos sujeitos passivos ou obrigados tributários — a quem compete o respetivo impulso e para quem a via jurisdicional convencional constitui sempre uma opção válida *ab initio* —, quer pela parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (daqui em diante ATA), a qual, não obstante se encontrar na posição de sujeição potestativa relativamente ao pedido daqueles, vê os termos da sua vinculação disciplinados através de uma portaria que, numa certa perspetiva, "reflete a sua vontade"²⁰. Por conseguinte, é possível afirmar-se que se trata de um meio verdadeiramente alternativo (e não, como por vezes sucede, de um meio automático ou imposto como "alternativa" aos tribunais convencionais)²¹;
- iii) No que diz respeito às questões arbitráveis, a possibilidade de recurso a este meio não é universal ou absoluta, na medida em que muitas matérias extravasam o perímetro aplicativo do instituto. Com efeito, além dos núcleos substantivos expressamente referidos na portaria supramencionada, torna-se evidente que não podem ser objeto de arbitragem os dissídios que tenham por objeto (1) atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação (como atos respeitantes a benefícios fiscais ou os atos administrativos de acesso a dados bancários para fins fiscais), (2) atos de natureza cautelar, (3) atos praticados pelo órgão de execução fiscal (e.g. atos de citação, reversão, penhora, indeferimentos de

em matéria administrativa, e por referência à anterior legislatura, os projetos de lei n.ºs 934/XIII e 941/XIII). Em todo o caso, a utilização do vocábulo "instituto" tem menos em vista a sua consideração enquanto "instituição" no sentido clássico que lhe foi emprestado designadamente por HAURIU ou SANTI-ROMANO, do que a representação da ideia de que não se trata de uma realidade atomística, dispersa e fugaz.

²⁰ Cf., a respeito, portaria 112-A/2011. Importa sublinhar que este diploma demarca os termos de vontade da vinculação da ATA, ao proceder a uma delimitação negativa de abrangência do instituto arbitral, afastando expressamente do seu âmbito de abrangência determinados litígios fiscais e afins (e.g., aduaneiros - art.º 2.º). Bem assim, procede a uma delimitação negativa tendo em consideração os valores envolvidos (art.º 3.º).

²¹ Importa, porém, notar que se trata de um meio oneroso. V., a respeito, art.º 12.º do RJAMT.

pedidos de dação ou pagamento em prestações, graduação de créditos, venda, etc.) ou (4) o reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária²². Desta forma, resta um "limitado" espaço para os atos de quantificação da obrigação tributária em concreto (liquidação), e alguns atos de avaliação ou fixação da matéria tributável e valores patrimoniais²³ (o que, em verdade, materializa um número significativo da litigiosidade tributária);

- iv) Os Tribunais arbitrais²⁴ estão apenas habilitados a efetuar um estrito controle de legalidade, aferindo da conformidade jurídica dos atos tributários (*lato sensu*, com a conotação recortada) com o respetivo parâmetro ou bloco de juridicidade, nunca lhes sendo possível efetuar julgamentos de mérito, conveniência ou oportunidade²⁵. Nesta conformidade, os juízes arbitrais decidem sempre de acordo com o Direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade²⁶;
- v) As decisões arbitrais são verdadeiras decisões jurisdicionais revestidas de caso julgado e de força executiva, o que se torna particularmente marcante no que concerne aos efeitos vinculativos relativamente à ATA, ficando esta obrigada, consoante os casos, a restabelecer a situação que existiria se o ato impugnado não tivesse sido praticado; a praticar o ato legalmente devido em substituição do ato impugnado; a proceder ao pagamento de juros indemnizatórios ou moratórios; e a não praticar novo ato relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação (salvo fundamentação em novos factos)²⁷. Quanto aos sujeitos passivos ou contribuintes, a vinculação materializa-se na continuação da imposição tributária e no impedimento de re-questionar (administrativa ou jurisdicionalmente) o ato impugnado, salvo se com diversos fundamentos;
- vi) As possibilidades jurídicas de colocação em crise da decisão arbitral são relativamente restritas (de resto, o preâmbulo refere-se a "irrecorribilidade"), sendo admitidas apenas (1) a *impugnação* com fundamentos relacionados com

²² V., por exemplo, acórdão do TCA-Sul de 16 de setembro de 2019, processo n.º 120/18.5BCLSB.

