

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A arbitragem tributária no contexto da Justiça tributária portuguesa

Luís Manuel Dos Santos Fernandes

Constituição do Júri:

Presidente _____ Mestre Especialista André Festas Silva

Arguente _____ Prof. Doutor Francisco Domingos

Vogal _____ Prof. Especialista Jesuíno Martins

Lisboa, 31 julho de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A arbitragem tributária no contexto da Justiça tributária portuguesa

Luís Fernandes (20160328)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Mestre Especialista André Festas Silva

Arguente _____ Prof. Doutor Francisco Domingos

Vogal _____ Prof. Especialista Jesuíno Martins

Declaração

Declaro ser o autor desta dissertação, que é um trabalho original e inédito. Nunca foi submetido - no seu todo ou qualquer das suas partes - a outra instituição de ensino superior, a fim de obter um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

Aos meus pais Cândido e Cristina por sempre me apoiarem e me darem todas as condições necessárias e possíveis à concretização dos meus objetivos.

Sem eles, nada disto era possível

Epígrafe

“Uma justiça tardia não é justa nem digna do país desenvolvido que somos e aspiramos a ser cada vez mais” (Marcelo Rebelo de Sousa, 2017)

Agradecimentos

Agradeço ao Professor Jesuíno Alcântara Martins por me ter despertado o interesse não só na arbitragem tributária, como também em todo o sistema judicial Português e por me orientar nesta obra.

Agradeço a todas as pessoas que de forma, direta ou indireta, contribuíram para todo o meu percurso académico, e que me ajudaram a tornar o homem que sou.

Agradeço principalmente aos meus pais por sempre me incentivarem e apoiarem em todos os meus objetivos e metas, tais como esta.

Agradeço à minha família e amigos por me compreenderem e apoiarem neste trabalho, no qual abdiquei muito tempo, e em especial à Sabrina que se tornou uma ajuda preciosa na reta final desta obra.

Resumo

Os contribuintes têm desde 2011 mais um meio de resolução de litígios alternativo aos tribunais tributário de 1ª instância, que pretendia cumprir essencialmente três objetivos: reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; e reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais. O que é certo é que estamos em 2019 e apesar do sucesso da sua implementação, não foram ainda cumpridos os objetivos na sua totalidade, originando uma urgente intervenção no sistema judicial português nomeadamente no que toca ao problema das pendências existentes nos tribunais tributários. Se a introdução da arbitragem tributária em Portugal, parece ter tido um percurso inspirador e eficaz, será da sua responsabilidade o não cumprimento de tais objetivos? Ou será que não lhes foram dados os instrumentos necessários para a prossecução daquilo a que se propuseram? Serão esses objetivos irrealizáveis? Os tribunais do CAAD têm uma média de resolução dos seus litígios de cerca de 4 meses e meio, um valor bastante mais reduzido que nos tribunais tributários, no entanto não se têm verificado grandes reduções no número de pendências, que continuam a ser cada vez mais preocupantes, uma vez que trazem sérias consequências para o desenvolvimento do país e colocam em causa a violação do princípio Constitucional do acesso à tutela jurisdicional efetiva.

Até 2018, entraram 4.300 processos nos tribunais arbitrais do CAAD, um valor, manifestamente insuficiente para fazer cumprir o objetivo da redução de pendências uma vez que só no ano de 2017, entraram nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância 14.707 processos. De referir que os tribunais tributários não são competentes para decidir a grande maioria destes processos devido às suas limitações legislativas.

Palavras-chave: Arbitragem tributária, decisões arbitrais, meio alternativo de resolução de litígios, pendências, tribunais tributários.

Abstract

Since 2011, the taxpayers have another mean of dispute resolution alternative to the first instance tax courts, that essentially intended to fulfil three objectives: strengthen the protection of the legally protected rights and interests of taxable persons; speed up the resolution of disputes that oppose the tax administration to the taxable person; and reduce the backlog of proceedings in the administrative and tax courts. We are in 2019 and despite the success of the implementation have not yet been fully met, giving rise to urgent intervention in the Portuguese judicial system, particularly regarding the problem of outstanding issues in the tax courts. If the introduction of tax arbitration in Portugal seems to have had an inspiring and effective course, is it its responsibility to fail to meet these objectives? Or were they not given the necessary tools to pursue what they set out to do? Are these goals unrealistic?

CAAD courts have an average dispute resolution of around four and half months, a number much lower than in the tax courts, however there have been no major reductions in the number of backlogs, which remain increasingly worrying, since they have serious consequences for the country's development and call into question the violation of the constitutional principle of access to effective judicial protection.

Until 2018, have entered 4,300 processes in the CAAD arbitration courts, a number manifestly insufficient to enforce the goal of reducing pending issues, since in 2017 alone 14,707 administrative and tax courts entered the lower courts. It should be noted that the tax courts are not competent to decide the vast majority of these cases due to their legislative limitations.

KEYWORDS: Alternative means of dispute resolution; Arbitration decisions; Pendencies; Tax arbitration; Tax courts.

Índice

Índice de gráficos.....	XII
Índice de tabelas.....	XII
Índice de figuras.....	XII
Lista de siglas e abreviaturas.....	XIII
1. Introdução.....	1
2. Metodologia.....	4
2.1 Objetivo da investigação.....	4
2.2 Questão de investigação.....	4
2.3 Método de pesquisa e técnicas utilizadas.....	4
3. Revisão da literatura.....	6
3.1 Introdução.....	6
3.2 Justiça tributária Portuguesa e a sua hierarquia.....	7
3.2.1 Supremo Tribunal Administrativo.....	8
3.2.2 Tribunais Centrais Administrativos.....	10
3.2.3 Tribunais Administrativos e Fiscais.....	12
3.3 Dinâmica processual da justiça tributária.....	14
3.3.1 Do Supremo Tribunal Administrativo.....	14
3.3.2 Dos Tribunais Centrais Administrativos.....	16
3.3.3 Dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1ª Instância.....	18
3.3.4 dos Tribunais arbitrais tributários.....	23
3.4 Análise da evolução da justiça administrativa e fiscal.....	27
3.4.1 Instabilidade no sistema fiscal Português.....	27
3.4.2 Reforma de 2004: Nova estrutura orgânica dos tribunais administrativos e fiscais.....	28
3.5 Procedimento e processo tributário.....	32
3.5.1 Procedimento tributário.....	32
3.5.1.1 Reclamação graciosa.....	34
3.5.1.2 Recurso Hierárquico.....	35
3.5.1.3 Pedido de revisão.....	36
3.5.2 Processo judicial tributário.....	37
3.5.2.1 Impugnação judicial.....	37
3.5.2.2 Oposição judicial.....	38
3.5.2.3 Reclamação de atos do OEF.....	39
3.5.2.4. Recursos dos atos jurisdicionais.....	40

3.6 Principais problemas identificados no sistema tributário Português	42
3.6.1 Comportamento por parte da AT	42
3.6.2 Existe um desinvestimento da Justiça Pública tributária?	43
3.7 Resolução alternativa de litígios	44
3.7.1 Arbitragem tributária	44
3.7.1.1 Tribunais arbitrais são mais caros que os tribunais do Estado	47
3.7.1.2 Irrecorribilidade das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais	50
3.7.1.3 O objetivo da redução de pendências era demasiado ambicioso?	52
3.7.1.4 O futuro da arbitragem tributária	53
3.7.2 Mediação	56
3.7.3 Conciliação	58
3.8 O que está a ser feito para a melhoria do sistema judicial tributário	60
3.8.1 Propostas da Ministra da Justiça	60
3.8.2 Resultados do relatório do grupo de trabalho João Taborda	62
3.8.3 Decreto-Lei nº 81/2018 de 15 de outubro de 2018	65
4. Estudo de um caso prático – diferentes decisões arbitrais	68
4.1 Enquadramento	68
4.2 Acórdão 299/2019 do Tribunal Constitucional	68
5. Apresentação de resultados	74
5.1 Decisões dos tribunais arbitrais contrárias ao Acórdão 299/2019	74
5.2 Outras observações	76
6. Conclusões	79
7. Referências bibliográficas	81
8. Apêndices	83
9. Anexos	87

Índice de gráficos

Gráfico 1 - Evolução do nº de processos entrados no STA entre 2004 e 2018 na secção de Contencioso Tributário.....	15
Gráfico 2 - Movimento processual do pleno do STA em 2017 na secção de Contencioso Tributário	15
Gráfico 3 - Movimento processual do TCA Norte na Secção de Contencioso Tributário em 2017 e 2018.....	17
Gráfico 4 - Movimento processual do TCA Sul na Secção de Contencioso Tributário em 2017 e 2018	17
Gráfico 5 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância de 2015 a 2018.....	18
Gráfico 6 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância por espécie processual na área tributária em 2018.....	19
Gráfico 7 - Evolução do nº de processos entrados e findos nos TAF de 1ª instância na área tributária	20
Gráfico 8 - Evolução do nº de processos entrados e findos nos TAF de 1ª instância vs nº de Juízes em efetividade de funções na área tributária.....	21
Gráfico 9 - Movimento processual nos tribunais de 1ª instância em matéria tributária	22
Gráfico 10 - Nº de processos entrados no CAAD em matéria tributável	24
Gráfico 11 - % de processos tributários por designação de árbitro.....	25
Gráfico 12 - % pedidos por tipo de imposto	26
Gráfico 13 - % dos pedidos por intervalo de valor	26
Gráfico 14 - Nº de alterações legislativas entre 1989 e 2014	28

Índice de tabelas

Tabela 1 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância por espécie processual na área tributária	19
Tabela 2 - Movimento processual nos tribunais de 1ª instância em matéria tributária	22
Tabela 3 - Estatísticas globais da Arbitragem Tributária desde a sua implementação.....	27

Índice de figuras

Figura 1 - Organograma dos Tribunais administrativos e fiscais.....	8
Figura 2 - Mapa dos TAF.....	11
Figura 3 - Cronologia das alterações na organização dos tribunais administrativos e fiscais	31

Lista de siglas e abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSTAF – Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais

DGIESTA – Direção-Geral de Informação e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

DL – Decreto-Lei

DR – Diário da República

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

ISPUEV – Imposto do Selo sobre Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial

LGT – Lei Geral Tributária

OEF – Órgão de Execução Fiscal

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAC – Tribunal Administrativo de Círculo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TT – Tribunais Tributários

UC – Unidade de Conta

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

1. Introdução

A arbitragem tributária, entrou no nosso país através do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 janeiro, um diploma legislativo que admitiu a sujeição à arbitragem de certos litígios em matéria de imposto. Na sua implementação, estiveram adjacentes 3 grandes objetivos:

- reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;
- imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo;
- reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Passados cerca de sete anos, é já possível fazer de uma forma rápida a análise do cumprimento ou não destes três objetivos.

Quanto ao primeiro objetivo, foi de facto cumprido, a arbitragem tributária veio reforçar os meios de tutela dos contribuintes, como meio alternativo à resolução de litígios entre os contribuintes e a Administração Tributária, conseguindo conquistar a confiança dos cidadãos e é hoje um meio credível equiparado aos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF).

Quanto ao segundo objetivo, teve também sucesso por várias razões. Primeiro, porque foi definido um prazo de 6 meses para a prolação de sentença arbitral, que pode ser prorrogada por períodos sucessivos de 2 meses com limite de 6 meses em situações devidamente justificadas e fundamentadas. Depois, o facto de o regime de recursos da decisão arbitral ser muito restritivo, representa uma vantagem adicional em termos de celeridade no trânsito em julgado da decisão final. Esta opção do legislador que não possibilita o recurso em muitas situações, evita protelar a morosidade em obter uma decisão final. Outra das razões para o sucesso da arbitragem decorre da especialização técnica dos árbitros que permitem melhores decisões e decisões mais rápidas. Nota-se uma grande diferença entre os tribunais tributários e os tribunais arbitrais essencialmente em áreas de grande complexidade técnica, como, por exemplo, os preços de transferência, os contratos fiscais, tributação autónoma e decisões conexas com tributação presuntiva, entre outras.

Por fim, o terceiro objetivo não se tem conseguido concretizar, e é essencialmente sobre este ponto que irá incidir o nosso estudo. Com mais um meio de resolução de litígios entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e o contribuinte, porque razão as pendências dos TAF não diminuem? Quais são as características desses processos pendentes? Qual a solução

que pode finalmente resolver este problema que tanto atormenta e prejudica os tribunais, a AT e o próprio contribuinte? É a estas e a outras perguntas que vamos procurar responder ao longo deste trabalho.

Com este estudo, esperamos fornecer um trabalho com uma relevância não só científica como também social. Social na medida em que permita não só melhorar a sociedade em que vivemos através da compreensão e resolução dos problemas existentes conforme os parâmetros sociais e científica ao possibilitar a sua utilização como um instrumento de trabalho que forneça informação suficiente aos investigadores, e outros leitores, que permitam pôr algumas das resoluções propostas em prática, ou até mesmo que sirva para a obtenção de nova ideias para um melhor funcionamento da justiça tributária.

O tema deste trabalho, não foi escolhido por acaso. São sucessivas as críticas ao nosso Sistema Judicial Tributário, principalmente no que toca a pendências dos processos que entram nos tribunais, sendo um assunto que já nos atormenta há largos anos, mas sem melhorias à vista. Já houve algumas tentativas de resolução que falharam ou solucionaram o problema apenas em curto prazo, pelo que é necessário pensar mais à frente! Não basta resolver os problemas de forma a ter impactos imediatos, mas é ainda mais importante implementar novas ideias e soluções a fim de resolver definitivamente esta questão que a ser melhorada trará benefícios para todos, desde o contribuinte que muitas vezes fica prejudicado financeiramente pela inacessibilidade dos créditos, uma vez que regra geral “primeiro paga e depois reclama”, passando pela AT que reduz consideravelmente os custos com os juros indemnizatórios, que terá de pagar quando é parte vencida, acabando nos benefícios que pode trazer no desenvolvimento do país, dado que um sistema judicial ineficiente, afasta consideravelmente investimento estrangeiro, com consequências para o desenvolvimento da economia portuguesa.

É, portanto, um tema atual de enorme importância para o país, que fez com que nos despertasse o interesse de estudá-lo e de alguma maneira tentar contribuir para a melhoria da justiça tributária.

Para melhor entendermos o foco deste tema, vamos primeiro procurar explicar e clarificar como funcionam e estão estruturados os tribunais fiscais do Estado e os tribunais arbitrais, fazendo uma breve alusão ao procedimento e processo tributário, para depois refletirmos analisando os factos e apresentar conclusões.

Para a elaboração deste trabalho, para além da consulta de alguns livros de escritores muito ilustres e prestigiados, dotados de conhecimentos profundos do tema em questão, foram também consultadas bastantes revistas científicas e trabalhos de outros investigadores sendo também muito importante a jurisprudência consultada no site do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e do Tribunal Constitucional (TC) que nos permitiu o desenvolvimento do nosso caso de estudo.

Este trabalho encontra-se estruturado por uma primeira parte que apresentará todo o enquadramento teórico necessário à compreensão e desenvolvimento do assunto em causa, seguido de uma segunda parte onde procedemos à análise e discussão de um acórdão proferido pelo TC proveniente de um recurso apresentado de uma decisão tomada por um tribunal arbitral, e de uma terceira parte onde são apresentados os resultados do caso prático objeto de análise. Para finalizar, contamos com uma quarta parte, que reflete todas as conclusões a que chegámos com o desenvolvimento de todo este trabalho.

2. Metodologia

2.1 Objetivo da investigação

Com este estudo, procuramos fornecer informação suficiente, da análise realizada ao funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais portugueses, bem como, dos tribunais arbitrais, para possibilitar a apresentação de sugestões de resolução ou avaliação das soluções já existentes para alguns dos problemas da justiça portuguesa, que a arbitragem tributária não conseguiu resolver, como é o caso da não redução dos processos pendentes que perduram, principalmente nos tribunais de 1ª instância, até aos dias de hoje.

As sugestões de resolução propostas, terão uma análise crítica com algumas previsões do resultado da implementação das mesmas, para que o leitor consiga, por si só, ter matéria suficiente para fazer a sua avaliação da medida.

2.2 Questão de investigação

Durante a investigação, procuraremos dar resposta a algumas questões que, são na nossa opinião, bastante pertinentes para suportar as nossas conclusões:

- Questão 1: Como está estruturado hierarquicamente o sistema fiscal Português?
- Questão 2: Existem meios alternativos aos tribunais do Estado para resolver os litígios entre o contribuinte e a AT? Quais e em que circunstâncias?
- Questão 3: Qual a evolução e o panorama atual que se tem apresentado no sistema judicial português tanto a nível de legislação como ao nível das organizações?
- Questão 4: Está a decorrer algum processo de melhoria dos problemas existentes? Quais?

2.3 Método de pesquisa e técnicas utilizadas

No que toca à metodologia a adotar na fundamentação do enquadramento teórico, foi feita uma investigação empírica baseada em métodos históricos e qualitativos.

No método histórico, o foco está na investigação de acontecimentos ou instituições do passado, para verificar a sua influência na sociedade de hoje. É caracterizado por se basear no estudo das raízes do problema, uma vez que é defendido que as organizações chegaram ao estado atual devido aos acontecimentos que ocorreram ao longo do tempo no passado.

A pesquisa assenta numa perspetiva qualitativa cujo objetivo passa por exprimir o sentido dos fenómenos descrevendo e descodificando os componentes de um sistema complexo de significados. Nesta pesquisa, foi feito um corte temporal de análise e definido o campo e a dimensão do trabalho para a recolha de dados.

Assim, a nossa investigação assentará na pesquisa de obras escritas por autores especialistas na matéria tratada, análise de estudos já realizados, monografias, textos legislativos, relatórios, artigos científicos, trabalhos desenvolvidos por outros investigadores como dissertações e teses de mestrado, bem como, na recolha, análise e interpretação crítica de elementos estatísticos e disponíveis nas diversas fontes de informação.

Será também feito um caso de estudo com a análise de um acórdão do Tribunal Constitucional onde procuramos comprovar alguns dos resultados da arbitragem tributária mencionados ao longo do trabalho.

3. Revisão da literatura

3.1 Introdução

A realidade tributária assume cada vez mais um carácter complexo, fazendo com que os cidadãos sintam cada vez mais dificuldades na interpretação das leis e, por isso, recorram mais vezes aos tribunais judiciais para se defenderem dos atos e decisões da Administração Tributária nas quais são discordantes.

O grande distanciamento existente entre o juiz e a parte, bem como a morosidade existente em muitos dos casos que entram nos TAF, constituem uns dos grandes problemas existentes no sistema judicial português, provocando custos adicionais para todas as partes envolvidas. *“Uma justiça que tarda ou que não é decidida em tempo útil acaba por não ser justiça”*¹, - o que vem levantar um problema constitucional como o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que é muitas vezes violado pela falta de celeridade nos processos, sobretudo os de natureza mais complexa e que requerem mais competências técnicas dos juízes.

Chegamos assim a outro dos problemas presentes nos tribunais do Estado que é a falta de competências técnicas para decidir da forma mais justa e célere possível. Um juiz não é obrigado a saber tudo sobre todos os assuntos, e existem matérias demasiado complexas que requerem uma formação muito mais profunda e especializada para se conseguir decidir conforme a lei.

O conjunto de todos estes problemas, vai resultar num grande número de pendências que está e continuará a estar a aumentar se não forem encontradas soluções viáveis e definitivas. É necessária uma aproximação da Administração Tributária ao contribuinte de modo a tentar resolver os seus conflitos por via administrativa evitando o congestionamento dos tribunais.

Nessa vertente, aparece a mediação e a conciliação como um assunto que está a ser discutido pelo governo, uma vez que pode ajudar a que os conflitos sejam resolvidos sem que haja necessidade de recorrer aos tribunais, evitando deste modo o congestionamento excessivo dos mesmos.

Romão, Filipe (2010: p. 5)¹

Posto isto, e identificados os problemas, houve necessidade de encontrar alternativas que ajudassem a fazer face não só ao crescente número de casos a entrar nos tribunais do Estado, como também a reduzir o elevado número de pendências que existe ainda nos dias de hoje principalmente nos tribunais administrativos e fiscais. Uma das soluções que o legislador gizou para tentar resolver estes problemas foi a arbitragem tributária que visa, por um lado, melhorar o funcionamento da justiça tributária e, por outro, servir como alternativa à resolução de litígios entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Vamos então aprofundar o nosso estudo nos próximos capítulos, começando por perceber como funciona o sistema jurídico-tributário Português e as suas instituições e intervenientes, para depois passar a uma visão mais crítica do assunto em questão.

3.2 Justiça tributária Portuguesa e a sua hierarquia

A justiça tributária é um serviço concebido pelo Estado, que faz cumprir a Constituição da República Portuguesa (CRP) que consagra que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos e que para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos.

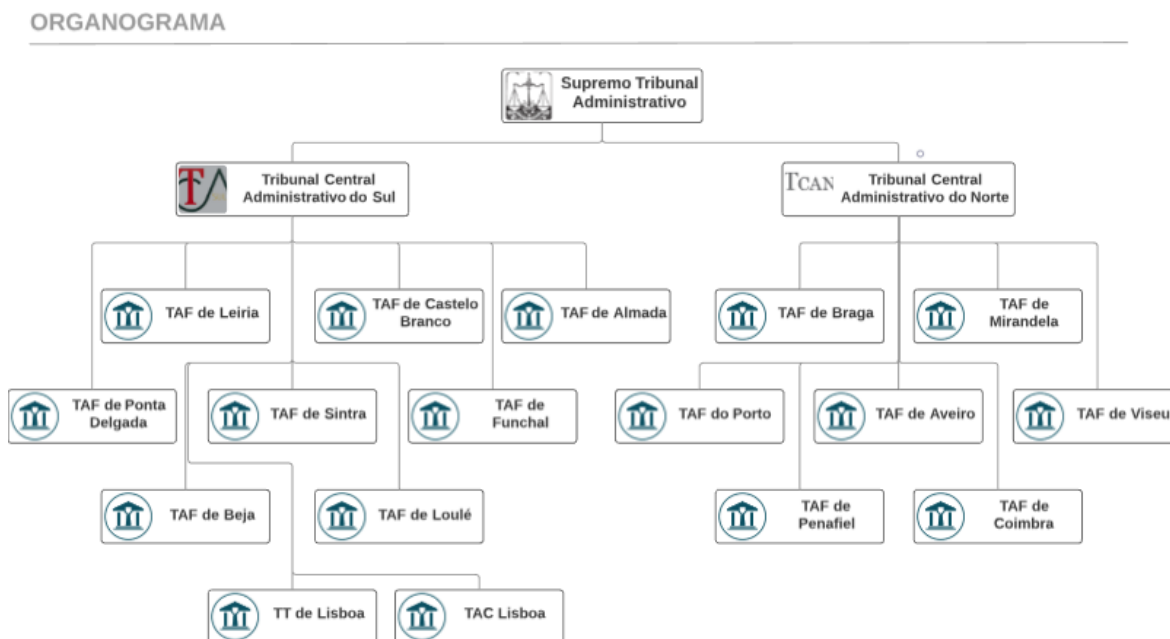
Nesse sentido, a CRP, prevê no seu artigo 212.º, existência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), órgão máximo da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, cuja sua estrutura é definida pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro², com as suas subseqüentes alterações. Ao STA, compete administrar a justiça nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais pelo âmbito de jurisdição previsto no artigo 4.º do ETAF, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional - artigo 212.º, CRP; n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 11.º do ETAF.