²³ Cf. art.º 2.º, n.º 1, do RJAMT.

²⁴ Estruturalmente, os tribunais arbitrais tributários podem funcionar em composição singular ou em coletivo, dependendo do valor do pedido e da opção formulada pelo peticionante (v. art.º 5.º do RJAMT).

²⁵ Atente-se na similitude do art.º 185.º, n.º 2 do CPTA. Sendo esta disposição legal ulterior ao RJAMT, foi este que influenciou o CPTA (e não o contrário), embora, quanto à impossibilidade de pronúncia sobre questões de mérito, se esteja, como se assinalou, diante de uma decorrência do princípio (constitucional) da separação de poderes (art.º 111.º, n.º 1).

²⁶ Assim, art.º 2.º, n.º 2, do RJAMT.

²⁷ Quanto aos efeitos das decisões arbitrais, v. art.º 24.º do RJAMT.

questões estruturais e de congruência e (2) o *recurso* por inconstitucionalidade (nos termos gerais, de *aplicação* ou de *desaplicação*) ou por oposição com anterior jurisprudência ^{28/29};

vii) Em termos de *iter*, o processo arbitral tributário é caracterizado, como se exigirá, pelas notas da simplicidade, da informalidade, da celeridade, e da desmaterialização, reconhecendo-se aos juízes que compõe o tribunal uma ampla baliza de conformação na que concerne à respetiva condução. Evidenciam-se nesta sede as prerrogativas de *autovinculação formal* e de *livre determinação probatória*, em termos de, respetivamente, ser o próprio Tribunal a definir a tramitação processual a adotar e de escolher os meios de prova que entender mais adequados³⁰. Outrossim, ganha relevo a imposição legal de um prazo para a prolação da decisão final (em regra, 6 meses)³¹.

Este é, em traços muito gerais e com as limitações inerentes à presente colocação discursiva, um quadro expositivo do instituto arbitral em matérias administrativas e tributárias.

Assumido o mesmo, impõem-se algumas reflexões, procurando apontar o que se poderá afirmar, com credibilidade científica, em termos de balanço.

IV

Balanço, desafios e perspetivas

Relativamente à arbitragem administrativa, pode dizer-se que o instituto atravessa um período algo conturbado e delicado.

É assim, antes de mais, no plano legislativo, no qual prevelace a dispersão, ao invés de um quadro de agregação, o que se afigura fonte de inúmeras incongruências ou

²⁸ V. art.ºs 25.º e ss. do RJAMT.

²⁹ V., com proveito, RUSSO, Anabela, *O regime de recurso e de impugnação da decisão arbitral*, in *Contraordenações tributárias e temas de direito processual tributário*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2016, in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebook_administrativo_fiscal.php, pp. 81 e ss. V., ainda, acórdãos do TCA-Sul de 05 de março de 2015, processo n.º 08065/14 e, mais recentemente, de 05 de junho de 2019, processo n.º 111/17.3BCLSB.

³⁰ De notar que, entre outras aberturas, o Tribunal promove uma primeira reunião com as partes para definir a tramitação processual a adotar (art.º 18.º do RJAMT).

³¹ V., a propósito, art.º 21.º do RJAMT.

dificuldades de compatibilização normativas. Conforme resulta do que ficou dito anteriormente, relevam, no âmbito em apreço, o CPTA, a LAV, o CCP e o RJAMT³².

Ainda no plano legislativo recente, vê-se como consideravelmente negativa a abertura, muito expressiva, ao recurso (de revista) das decisões arbitrais administrativas. Haverá ganhos em qualidade decisória, assim terá entendido o julgador. Uma elevada estadualização da arbitragem administrativa tem, no entanto, como efeito uma desconfiguração do instituto. No mais, a solução em apreço é geradora, em termos potenciais, de uma morosidade deveras preocupante, bem sabendo as partes, quando convencionam o recurso à arbitragem, que existem limitações sérias em matéria recursória, salvo convenção (das mesmas) em sentido diferente³³.