Em segunda linha na hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, estão os Tribunais Centrais Administrativos (TCA) de 2ª instância, um com sede em Lisboa (TCA Sul) e outro

²Diário da República n.º 42/2002, Série I-A de 2002-02-19

no Porto (TCA Norte). A sua principal função é julgar os recursos das decisões dos tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários, tribunais de 1º instância, que aparece em terceiro lugar na hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais como poderemos ver no organograma a baixo.

Figura 1 - Organograma dos Tribunais administrativos e fiscais



Fonte: www.ministeriopublico.pt

3.2.1 Supremo Tribunal Administrativo

O STA com sede em Lisboa, tem jurisdição sobre todo o território nacional, e é competente, essencialmente, para julgar os recursos dos acórdãos proferidos pelos Tribunais Centrais Administrativos.

Funciona em plenário e está estruturado por duas secções: a de Contencioso Administrativo (1.ª Secção) e a de Contencioso Tributário (2.ª Secção). Ambas funcionam com a formação de três juizes ou em pleno. Cada secção do STA é composta pelo presidente do tribunal, pelo respetivo vice-presidente e pelos restantes juizes para ela nomeados (nº 1 do artigo 14.º do ETAF). Conforme a natureza da matéria, o tribunal funciona em plenário, em pleno de cada secção ou por secções. O plenário e o pleno de cada secção apenas conhecem matéria de

Direito. O julgamento em cada Secção compete ao relator e a dois juízes. As sessões têm lugar ordinariamente uma vez por semana e extraordinariamente quando o presidente o determinar.

O nosso estudo irá debruçar-se sobretudo na segunda secção, que conhece apenas matéria de direito nos recursos diretamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários.

Nos termos do artigo 26.º do ETAF, compete à Secção de Contencioso Tributário do STA, em formação de três Juízes, conhecer:

- a) Dos recursos dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos, proferidos em 1.º grau de jurisdição;
- b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito;
- c) Dos recursos de atos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais;
- d) Dos requerimentos de adoção de providências cautelares respeitantes a processos da sua competência;
- e) Dos pedidos relativos à execução das suas decisões;
- f) Dos pedidos de produção antecipada de prova, formulados em processo nela pendente;
- g) Dos conflitos de competência entre tribunais tributários;
- h) De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei.

Quanto ao pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, segundo o artigo 27.º do ETAF, compete conhecer:










- a) Dos recursos de acórdãos proferidos pela Secção em 1.º grau de jurisdição;
- b) Dos recursos para uniformização de jurisprudência.
- c) Pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios.

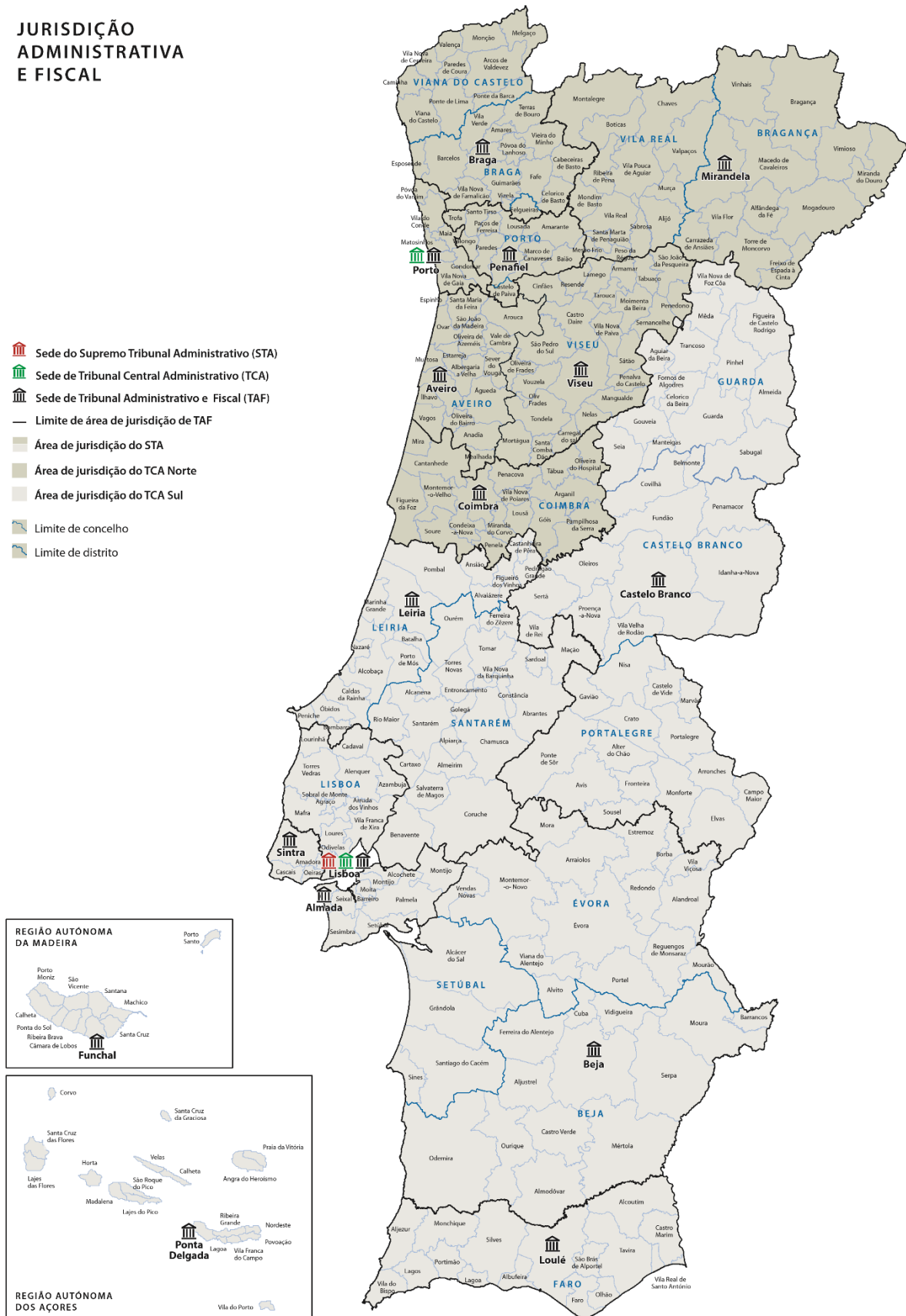
3.2.2 Tribunais Centrais Administrativos

À Semelhança do STA, também se encontram divididos pelas duas secções mencionadas, cada uma composta pelo presidente do tribunal, pelo vice-presidente e pelos restantes juízes. A área de jurisdição do TCA Norte abrange o conjunto das áreas de jurisdição atribuídas aos Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários de Aveiro, Braga, Coimbra, Mirandela, Penafiel, Porto e Viseu, enquanto que a área de jurisdição do TCA Sul abrange o conjunto das áreas de jurisdição atribuídas aos Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários de Almada, Beja, Castelo Branco, Funchal, Leiria, Lisboa, Loulé, Ponta Delgada e Sintra como poderemos ver na figura a baixo.

Figura 2 - Mapa dos TAF

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

-  Sede do Supremo Tribunal Administrativo (STA)
-  Sede de Tribunal Central Administrativo (TCA)
-  Sede de Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF)
-  Limite de área de jurisdição de TAF
-  Área de jurisdição do STA
-  Área de jurisdição do TCA Norte
-  Área de jurisdição do TCA Sul
-  Limite de concelho
-  Limite de distrito



Fonte: CSTAF - Mapa dos TAF

Os seus julgamentos em secção, são feitos em formação de três juízes, sendo as decisões tomadas em conferência (n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º do ETAF).

De acordo com o artigo 38.º do ETAF, a secção de contencioso tributário é competente para conhecer:

- Dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º;
- Dos recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo;
- Dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito nacional, emitidas em matéria fiscal;
- Dos pedidos de adoção de providências cautelares relativos a processos da sua competência;
- Dos pedidos de execução das suas decisões;
- Dos pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo nela pendente;
- Dos demais meios processuais que por lei sejam submetidos ao seu julgamento.

3.2.3 Tribunais Administrativos e Fiscais

Na terceira linha estão os Tribunais Administrativos de Círculo (TAC) e os Tribunais Tributários (TT), que funcionando de modo agregado, assumem cada um deles, a designação de TAF conforme o artigo 9.º do ETAF.

Por outro lado, os TT podem ser desdobrados, através de Decreto-Lei, quando o volume ou a complexidade do serviço o justifiquem, em juízos especializados e estes podem funcionar em local diferente da sede, dentro da respetiva área de jurisdição, no entanto esta pode ser alargada em função da complexidade e do volume de serviço.

Este desdobramento pode ser feito segundo os seguintes três níveis de especialização tributária:

- O Juízo de pequena instância tributária
- O Juízo de média instância tributária
- O Juízo de grande instância tributária

A competência das instâncias especializadas encontra-se definida no artigo 49.º - A do ETAF.

Está também prevista no artigo 56.º - A do ETAF, a criação de gabinetes de apoio na dependência do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF), que garantem a assessoria e consultadoria técnica aos magistrados e ao presidente, nos termos definidos para os gabinetes de apoio dos tribunais das comarcas judiciais. A criação do gabinete de apoio em cada tribunal da jurisdição administrativa e fiscal é efetuada por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da Administração Pública e da justiça, que fixa igualmente o número de especialistas com formação científica e experiência profissional adequada que constitui o gabinete.

Sem prejuízo do disposto no artigo seguinte, compete aos tribunais tributários conhecer:

- a) Das ações de impugnação:
 1. Dos atos de liquidação de receitas fiscais estaduais, regionais ou locais, e parafiscais, incluindo o indeferimento total ou parcial de reclamações desses atos;
 2. Dos atos de fixação dos valores patrimoniais e dos atos de determinação de matéria tributável suscetíveis de impugnação judicial autónoma;
 3. Dos atos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal;
 4. Dos atos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais;
- b) Da impugnação de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal;
- c) Das ações destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal;
- d) Dos incidentes, embargos de terceiro, reclamação da verificação e graduação de créditos, anulação da venda, oposições e impugnação de atos lesivos, bem como de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, levantadas nos processos de execução fiscal;
- e) Dos seguintes pedidos:
 1. De declaração da ilegalidade de normas administrativas de âmbito regional ou local, emitidas em matéria fiscal;
 2. De produção antecipada de prova, formulados em processo neles pendente ou a instaurar em qualquer tribunal tributário;

3. De providências cautelares para garantia de créditos fiscais;
4. De providências cautelares relativas aos atos administrativos impugnados ou impugnáveis e as normas referidas na subalínea a) desta alínea;
5. De execução das suas decisões;
6. De intimação de qualquer autoridade fiscal para facultar a consulta de documentos ou processos, passar certidões e prestar informações;

f) Das demais matérias que lhes sejam deferidas por lei.

Os presidentes dos tribunais administrativos de círculo são nomeados pelo CSTAF, para um mandato de três anos, que apenas pode ser renovado uma vez, mediante avaliação favorável, resultante da auditoria sobre os termos em que foram exercidos os poderes de gestão do movimento processual do tribunal, a realizar por entidade externa, designada para o efeito pelo CSTAF.

3.3 Dinâmica processual da justiça tributária

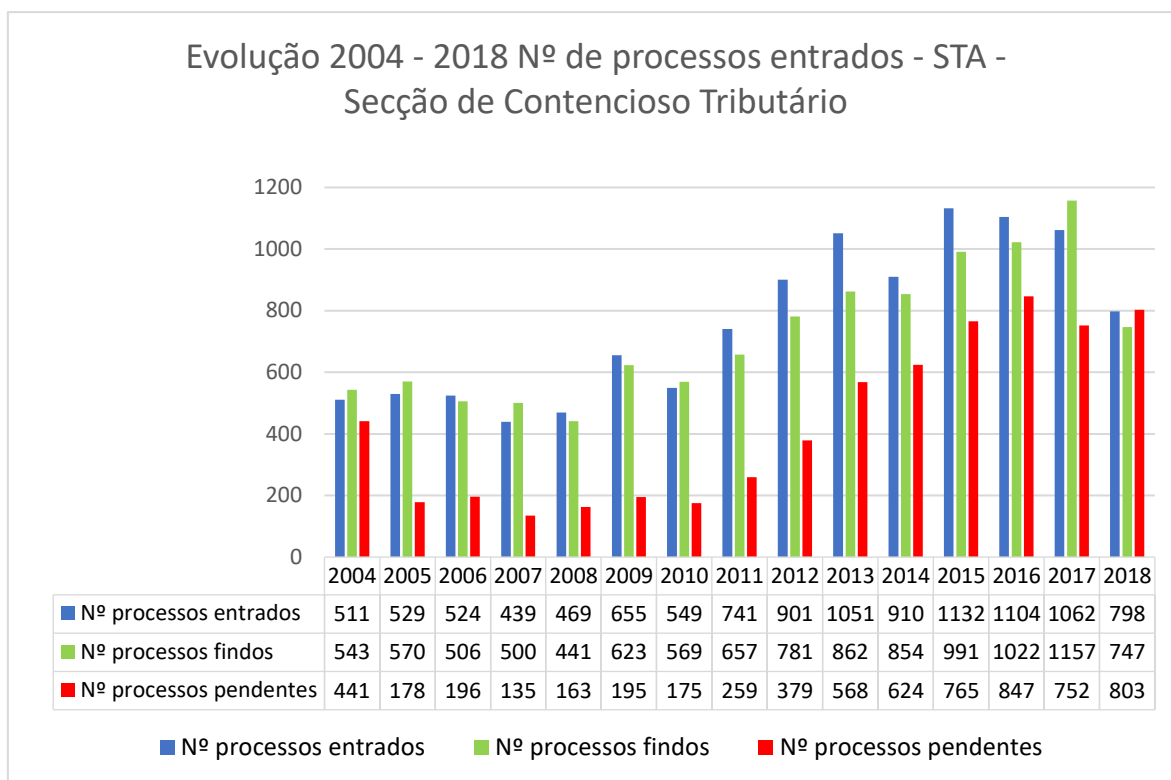
3.3.1 Do Supremo Tribunal Administrativo

De acordo com os Relatórios Anuais do CSTAF de 2017 e 2018, em relação ao exercício de funções dos magistrados da jurisdição administrativa e fiscal, na secção de contencioso Tributário do STA, dos 12 lugares providos com juízes concelheiros, faltavam preencher 5 lugares. Em 2018 preencheram mais um lugar, ficando a faltar 4.

Relativamente ao movimento processual do STA, na Secção de Contencioso Tributário, o número de processos entrados tem sofrido um considerável aumento desde 2011, atingindo o pico em 2015, ano em que o número de processos entrados se situou nos 1.132, significando um aumento de cerca de 53%, em relação a 2011. Após 2015, tem havido um ligeiro decréscimo, mas que mantém os valores a um nível próximo de 2013.

Também desde 2011, os processos findos foram sempre inferiores aos processos entrados, à exceção de 2017, fazendo com que o número de pendências se tenha agravado ano após ano atingindo um crescimento a rondar os 210% entre 2011 e 2018 como poderemos constatar no gráfico seguinte.

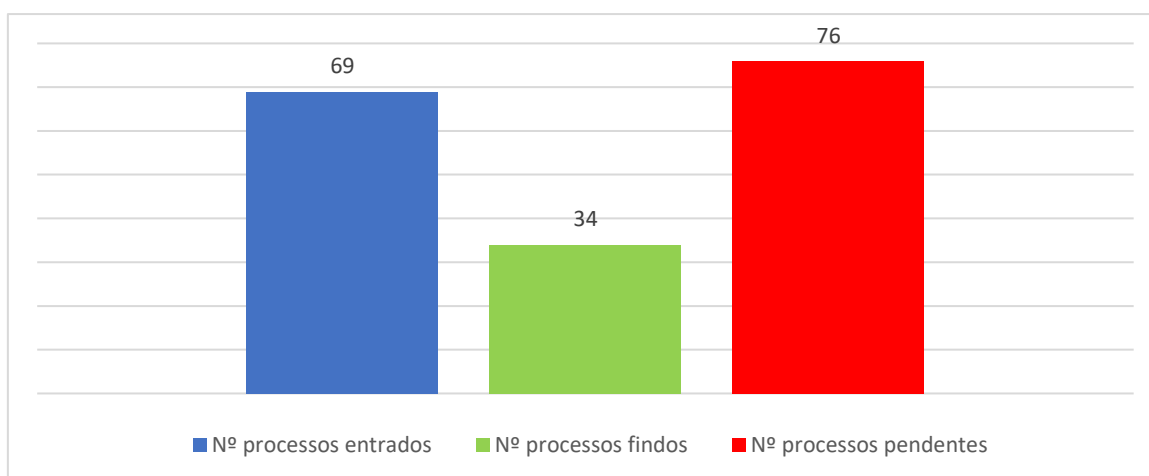
Gráfico 1 - Evolução do nº de processos entrados no STA entre 2004 e 2018 na secção de Contencioso Tributário



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

No sentido inverso ao verificado na secção em 2017, o pleno continuou com um crescimento das suas pendências, uma vez que os processos entrados foram superiores aos processos findos com uma diferença de 51 processos, que resultou num acumulado valor de pendências de 803 em 2018.

Gráfico 2 - Movimento processual do pleno do STA em 2017 na secção de Contencioso Tributário



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

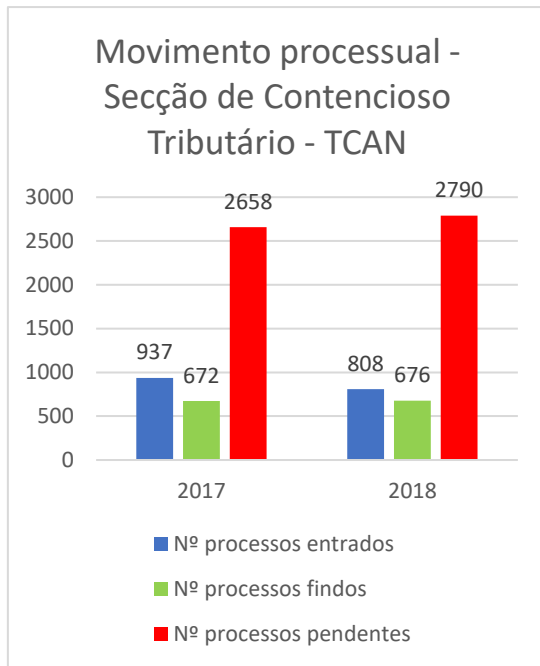
3.3.2 Dos Tribunais Centrais Administrativos

De acordo com os limites da portaria n.º 290/17, de 29/09, o número máximo e mínimo de juízes desembargadores das duas secções, situa-se entre os 78 e os 54 juízes, no entanto, excluindo os juízes desembargadores Presidentes, apenas se encontram em efetividade de funções 37 e 6 encontram-se em comissão de serviço como inspetores, como presidentes dos TAF e como Juíza Secretária do CSTAF. Na Secção de Contencioso Tributário, mesmo considerando o limite mínimo previsto na referida Portaria, estavam por preencher 2 lugares.

Ao analisarmos o movimento processual dos TCA, começamos a verificar a gravidade da situação em que estamos atualmente. Segundo os dados fornecidos nos Relatórios Anuais de 2017 e 2018, nesses anos, no TCA Norte, foi registado um número de processos entrados de 937 e 808 respetivamente, e um número de processos findos fixados nos 672 e 676 processos. A taxa de resolução foi de 71,72% em 2017 e 83,66% em 2018. Isto originou um agravamento dos processos pendentes que chegaram aos 2.790 em 2018.

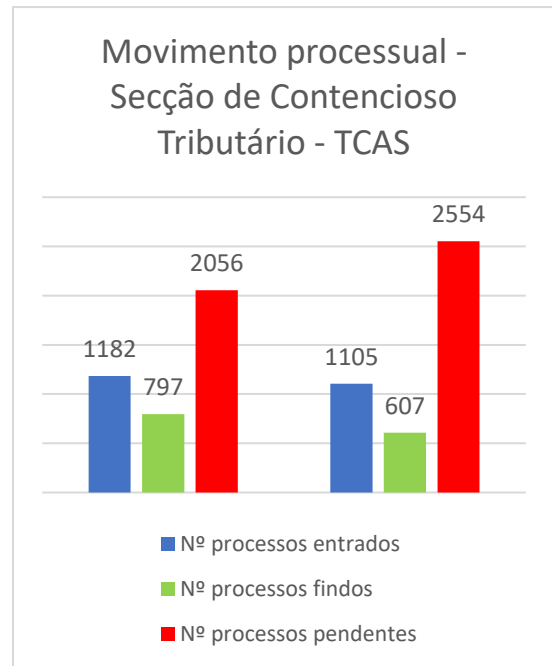
No TCA Sul, o panorama é semelhante uma vez que a taxa de resolução processual nos anos de 2017 e 2018 foi de 67,43% e 54,93%, contando já com 2.554 pendências em 2018, como poderemos ver nos gráficos seguintes.

Gráfico 3 - Movimento processual do TCA Norte na Secção de Contencioso Tributário em 2017 e 2018



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

Gráfico 4 - Movimento processual do TCA Sul na Secção de Contencioso Tributário em 2017 e 2018

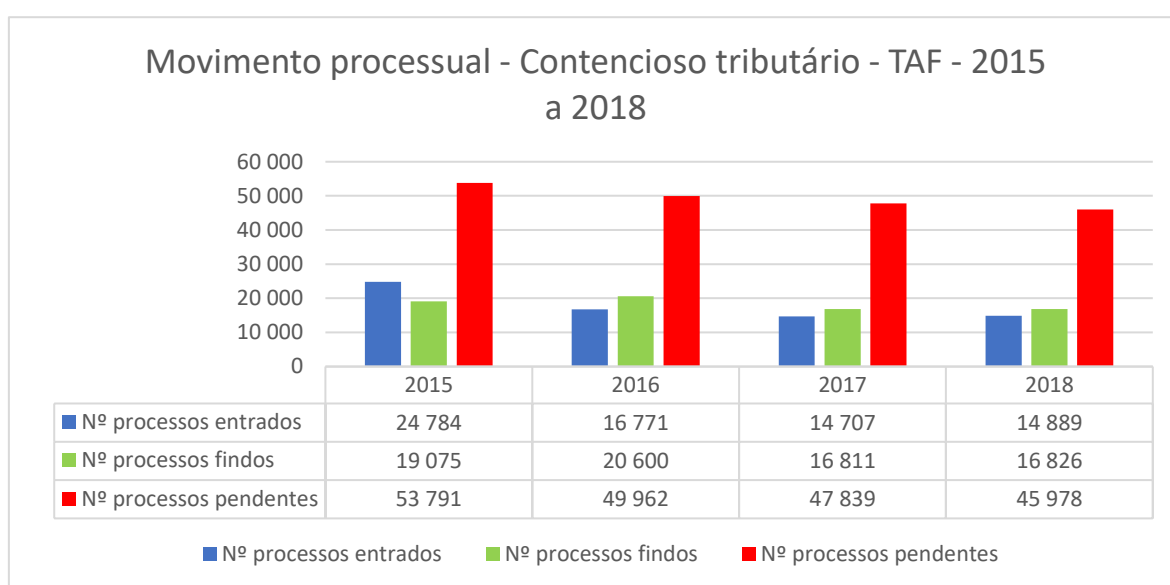


Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

3.3.3 Dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1ª Instância

Nos Tribunais de 1ª instância, tem-se verificado uma ligeira melhoria desde 2015 no que toca a recuperação das pendências, uma vez que a taxa de resolução dos processos entrados em matéria fiscal, tem rondado em média os 117%. Quer isto dizer que estamos a assistir a uma melhoria gradual no que toca a pendências, dos tribunais tributários de 1ª instância que a este ritmo demorará cerca de 17 anos e meio a suprimir as pendências a um número reduzido.