Há, ainda, que ter presente, negativamente, pelos menos dois aspetos.

Primo, a efetiva falta de especialidade dos árbitros. Tida como uma das principais vantagens da arbitragem — a especialidade —, a verdade é que tal benefício só se efetiva se as partes concorrerem efetivamente para esse desígnio, ou seja, nada as impede de procederem à escolha de árbitros que não dominam as áreas jurídicas com relevo para a decisão dos respetivos litígios. Dir-se-á: vale um princípio de responsabilização das partes. Se estas optam por árbitros inexperientes (ou não conhecedores juridicamente dos domínios relevantes) só de si mesmas se podem queixar. Sucede que, estando em causa a resolução de litígios jurídico-administrativos, julga-se que o legislador não deve abdicar de exigir que os tribunais arbitrais administrativos sejam constituídos por árbitros especializados. A matéria assim o exige³⁴. Aliás, no RJAMT, figuram regras específicas a esse propósito³⁵. O regime da arbitragem administrativa deveria seguir caminho

³² No que se refere especificamente à necessária conjugação do CPTA e do CCP, têm sido detetadas diversas dificuldades, sendo, em qualquer caso, de assinalar o esforço de harmonização ocorrido, em 2019, com a revisão do CPTA. Por referência ao processo de revisão, v. SERRÃO, Tiago, *A arbitragem administrativa de atos pré-contratuais: análise temática no contexto do documento «Propostas Legislativas para a Reforma da Jurisdição Administrativa e Fiscal»*, in Revista de Direito Administrativo, n.º 3, AAFDL Editora, Lisboa, 2018, p. 60.

³³ Se é possível recorrer de uma decisão arbitral administrativa como se de uma decisão proferida por um tribunal estadual se tratasse, é caso para perguntar: qual a (efetiva) vantagem adveniente da escolha pela arbitragem? Eis, pois, um ponto (muito) crítico, que a recente revisão do CPTA suscita, em matéria de arbitragem, dada a consagração, em termos gerais, da possibilidade de recorrer de revista de decisão arbitral administrativa que se tenha pronunciado sobre o mérito da causa e que tenha colocado termo ao processo arbitral. Não por acaso, no RJAMT (art.º 25.º) não se prevê um recurso desse tipo, circunstância que, em linha com o exposto, é de reforçar.

³⁴ Neste sentido, por referência à decisão de litígios “em matéria de legalidade administrativa”, v. ALMEIDA, Mário Aroso, *Apresentação*, cit., p. 14.

³⁵ Cf., em particular, art.º 7.º, n.ºs 1 e 2.

equivalente, tendo em vista promover — por via que se reputa adequada — a qualidade decisória³⁶.

Secundo, a real falta de publicidade das decisões arbitrais administrativas. Trata-se de um aspeto que — dada a insuficiência da solução simplista, consagrada em 2015 — contou, muito recentemente, como se assinalou oportunamente, com a atenção do legislador. Espera-se que, no novo contexto normativo, a publicidade de tais decisões passe a constituir uma realidade, conhecendo o seu *terminus* a opacidade que malogradamente tem caracterizado a arbitragem administrativa. Tratando-se, à data em que se escreve, de uma necessidade ainda não satisfeita, não pode deixar de se referir a efetiva falta de publicidade das decisões arbitrais administrativas como um aspeto menos conseguido, no panorama vigente. Ainda em matéria de publicidade, provavelmente é até chegado o momento de se avançar mais, abarcando a publicidade do processo arbitral e, em alguma medida, das próprias sessões arbitrais. A credibilização da arbitragem administrativa assim o exige³⁷.

Atento o exposto, e mais haveria a dizer, o atual estado da arbitragem administrativa merece séria reflexão e não menos ponderosa ação, desde logo por parte do legislador. É — estamos em crer — chegada a hora de ser debatido e subsequentemente aprovado um diploma legal autónomo³⁸, que resolva definitivamente os problemas de falta de unidade (do regime da arbitragem administrativa) e que considere todas as especificidades que os litígios jurídico-administrativos convocam, e por relação às quais a aplicabilidade, por via remissiva, da LAV se evidencia insuficiente.