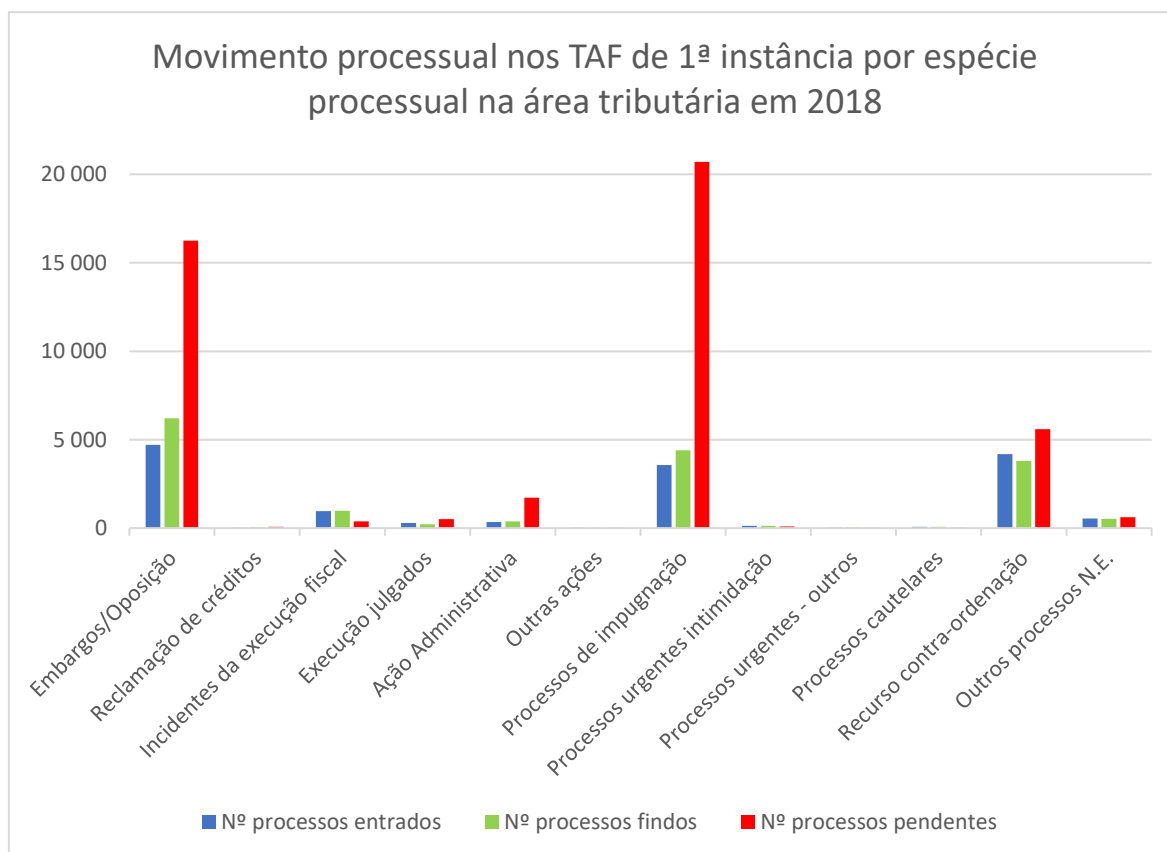
Gráfico 5 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância de 2015 a 2018



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

A recuperação processual na área tributária foi transversal à maioria das espécies processuais, com exceção dos processos de execução de julgado, dos processos relativos a outras ações, dos recursos de contraordenação, dos outros processos N.E. e dos processos urgentes de intimidação, espécies em relação às quais o número de processos entrados é ligeiramente superior ao número de processos findos, conforme é visível no *Gráfico 6* e na *Tabela 1* que se seguem.

Gráfico 6 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância por espécie processual na área tributária em 2018



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

Tabela 1 - Movimento processual nos TAF de 1ª instância por espécie processual na área tributária

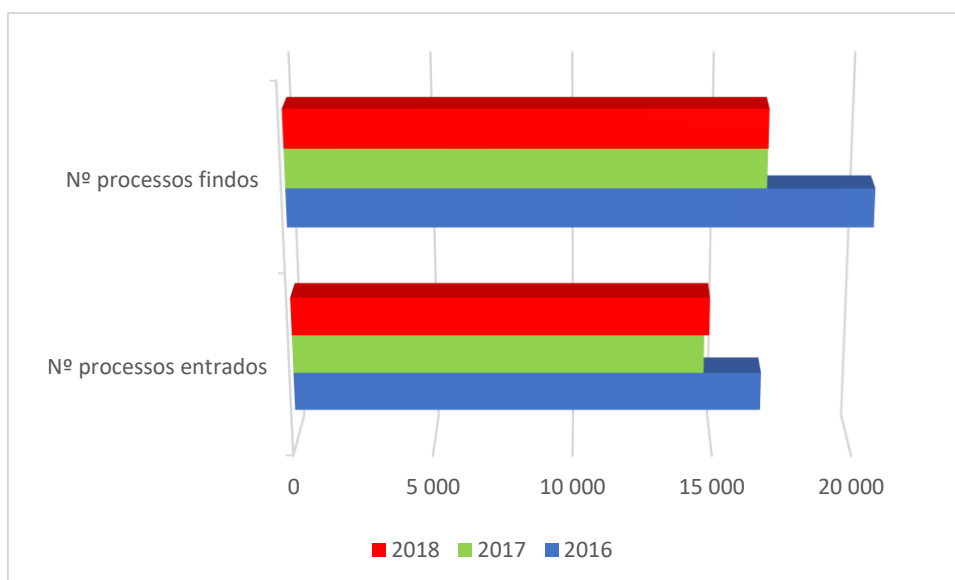
Espécie Processual	2017			2018		
	Nº processos entrados	Nº processos findos	Nº processos pendentes	Nº processos entrados	Nº processos findos	Nº processos pendentes
Embargos/Oposição	4 790	5 624	17 773	4 699	6 212	16 253
Reclamação de créditos	8	45	73	13	48	75
Incidentes da execução fiscal	1 089	1 154	373	966	974	375
Execução julgados	206	189	429	293	216	507
Ação Administrativa	355	407	1 749	348	378	1 722
Outras ações	33	35	8	23	18	13
Processos de impugnação	3 462	4 848	21 503	3 570	4 393	20 697
Processos urgentes intimidação	143	140	87	131	128	90
Processos urgentes - outros	51	42	24	38	46	16
Processos cautelares	67	66	18	80	81	17

Recurso contraordenação	3 953	3 739	5 215	4 178	3 797	5 597
Outros processos N.E.	550	522	587	550	535	616
Total	14 707	16 811	47 839	14 889	16 826	45 978

Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

Esta recuperação processual pode ser explicada em parte pela diminuição dos processos entrados em relação ao ano de 2016, embora o número de processos findos também tenha diminuído, mas em maior número como poderemos ver nos gráficos seguintes.

Gráfico 7 - Evolução do nº de processos entrados e findos nos TAF de 1ª instância na área tributária



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

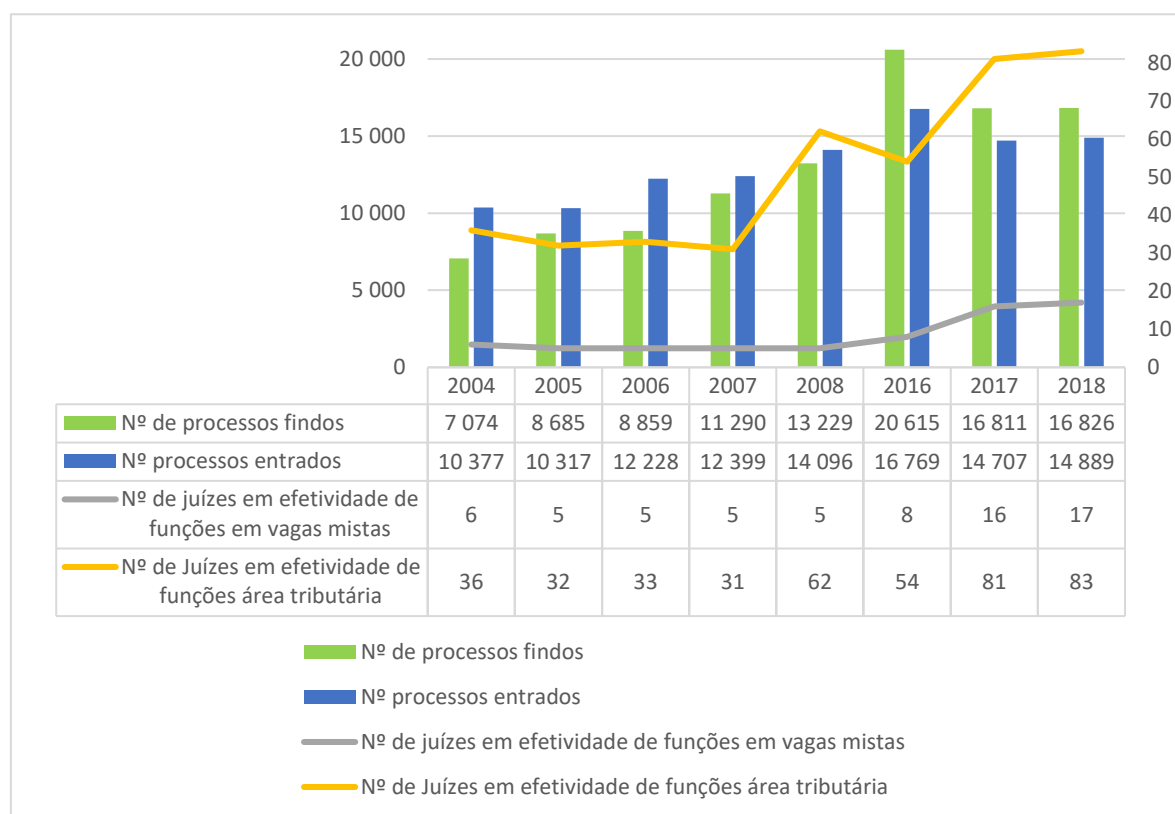
Em face das elevadas pendências acumuladas, em 2018 o *disposition time* [indicador que mede o tempo necessário para concluir todos os processos pendentes no final de um determinado período, considerando o ritmo de trabalho nesse período; $(n.º \text{ total de processos pendentes} \times 365) / n.º \text{ total de processos findos no ano}$] para a área tributária foi de 997 dias.

Para compreender o estado atual dos tribunais administrativos e fiscais de primeira instância torna-se decisivo estabelecer uma correlação entre o número de processos entrados e o número de juizes em efetividade de funções, na medida em que essa correlação permite explicar a criação das pendências processuais com que a jurisdição atualmente se depara.

Na área tributária, até 2008, verificou-se uma tendência de aumento do número de processos entrados e do número de processos findos, registando-se uma diminuição do número de juízes em efetividade de funções.

Esta situação inverteu-se em 2016, e 2017, pois, nesses anos, verificou-se uma diminuição do número de processos entrados e do número de processos findos acompanhada de um aumento do número de juízes em efetividade de funções. No ano seguinte houve um acréscimo de processos entrados e findo, mas nada de significativo, o que poderá permitir a recuperação de pendências, desde que se mantenha esta situação, e se complete os quadros dos tribunais e preenchimento do quadro complementar.

Gráfico 8 - Evolução do nº de processos entrados e findos nos TAF de 1ª instância vs nº de Juízes em efetividade de funções na área tributária



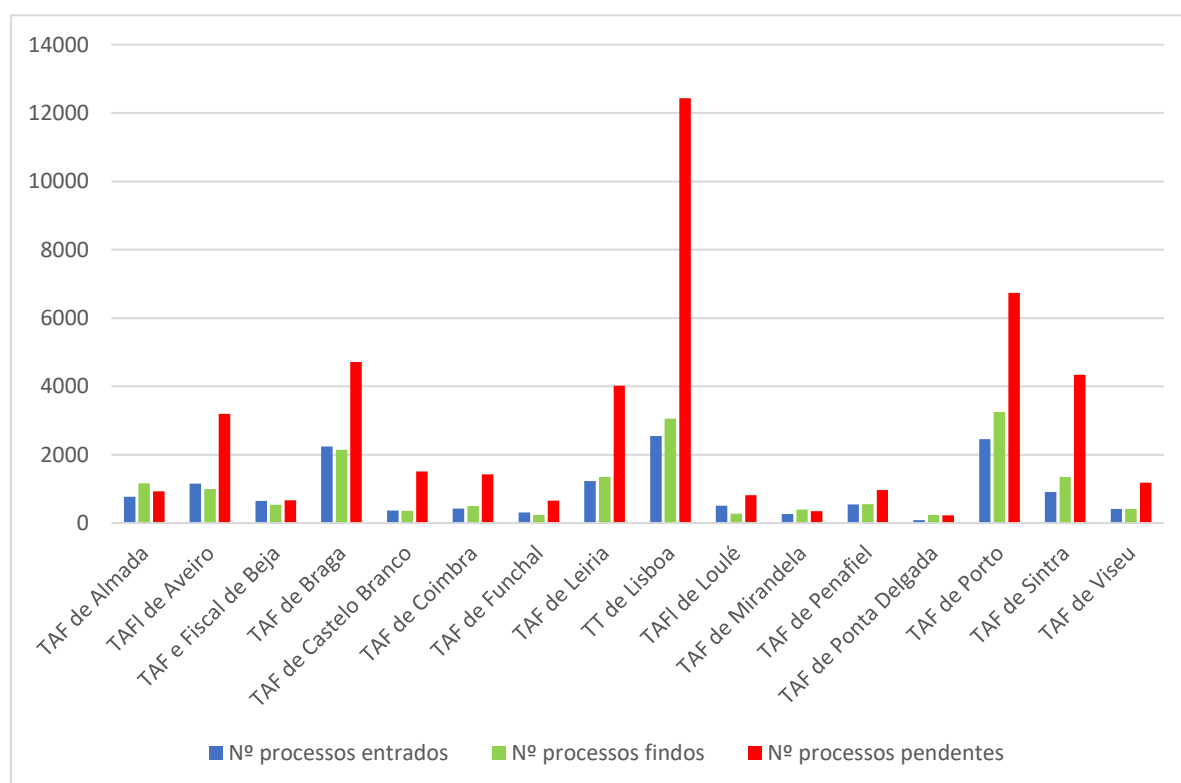
Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

Relativamente à situação de cada tribunal de 1ª instância podemos concluir que no ano de 2018 houveram 6 tribunais cujo o número de processos pendentes aumentou, nomeadamente o TAF de Aveiro, o TAF de Braga, o TAF do Funchal, o TAF de Castelo Branco, o TAF de

Loulé e o TAF de Beja. Em termos processuais, embora tivesse um lugar no quadro dos juízes por prover na área tributária, o TAF de Loulé foi o menos eficiente resolvendo apenas 54% dos processos entrados. Por outro lado, a resolução de processos entrados do TAF de Ponta Delgada, foi a mais eficaz com uma taxa de 270%, o que se revela curioso, uma vez que tinha apresentado a menor taxa de resolução de processos entrados no ano anterior.

No entanto os casos mais preocupantes, registam-se no TT de Lisboa, TAF do Porto, TAF Braga, TAF de Sintra e o TAF de Leiria. Estes tribunais, são os 5 com mais número de processos pendentes significando respetivamente, cerca de 406%, 207%, 219%, 321% e 285% dos processos findos de cada tribunal em 2018.

Gráfico 9 - Movimento processual nos tribunais de 1ª instância em matéria tributária



Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

Tabela 2- Movimento processual nos tribunais de 1ª instância em matéria tributária

Tribunais Administrativos e Fiscais	Nº processos entrados	Nº processos findos	Nº processos pendentes	Balanco de 2018	% Resolução de processos
-------------------------------------	-----------------------	---------------------	------------------------	-----------------	--------------------------

TAF de Almada	766	1160	928	-394	151%
TAF de Aveiro	1153	999	3194	154	87%
TAF e Fiscal de Beja	647	540	663	107	83%
TAF de Braga	2240	2145	4717	95	96%
TAF de Castelo Branco	367	355	1514	12	97%
TAF de Coimbra	427	501	1429	-74	117%
TAF de Funchal	313	238	660	75	76%
TAF de Leiria	1233	1351	4023	-118	110%
TT de Lisboa	2552	3057	12432	-505	120%
TAF de Loulé	509	274	820	235	54%
TAF de Mirandela	263	392	345	-129	149%
TAF de Penafiel	549	559	965	-10	102%
TAF de Ponta Delgada	88	238	225	-150	270%
TAF de Porto	2458	3252	6734	-794	132%
TAF de Sintra	914	1350	4335	-436	148%
TAF de Viseu	410	415	1184	-5	101%
Total	14889	16826	44168	-1937	113%

Fonte: Relatórios anuais do CSTAF 2017 e 2018

3.3.4 dos Tribunais arbitrais tributários

Os tribunais arbitrais tributários, funcionam no CAAD desde a sua implementação em 2011. Desta forma, com os dados que recolhemos junto do CAAD, no primeiro ano de funcionamento, apenas entraram 26 processos entre setembro e dezembro desse ano. Nos três anos seguintes, verificou-se uma subida acentuada de processos entrados, registando o valor mais alto em 2014 ao entrarem 850 processos em matéria tributária nos tribunais arbitrais do CAAD. Este aumento, pode ser explicado pelo constante ganho de confiança que se tem sentido ao longo dos anos na arbitragem tributária e também pelo elevado nível de litigância que se fez sentir nos anos de 2014 e 2015 tanto a nível dos tribunais arbitrais como também nos tribunais administrativos e fiscais.

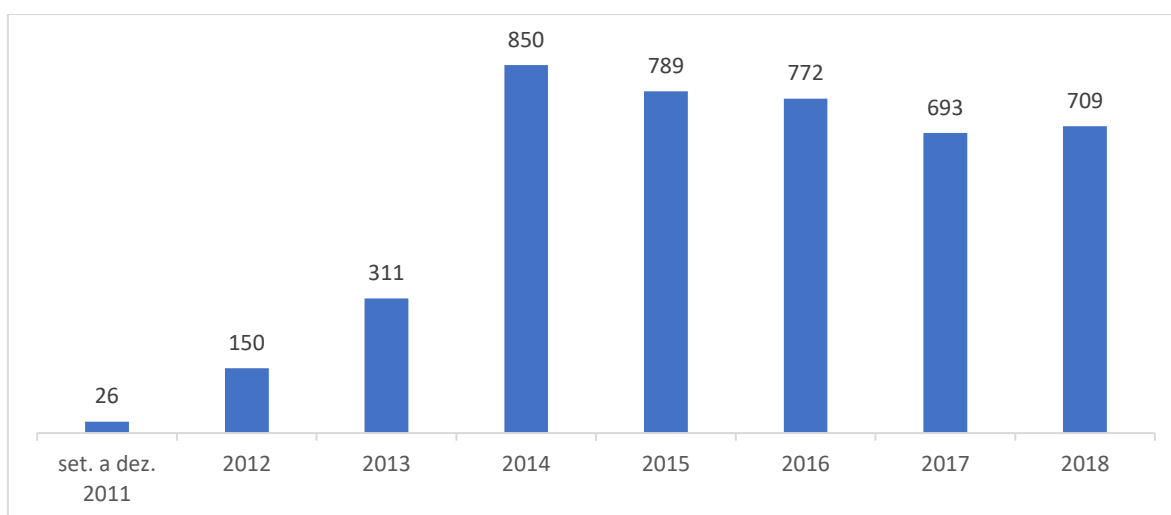
De acordo com o relatório de justiça e eficiência³, este nível de litigância foi atingido, depois de alterada a Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o regime sancionatório aplicável às transgressões ocorridas em

³ Cf. Gomes, Conceição & Fernando, Paula – Justiça e eficiência: O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Coimbra: Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, fevereiro 2017. P. 147

matéria de infraestruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem, isto significa que a partir de 2012, a instauração e instrução dos processos de contraordenação por falta de pagamento de taxas de portagem passou a ser da competência dos serviços de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, prevendo-se a aplicação do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias o que fez com que os tribunais tributários passassem a ser competentes para dirimir estes litígios. Este é um exemplo claro das consequências que uma alteração legislativa pode trazer para os tribunais, que neste caso, se verificou cerca de 2 anos após a sua entrada em vigor.

Após esse período, houve, à semelhança com o que aconteceu com os TAF, um ligeiro decréscimo, ano após ano até 2017 atingindo um valor de 693, e voltou novamente a subir em 2018 atingindo um valor de 709 processos entrados, como poderemos verificar no gráfico a baixo.

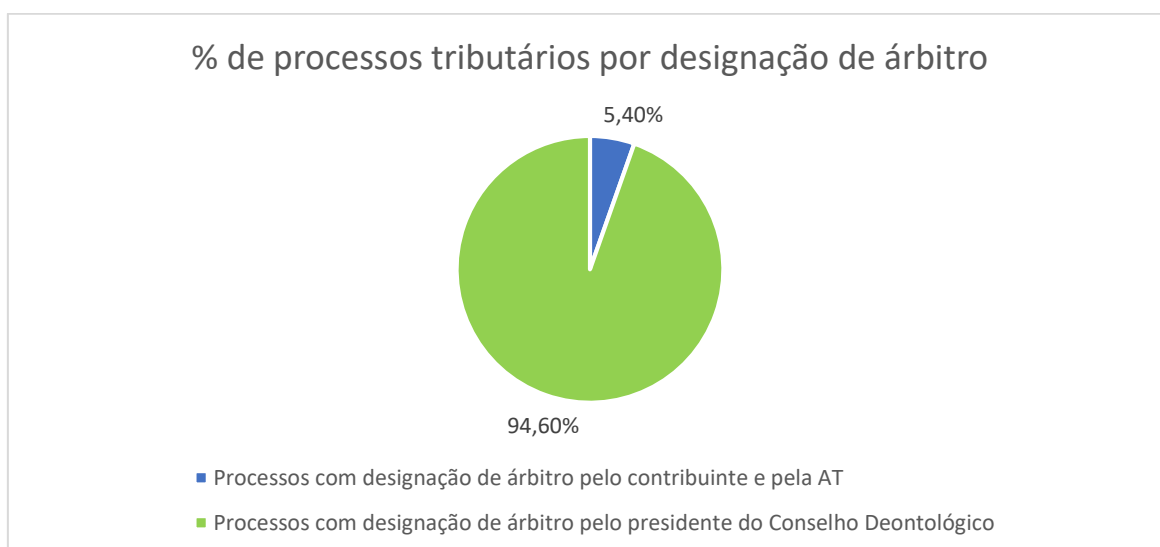
Gráfico 10 - Nº de processos entrados no CAAD em matéria tributável



Fonte: Revista "Arbitragem tributária, nº 10 de janeiro de 2019

Quanto à designação dos árbitros, 94,60% dos processos entrados foram designados pelo presidente do Conselho Deontológico, e apenas 5,40% foram designados pelo contribuinte e a AT, o que pode confirmar o facto de haver já uma grande confiança na imparcialidade e independência dos árbitros do CAAD.

Gráfico 11 - % de processos tributários por designação de árbitro

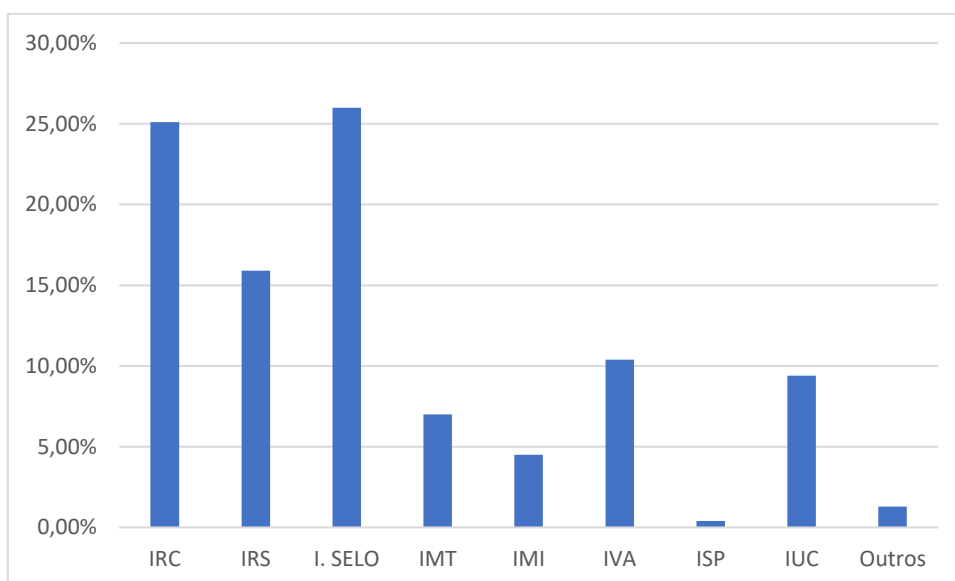


Fonte: Revista "Arbitragem tributária, nº 10 de janeiro de 2019

Conforme podemos verificar na análise que fizemos ao sistema fiscal Português, concluímos que os códigos fiscais referentes ao IRC, IRS e IVA foram os que mais alterações tiveram nos últimos 30 anos. Isto pode em parte explicar o facto de mais de 40% dos processos entrados, estarem relacionados com apenas dois impostos, o IRC e o IRS. No entanto, é referente ao Imposto Selo que se verifica o maior número de processos entrados com um valor percentual de 26%. Uma das justificações arranjadas para explicar este elevado nível de litigância, está a aprovação da Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro que altera, entre outros, o CIS⁴, originando variadas questões interpretativas que não ficaram muito claras.

⁴ Esta alteração traduziu-se na criação de uma nova taxa de 1% sobre os prédios urbanos com valor patrimonial tributário constante da matriz de igual ou superior a 1 milhão de euros, que não esclareceu, por exemplo, se os terrenos para construção devem ser considerados como prédios urbanos com afetação habitacional e, portanto, sujeitos a esta nova taxa, e se para os prédios em propriedade vertical, para efeitos da incidência de IS, a sujeição é determinada pelo somatório do VPT de todas as divisões ou andares suscetíveis de utilização independente.

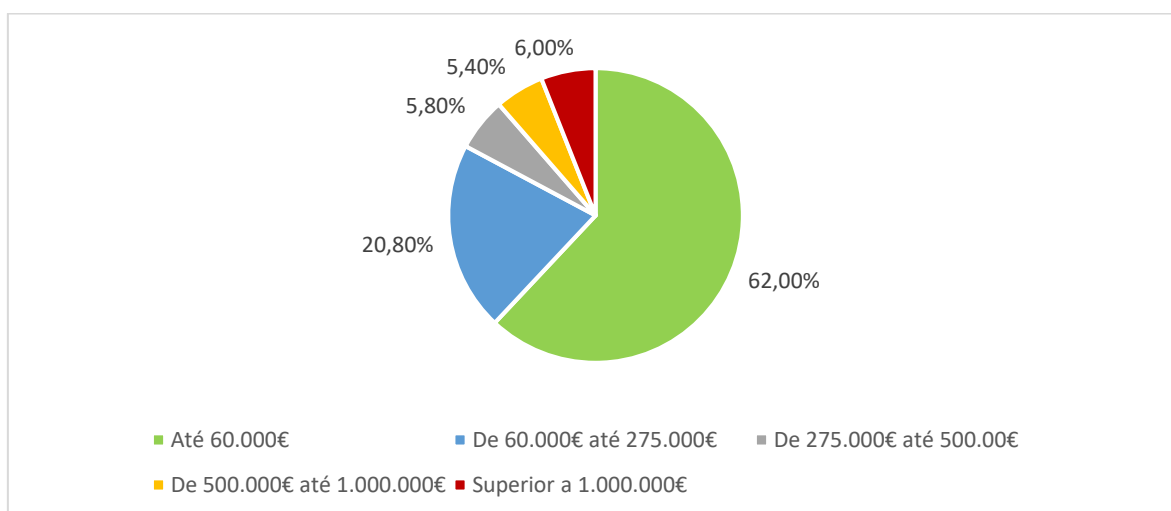
Gráfico 12 - % pedidos por tipo de imposto



Fonte: Revista "Arbitragem tributária, nº 10 de janeiro de 2019

A maioria dos processos entrados no CAAD foram processos cujo valor era inferior a 60.000€ e cerca de 17% superiores a 275.000€ como podemos verificar no gráfico a baixo.

Gráfico 13 - % dos pedidos por intervalo de valor



Fonte: Revista "Arbitragem tributária, nº 10 de janeiro de 2019

Na tabelam a baixo, podemos ver de forma generalizada o balanço da arbitragem tributária desde a sua implementação. Durante cerca de 7 anos, entraram 4.300 processos e foram resolvidos sensivelmente 86% dos mesmos, a maioria com decisão arbitral.

O valor económico atingido em 2018 representa 25,70% do valor total dos processos entrados.

Tabela 3 - Estatísticas globais da Arbitragem Tributária desde a sua implementação

Processos entrados	4300	
Processos findos	3809	
Com decisão Arbitral	3654	95,90%
Com revogação pela AT ou arquivados em fase de procedimento arbitral	155	4,10%
Valor económico	1 129 444 476,58 €	
Ano 2018	289 971 224,06 €	25,70%

Fonte: Revista "Arbitragem tributária, nº 10 de janeiro de 2019

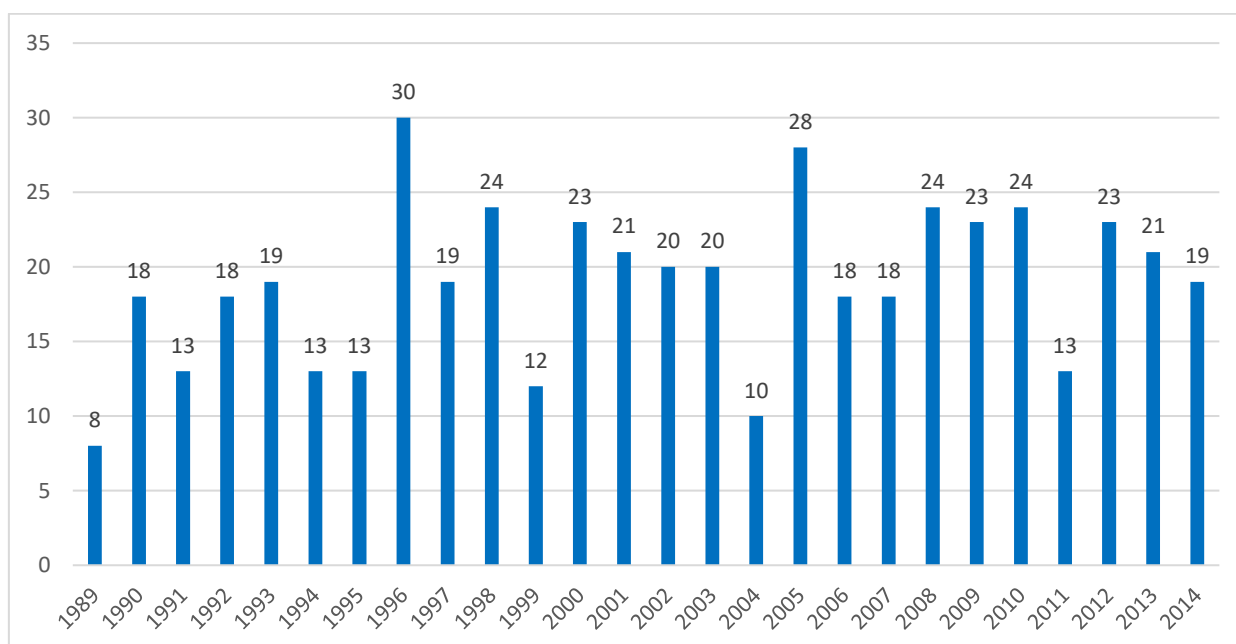
3.4 Análise da evolução da justiça administrativa e fiscal

3.4.1 Instabilidade no sistema fiscal Português

Tem-se verificado ao longo dos últimos anos, uma grande instabilidade da legislação Portuguesa no que toca aos Códigos Fiscais, com alterações sucessivas prejudicando assim de alguma maneira a economia do país. De acordo com Joaquim Saramago e Inês Duarte ⁵, no período entre 1989 e 2014, houve em média 19 alterações legislativas nos códigos do IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuições Autárquicas/IMI, IMT, IS e EBF, o que resultou em 3.178 alterações a artigos fiscais. O IRS, IRC e IVA, são os impostos que mais alterações sofreram, sendo os impostos sobre o património, aqueles onde se verificou maior estabilidade.

⁵ Cf. Miranda Saramago, Joaquim & Duarte, Inês (2015). Instabilidade no Sistema Fiscal Português: Uma retrospectiva entre 1989 e 2014. JULGAR, 27, P. 1 – 12.

Gráfico 14 - Nº de alterações legislativas entre 1989 e 2014



Fonte: “Instabilidade no Sistema Fiscal Português: Uma retrospectiva entre 1989 e 2014”, (2015)

De acordo com o gráfico, pode verificar-se que 1996 e 2005 foram os anos com mais alterações legislativas dos códigos fiscais em estudo, valores que podem ser explicados pela entrada em funções dos novos governos. Por outro lado, em 1998 e 2004 foram os anos que apresentaram menores alterações, por 1998 ser o ano de entrada em vigor do IRS, IRC e CA e em 2004, talvez pela instabilidade governativa que se viveu nesse ano.

3.4.2 Reforma de 2004: Nova estrutura orgânica dos tribunais administrativos e fiscais

A 1 de janeiro de 2004 entrou em vigor uma nova estrutura organizacional judiciária, aprovada pela Portaria n.º 1418/2003, de 30 de dezembro que veio de certa forma agregar os tribunais existentes. Esta transição para a nova estrutura foi feita sobretudo a pensar na reforma do Contencioso Administrativo, acabando o Contencioso Tributário por ser também arrastado. Segundo o estudo efetuado pelo observatório permanente da justiça do centro de estudos sociais da Universidade de Coimbra, sobre Justiça e eficiência, o Contencioso Administrativo e o Contencioso Tributário foram tratados de diferentes formas. Enquanto que no Contencioso Administrativo foi criado um “juízo destinado, exclusivamente, à

afetação dos processos pendentes no TCA, a extinguir, por portaria do Ministro da Justiça, quando deixar de se justificar a sua existência”⁶, no Contencioso Tributário os processos transitaram dos antigos para os novos tribunais tributários. Esta dualidade de critérios, fez com que o Contencioso Administrativo começasse do zero, sem qualquer processo pendente, e o Contencioso Tributário começasse de início logo com um número bastante elevado de processos pendentes que se agravou com a creste entrada de processos nos anos de 2006, 2007 e 2008.

A 1 de outubro de 2007, o DL n.º182/2007 veio alterar o referido diploma ao criar o TAC e o TT de Aveiro e procedeu à fusão do TAF de Aveiro com o TAF de Lisboa que passou a funcionar de forma desagregada, ou seja, em TAC e TT de Lisboa.

Em setembro de 2007, para tentar resolver o problema dos elevados processos pendentes que se vinham a arrastar e agravar desde a reforma de 2004, tentou-se arranjar uma solução semelhante à que foi produzida pelo Contencioso Administrativo, ao criar juízos liquidatários para a tramitação exclusiva dos processos tributários entrados até 31 de dezembro de 2005, em Lisboa, Porto, Coimbra, Leiria, Sintra e Viseu, com duração máxima de dois anos, prorrogáveis, tentando desta forma remediar a lacuna da implementação da reforma de 2004 referente ao Contencioso Tributário. Findo o prazo previsto para a existência dos juízos de liquidação em 2010, foi decidido prorrogar por mais um ano sendo que se extinguiu os juízos liquidatários de Lisboa e Leiria⁷. Em 2011 foram completamente extintos os juízos liquidatários. Segundo o que se conseguiu apurar com as entrevistas realizadas no estudo mencionado anteriormente sobre a justiça e eficiência, esta solução não teve sucesso em muito dos casos. Se alguns dos entrevistados mencionaram que foi uma boa solução, que permitiu resolver grande parte dos processos, outros teceram várias críticas a esta implementação, mencionando que os magistrados desses Juízos não tinham qualquer incentivo para a resolução desses processos, e usavam muitas vezes a fundamentação da complexidade dos processos para justificar a reduzida produtividade apresentada.

A 5 de janeiro de 2009, foi instalado o TAF de Aveiro, para o qual transitaram todos os processos tributários pendentes no TAF de Viseu, respeitantes à jurisdição daquele tribunal,

⁶ Cf. artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, e 2.º da Portaria n.º 1418/2003, de 30 de dezembro

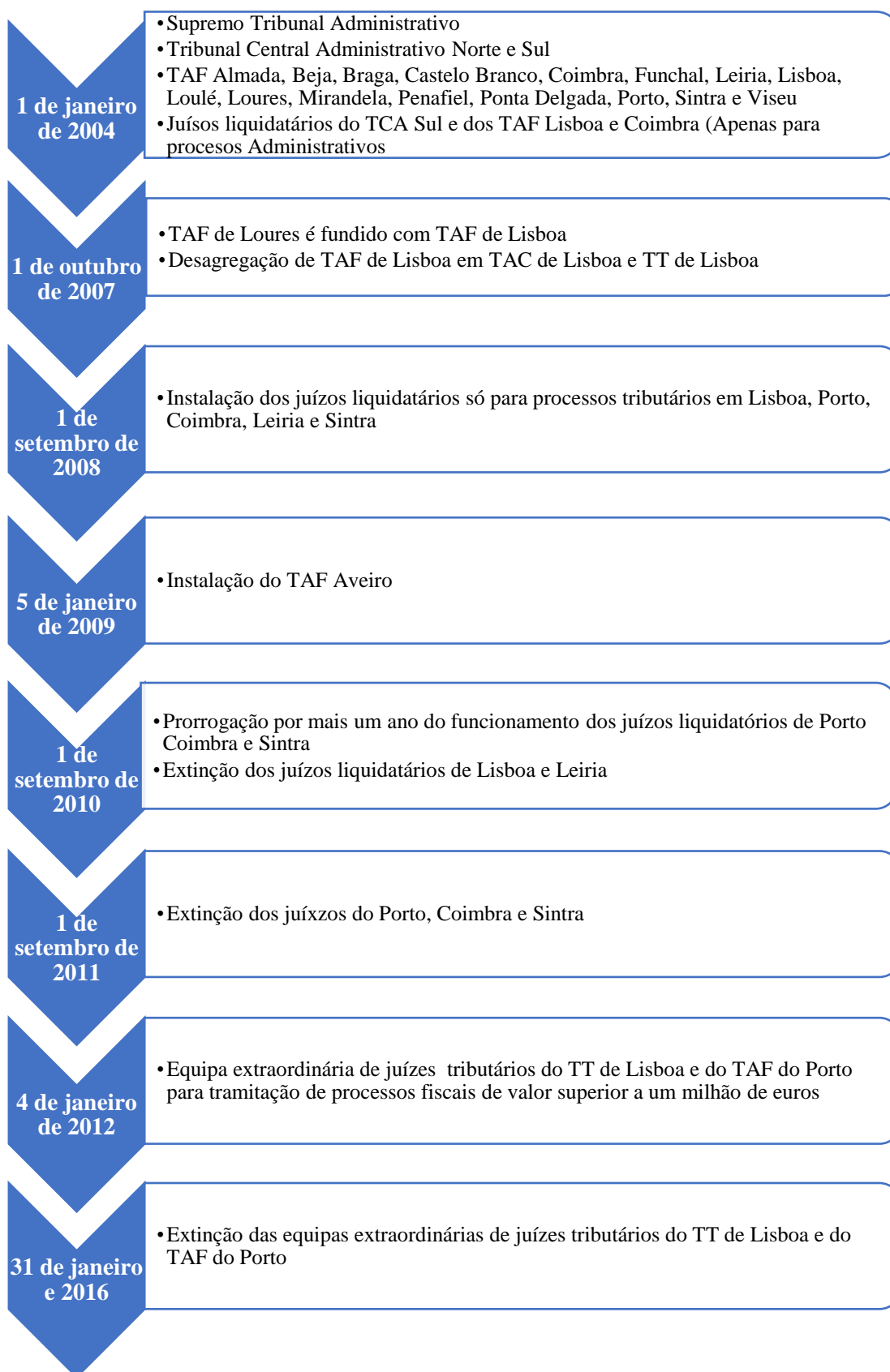
⁷ Cf. Portaria n.º.816/2010, de 30 de agosto

cometendo-se novamente o mesmo erro cometido na reforma de 2004, que condicionou desde logo a ação deste novo tribunal nos anos seguintes.

Em 2011 com o Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades de política económica, foi criada a equipa extraordinária de juízes tributários, no TT de Lisboa e TAF do Porto, para a tramitação de processos tributários pendentes de valor superior a um milhão de euros⁸, que entrou em funções a 4 de janeiro de 2012. Esta equipa, apesar de ter um caráter excecional e prever um prazo máximo de um ano prorrogável, durou até ao início de 2016, momento em que se extinguiu por deliberação do CSTAF.

⁸ Lei nº. 59/2011, de 28 de novembro

Figura 3 - Cronologia das alterações na organização dos tribunais administrativos e fiscais



3.5 Procedimento e processo tributário

3.5.1 Procedimento tributário

De forma a percebermos, como os atos tributários se transformam em processos que dão entrada nos tribunais, é também importante percebermos como funciona o procedimento e o processo tributário.

O procedimento tributário é um conjunto de atos e diligências sucessivas dirigidas à declaração de direitos tributários, aplicando-se não só aos impostos administrados tradicionalmente pela AT, mas também por outras administrações tributárias não dependentes do Ministério das Finanças, como a Segurança Social.

É no contexto do procedimento tributário que são originadas as conflitualidades entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Segundo o nº 1 do artigo 9º, do Código de Procedimento e Processo tributário (CPPT), para participar no procedimento tributário, têm legitimidade:

- A Administração Tributária
- Os contribuintes incluindo substitutos e responsáveis, bem como outros obrigados tributários
- Partes dos contratos fiscais
- Outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

Quando falamos em Administração Tributária, percebemos que se trata de um conceito/noção bastante abrangente e abstrata. É, portanto, importante definir qual o entendimento que queremos dar para efeito deste estudo e o que ele realmente significa no procedimento tributário.

A AT, como entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante, exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça imparcialidade e celeridade, no respeito pelas garantias

dos contribuintes e demais obrigados tributários, e é subordinada pela vontade de arrecadar receita pública na sua interação com o contribuinte.

Os órgãos que fazem parte da AT, estão tratados no nº 2 do artigo 1.º, da Lei Geral Tributária (LGT), e são os seguintes:

- DGCI;
- DGAIEC (DL 360/99 e portaria 705-A/2000);
- Direção-Geral de Informação e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGIESTA);
- Demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos;
- O Ministério das Finanças, ou outro membro do Governo competente em matéria Administrativa, no domínio tributário;
- Os órgãos dos governos regionais e das autarquias locais com competências Administrativas, no domínio tributário;

O sujeito passivo, designado por contribuinte ou seu substituto na relação tributária, é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto substituto ou responsável, conforme o disposto no artigo 18.º LGT.

De acordo com o artigo 36.º da LGT, a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário que origina uma operação que se traduz na aplicação da taxa ou taxas de imposto ao valor da matéria tributável, denominado de ato de liquidação, que determina o imposto a pagar ou a receber pelo contribuinte, em função da especificidade de cada tributo (deduções, retenções na fonte, pagamentos por conta). Este ato de liquidação, deve ser validamente notificado de acordo com os artigos 36.º e seguintes do CPPT.

Após a correta notificação do contribuinte, este tem 30 dias após a notificação para proceder ao pagamento voluntário salvo outros prazos regulados pelas leis tributárias. Findo esse prazo, começarão a vencer-se juros de mora nos termos das leis tributárias, podendo o contribuinte requerer o pagamento em prestações.

Caso o contribuinte discorde e se queira defender do ato de liquidação imposto pela AT, pode resolver ou dirimir este conflito através de três vias: Procedimento Tributário, Arbitragem Tributária ou Processo Judicial Tributário.

O procedimento tributário, é ainda um procedimento administrativo sem acesso à via judicial, em que os contribuintes têm à sua disposição três instrumentos de defesa: Reclamação graciosa, Recurso hierárquico e o pedido de revisão.

De uma forma simplista, o procedimento é composto por uma série pré-definida de atos sequenciais e ordenados.

3.5.1.1 Reclamação graciosa

A reclamação graciosa, é um procedimento impugnatório gratuito, meramente administrativo e de carácter facultativo (salvo algumas exceções previstas na lei), que deve ser apresentada no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, ou em caso de manifesta simplicidade, oralmente, procedendo-se à redução a termo no referido serviço.

Deve ser apresentada, dentro de 120 dias, sem prejuízo dos prazos especiais, para pedir a anulação total ou parcial do ato tributário (artigoº 68.º do CPPT) podendo esta ser deferida totalmente, deferida parcialmente ou mesmo indeferida. No entanto, não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

A decisão final é decidida pela AT e deve ser fundamentada de facto e direito, atendendo aos argumentos apresentados pelo contribuinte, devendo ser tomada no prazo de 4 meses. Se tal não acontecer, a reclamação graciosa é considerada tacitamente indeferida, e o sujeito passivo pode recorrer ao recurso hierárquico no prazo de 30 dias ou a impugnação judicial no prazo de três meses, conforme o disposto na alínea d), nº 1 do artigo 102.º do CPPT.