Tudo isto sem prejuízo da aposta noutros meios de resolução alternativa de litígios administrativos e da reconfiguração profunda do leque (e dos demais aspetos de regime jurídico) dos meios de impugnação graciosa, ou seja, dos meios, de impugnação e de reação, a mobilizar junto da própria Administração Pública.

³⁶ Sobre a “difícil ponderação” entre a celeridade e a qualidade, v. CORREIA, J. M. Sérvulo, *A arbitragem dos litígios entre particulares e a Administração Pública sobre situações regidas pelo Direito Administrativo*, in Estudos em Memória do Conselheiro Artur Maurício, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 719.

³⁷ A confidencialidade constitui, em termos gerais, uma vantagem da arbitragem. Todavia, a mesma não vale — não pode valer — na arbitragem administrativa, dada a natureza das questões em dissídio. Deste modo, enquanto, na LAV, a regra é a confidencialidade (art.º 30.º, n.ºs 5 e 6), na arbitragem administrativa deve valer a regra exatamente oposta. Deve valer, no plano legal e ainda no plano prático. Tem sido assim na arbitragem tributária [art.º 16.º, alínea g) do RJAMT], embora, quanto à dimensão prática que acabou de se referir, haja que reconhecer ser mais fácil, nesse domínio, a respetiva operacionalização, dada que só no CAAD são constituídos tribunais tributários, para dirimir litígios desse tipo.

³⁸ Ou uma mudança, formal e muito substancial, do Título VIII do CPTA.

No que particularmente concerne à arbitragem em matéria tributária, é possível afirmar que o resultado é moderadamente positivo, apenas não se concluindo num sentido mais enfático (de *manifestamente* ou *inequivocamente* positivo) porque algumas fragilidades ainda podem ser apontadas, desde logo o facto de que os objetivos inicialmente traçados (recorde-se: o reforço da tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, a maior celeridade na resolução de litígios e a redução da pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais) não terem sido plenamente conseguidos. Pelo contrário, a pendência nos tribunais convencionais até aumentou³⁹. Além disso, com ou sem motivo, levantam-se — mais do que aquilo que seria aceitável num ambiente de crítica democrática — dúvidas quanto à composição dos tribunais e quanto aos árbitros nomeados, designadamente quanto às suas anteriores ligações e interesses profissionais económicos. Não se afirma que os mesmos sejam parciais ou que não se observem as regras relativas a impedimentos ou suspeições legalmente previstas; sucede, porém, que o simples facto de as dúvidas serem colocadas, ainda que injustamente, não pode deixar de ser visto como um sinal de fragilidade e de não aceitação plena do instituto⁴⁰. Acresce a circunstância de que ainda não está completamente afastada da consciência coletiva a ideia de que a arbitragem não é um verdadeiro meio "alternativo", sendo antes visto como um meio de "justiça de ricos", à qual apenas os contribuintes financeiramente mais robustos podem aceder.

³⁹ De resto, é o próprio legislador quem, alguns anos volvidos, reconhece a tendência para a acumulação de pendências na jurisdição administrativa e fiscal, o que "obsta à realização plena da Justiça e tem (...) um impacto significativo na vida dos cidadãos e das empresas, afetando de forma determinante a competitividade da economia". Ademais, refere mesmo — será um sinal de crítica aos esquemas jurídicos de resolução alternativa e à arbitragem? — que a jurisdição administrativa e fiscal constitui "a sede, por excelência, onde são dirimidos os litígios que opõem o Estado aos cidadãos e onde se discute, muitas vezes, a defesa dos direitos fundamentais e, bem assim, a legalidade da atuação da Administração Pública". V. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 81/2018, que procede à criação de equipas especiais de magistrados nesta jurisdição. Em qualquer caso, não será justo afirmar que este diploma constitui uma censura evidente à arbitragem tributária, até porque prevê a possibilidade de submeter aos tribunais arbitrais determinadas pretensões que tenham sido formuladas em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes (art.º 11.º).