Perante o Indeferimento expresso da reclamação graciosa o sujeito pode optar entre:

- Interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias - artigo 76.º e nº 2 do artigo 66.º do CPPT;

- Impugnar judicialmente no prazo de 3 meses – alínea d) nº 1 do artigo 102.º do CPPT.

De acordo com os artigos 152.º e 169.º do CPPT, a reclamação graciosa não suspende o processo de execução fiscal, salvo se for apresentada garantia ou esta seja suspensa.

3.5.1.2 Recurso Hierárquico

Quanto falamos em recurso hierárquico, à semelhança da reclamação graciosa, tem natureza facultativa, e não é condição obrigatória para ser apresentada impugnação judicial.

Trata-se de um modo de impugnação administrativa por via do qual os interessados solicitam a revogação, anulação, modificação ou substituição de um ato administrativo, ou, em alternativa e sendo caso disso, reagem contra a omissão ilegal de atos administrativos em incumprimento do dever de decisão solicitando a emissão do ato pretendido.

É dirigido, através de requerimento, ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interposto no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo⁹, tendo que ser decidido num prazo máximo de 60 dias.

O autor do ato deverá fazer subir hierarquicamente o processo com o recurso no prazo de 15 dias manifestando que mantém a decisão tomada ou, em alternativa, revogar o ato recorrido total ou parcialmente.

⁹ No caso de o requerimento ser apresentado à autoridade a quem esteja dirigido, este deve ser remetido no prazo de 3 dias ao autor do ato ou omissão. (artigo 66.º do CPPT)



No caso de optar por interpor o recurso hierárquico e aguardar pela decisão, e houver indeferimento expresso do recurso, pode impugnar a liquidação no prazo de três meses conforme estipulado na alínea b), nº 1 do artigo 102.º do CPP;

No caso de indeferimento ou de não ser proferida uma decisão (indeferimento tácito do recurso hierárquico, que se forma 60 dias depois do pedido¹⁰ – nº 5 do artigo 66.º do CPPT, o prazo para impugnação judicial da decisão é de três meses a contar do momento em que o mesmo se considere tacitamente indeferido - alínea d), nº 1 do artigo 102.º do CPPT.

A faculdade de decorrer deixa de existir, àquele que, sem reserva, tenha aceitado, expressa ou tacitamente, um ato administrativo depois de praticado.

3.5.1.3 Pedido de revisão

O pedido de revisão do ato tributário é reapreciado pelo órgão que o praticou e pode ser expresso tanto pelo contribuinte como pela AT. Este pedido deve ser feito no prazo de 120 dias, caso seja o contribuinte a fazê-lo com qualquer fundamento da ilegalidade do ato, ou

¹⁰ Este prazo pode ser elevado a 90 dias caso haja lugar à realização de nova instrução ou de diligências complementares.

no prazo de quatro anos caso seja a AT, ou por motivo de duplicação de coleta. Se o tributo ainda não tiver sido pago, a AT pode efetuar a revisão dos atos tributários a todo o tempo, com fundamento em erros imputáveis ao serviço - nº 1 e 6 do artigo 78.º da LGT

O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, ou seja, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

3.5.2 Processo judicial tributário

O processo tributário, é já uma via judicial pela qual o contribuinte se pode defender, cuja função prende-se com a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos interesses e direitos legalmente protegidos em matéria tributária - artigo 96.º do CPPT.

3.5.2.1 Impugnação judicial

O processo de impugnação judicial decorre integralmente perante um tribunal tributário, pretendendo o contribuinte a anulação total ou parcial do ato tributário em causa, com fundamento na sua ilegalidade.

A apreciação da legalidade de atos de liquidação deve ser efetuada, no âmbito judicial, em sede de impugnação judicial.

Por outro lado, quando esteja em causa outro tipo de vícios, que não os que diretamente afetem a liquidação, o meio judicial adequado será o da ação administrativa especial (por exemplo, intempestividade e ilegalidade do recurso hierárquico).

O prazo geral de apresentação de impugnação judicial é de três meses, contados do:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal,
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos legalmente previstos;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

O sujeito pode recorrer e impugnar, se deduzir impugnação ainda no prazo de 15 dias ou três meses, conforme o indeferimento da reclamação seja expresso ou tácito, caso em, que o recurso sobe e é decidido pelo tribunal – nº 3 e 5 do artigo 111.º do CPPT;

O sujeito passivo pode impugnar e depois recorrer, desde que o recurso tenha um objeto diferente, ou seja, desde que não verse sobre a apreciação da legalidade do ato de liquidação (nº 2 do artigo 76.º do CPPT), sendo o mesmo neste caso também apenso ao processo de impugnação judicial - nº 4 e 5 do artigo 111.º do CPPT;

3.5.2.2 Oposição judicial

Este meio de defesa deve ser deduzido no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado, ou da data da citação pessoal, ou não a tendo havido, da primeira penhora e ser apresentado no Órgão da Execução Fiscal (OEF) onde pender a execução - artigos 203.º e 207.º do CPPT

De acordo com o nº 1 do artigo 204º do CPPT, a oposição apenas pode ser usada com os seguintes fundamentos:

- a) inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;
- b) ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) prescrição da dívida exequenda;
- e) falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) duplicação de coleta;
- h) ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;
- i) quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Autuada a petição, o OEF remeterá, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1.^a instância competente com as informações que reputar convenientes. Dentro deste prazo, o órgão da execução fiscal poderá pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento - artigo 208.º do CPPT. A oposição suspende a execução - artigo 212.º do CPPT.

3.5.2.3 Reclamação de atos do OEF

As decisões proferidas pelo OEF e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.^a instância no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões. O prazo referido,

aumenta para 30 dias caso o ato reclamado seja proferido por entidade diversa do OEF - artigo 276.º e 277.º CPPT

O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, exceto se a reclamação se fundar em prejuízo irreparável causado por qualquer uma das seguintes ilegalidades, caso em que, o OEF fará subir a reclamação no prazo de oito dias:

- a) inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- b) imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- c) incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida.
- e) erro na verificação ou graduação de créditos.

3.5.2.4. Recursos dos atos jurisdicionais

Segundo o artigo 279.º do CPPT, considera-se recursos dos atos jurisdicionais:

- a) aos praticados no processo judicial tributário regulado pelo CPPT;
- b) aos praticados no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, anulação da venda e recursos dos demais atos praticados pelo OEF.

Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for

exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do STA – nº 1 do artigo 280.º do CPPT.

Das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o STA – nº 2 do artigo 280.º CPPT.

Não são passíveis de recurso, as decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância.

A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer através de despacho notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público. O prazo para alegações a efetuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente – artigo 282.º do CPPT.

No caso de as conclusões das alegações serem deficientes, obscuras ou complexas, ou que não obedeçam, aos requisitos aplicáveis na legislação processual ou quando o recurso versar sobre matéria de direito, será convidado o recorrente a apresentar novas conclusões, salvo se não tiverem sido apresentadas alegações, caso este que será jugado logo deserto no tribunal recorrido - artigo 282.º do CPPT.

Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias – artigo 283.º do CPPT.

Segundo o artigo 285º, os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respetivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final.

3.6 Principais problemas identificados no sistema tributário Português

3.6.1 Comportamento por parte da AT

Nos últimos anos, a AT tem, no seu comportamento imperativo, distanciado cada vez mais as suas relações com o contribuinte, levando desta forma para situações de desacordo. Todos sabemos que existem conflitos de interesses entre estas duas partes marcada por uma necessidade crescente de arrecadar o maior número de receita fiscal por parte da AT, marcada atualmente pela atribuição de prémios aos funcionários do fisco de 5% das cobranças coercivas, e por outro lado, o facto de o contribuinte procurar sempre pagar o menos possível de impostos. Este conflito de interesses, por si só, já representa o afastamento significativo entre estas duas partes, o que faz aumentar o risco de litigância.

Para além deste fator, existe o facto de haver uma perceção de que o conteúdo das notificações enviadas pela AT ao contribuinte, não são entendidas pelo cidadão comum que fica em muitos casos sem reagir como consequência desta comunicação deficitária, o que coloca em causa a transparência da AT na cobrança de impostos.

Outro dos motivos do distanciamento existente entre a AT e o contribuinte, um assunto que têm sido muitas vezes falado e que desequilibra a relação entre as partes, que consiste de forma sucinta em “primeiro paga e depois reclama”, partindo a AT sempre em vantagem para o procedimento ou processo tributário, tanto pelo facto de arrecadar de imediato a receita, como por ter na maior parte das vezes mais conhecimentos legislativos do que o cidadão comum. Queremos com isto dizer que, entrando em desacordo, o contribuinte começa já prejudicado, ao ser obrigado a efetuar o pagamento do imposto dentro do prazo voluntário, salvo algumas exceções, sob pena de entrar em processo de execução fiscal. Este problema, é agravado quando o conflito, não é resolvido em processo administrativo, e passa para processo judicial encontrando uma média de resolução do processo em litígio de 5,4 anos no caso dos tribunais tributários. E é aqui que se situa o grande problema, prejudicando significativamente a economia do país provocando o afastamento do investimento estrangeiro, que tem em conta, como um dos aspetos mais importantes, a eficiência do sistema judicial do país onde iriam aplicar o seu investimento.

3.6.2 Existe um desinvestimento da Justiça Pública tributária?

Muitos autores têm defendido que a arbitragem tributária implica o desinvestimento na justiça tributária pública. Manuel Soares, vem mais uma vez criticar a mais recente medida de migração de processos dos tribunais tributários do Estado para a Arbitragem tributária, ao acusar o Estado de se demitir *«das suas funções e entregá-las nas mãos de uma entidade privada quando é o mesmo Estado que tem de assegurar justiça aos cidadãos em tempo razoável»*. Manuel Soares refere ainda que *«(n)o fundo, o que isto significa, é o reconhecimento da falência do sistema público de justiça e a desistência a favor de um modelo de privatização da resolução dos litígios com o Estado, numa área crucial de soberania, como é a da arrecadação dos impostos»*.

De facto, nos últimos anos, não se têm verificado grande investimento nos tribunais do Estado, com instalações em constante degradação, meios cada vez mais obsoletos e muitas vagas por preencher, contribuindo deste modo para o aumento das pendências nos tribunais e para a degradação das condições de trabalho dos profissionais de justiça. No entanto, como poderemos ver nos pontos mais à frente, o Ministério da Justiça tem procurado conhecer a realidade mais detalhada e concisa da justiça Portuguesa com vista a implementar medidas mais profundas a fim de resolver de uma vez por todas os problemas identificados. Queremos com isto dizer que apesar do desleixo do Estado durante anos, ignorando um problema que tem estado perdurado durante anos, parece que agora é um assunto prioritário que está inclusive em estudo desde 2016. É certo que desde essa altura já se passaram mais de 2 anos, no entanto, é perceptível de que é necessária uma intervenção profunda e cuidada que requer muito estudo e cautela antes de ser implementada, o que cria necessidades de adotar medidas mais pontuais que possibilitem a atenuação do problema enquanto decorre este processo.

E é, dentro dessa ideia, que tem surgido algumas medidas cirúrgicas e pontuais como é o caso das implementadas mais recentemente pelo DL nº 81/2018, que procuram fornecer uma bolha de oxigénio aos tribunais tributários, com perspectivas de que irá ser feito algo de mais profundo e definitivo que permitam melhorar significativamente a eficiência do funcionamento da justiça em Portugal.

Portanto, respondendo à questão colocada neste ponto, o facto de se contar com ajuda dos tribunais arbitrais nesta altura de maior afluência, não invalida que se desista da obrigação do Estado da prestação deste serviço aos cidadãos Portugueses, e tem-se realmente reparado

que existem propostas interessantes, em discussão na AR, tema que será desenvolvido no ponto 3.9. Desta forma, é importante que o CAAD continue a dar o seu contributo, com a eficiência e profissionalismo que tem demonstrado e que paralelamente não se deixe de reunir esforços e trabalho sem que este assunto se resolva em definitivo

3.7 Resolução alternativa de litígios

3.7.1 Arbitragem tributária

A introdução da arbitragem tributária, no ordenamento jurídico Português foi uma solução inovadora, em que Portugal assumiu um papel pioneiro, sendo um dos primeiros países a adotar a arbitragem tributária na sua legislação interna.

Trata-se de um meio processual de arbitragem voluntária que opõe o contribuinte à AT, em que apenas pode ser usada como alternativa, à impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

No preâmbulo do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) refere que, a consagração da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português visa a prossecução de três objetivos principais: “ por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.”

Este diploma, surgiu depois da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento de Estado para 2010) e resulta da vontade do Estado, nas suas relações com os cidadãos e outras pessoas coletivas, propor e aceitar a superação dos litígios através do recurso aos meios alternativos de resolução de litígios com vista ao reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. Em relação às matérias que podem ser sujeitas à arbitragem, segundo o nº1 do artigo 2.º do RJAT, os tribunais arbitrais dispõem de competência para apreciar as pretensões de:

- Declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

- Declaração de ilegalidade de atos de fixação de matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Outras das matérias que a doutrina e a jurisprudência arbitral têm reconhecido como passíveis de apreciação pelos tribunais arbitrais, são as competências condenatórias quanto ao pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por prestações de garantia indevida, bem como, naturalmente, quanto às custas processuais (nº 1 do artigo 2.º, do DL nº10/2011), em conformidade com a autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei nº3-B/2010, de 28 de abril).

Quanto à cumulação de pedidos, mesmo que digam respeito a diferentes atos, e a coligação de autores, são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios jurídicos e regras de direito. A lei também permite que, relativamente a um mesmo ato tributário, seja deduzido pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral, desde que os respetivos factos e fundamentos sejam diversos (nº 1 do artigo 3.º, do DL nº 10/2011).

Os tribunais arbitrais funcionam no CAAD e são compostos por um árbitro singular, se o valor do pedido de pronúncia não ultrapassar duas vezes o valor da alçada do TCA e o sujeito passivo optar por não designar árbitro, ou num coletivo de três árbitros se o valor da pronúncia ultrapassar duas vezes o valor da alçada do TCA, ou no caso de o sujeito passivo optar por designar árbitro, independente do valor do pedido de pronúncia (artigos 4.º e 5.º do DL nº 10/2011).

Se estivermos perante um tribunal arbitral formado apenas por um árbitro singular, este é designado pelo Concelho Deontológico do CAAD, de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD. Se for formado por um coletivo, os árbitros podem ser designados nos mesmos termos em que o é o árbitro singular ou ser designados pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Concelho Deontológico do CAAD, mediante requerimento de um ou ambos os árbitros.

O vínculo dos serviços e organismos previstos na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, está limitado a litígios de valor não superior a dez milhões de euros.

A designação dos árbitros obedece aos requisitos estabelecidos no artigo 7.º do RJAT. Aqueles devem possuir capacidade técnica comprovada, idoneidade moral e sentido de interesse público. Considera-se que tem a capacidade técnica exigida os juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área de direito tributário,

designadamente através de exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviços na AT, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. Ainda assim, nas matérias em que se exija um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia e Gestão.

Os árbitros estão sujeitos aos princípios da independência e da imparcialidade, bem como ao dever de sigilo fiscal (artigos 8.º e 9.º, do DL n.º10/2011).

Ao verificar que um ato tributário praticado pela AT é lesivo aos interesses do contribuinte, este pode, para além dos meios impugnatórios administrativos mencionados nos pontos anteriores, recorrer aos meios judiciais ou arbitrais.

Recorrendo à arbitragem tributária, o contribuinte apenas pode impugnar os seguintes atos:

- Ato de liquidação de tributos (incluindo autoliquidação), de pagamentos por conta ou retenção na fonte;
- Atos de determinação da matéria tributável, quando não deem origem a liquidação de qualquer tributo (por exemplo: correções a prejuízos fiscais ou a benefícios fiscais, quando do Relatório de inspeção não há lugar a imposto a pagar);
- Atos de determinação da matéria coletável por métodos diretos;
- Atos de fixação de valores patrimoniais.

Quanto aos prazos, o contribuinte tem 90 dias a contar:

- Do termo do prazo de pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte relativas a impostos administrados pela AT;
- Do indeferimento expresso ou tácito da Reclamação Graciosa ou do Recurso Hierárquico;
- Da notificação dos restantes atos que possam ser suscetíveis de impugnação autónoma.

Ou ainda, 30 dias a contar:

- Da notificação dos atos de determinação da matéria tributável e coletável por “métodos diretos”;
- Da notificação dos atos de fixação dos valores patrimoniais

Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do CAAD da sua decisão.

A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

O tribunal arbitral pode proceder à prorrogação deste prazo por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.

3.7.1.1 Tribunais arbitrais são mais caros que os tribunais do Estado

Em setembro de 2018, foi publicado no site do Jornal Público, um artigo – opinião de Manuel Soares, Presidente da Direção da Associação Sindical dos Juizes Portugueses, que acusa os tribunais arbitrais de serem bastante mais caros que os tribunais do Estado, dando um exemplo de uma ação de 10.000€ que tem uma taxa de justiça de 306€ nos TAF e custa 918€ nos tribunais do CAAD, que pode subir para 6.000€ se o interessado quiser nomear um dos árbitros.

Em resposta a este artigo, Nuno Villa-Lobos, frisa que ao Estado, nos 5% de casos em que o contribuinte escolheu designar um árbitro, não teve que pagar um único cêntimo mesmo sendo parte vencida. Nos restantes 95% dos casos, o Estado está dispensado do pagamento prévio da taxa de justiça, só lhe sendo devido o pagamento final na proporção do respetivo decaimento. Acrescenta ainda que as taxas de arbitragem cobradas nos processos sem designação de árbitro pelo interessado, correspondem exatamente ao mesmo valor pago nos tribunais tributários. Por fim, o Presidente do CAAD, alerta para que não seja confundida a taxa de justiça com as custas, como fez Manuel Soares, uma vez que estas representam exatamente o mesmo valor, independentemente das jurisdições.

Ora, tendo em conta estas duas opiniões contrárias, importa perceber de facto quais são efetivamente os custos para o contribuinte e para o Estado nas duas jurisdições.

Quanto ao CAAD, de acordo com o regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária, a taxa de arbitragem, que representa todas as despesas resultantes da condução do processo arbitral e os honorários dos árbitros, é calculada em função do valor da causa e do modo de designação dos árbitros como poderemos observar nas tabelas seguintes:

Tabela 3 – Tabela de taxa de arbitragem em vigor sem designação de árbitro

De	Até	T. Arb.
-	2 000,00 €	306,00 €
2 000,01 €	8 000,00 €	612,00 €
8 000,01 €	16 000,00 €	918,00 €
16 000,01 €	24 000,00 €	1 224,00 €
24 000,01 €	30 000,00 €	1 530,00 €
30 000,01 €	40 000,00 €	1 836,00 €
40 000,01 €	60 000,00 €	2 142,00 €
60 000,01 €	80 000,00 €	2 448,00 €
80 000,01 €	100 000,00 €	2 754,00 €
100 000,01 €	150 000,00 €	3 060,00 €
150 000,01 €	200 000,00 €	3 672,00 €
200 000,01 €	250 000,00 €	4 284,00 €
250 000,01 €	275 000,00 €	4 896,00 €
A partir dos 275 000€, a taxa de Arbitragem aumenta 306€ por cada 25.000€		

Fonte: Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Tabela 4 – Tabela de taxa de arbitragem em vigor com designação de árbitro

De	Até	T. Arbit.
-	60 000,00 €	6 000,00 €
60 000,01 €	250 000,00 €	12 000,00 €
250 000,01 €	500 000,00 €	24 000,00 €
500 000,01 €	750 000,00 €	36 000,00 €
750 000,01 €	1 000 000,00 €	48 000,00 €
1 000 000,01 €	2 500 000,00 €	60 000,00 €
2 500 000,01 €	5 000 000,00 €	80 000,00 €
5 000 000,01 €	7 500 000,00 €	100 000,00 €
7 500 000,01 €	10 000 000,00 €	120 000,00 €

Fonte: Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Como podemos ver, as taxas de arbitragem, são fáceis de calcular, pois encontram-se tabeladas em apenas dois critérios. No que toca ao cálculo da taxa de arbitragem sem designação de árbitro, num processo de 610.000€, por exemplo, é calculada da seguinte forma:

- Tendo tabelada a taxa de arbitragem até aos 275.000€, cabe agora calcular qual o valor remanescente até ao valor que usamos como exemplo, para depois chegarmos ao valor de custas que devemos adicionar: $610.000 - 275.000 = 335.000$

- Descoberto o valor remanescente, uma vez que é acrescida 306€ à taxa de justiça tabelada para os 275.000€ por cada 25.000€, vamos agora descobrir quantas vezes devemos acrescentar os 306€ adicionais: $335.000/25.000 = 13,4$
- O valor a que se chega no cálculo anterior, deve ser sempre arredondado para cima sem casas decimais, e depois multiplicado pelo valor de 306€: $14 \times 306 = 4.284$
- Por fim basta apenas somar o valor das custas de um processo de 275.000€ com o valor calculado a acrescentar: $4.284 + 4.896 = 9.180€$

Num outro exemplo, para um processo com valor de causa igual a 50 000€ a taxa de arbitragem é fixada em 2 142,00€.

No que toca aos tribunais administrativos e fiscais de 1º instância, a taxa de justiça que se traduz no montante devido pelo impulso processual de cada interveniente, é calculada com recurso à UC (Unidade de Conta) atualizada anualmente, cujo valor se situa no ano de 2019 em 102€. A tabela da taxa de justiça cobrada no ano de 2019 é a seguinte:

De	Até	T. Justiça por parte
-	2 000,00 €	102,00 €
2 000,01 €	8 000,00 €	204,00 €
8 000,01 €	16 000,00 €	306,00 €
16 000,01 €	24 000,00 €	408,00 €
24 000,01 €	30 000,00 €	510,00 €
30 000,01 €	40 000,00 €	612,00 €
40 000,01 €	60 000,00 €	714,00 €
60 000,01 €	80 000,00 €	816,00 €
80 000,01 €	100 000,00 €	918,00 €
100 000,01 €	150 000,00 €	1 020,00 €
150 000,01 €	200 000,00 €	1 224,00 €
200 000,01 €	250 000,00 €	1 428,00 €
250 000,01 €	275 000,00 €	1 632,00 €
A partir dos 275 000€, a taxa de Justiça aumenta 306€ por cada 25.000€		

Fonte: Guia Prático das Custas Processuais (3.ª edição) – CEJ

Ora, sendo que nos tribunais do Estado, não existe a opção de designação do juiz, apenas é aceitável comparar com a tabela da taxa de arbitragem sem designação de árbitro. Pegando no mesmo exemplo dado no cálculo da taxa de arbitragem, num processo de 610.000€, nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância, o cálculo é feito da seguinte forma:

- Tendo tabelada a taxa de arbitragem até aos 275.000€, cabe agora calcular qual o valor remanescente até ao valor que usamos como exemplo, para depois chegarmos ao valor de custas que devemos adicionar: $610.000 - 275.000 = 335.000$
- Descoberto o valor remanescente, uma vez que é acrescida 306€ à taxa de justiça tabelada para os 275.000€ por cada 25.000€, vamos agora descobrir quantas vezes devemos acrescentar os 306€ adicionais: $335.000 / 25.000 = 13,4$
- O valor a que se chega no cálculo anterior, deve ser sempre arredondado para cima sem casas decimais, e depois multiplicado pelo valor de 306€: $14 \times 306 = 4.284$
- Por fim basta apenas somar o valor das custas de um processo de 275.000€ com o valor calculado a acrescentar: $4.284 + 1.632 = 5.916€$

Já num processo com valor de causa igual a 50 000,00€ a taxa de justiça cifra-se nos 714€.