⁴⁰ Note-se que a disposição (art.º 7.º, n.º 5 do RJAMT) que regula o exercício de funções de árbitro, em matéria tributária, por magistrados jubilados, conheceu, por larga maioria parlamentar, modificação. Até às alterações introduzidas pela Lei n.º 24/2019, de 13 de março, tais magistrados podiam exercer as funções de árbitro, desde que fizessem "uma declaração de renúncia à condição de jubilados" ou solicitassem "a suspensão temporária dessa condição, por um período mínimo de um ano, renovável (...)" (v. a anterior redação do preceito mencionado). Na atual redação, a existência de declaração de renúncia à condição de jubilado constitui pressuposto necessário e único (pois a suspensão não é admissível) ao exercício das funções de árbitro.

Insiste-se: os reparos apontados — principalmente os dois últimos — até poderão ser injustos quando generalizados, mas a sua simples existência não pode deixar de ser vista como materialização de debilidades⁴¹.

Em todo o caso, e em sentido oposto, o reforço do aparato garantístico ao dispor dos contribuintes e outros obrigados tributários, bem assim como a inequívoca qualidade jurídica das decisões — algumas delas até em âmbitos pioneiros e tecnicamente problemáticos — e o contributo para a valorização da jurisprudência convencional por meio de um "efeito de concorrência", permitem afirmar que se tratou de um passo bem dado e que não se veem razões para que o instituto seja seriamente questionado, sem prejuízo da consideração de alguns aspetos de melhoria do regime (como, de resto, em qualquer outra matéria jurídica).

Entre tais aspetos, crê-se que a introdução em sede legal de outros mecanismos alternativos no sentido, não tanto de resolver, mas antes de prevenir a litigiosidade em matéria tributária — por via do reforço das possibilidades de *diálogo procedimental* entre os diversos atores por meio de acordos prévios ou *tributações por avença*, por exemplo — seria proveitosa e até acabaria por valorizar o próprio instituto arbitral.

Não será, porém, esta a sede própria para tal tematização, merecedora de reflexão bem mais aprofundada do que a que será possível no presente contexto.

A arbitragem administrativa e a arbitragem tributária encontram-se em estádios evolutivos diversos. Sendo a arbitragem tributária temporalmente muito posterior à arbitragem administrativa, é interessante que se apresente, em termos de avaliação global, em melhor estado do que a arbitragem administrativa.

A existência de um regime unitário em matéria tributária não será indiferente a tal quadro, pois, como se procurou evidenciar, a dispersão vivenciada em sede de arbitragem administrativa revela-se muito problemática. Não será essa a única razão explicativa do resultado positivo, ainda que moderado, que se verifica ao nível da arbitragem tributária. Há que ter bem presente, desde logo, as diferenças que marcam a arbitragem administrativa e a arbitragem tributária, das quais se destaca a aposta de sentido único na institucionalização (no caso da arbitragem tributária), por contraposição à convivência

⁴¹ Reparos que valem, também, para a arbitragem administrativa.

entre tribunais *ad hoc* e tribunais constituídos no seio de centros de arbitragem institucionalizada (no caso da arbitragem administrativa)⁴².

Entre outras razões — algumas estruturais — que poderiam ser aduzidas, os diferentes momentos em que uma e outra (a arbitragem administrativa e a arbitragem tributária) se encontram não aconselham, pelo menos por ora, uma concentração de regimes jurídicos, sem prejuízo das inúmeras *pontes* existentes e que, aliás, têm vindo a conhecer um nítido reforço, no plano legislativo. Por ora, carecida de urgente unificação, sistematização e racionalização normativas está a arbitragem administrativa⁴³.

⁴² Não que se advogue a institucionalização tendencialmente integral, na arbitragem administrativa, pois há litígios administrativos (v.g. de elevada complexidade ou particular especialidade) que devem poder conhecer resolução por tribunais arbitrais especificamente constituídos para o efeito. O que se pretende frisar é, unicamente, a particularidade do modelo de arbitragem tributária adotado, entre nós.

⁴³ Para um contributo para esse debate, v. CARVALHO, Ana Celeste; MONTEIRO, António Pedro Pinto; BRITO, David Pratas; COIMBRA, José Duarte; CALDEIRA, Marco; PEDRO, Ricardo; e SERRÃO, Tiago, *Arbitragem Administrativa: Uma Proposta*, (coordenação: Tiago Serrão), Almedina, Coimbra, 2019.