Como podemos constatar, nos exemplos apresentados, a taxa de arbitragem é significativamente superior à taxa de justiça, confirmando desta forma a teoria de Manuel Soares. De facto, a arbitragem constitui uma via alternativa de resolução de litígios, mais cara que os tribunais tributários do Estado, o que constitui um entrave de acessibilidade para os sujeitos com menos possibilidades financeiras.

3.7.1.2 Irrecorribilidade das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais

Como já foi possível ver anteriormente, no previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 25.º do RJAT, a decisão arbitral apenas pode ser recorrida para o STA quando esta estiver em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdãos proferidos pelo TCA ou pelo STA, ou, segundo o n.º 1 do artigo 25.º, para o TC quando esteja em causa a violação de qualquer norma com fundamento na sua constitucionalidade. Pode ainda ser objeto de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nas situações em

que o tribunal seja a última instância de decisão, uma vez que o pedido de decisão sobre questão prejudicial pode e, em algumas situações, deve ser submetido por qualquer órgão jurisdicional de um Estado-Membro, o que se verifica, pois o TJUE no acórdão *Ascendi*¹¹, elimina qualquer dúvida, ao considerar os tribunais arbitrais como Órgão jurisdicional.

Com a irrecorribilidade das decisões arbitrais, o legislador procurou salvaguardar a validade das decisões arbitrais e eventuais conflitos de decisões contrárias, que poderiam surgir entre os tribunais do Estado e os tribunais arbitrais, podendo gerar alguma desconfiança em torno das decisões arbitrais. No entanto, ao não vedar completamente o recurso às suas decisões, o legislador conseguiu aqui afastar questões de inconstitucionalidade bem como, de certo modo assegurar algum controlo dos tribunais privados, nomeadamente de questões que tenham sido objeto de decisões contrárias a acórdãos dos TCA e do STA.

Paralelamente aos recursos mencionados, foi introduzido no artigo 27º do RJAT a ação de impugnação da decisão arbitral, que encarada como exceção à regra da irrecorribilidade, se trata de um pedido ao TCA de “anulação da decisão arbitral proferida com fundamento em um qualquer vício, em princípio formal e constante de um elenco as mais das vezes taxativo”¹², e que possui natureza *cassatória* uma vez que não pode substituir o tribunal que proferiu a decisão impugnada. Isto significa que, a impugnação se distânciava do recurso, na medida em que, o primeiro se centra no controlo de aspetos formais que põem em causa a validade da decisão sem conhecer qualquer mérito de causa podendo anular total ou parcialmente a decisão, e o segundo permite um verdadeiro controlo da causa possuindo natureza *substitutiva*.

De acordo com o Artigo 28º do RJAT, apenas é possível a impugnação das decisões arbitrais, com os seguintes fundamentos:

- não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- oposição dos fundamentos com a decisão;
- pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Ora, o facto de não ser possível o recurso das decisões arbitrais nas mesmas circunstâncias das decisões dos tribunais fiscais do Estado, pode fazer com que os sujeitos se afastem da

¹¹ Processo nº C-377/13, disponível em <http://curia.europa.eu>

¹² Carla Castelo Trindade (2016) *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, p. 515.

arbitragem tributária, uma vez que lhes vêm ser vedadas oportunidades de recurso, caso haja decisão contrária às suas pretensões.

No que respeita à constitucionalidade ou não, da irrecorribilidade das decisões arbitrais, conseguimos perceber que a sua consagração não viola as normas constitucionais por diversos motivos. Em primeiro lugar, o contribuinte ao optar por esta via alternativa de resolução de litígios, conhecem à priori como funciona o regime em matéria de recursos, implicando a renúncia à possibilidade de recurso, por desejar obter uma decisão mais célere do processo em questão. Em segundo lugar, como já tivemos oportunidade de constatar, a arbitragem tributária é reconhecida na ordem jurídica portuguesa, como um verdadeiro tribunal com decisões com a mesma validade que os tribunais do Estado. Por último, para que os tribunais arbitrais fossem considerados como verdadeiros órgãos jurisdicionais, foi necessário que o Estado tivesse algum tipo de controlo na arbitragem, o que levou a que a irrecorribilidade aqui mencionada, não fosse total, acabando por afastar qualquer inconstitucionalidade.

3.7.1.3 O objetivo da redução de pendências era demasiado ambicioso?

Como referimos anteriormente, dos objetivos propostos inicialmente pela implementação da arbitragem tributária em Portugal, o da redução de pendências nos tribunais de 1ª instância do Estado, esteve e está longe de se concretizar. Se formos olhar para os números, percebemos que ao longo da sua existência, o CAAD nunca conseguiu atingir um valor de processos entrados superior a 5% do somatório dos processos entrados nos tribunais de 1ª instância e dos tribunais arbitrais em matéria tributária.

Analisemos então detalhadamente os dados disponibilizados de 2017:

- Nesse ano entraram nos tribunais tributários de 1º instância 14.707 processos em matéria tributária, dos quais apenas 2.943 eram suscetíveis de arbitragem;
- No mesmo ano, entraram nos tribunais da arbitragem tributária 693 processos
- O CAAD está apenas habilitado a resolver processos de impugnações judiciais sendo que destes, 15% estão fora do seu âmbito de atuação.

Ou seja, do somatório de todos os processos entrados em matéria tributária (tanto a nível dos tribunais tributários como nos tribunais arbitrais), apenas 2.943 poderiam dar entrada na arbitragem tributária, isto significa que, no limite das suas capacidades e com uma aderência total, a arbitragem apenas poderia resolver 19,11% de todos os processos entrados em matéria tributária em 2017.

Outro dos indicadores que podemos retirar destes dados, é o da taxa de aderência aos tribunais arbitrais, dentro do universo de processos suscetíveis de arbitragem, que se cifra nos 19,06%.

Pegando nestes dados, é possível ter já uma opinião conclusiva em relação à questão colocada neste ponto. De facto, se por um lado a taxa de processos suscetíveis de arbitragens é no meu entender, bastante reduzida, o que leva logo de início a acreditar que o objetivo da redução das pendências nos tribunais de 1ª instância do Estado, fosse inalcançável, por outro, a aderência à arbitragem, não é ainda significativa que permita ajudar a resolver um problema que por si só, já tem uma dimensão considerável. Com isto, não quero tirar mérito ao CAAD que tem desenvolvido um trabalho notório e com um crescimento notável, que inclusive tem sido objeto de estudo por parte de outros países para a sua implementação interna.

Seria também interessante ter presente os dados relativos aos processos que poderiam ser objeto de arbitragem, de acordo com as regras impostas no DL nº 10/2011, nos anos imediatamente anteriores à implementação da arbitragem tributária em Portugal, para perceber se os números apresentados e espectáveis seriam ou não muito diferentes aos de 2017, que permitisse ter então um objetivo tão ambicioso como ao que se propuseram, no entanto, não conseguimos até à data de entrega deste trabalho ter acesso a tal informação.

Fechando este ponto, cremos que a arbitragem poderia e pode ajudar, mas não é solução para o problema das pendências nos tribunais tributários de 1ª instância.

3.7.1.4 O futuro da arbitragem tributária

É inegável o sucesso, e o progresso que tem pautado a arbitragem tributária em Portugal, num caminho sem igual, em que o CAAD tem demonstrado estar à altura das suas

espectativas. No entanto, reconhecemos que a Arbitragem Tributária é ainda um meio alternativo de resolução de litígios pouco conhecido e que embora tenha nos últimos anos apresentado uma aderência crescente, talvez por causa do ganho de confiança que também se tem sentido, ainda não apresenta números extraordinários para o cumprimento do terceiro objetivo a que a arbitragem se propôs. Manuel Soares, vai ainda mais longe, afirmando que o segundo objetivo da arbitragem, que consiste em criar um meio alternativo aos tribunais do Estado, também não foi cumprido na sua totalidade, uma vez que, os contribuintes têm mantido a sua confiança nos tribunais do Estado. É então necessário que o CAAD e o Governo, trabalhem em conjunto, para conseguirem atingir uma maior eficiência no sistema judicial Português, arranjando ferramentas aos tribunais arbitrais que lhes permitam crescer, e não se encontrem tão limitados como se tem verificado.

Para aumentar a aderência aos tribunais arbitrais, com vista ao descongestionamento dos tribunais tributários do Estado, seria interessante vincular outros órgãos da administração tributária¹³ à arbitragem tributária, nomeadamente a Segurança Social, ou a Caixa Geral de Aposentações, bem com outras Direções Regionais, que permitam aumentar a percentagem de processos suscetíveis de pronuncia arbitral e assim conseguir canalizar muitos dos processos que iriam parar os tribunais do Estado, para a Arbitragem. Atualmente, encontram-se vinculados ao CAAD, apenas a AT, que embora participem com grande parte dos processos em matéria tributária, poderão ser adicionados muitos mais com a vinculação de outros organismos.

Para além disso, achamos também razoável, começar a olhar para as restrições efetuadas pelo legislador no DL nº 10/2011, que talvez fizessem sentido na altura da sua implementação, mas que com o passar do tempo e com o sucesso e eficácia que o CAAD tem demonstrado, começa a ser razoável pensar em eliminar algumas dessas restrições. Como tivemos oportunidade de constatar, os tribunais do CAAD, apenas são competentes para decidir processos originados por impugnações judiciais, e mesmo desse universo de processos, cerca de 15% ficam de fora, enquanto que num tribunal tributário do Estado, para além dos processos de impugnação, podem também pronunciar-se relativamente a oposições

¹³ Segundo a alínea 3) do artigo 1.º da LGT, “Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais”

judiciais, Reclamações de atos do OEF, e sobre recursos judiciais. Ao restringir a opção pela arbitragem tributária a apenas 85% das impugnações judiciais, deixando de fora tudo o resto, o legislador, está a cortar de certa forma “os pés” ao CAAD, que se vê sem instrumentos para conseguir concretizar o objetivo comum que é o da redução de processos pendentes nos tribunais de 1ª instância.

Outra das questões que tem sido objeto de discussão, (e que consta também num parecer da Associação Portuguesa da Arbitragem relativo a projetos de Lei do PCP e do BE que proíbem o Estado de recorrer à arbitragem como forma de resolução de litígios em matéria administrativa e fiscal), é o facto de os tribunais arbitrais serem significativamente mais caros que os tribunais do Estado, o que leva o acesso a este meio alternativo de resolução de litígios reservado aos sujeitos passivos de maior poder económico, levantando aqui problemas de constitucionalidade nomeadamente quanto ao princípio da igualdade. No artigo 13.º da CR, menciona que “*Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social*” (Sublinhado nosso), o que coloca a grande problemática da violação do princípio da igualdade, uma vez que a arbitragem tributária não fica assegurada a todos os sujeitos passivos em virtude da sua situação económica. Seria, portanto, interessante haver uma tabela única de acesso à justiça, igualando a taxa de arbitragem à taxa de justiça que eliminasse por completo este tipo de discriminação.

Como também já foi referido, a taxa de arbitragem varia de acordo com dois fatores: o valor da causa e a opção pela designação de árbitros, que permite a escolha de dois dos árbitros, um por cada parte, cabendo ao Conselho Deontológico do CAAD a designação do terceiro que será o árbitro-presidente. Se esta opção não for exercida, o sujeito passivo, paga uma taxa de arbitragem inicial na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral e o seu montante final é conhecido na decisão proferida pelo tribunal arbitral, bem como a repartição das respetivas custas. No caso da opção pela designação de árbitros for exercida, o sujeito passivo suporta todos os encargos com o processo arbitral, pagando na mesma data, a totalidade da taxa de arbitragem. Com esta obrigação do sujeito passivo de pagamento da totalidade da taxa de arbitragem, o legislador procurou não prejudicar o Estado, uma vez que a opção era exercida pelo contribuinte, e a taxa seria bastante superior àquela praticada sem a escolha dos árbitros. Por outro lado, questiona-se ao mesmo tempo se esta escolha do

legislador será a mais justa, uma vez que, ao obrigar o Sujeito Passivo a pagar a totalidade da taxa de arbitragem, permite de certa forma a atribuição de uma “isenção” à AT. Mais justo seria talvez, a AT ser obrigada ao pagamento da taxa de Arbitragem praticada para processos sem escolha do árbitro, e o remanescente seria a encargo da parte que optou pela escolha de um dos árbitros.

Num futuro próximo, vai ser interessante analisar como foi a reação do CAAD à entrada de processos extra provenientes dos TAF relativo à migração de processos no âmbito do DL nº81/2018, na qual o prazo termina a 31 de dezembro de 2019. Aqui, se a aderência for significativa, vai ser possível verificar se os tribunais arbitrais estarão preparados para um eventual volume de processos entrados. Este tema não será apresentado mais detalhadamente neste trabalho por dois motivos: o primeiro, porque ainda se encontra a decorrer o prazo da migração de processos; e em segundo lugar, até à data, não foi possível ter acesso a qualquer informação da adesão dos contribuintes a esta medida acessória.

3.7.2 Mediação

A Mediação, a par da Conciliação, é um meio alternativo de resolução de litígios com o objetivo de resolver o processo ainda na fase de impugnação administrativa. Trata-se de um meio voluntário que ainda não se encontra legislado para matéria tributária, mas que podemos retirar a sua definição através de outra legislação referente a outras matérias, nomeadamente a matéria cível e comercial, para entendermos melhor o conceito. Segundo a Lei nº 29/2013, define-se mediação como «a forma de resolução alternativa de litígios, realizada por entidades públicas ou privadas, através do qual duas ou mais partes em litígio procuram voluntariamente alcançar um acordo com assistência de um mediador de conflito. A este respeito, o mesmo diploma, define um mediador de conflitos como «um terceiro, imparcial e independente, desprovido de poderes de imposição aos mediados, que os auxilia na tentativa de construção de um acordo final sobre o objeto do litígio».

Este meio valoriza uma maior aproximação entre as partes, um objetivo que já foi expresso pelo atual Governo, aliviando a tensão entre elas e resolvendo de forma amigável o assunto de imediato logo na fase inicial do litígio.

O mediador tem o papel de conquistar a confiança das partes para posteriormente conduzi-las de forma isenta e neutra a um entendimento, com o fim de celebrar um acordo que vá de encontro com os interesses de cada um. Para desempenhar o seu papel o terceiro não pode impor qualquer decisão ou acordo às partes, cabendo-lhe apenas, ajudá-las e encaminhá-las de forma a resolverem o litígio por si só, melhorando a comunicação entre as partes, com recurso às melhores técnicas do ponto de vista relacional, adaptando-as caso a caso, promovendo a troca de pontos de vista e dos interesses de cada um.

O procedimento de mediação está sujeito a vários princípios tais como o da voluntariedade, confidencialidade, imparcialidade, independência.

Conforme mencionado, a mediação só é possível através da adjudicação dos interessados ou representantes, «sendo necessário obter o consentimento esclarecido e informado das partes para a realização da mediação, cabendo-lhes a responsabilidade pelas decisões tomadas no decurso do procedimento», podendo em qualquer momento «conjunta ou unilateralmente, revogar o seu consentimento para a participação no referido procedimento» (artigo 4º e 5º, Lei n.º 29/2013).

O mediador do conflito, deve também manter sigilo máximo de todos os elementos a que tiver acesso no âmbito do processo, estando-lhe vedado o uso em proveito próprio ou de outrem da informação, podendo apenas cessar este dever por razões de ordem pública. As informações prestadas a título confidencial ao mediador de conflitos por uma das partes devem também ser objeto de sigilo, não podendo ser comunicadas, sem o seu consentimento, às restantes partes envolvidas no procedimento.

Para o exercício das suas funções, é também essencial que esteja assegurada a independência e imparcialidade do terceiro evitando que se tome partido de uma ou outra parte, por eventuais pressões, interesses e valores próprios ou influências externas, sendo este responsável pelos atos praticados como mediador do conflito.

Existem dois momentos na mediação, a primeira centrada essencialmente no processo e a segunda focada no seu próprio conteúdo. Inicialmente, o mediador começa por se ligar às partes tentando perceber a razão do litígio e os factos do processo, para depois partir para o encontro de soluções viáveis focando sempre os pontos que os unem em detrimento do que os separa.

3.7.3 Conciliação

A conciliação assume-se também como um meio alternativo de resolução de litígios, sendo confundido com a mediação devido às suas idênticas características. Também não está legislado em matéria tributária e o seu objetivo é o mesmo que o da mediação, visto que pretende que as partes cheguem a acordo com a ajuda de um terceiro, que neste caso é o conciliador.

A conciliação, diferencia-se da mediação pelo facto de o conciliador assumir um comportamento mais ativo, conduzindo o processo de forma mais interativa. O papel do conciliador passa por trabalhar em conjunto com as partes de forma neutra e imparcial, a fim de chegar a um consenso razoável que vá de encontro com os interesses das duas partes, sendo que têm também aqui plena liberdade de chegar ou não a acordo.

Alguns autores referem que a Negociação, é o único meio de resolução alternativa de litígios que não exige a presença de um terceiro, mas que, no entanto, alguma doutrina defende que é necessário um negociador externo ao processo dotado de técnicas negociais que lhe deem poderes de comunicações soberbos no sentido de promover o diálogo e consenso entre as partes auxiliando a sua condução.

Há quem defenda que a conciliação é a único que poderá apresentar soluções às duas partes. Por outro lado, existem muitos autores que defendem que o mediador pode também apresentar soluções para o litígio. No entanto, consideramos, que ao apresentar propostas para chegarem a acordo, já estamos a entrar na esfera das funções do conciliador, e por isso é razoável afirmar que o mediador não deve apresentar qualquer solução. Não existe, portanto, unanimidade na doutrina devido ao carácter flexível de ambos. No entanto, enquanto que na mediação, se houver uma frustração de acordo, o terceiro nunca mais tem contacto com o processo, a negociação pelo contrário, sendo adjudicada por um juiz ou árbitro, se o litígio não ficar resolvido nesta fase, irá posteriormente ter contacto com o processo.

Estes, meios alternativos de resolução de litígios que, embora ainda não sejam possíveis, em matéria tributável, no ordenamento jurídico português, poderão no futuro, dar um contributo importante no aumento da eficiência das relações jurídicas entre os sujeitos passivos e a AT.

3.8 O que está a ser feito para a melhoria do sistema judicial tributário

3.8.1 Propostas da Ministra da Justiça

Os problemas na Justiça Portuguesa, não é um assunto relativamente recente, apenas se têm vindo a arrastar sem que tenha sido feito algo de significativo para os resolver. No entanto, sabemos que são coisas que levam o seu tempo, e, portanto, um dos primeiros passos para a tentativa de resolução dos problemas existentes, iniciou em 2016 com a encomenda pelo Ministério da Justiça de um estudo científico a uma entidade externa e independente, mais concretamente ao Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra. Para além deste estudo, a Sr^a Ministra da Justiça constituiu também, em outubro de 2016, dois grupos de trabalho, um para a jurisdição administrativa e outro para a jurisdição fiscal.

Estas medidas procuraram, na jurisdição fiscal, estudar e formular propostas concretas e com efeitos imediatos, com a finalidade de promover uma maior eficiência, desburocratização e principalmente, uma maior celeridade de resolução processual dos litígios.

Desde 2016 passaram-se mais de 3 anos, e o que é facto, é que não se têm notado grandes progressos. É visível que existe um esforço por parte do Governo, que inclusive já tem adotado algumas medidas de foro mais interno, mas que até ver ainda não produziram resultados. Falamos do redimensionamento a que os quadros dos tribunais tributários, TCA e STA foram sujeitos, do reforço da contratação de juízes para os tribunais tributários de primeira instância, do concurso para preenchimento de vagas que se encontra a decorrer para o STA e também as mais recente medida adotada referente à criação de equipas de recuperação de pendências e a migração de processos para os tribunais arbitrais, pontos que serão desenvolvidos mais à frente neste trabalho.

Sem dúvida que estas medidas, vieram trazer algum “oxigénio” à jurisdição fiscal, no entanto, não são suficientes, pois são necessárias medidas mais profundas e eficientes. Nesse contexto a 6 de janeiro de 2018, foi apresentado no Parlamento, pela Ministra da Justiça um conjunto de propostas para melhorar o ambiente organizativo e gestor na jurisdição administrativa e tributária, bem como, através de mecanismos de simplificação e

racionalização de atos processuais, de modo a favorecer a resolução do contencioso em tempo útil.

Para além destas propostas, foram também apresentadas propostas de alteração de lei no código do CPPT com vista a criar medidas de simplificação e agregação processual. A 8 de fevereiro de 2019, numa conferência de “Iniciativas legislativas de reforma do processo Administrativo e Tributário” ocorrida na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, foram discutidas estas propostas que se encontram em procedimento legislativo de aprovação e que a serem realizadas com sucesso, será a mais relevante alteração desde 2004.

Estas alterações, têm como primeiro ponto a consolidação da jurisdição administrativa e fiscal, promovendo uma especialização dos tribunais de primeira instância, por meio do desdobramento em juízos, em função da matéria ou de espécie processual, bem como do volume ou complexidade do serviço.

Falando um pouco da proposta de Lei nº 167/XIII, que se encontra em discussão, a nível organizacional e funcional dos tribunais tributários, está em cima da mesa a criação de juízos de competência especializada em função da espécie processual e da matéria em causa de acordo com o histórico do volume processual. Em função da espécie processual, existem duas que se destacam pelo seu volume processual significativo: contencioso associado às execuções fiscais e contencioso associado às contraordenações. Quanto ao primeiro, segundo dados de 2015, representa cerca de 40% dos processos pendentes, o que se torna preocupante, uma vez que, sendo a espécie onde ocorrem a maioria dos processos urgentes, leva a que o juiz tenha muitas vezes de interromper a resolução de processos mais complicados que requerem mais tempo para o resolver. Nestes casos podemos ver a ineficiência existente com esta deficiente organização dos tribunais, nomeadamente quanto à distribuição dos processos que pode levar não só a que o juiz se confunda, como também muitas vezes à necessidade de voltar a estudar o caso, sob pena de deixar cair em esquecimento algum detalhe importante.

Relativamente ao contencioso associado às contraordenações, são matérias relativamente mais simples, mas que têm prazos de prescrição mais rigorosos, e é por isso importante agilizar também aqui o procedimento contraordenacional. A ideia passava por colocar os juízes com menos experiência neste juízo especializado, e os juízes com mais experiência no juízo tributário comum.

Atualmente, está prevista a criação de juízos especializados no artigo 9º - A do ETAF, que permite o desdobramento dos juízos especializados em três:

- Juízo de pequena instância
- Juízo de média instância
- Juízo de grande instância

Ora, esta divisão tem como critério o valor da causa que pode não ter qualquer correspondência com a complexidade ou dificuldade do processo, levando uma vez mais a uma gestão ineficiente da distribuição dos processos. Contudo, Fernanda Esteves¹⁴, alerta, e muito bem, que a proposta de especialização em causa, para não causar perturbações nos no sistema judicial tributário, deve apenas ser introduzida em tribunais onde o fluxo é maior e onde exista maior número de juízes. Portanto, a ser implementada, esta medida deverá ser objeto de uma cuidada análise e de um estudo profundo de todos os tribunais de modo a tentar perceber onde esta especialização faz sentido.

3.8.2 Resultados do relatório do grupo de trabalho João Taborda

A 26 de abril de 2018 foi constituído um grupo de trabalho para a prevenção e composição amigável de litígios entre o contribuinte e a administração fiscal, aprovado pelo Despacho n.º 4223/2018, datado de 17 de abril de 2018 em Diário da República, que contou com a coordenação do fiscalista João Taborda da Gama.

Com o objetivo de promover uma maior cidadania fiscal pautada pelo respeito por princípios paritários de transparência e colaboração na relação jurídico-tributária, e proteger os contribuintes em relação aos automatismos e à digitalização, este grupo procurou arranjar formas de simplificação do relacionamento entre a administração fiscal e o contribuinte, de forma a que o legislador estruture o procedimento administrativo, proporcionando uma

¹⁴ Cfr. Esteves, Fernanda – Notas sobre algumas medidas propostas ao nível da organização e funcionamento da jurisdição fiscal. In Dourado, Ana Paula & Ferreira, Eduardo Paz, & Martins, Ana Gouveia & Miranda, João & Rodrigues, Nuno Cunha - *Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas & Centro de Investigação de Direito Público, 2019. 978-989-8722-35-5

participação efetiva do contribuinte na decisão tributária como modo de alcançar decisões melhores e mais eficientes.

Para a concretização dos objetivos, procuraram responder a duas questões essenciais: “Porque é que existe tanta litigância?” e “Como se pode evitá-la?”.

Uma das conclusões a que se chegou foi a da necessidade de disponibilização de informação clara, objetiva e atempada ao contribuinte, que a este permita o cumprimento pontual das obrigações declarativas e de liquidação de imposto. A este respeito, existe uma perceção de que o conteúdo das notificações feitas pela AT, não são na grande maioria das vezes percebidas pelos contribuintes, sendo por isso importante melhorar nesta matéria ao trabalhar a informação que é disponibilizada nessas notificações. Esta medida, poderá levar a que haja um maior cumprimento das obrigações declarativas e de liquidação do imposto dentro do prazo de pagamento voluntário.

Medidas como o alargamento do universo de contribuintes que é acompanhado pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), a redução dos mínimos legais para as coimas, o alargamento dos prazos de pagamento voluntário, a clarificação das situações de dispensa de coima, foram algumas das medidas propostas pelo grupo de trabalho de João Taborda para melhorar a relação existente entre a AT e o contribuinte.

Uma intervenção nas regras informáticas de liquidação dos vários impostos é também, no entender de João Taborda, necessária. À semelhança com o que acontece com o IRS, é importante estender a outros impostos, o fornecimento de elementos necessários à compreensão da sua cobrança, de modo a promover uma maior transparência e perceção do cálculo do imposto a liquidar.

Com o rápido desenvolvimento das tecnologias que se tem verificado, a AT procura também acompanhar esta evolução, através do melhoramento das suas comunicações com o contribuinte, recorrendo às principais redes sociais, como é o caso do Whatsapp, Instagram, Twitter, Facebook, ou até mesmo o LinkedIn ao promover anúncios customizados sobre as obrigações fiscais. A AT está já presente com uma conta no Twitter e no Youtube, no entanto, a participação nestas redes, é ainda muito modesta.

Existe também a perceção de que a AT muitas vezes não cumpre as decisões que já tinham sido tomadas anteriormente pelos tribunais superiores, ignorando por completo a jurisprudência existente. Para evitar ou atenuar este comportamento, foi proposto o aumento

das sanções processuais por falta de fundamento, que atualmente se cifram em 5%, responsabilizando as partes no acesso aos meios judiciais.

Dentro das propostas divulgadas por este grupo de trabalho, podemos também encontrar a implementação de outros meios alternativos de resolução de litígios como a Conciliação e a Mediação, cujas características já foram desenvolvidas nos pontos 3.3.2 e 3.3.3.

João Taborda, inspirou-se também na administração fiscal holandesa, ao propor o estabelecimento de um contacto oral com contribuinte sempre que alguém apresenta, por exemplo, uma reclamação, para perceber se há um equívoco da AT, se é uma queixa emocional ou se de facto há matéria de queixa a dar seguimento.

Outra das propostas deste grupo de trabalho, passa pela elaboração de um relatório sobre os direitos dos contribuintes a apresentar à Assembleia da República dando a conhecer os dez maiores problemas colocados anualmente pelos contribuintes. É também proposta a simplificação de conteúdos das notificações enviadas aos contribuintes, porque existe a percepção de que os textos da AT nem sempre são de fácil interpretação.

Agilizar os prazos de cobrança coerciva com o da reclamação graciosa, é também um dos pontos citados, uma vez que, existem situações em que estes prazos ocorrem em paralelo.

Como podemos ver, são muitas as propostas apresentadas pelo grupo de João Taborda que permite desde já trabalhar na sua implementação e esperar que se obtenham resultados.

A AT faz cerca de 25 milhões de liquidações por ano e, dessas 25 milhões de liquidações, cerca de 0,2% dão origem a reclamação graciosa, o que permite concluir, segundo o secretário de Estado, que “a esmagadora maioria das liquidações são bem-feitas, que a introdução dos automatismos não afeta a qualidade das liquidações e que, medido em termos percentuais, o grau de litigância é relativamente pequeno”. Em números mais concretos, no ano de 2018 houveram 44.545 Reclamações Graciosas, (sendo o IRS o imposto com mais reclamações, num total de 8.645), 3.345 Recursos Hierárquicos e 8.367 Processos Judiciais.

Uma das alterações que já é visível, é por exemplo o facto de, a partir de 1 de abril de 2019, no final da entrega da declaração de IRS, ser mostrado ao contribuinte, através de um gráfico circular, o destino dos impostos arrecadados pela AT.

3.8.3 Decreto-Lei nº 81/2018 de 15 de outubro de 2018

Um das mais recentes propostas já, entretanto materializadas pelo DL nº 81/2018 foi a “criação de equipas de magistrados incumbidos de proceder à recuperação de pendências”, no prazo de 2 anos renováveis uma única vez por igual período. Este diploma foi aprovado juntamente com mais quatro, no âmbito da reforma da justiça administrativa e fiscal que pretende a modernização e racionalização da jurisdição fiscal e prevê, algumas medidas acessórias extraordinárias, nomeadamente a possibilidade de desistência do pedido com isenção de custas, a revisão oficiosa de atos e o cometimento dos processos pendentes, para a arbitragem com dispensa de pagamento de custas processuais.

Analisando pormenorizadamente o DL nº 81/2018, e os dados estatísticos e históricos a que temos acesso, parece-nos claro que o legislador procurou aqui obter resultados a curto prazo, procurando por um lado recuperar as pendências mais antigas, que apresentam grandes níveis de complexidade através das ditas equipas, e por outro reduzir via revisão do ato, desistência e migração os processos entrados nos tribunais tributários de primeira instância.

No entanto, é necessário perceber como esta medida vai ser posta em prática. Se estas equipas forem criadas com os juízes já existentes nos TAF, que penso ser o caso, é necessário fazer uma compensação com o recrutamento de mais juízes para que não se assista apenas a uma mobilidade de recursos que irá fazer com que os processos mais antigos sejam resolvidos, mas que o número de processos pendentes se mantenha inalterado, uma vez que são resolvidos processos em detrimento de outros, fazendo com que esta medida seja ineficaz.

Ora em relação às medidas acessórias passamos agora a analisar detalhadamente cada uma delas.

A desistência do pedido com isenção de custas constante no artigo 9º do referido diploma, é transversal a todos os processos pendentes de decisão final nos tribunais administrativos e fiscais, incluindo nos tribunais superiores, independentemente da sua data de entrada trazendo um benefício ao sujeito passivo de isenção de custas, caso este opte por desistir do processo. Esta solução, no caso de se verificar uma aderência significativa, contribuirá fortemente para a redução dos processos entrados nos TAF, pois origina a extinção e o consequente arquivamento do processo, libertando deste modo recursos que poderão ser usados na redução das pendências existentes.

Um estudo efetuado pela OCDE em 2015 concluiu que apenas 42,4% dos casos resolvidos pelos tribunais, são favoráveis à AT, o que se traduz num número bastante reduzido, que se torna ainda mais preocupante se tivermos em linha de conta, que a AT parte na maioria das vezes em superioridade uma vez que, supostamente obtém maiores conhecimentos que os contribuintes nas matérias tratadas. Ao que tudo indica, este indicador referente a 2015, não sofreu grandes alterações até ao momento e acredito por isso que os números se mantêm similares. Tendo isto em mente, acreditamos que a medida constante no artigo 10º do DL nº 81/2018, que prevê a revisão oficiosa pela AT de atos relativos aos processos pendentes, pode ajudar a retirar mais alguns processos dos tribunais. No caso da revisão, resultar na decisão favorável ao sujeito passivo, a AT deve mudar o entendimento administrativo apresentando a respetiva fundamentação.

Por último, com o artigo 11º é permitido até 31 de dezembro de 2019, o cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem, uma medida que não é nova, pois já havia sido tomada em 2011, quando foi criada a arbitragem tributária, embora com pouco sucesso, uma vez que os incentivos estiveram em vigor apenas em 6 meses e a arbitragem sendo um meio novo de resolução de litígios não tinha ainda conquistado a confiança dos contribuintes.

No âmbito desta medida, submeter estes processos aos tribunais arbitrais tributários, têm para esse efeito que obedecer aos seguintes requisitos:

- Cumpram os dispostos no artigo 2.º do RJAT, ou seja, os tribunais arbitrais devem ser competentes para resolver estes processos;
- Os processos têm obrigatoriamente que estar pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários;
- Os processos tenham dado entrada em data inferior ao dia 31 de dezembro de 2016;
- As pretensões a submeter aos tribunais arbitrais devem coincidir com o pedido e a causa do processo a extinguir, salvo casos de redução do pedido;
- O pedido de constituição de tribunal arbitral, a submeter ao Centro de Arbitragem Administrativa, é necessariamente acompanhado de certidão judicial eletrónica do requerimento apresentado para a extinção da instância judicial.

O legislador vem aqui dar a oportunidade, aos sujeitos passivos, de fazer transitar os processos pendentes em tribunais tributários e relativamente aos quais as decisões tardavam em ser proferidas, com dispensa de pagamento de custas processuais judiciais. Ora na

prática, não é mais que uma desistência dos tribunais tributários de primeira instância sem penalização e a submissão de um “novo” processo aos tribunais arbitrais com a particularidade de as pretensões serem obrigatoriamente as mesmas, salvo em casos de redução do pedido. Esta, pensamos que possa ser a medida acessória mais eficaz deste diploma, uma vez que os sujeitos passivos que tenham mais urgência na resolução do seu litígio têm agora a opção de o resolver por um meio substancialmente mais rápido.

Na opinião de Manuel Soares, Presidente da Direção da Associação Sindical dos Juizes Portugueses, a aprovação deste DL, veio uma vez mais demonstrar a falência dos tribunais do Estado e a desistência do cumprimento constitucional de assegurar a justiça a todos os cidadãos, entregando-a a uma entidade privada.

4. Estudo de um caso prático – diferentes decisões arbitrais

4.1 Enquadramento

Com o objetivo de analisar a eficiência e a eficácia dos tribunais arbitrais ao nível das suas decisões, vamos através deste caso prático, procurar tirar algumas conclusões que permitam não só comprovar de certa forma algumas observações mencionadas ao longo deste trabalho, como também levantar novas questões que merecem ser suscitadas e abordadas.

Para isso, escolhemos estudar o Acórdão 299/2019 do TC, não só por ser um acórdão muito recente, como também pelo facto de tratar de um imposto também relativamente recente, criado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Orçamento de Estado para 2017), no qual originou o primeiro pedido de constituição de tribunal arbitral a 20 de novembro de 2017 através do processo 603/2017-T.

O Adicional ao IMI, que tem origem na Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.^a, sucede ao Imposto do Selo sobre prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial (ISPUEV), e tem como finalidade “o reforço e a diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social, por via da consignação das receitas do imposto ao Fundo de Estabilização da Segurança Social” As suas características, são motivadas pela promoção da equidade fiscal na tributação do património imobiliário, como um elemento de progressividade de base pessoal, por via de um limiar de isenção e da exclusão de incidência sobre várias tipologias prediais.

Para além do Acórdão mencionado onde será o objeto principal deste caso prático, também foram analisados os processos que foram decididos pelo CAAD em matéria de AIMI, bem como os acórdãos que foram objeto de recurso de decisões arbitrais em sede de AIMI, para o TC.

4.2 Acórdão 299/2019 do Tribunal Constitucional

Este acórdão, resulta de um litígio emergente em matéria de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante AIMI), entre a requerente A., S.A. (Sociedade gestora de fundos de investimento imobiliário), e a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira, após o tribunal arbitral ter considerado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, no âmbito do

processo arbitral n.º 664/2017-T. Em causa, está o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação do AIMI, que incidiram sobre dez fundos de investimento imobiliário, referentes ao ano de 2017, no valor de 206.444,94€, e a condenação da requerida no reembolso das quantias pagas e no pagamento de juros indemnizatórios.

Uma vez levantada inconstitucionalidade em normas aplicadas no processo, a requerente veio interpor recurso para o TC, no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional (LTC), nomeadamente no que toca aos artigos 135.º - A (incidência subjetiva) e 135 – B (incidência objetiva) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Para melhor entendermos as questões colocadas transcrevo os três artigos essenciais do CIMI aqui tratados:

«Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 – Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) Terrenos para construção;*
- d) Outros.*

2 – Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

3 – Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4 – Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3.»

«Artigo 135.º-A

Incidência subjetiva

1 – São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

2 – Para efeitos do n.º 1, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.

3 – A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código, com as necessárias adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.

4 – Não são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos. (Redação da Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto).»

«Artigo 135.º-B

Incidência objetiva

1 – O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

2 – São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.

3 – Os sujeitos passivos legalmente autorizados ao exercício da atividade de locação financeira não podem repercutir sobre os locatários financeiros, total ou parcialmente, o adicional ao imposto municipal sobre imóveis quando o valor patrimonial tributário dos imóveis objeto de contrato de locação financeira não exceda a dedução prevista no n.º 2 do artigo 135.º-C.»

Quanto à sujeição subjetiva a requerente alega que o regime geral do AIMI, coloca em causa princípios constitucionais como o da igualdade tributária e o da capacidade contributiva ao penalizar os sujeitos passivos, cujas atividades económicas implicam a propriedade de imóveis, os quais constituem verdadeiros fatores de produção de riqueza, elemento este, determinante na definição de afetação dos imóveis à prossecução de atividades económicas. Nas restantes alegações apresentadas pela recorrente, verifica-se o abandono da primeira questão suscitada de inconstitucionalidade uma vez que daí em diante, se omitiu a qualquer sindicância contida na norma 135.º - A do CIMI e se passou a focar essencialmente na segunda questão relacionada com a incidência objetiva. Daí resultou conseqüentemente no impedimento do conhecimento da primeira questão, pelo tribunal constitucional.

Passando então à segunda questão de inconstitucionalidade, referente à sujeição objetiva, a requerente alega que estão também em causa os princípios constitucionais de igualdade tributária e capacidade contributiva.

Começamos então pela avaliação da tributação dos “terrenos para construção”, independentemente da respetiva afetação. Como podemos verificar, estão excluídas de AIMI os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”. Da interpretação da requerente, resulta que o legislador pretendeu aqui com esta delimitação negativa, tributar apenas os prédios para fins habitacionais, deixando de fora, no

seu entender, os terrenos para construção afetos a outros fins, nomeadamente os de comércio, indústria, serviços ou outros. A recorrente, defende ainda que uma vez que o legislador, tentou “proteger” de certa forma o exercício das atividades económicas através da exclusão objetiva do nº 2 do artigo 135.º - B, com base na classificação de prédio urbano constante no artigo 6.º do CIMI, terá também de incluir nessa exclusão, os terrenos para construção afetos a atividades económicas. Acrescenta que, entendimentos como o da AT e do tribunal *a quo*, ao isentar prédios urbanos afetos a “*comércio, indústria e serviços*” ou “*outros*”, e por outro lado tributar um terreno para construção com o mesmo fim potencial, atenta contra o princípio da igualdade, conforme consagrado na CRP.

A este respeito, a AT contra-alega ao acusar a recorrente de comparar situações desiguais, pois de um lado menciona uma situação factual, com base nas avaliações efetuadas em sede de IMI, de onde provém o único VPT constante na matriz, na qual incide a tributação, e de outro, meras ponderações virtuais assentes em simples juízos especulativos, sobre situações não constituídas e que, nem tão pouco, poderão ver-se constituídas, afastando deste modo eventual violação do princípio da igualdade..

No que toca ao ponto de vista do TC, este refere que os terrenos para construção, são bem diferentes de prédios urbanos já edificados e afetos a uma finalidade específica, pelo que apenas poderão ser usados para fins comerciais, industriais ou para serviços num futuro hipotético e condicional, pois, mesmo que se tenha formado o direito a construir, nada impede a mudança de vontade do seu titular relativamente ao destino a dar ao prédio. A isto, acresce o facto de ser sobre o valor patrimonial tributário do prédio existente e constante na matriz, que incide o imposto, pois não é possível tributar uma capacidade contributiva futura e eventual, mas apenas a capacidade contributiva atual e efetiva.

Ainda na segunda questão, a recorrente alega que existe uma ideia falsa de que os terrenos para construção configuram um especial indício de acrescida capacidade contributiva, sem qualquer afetação potencial ao exercício de atividades económicas, o que revela um erro nos respetivos pressupostos de facto e de direito. Também não se pode pressupor que um terreno para construção, mesmo que afeto a fins comerciais, industriais ou para serviços” assenta numa particular e acrescida capacidade contributiva do operador económico que o detém face a outro operador económico que detém um prédio edificado para os mesmos fins, o que proporciona uma desigualdade horizontal, ao tratar de forma desigual, contribuintes com a mesma capacidade contributiva.

Em sua defesa, a AT invoca o Acórdão nº 695/2014 do TC, no qual menciona que a capacidade contributiva, para além do rendimento e da utilização dos bens, também se exprime, nos termos da lei, através de património, devendo ainda ser compatibilizado com outros princípios constitucionais.

O TC não acolhe ao argumento da recorrente e cita o conceito do princípio de capacidade contributiva de CASALTA NABAIS referindo que «*Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)*»¹⁵.

Refere também que apenas a norma de incidência subjetiva tem de ter em conta o princípio da capacidade contributiva, pois é esta que define o facto gerador da obrigação tributária. Uma vez que a norma que suscitou inconstitucionalidade é a de incidência negativa, o problema não reside na observância do princípio da capacidade contributiva.

No entanto, deixa claro que a titularidade de um prédio urbano por si só, já constitui uma manifestação de riqueza que é determinável sendo-lhe juridicamente atribuído um valor, o que revela uma especial capacidade económica superior à maioria dos cidadãos, que potencia a sua posição em termos negociais, nomeadamente ao nível de financiamentos.

Do exposto, o TC decidiu «*não conhecer da questão relativa à norma do artigo 135.º - A do CIMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação subjetiva do imposto, entidades que detêm património imobiliário como consequência inevitável da atividade económica que desenvolvem, não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 135.º - B, nº2, do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI, os «terrenos para construção» com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, e por fim, condenar a recorrente A., S.A., nas custas, (...)*»

¹⁵Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155

5. Apresentação de resultados

5.1 Decisões dos tribunais arbitrais contrárias ao Acórdão 299/2019

Para perceber em que sentido vão as decisões dos tribunais arbitrais do CAAD, procurámos perceber quais as decisões proferidas pelos árbitros que estão em desconformidade com este acórdão, antes e depois da data da sua decisão.

Segundo o que apurámos, até 31 de julho de 2019, foram publicadas 65 decisões dos tribunais arbitrais do CAAD que levantavam essencialmente questões de inconstitucionalidade ou do artigo 135.º - A ou 135.º - B do CIMI, dos quais 53 estão em conformidade com este acórdão, 9 estão em desconformidade e os restantes estão parcialmente em conformidade, uma vez que, das duas questões suscitadas em cada uma delas, uma está de acordo com este acórdão e a outra está contra.

Dos mencionados 65 processos, 17 foram resolvidos após a data deste acórdão, sendo que um deles, o processo arbitral 699/2018-T com data de 27/05/2019, está em desconformidade com esta decisão do TC. Não obstante a possibilidade de o Acórdão já ter sido divulgado no site do TC, o mesmo só foi publicado em Diário da República (DR) a 12 de julho de 2019¹⁶, pelo que, provavelmente o árbitro que proferiu esta decisão, não tinha ainda conhecimento da posição tomada pelo TC nesta matéria.

Ainda assim, uma vez que todos os processos mencionados são muito similares e se debruçam sobre a mesma matéria, iremo-nos focar na última decisão discordante do Acórdão do TC, de modo a tentarmos perceber o que levou a esta decisão do tribunal arbitral.

À semelhança do Acórdão 299/2019 do TC, a requerente vem pedir a anulação do ato de liquidação da tributação em AIMI de um terreno para construção afeto a serviços. Trata-se de um terreno para construção, cujo alvará de loteamento especifica que o lote de terreno em causa se destina à edificação de uma unidade turística. Em relação às recorrentes, no processo arbitral trata-se de uma entidade que se dedica à exploração e gestão de estabelecimentos hoteleiros e de empreendimentos turísticos, enquanto que a requerente do Acórdão se trata de uma sociedade gestora de fundos de investimento imobiliário. Ambas detêm os prédios urbanos em causa para o desenvolvimento das suas atividades económicas.

¹⁶ DR nº132/2019 Série II, de 2019/07/12

Ora a este respeito, o Acórdão estudado refere que, «*os terrenos para construção são bem distintos dos prédios urbanos já construídos e afetos a uma finalidade específica por via de licenciamento ou utilização normal.*», e completa ao referir que o titular dos terrenos para construção afetos a “comércio, indústria e para serviços” ou “outros”, «*não está em absoluto impedido de alterar a finalidade projetada, de modo a destinar à construção de prédios para habitação terrenos inicialmente licenciados para construção com outras destinações. Já no caso dos prédios edificados, com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, mesmo que não se possa excluir a possibilidade de vir a existir desconformidade entre a utilização normal e a materializada, mormente nos casos em que não haja licenciamento, ou outra intervenção constitutiva de direitos dos poderes públicos, assume o legislador que a probabilidade de em tal desvio é escassa, e nessa medida, que o risco se mostra insuficiente para colocar em crise a conformação do imposto.*

Desta forma, o TC parece deixar bem claro qual é o seu entendimento referente à tributação dos terrenos para construção independentemente da sua afetação, afastando assim a inconstitucionalidade do artigo 135º - B do CIMI.

Outra das alegações defendidas pelas requerentes na maioria dos processos estudados, está relacionada com a tributação dos prédios urbanos detidos pelas entidades como consequência inevitável da atividade económica que desenvolvem, ao considerar inconstitucional o artigo 135.º - A do CIMI por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A este respeito, o TC não se pronunciou, uma vez que a requerente não articulou as suas alegações com o artigo 135.º - A do CIMI, chegando mesmo a abandonar esta questão para passar a mobilizar os seus argumentos como suporte da inconstitucionalidade da norma de incidência objetiva do AIMI tratada no artigo 135.º - B. No entanto, o entendimento dos árbitros, é uniforme em todas as decisões arbitrais proferidas nos tribunais do CAAD, na qual consideram que apesar de ter havido uma preocupação do legislador com vista a evitar o impacto do AIMI na atividade económica demonstrada na Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017, através da delimitação negativa de incidência baseada nos «*prédios urbanos classificados na espécie “industriais”, bem como os prédios urbanos licenciados para a atividade turística, estes últimos desde que devidamente declarado e comprovado o seu destino*», não foi esta a redação que foi aprovada, optando intencionalmente, o legislador, por basear a exclusão de tributação de AIMI, nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, sem referencia a qualquer tipo

de entidade, titular de prédios urbanos como instrumento imprescindível para o desenvolvimento da sua atividade económica. Aliás uma discriminação nesse sentido, aí sim violaria o princípio da igualdade, uma vez que prejudicava por exemplo um sujeito passivo que a título pessoal, sem qualquer tipo de atividade económica, optasse por gerir o seu património imobiliário com a compra, venda ou arrendamento de imóveis. Também em relação ao princípio da capacidade contributiva, é unânime a interpretação de que o simples facto da titularidade de prédios urbanos com um valor consideravelmente elevado, é indício de acrescida capacidade contributiva quanto aos demais contribuintes.

Com isto, conseguimos confirmar o que tem sido dito ao longo do trabalho, relativamente ao facto de o CAAD, ser nos dias de hoje um meio credível de resolução de litígios, na medida em que, neste caso específico, conseguiu decidir em conformidade com o acórdão estudado, em cerca de 82% dos processos que reclamavam a ilegalidade do ato de liquidação no âmbito dos artigos 135.º - A e 135.º - B do CIMI, sendo que nos restantes está em causa a interpretação de uma norma, que por si só, não é completamente clara o que torna suscetível de surgirem interpretações contrárias.

É também certo que, após a data de decisão deste acórdão, todas as decisões proferidas pelos tribunais arbitrais vão de encontro com as posições tomadas pelo TC à exceção do caso aqui tratado, que como já referimos, tudo indica dever-se ao facto de o árbitro ainda não ter conhecimento de tal decisão.

5.2 Outras observações

Como podemos constatar no acórdão estudado, o objeto do litígio é um imposto criado recentemente, que entrou em vigor em 2017, na qual tem como referência a titularidade dos prédios urbanos abrangidos pela incidência objetiva, no dia 1 de janeiro de cada ano, com início no ano de 2017. A liquidação do AIMI é efetuada no mês de junho, sendo o respetivo pagamento efetuado em apenas uma prestação anual, durante o mês de setembro¹⁷.

¹⁷ Cf. nº 4 do artigo 135.º - G e nº 1 do artigo 135.º - H do CIMI

Sabemos que o sujeito passivo, caso discorde do ato de liquidação imposto pela AT, regra geral, tem apenas 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral. Uma vez que esse pedido ocorre no mês de setembro, significa que a data do termo de pagamento voluntário acontece no dia 30 de setembro de cada ano, quer isto dizer que o prazo para o pedido da constituição do tribunal arbitral, terminaria 90 dias após essa data, ou seja, a 29 de dezembro. Ora, o pedido de pronúncia arbitral neste processo, aconteceu a 21/12/2017, ou seja, 82 dias após o termo do prazo de pagamento voluntário. Dada a entrada do pedido, apenas foi constituído tribunal arbitral coletivo a 5 de março de 2018. Aquando da entrada do pedido, o tribunal arbitral tem 2 dias para comunicar ao dirigente máximo da AT, no qual dispõe de 30 dias para proceder à revogação, ratificação ou conversão do ato tributário em questão. Passados 74 dias da entrada do pedido, foi constituído tribunal arbitral. O processo demorou 113 dias a ter a sentença, ou seja, cerca de 3 meses e 3 semanas, um prazo bastante inferior aos 6 meses impostos legalmente.

Daqui, podem resultar algumas observações, como é o caso de um dos problemas que já foram identificados ao longo deste trabalho, que corresponde ao aumento de litigância como consequência de alterações legislativas, ou mesmo criação de novas leis. A clareza das normas é cada vez mais necessária e pode evitar claramente muitos litígios entre a AT e o contribuinte. Neste caso concreto, uma maior clareza apenas no artigo 135º - B do CIMI teria evitado a entrada de muitos processos nos tribunais arbitrais e tributários. A diversificação e o crescente número de impostos, traz aumentos inevitáveis de litígios, pelo que se não tivesse sido introduzido este novo imposto, haveriam menos processos tanto nos tribunais arbitrais como nos tribunais tributários, que não tendo ainda dados que permitam a comparação com os tribunais arbitrais, presume-se, como é normal, que tenham entrado cerca de 4 vezes mais processos do que nos tribunais arbitrais, o que agrava desta forma as pendências nos tribunais de primeira instância do Estado.

Também em relação à média de tempo que os tribunais arbitrais demoraram a decidir, também conseguimos retirar algumas observações. No universo das 65 decisões estudadas, os tribunais arbitrais do CAAD necessitaram em média de 6 meses e meio para decidir cada processo. Será este um indicador alarmante uma vez que até agora a média de resolução de processos arbitrais tem sido apontada para os 4 meses e meio? O processo que mais demorou a ser decidido, foi o processo nº 303/2018-T, que demorou cerca de 11 meses e um terço

para ser decidido, tendo o prazo para a sua decisão sido prorrogado em períodos de 2 meses. Por outro lado, a decisão mais rápida foi proferida no processo nº 119/2019-T, na qual o árbitro apenas precisou de cerca de 3 meses e três quartos para a proferir.

6. Conclusões

A hierarquia do sistema fiscal Português, é composta pelo STA, órgão máximo dos tribunais administrativos e fiscais cuja jurisdição se estende a todo o país e que se encontram divididos entre a secção administrativa e tributária. Em segundo lugar, estão os tribunais de segunda instância, TCAN e TCAS também divididos pelas mesmas secções mencionadas. Por último os tribunais de 1º instância designados por TAF divisíveis entre TAC e TT quando o movimento o justifique. Paralelamente aos TAF existem também os tribunais arbitrais que apenas podem ser usados em alternativa às impugnações judiciais. Esta organização foi implementada através da reforma de 2004 que foi essencialmente pensada para a área administrativa, mas que acabou também por se estender de certo modo à área tributária. Para além disto, tem-se também verificado, que as leis fiscais estão em constante mudança o que origina mais litígios entre a AT e o contribuinte. O que é facto é que o número de pendências tem continuado elevado até aos dias de hoje.

Como podemos também constatar ao longo deste trabalho, são muitas as medidas que estão a ser implementadas ou já em fase final de discussão em AR. Umas mais profundas, outras mais superficiais, mas todas com um objetivo em comum de melhorar o sistema judicial tributário e reduzir os litígios entre a AT e o contribuinte.

Nesta fase final deste trabalho, conseguimos retirar algumas conclusões importantes que nos vão ajudar a perceber em que ponto da situação estamos de modo geral, quanto à eficiência de todo o nosso sistema fiscal e em concreto, da arbitragem tributária.

Confesso que quando escolhemos este tema, já com a perceção de que esta implementação não tinha conseguido cumprir o objetivo da redução das pendências nos tribunais tributários de primeira instância, tínhamos já algumas ideias de como poderíamos ajudar a que este objetivo fosse efetivamente cumprido. Acontece que ao longo do estudo, fomos percebendo que todas essas ideias iniciais já estavam ou já estão a ser discutidas em AR, ou mesmo já foram implementadas, desde o reforço da contratação de juizes, passando pelo desdobramento mais eficaz dos juízos, até ao comportamento da AT para com o contribuinte.

Foi aqui que nos começámos a perceber que nos estávamos a distanciar cada vez mais do assunto principal do nosso tema focado na arbitragem tributária, para abordar o funcionamento do sistema judicial tributário no geral. O que é certo, é que olhamos para a

arbitragem tributária, e não conseguimos apontar grandes falhas. As conclusões que conseguimos retirar da arbitragem tributária foram as seguintes:

- 1- Conforme foi preparado e montado o mecanismo para que os contribuintes pudessem optar por um meio alternativo de litígios que é a arbitragem tributária, muito dificilmente se conseguiria reduzir significativamente as pendências dos tribunais tributários de primeira instância, por vários motivos. Por um lado, porque os processos que poderiam ser suscetíveis de pronuncia arbitral, nunca foram suficientemente consideráveis para que se pudesse sentir qualquer impacto nas pendências dos tribunais tributários. Para termos noção, em 2017, dos 14.707 processos que deram entrada nos TAF, cerca de 23,5% eram referentes a processos de impugnação, ora se normalmente apenas 85% das impugnações judiciais são suscetíveis de arbitragem, isto quer dizer que considerando uma aderência total aos tribunais do CAAD, estes só poderiam contribuir na resolução de cerca de 20% do total de processos entrados nos TAF. Por outro lado, mesmo que estes valores fossem suficientes, não se conseguiria resolver de imediato este problema uma vez que a confiança dos contribuintes nos tribunais arbitrais não seria com certeza um procedimento rápido o suficiente que evitasse que essas mesmas pendências chegassem aos números preocupantes a que chegaram nos dias de hoje.
- 2- Em segundo lugar, tendo em conta as limitações mencionadas no ponto anterior, é de opinião geral que os tribunais arbitrais do CAAD têm tido um desempenho eficaz e exemplar que continuará em crescente evolução e que pouco mais poderiam fazer para ajudar o sistema fiscal Português.

Ao retirar estas conclusões referentes à arbitragem tributária, fomos então obrigados tentar procurar soluções de modo a que efetivamente se conseguisse dar um contributo para a redução das pendências. Para isso procurámos saber o que tens estado a ser feito, concluindo que existe já muitas medidas implementadas não só ao nível dos tribunais, como também na própria AT que a curto e longo prazo irão certamente acabar finalmente com este problema.

7. Referências bibliográficas

ALCÂNTARA MARTINS, Jesuíno & ALVES COSTA, José – Procedimento e Processo Tributário – Uma perspetiva prática: Edições Almedina. SA., 2015.

ALCÂNTARA MARTINS, Jesuíno – Contencioso Tributário. Lisboa: DCI, 2016.

ANTUNES BRAZ, Mário Rui. – O regime da arbitragem tributária – dissertação de mestrado. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração, disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/3921>.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Coimbra: Edições Almedina 2013. ISBN 978-972-40-5322-6.

DECRETO-LEI N.º 10/2011. D.R. I Série. 14 (2011-01-20) 370-376.

DOMINGOS, Francisco Nicolau (organização) – Justiça Tributária: Um novo roteiro. Lisboa: Rei dos Livros, 2018.

DRANATE, Vasco Mirante – Da Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária: Enquadramento e Aspetos Práticos, Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2017.

E. M. MACHADO, Jónatas & Nogueira da Costa, Paulo – Manual de Direito Fiscal. Lisboa: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN 978-972-40-6465-9.

ESTEVES, Fernanda – Notas sobre algumas medidas propostas ao nível da organização e funcionamento da jurisdição fiscal. In Dourado, Ana Paula & Ferreira, Eduardo Paz, & Martins, Ana Gouveia & Miranda, João & Rodrigues, Nuno Cunha – Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário, Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas & Centro de Investigação de Direito Público, 2019. 978-989-8722-35-5.

FIGUEIRAS, C.S.M. – Arbitragem em matéria tributária: à semelhança do modelo administrativo? – dissertação de mestrado. Braga: Escola de direito da Universidade do Minho.

FIGUEIRAS, C.S.M. – Justiça Tributária: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios. Coimbra: Edições Almedina. SA., 2018.

GOMES, Conceição & Fernando, Paula – Justiça e eficiência: O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Coimbra: Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, fevereiro 2017.

LEITE DE CAMPOS, Diogo & Ferreira, Eduardo Paz. – A Arbitragem em direito tributário. Coimbra: Edições Almedina. SA., 2010.

MARQUES DOS SANTOS, Leonardo. (2010). A arbitragem e o contencioso tributário. *Aware*, 36, 4-6.

OCDE (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OCDE and Other Advanced and Emerging Economies*, OCDE Publishing, Paris.

TAVARES DA SILVA, S.. (2019). Combate à morosidade da justiça tributária: do cometido de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR. *Revista Arbitragem Tributária*, 10: 5-10.

TRINDADE, Carla Castelo – *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Coimbra: Almedina.

8. Apêndices

A favor	Arbitro - presidente	Árbitros Vogais
401/2018-T	José Coutinho Pires	
668/2017-T	Jorge Lopes de Sousa	Dr. Paulo Ferreira Alves e Dr. ^a Mariana Vargas
692/2017-T	Magda Feliciano	
430/2018-T	Nuno Maldonado Sousa	
664/2017-T	Carlos Fernandes Cadilha	Nuno Pombo e Henrique Nunes
683/2017-T	Marisa Almeida Araújo	
676/2017-T	Fernanda Maçãs	Dr. Rui Rodrigues e Professor Doutor Vasco Valdez
682/2017-T	Maria do Rosário Anjos	
696/2017-T	Jorge Lopes de Sousa	Dr. Marcolino Pisão Pedreiro e Dr. José Coutinho Pires
6/2018-T	Maria Fernanda dos Santos Maçãs	Prof. ^a Doutora Nina Aguiar e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira
691/2017-T	Dr. Juiz José Poças Falcão	Dr. A. Sérgio de Matos e Dr. ^a Mariana Vargas
654/2017-T	José Pedro Carvalho	Suzana Fernandes da Costa e Arlindo José Francisco
693/2017-T	Nuno Pombo	
667/2017-T	José Pedro Carvalho	Hélder Faustino e Raquel Franco
678/2017-T	José Pedro Carvalho	Maria Antónia Torres e Suzana Fernandes da Costa
684/2017-T	José Pedro Carvalho	António Pragal Colaço e Carla Castelo Trindade
685/2017-T	José Pedro Carvalho	Jorge Carita e Hélder Faustino
690/2017-T	José Pedro Carvalho	Olívio Mota Amador e Paulo Ferreira Alves
695/2017-T	Alexandra Coelho Martins	Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto e Prof. Doutor Jónatas Machado
310/2018-T	Mariana Vargas	
306/2018-T	José Coutinho Pires	
356/2018-T	Arlindo Francisco	
420/2018-T	Jorge Lopes de Sousa	Dra. Rita Guerra Alves e Dr. Alexandre Andrade
324/2018-T	José Rodrigo de Castro	
291/2018-T	Pedro Miguel Bastos Rosado	
535/2018-T	Olívio Mota Amador	
574/2018-T	Fernanda Maçãs	Dr. Rui Rodrigues e Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa
559/2018-T	Álvaro Caneira	
506/2018-T	Marisa Almeida Araújo	
675/2018-T	José Pedro Carvalho	Ricardo Jorge Rodrigues Pereira e Jorge Carita
551/2018-T	Ricardo Rodrigues Pereira	

700/2018-T	José Coutinho Pires	
618/2018-T	Arlindo Francisco	
467/2018-T	Dr. Henrique Nogueira Nunes	
512/2018-T	Dr. Henrique Nogueira Nunes	
683/2018-T	Rui Ferreira Rodrigues	
109/2018-T	Suzana Fernandes da Costa	
682/2018-T	Fernanda Maças	
513/2018-T	Nuno Pombo	
681/2018-T	José Pedro Carvalho	Nuno Pombo e Maria Alexandra Mesquita
303/2018-T	Leonardo Marques dos Santos	
331/2018-T	António Alberto Franco	
361/2018-T	Raquel Franco	
438/2018-T	Olívio Mota Amador	
456/2018-T	Rui Ferreira Rodrigues	
521/2018-T	Hélder Faustino	
624/2048-T	Hélder Faustino	
660/2018-T	José Poças Falcão	Isaque Marcos Ramos e José Nunes Barata
557/2018-T	António Alberto Franco	
578/2018-T	António Alberto Franco	
684/2018-T	José Pedro Carvalho	Ricardo Marques Candeias e Cristina Aragão Seia
674/2018-T	André Festas da Silva	
677/2018-T		Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora
Contra	Arbitro - presidente	Árbitros Vogais
675/2017-T	Jorge Lopes de Sousa	Dr. ^a Adelaide Moura e Dr. Ricardo Marques Candeias
681/2017-T	Jorge Lopes de Sousa	Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. Miguel Durham Agrellos
688/2017-T	Ricardo Rodrigues Pereira	
679/2017-T	Raquel Franco	
677/2017-T	Augusto Vieira	
603/2017-T	Marcolino Pisão Pedreiro	
687/2017-T	António Alberto Franco	
669/2017-T	Fernanda Maças	Miguel Carrasqueira Baptista e Rita Guerra Alves
517/2018-T	Doutor Jónatas Machado	
Parcialmente	Arbitro - presidente	Árbitros Vogais
686/2017-T	Jorge Lopes de Sousa	Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado e Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa
694/2017-T	Cristina Aragão Seia	

Processo	Data de pedido	Data da decisão	Posição
109/2019-T	19/02/2019	11/06/2019	de acordo
668/2017-T	22/12/2017	24/04/2018	de acordo
521/2018-T	29/10/2018	04/03/2019	de acordo
675/2017-T	27/12/2017	04/05/2018	em desacordo
686/2017-T	28/12/2017	07/05/2018	parcialmente de acordo
675/2018-T	22/12/2018	02/05/2019	de acordo
692/2017-T	29/12/2017	11/05/2018	de acordo
420/2018-T	03/09/2018	15/01/2019	de acordo
681/2018-T	26/12/2018	13/05/2019	de acordo
700/2018-T	28/12/2018	21/05/2019	de acordo
681/2017-T	28/12/2017	23/05/2018	em desacordo
574/2018-T	18/11/2018	17/04/2019	de acordo
699/2018-T	28/12/2018	27/05/2019	em desacordo
401/2018-T	23/08/2018	22/01/2019	de acordo
688/2017-T	28/12/2017	01/06/2018	em desacordo
624/2018-T	10/12/2018	15/05/2019	de acordo
310/2018-T	04/07/2018	10/12/2018	de acordo
559/2018-T	12/11/2018	23/04/2019	de acordo
683/2018-T	23/12/2018	06/06/2019	de acordo
456/2018-T	14/09/2018	28/02/2019	de acordo
356/2018-T	27/07/2018	11/01/2019	de acordo
682/2018-T	26/12/2018	12/06/2019	de acordo
535/2018-T	30/10/2018	17/04/2019	de acordo
517/2018-T	19/10/2018	11/04/2019	em desacordo
618/2018-T	07/12/2018	30/05/2019	de acordo
551/2018-T	07/11/2018	03/05/2019	de acordo
306/2018-T	03/07/2018	28/12/2018	de acordo
438/2018-T	04/09/2018	01/03/2019	de acordo
679/2017-T	27/12/2017	24/06/2018	em desacordo
660/2018-T	21/12/2018	21/06/2019	de acordo
677/2017-T	26/12/2017	26/06/2018	em desacordo
694/2017-T	29/12/2017	30/06/2018	parcialmente de acordo
664/2017-T	21/12/2017	26/06/2018	de acordo
687/2017-T	28/12/2017	04/07/2018	em desacordo
674/2018-T	29/12/2018	09/07/2019	de acordo
677/2018-T	26/12/2018	09/07/2019	de acordo
324/2018-T	10/07/2018	22/01/2019	de acordo
683/2017-T	28/12/2017	12/07/2018	de acordo

506/2018-T	10/10/2018	29/04/2019	de acordo
6/2018-T	04/01/2018	26/07/2018	de acordo
682/2017-T	27/12/2017	20/07/2018	de acordo
676/2017-T	22/12/2017	16/07/2018	de acordo
696/2017-T	29/12/2017	23/07/2018	de acordo
603/2017-T	20/11/2017	27/06/2018	em desacordo
691/2017-T	29/12/2017	06/08/2018	de acordo
578/2018-T	20/11/2018	05/07/2019	de acordo
684/2018-T	23/12/2018	07/08/2019	de acordo
557/2018-T	12/11/2018	30/06/2019	de acordo
512/2018-T	15/10/2018	06/06/2019	de acordo
361/2018-T	30/07/2018	27/03/2019	de acordo
513/2018-T	15/10/2018	18/06/2019	de acordo
693/2017-T	29/12/2017	03/09/2018	de acordo
690/2017-T	29/12/2017	06/09/2018	de acordo
467/2018-T	25/09/2018	04/06/2019	de acordo
685/2017-T	27/12/2017	06/09/2018	de acordo
331/2018-T	12/07/2018	23/03/2019	de acordo
678/2017-T	26/12/2017	06/09/2018	de acordo
684/2017-T	26/12/2017	06/09/2018	de acordo
291/2018-T	18/06/2018	28/02/2019	de acordo
667/2017-T	21/12/2017	05/09/2018	de acordo
654/2017-T	16/12/2017	03/09/2018	de acordo
669/2017-T	22/12/2017	19/09/2018	parcialmente de acordo
430/2018-T	04/09/2018	17/06/2019	de acordo
695/2017-T	29/12/2017	15/10/2018	de acordo
303/2018-T	28/06/2018	03/06/2019	de acordo

9. Anexos

1604-(2)

Diário da República, 1.ª série — N.º 57 — 22 de Março de 2011

MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DA JUSTIÇA

Portaria n.º 112-A/2011

de 22 de Março

O Programa do XVIII Governo Constitucional manteve a aposta em vias alternativas de resolução alternativa de litígios, assumindo o compromisso de proporcionar meios mais expeditos, acessíveis e económicos para os cidadãos e as empresas resolverem conflitos.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, introduziu no ordenamento jurídico português a arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdiccional de conflitos no domínio fiscal.

Nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, os tribunais arbitrais funcionam no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa, dependendo a vinculação da administração tributária à jurisdição destes tribunais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

Desde 2009 que o CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa tem vindo a resolver por mediação e arbitragem litígios relativos a matérias muito relevantes, incluindo questões de contratos e de relações jurídicas de emprego público, encontrando-se já, entre outros, o Ministério da Justiça e o Ministério da Cultura vinculados a sua jurisdição.

Com a presente portaria, a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças e da Justiça, ao abrigo do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o seguinte:

Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

- A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e
- A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- Pretensões relativas a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pa-

gamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

- Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

- Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

- Pretensões relativas a classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

Artigo 3.º

Termos da vinculação

1 — A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.

2 — Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:

- Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;

- Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.

3 — Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.

Artigo 4.º

Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia 1 de Julho de 2011.

Em 18 de Março de 2011.

O Ministro de Estado e das Finanças, *Fernando Teixeira dos Santos*. — O Ministro da Justiça, *Alberto de Sousa Martins*.

MINISTÉRIOS DA ECONOMIA, DA INOVAÇÃO E DO DESENVOLVIMENTO E DA SAÚDE

Portaria n.º 112-B/2011

de 22 de Março

Parante as medidas já implementadas, no âmbito do medicamento em ambulatório, através do Decreto-

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Resolução da Assembleia da República n.º 2/2011

Recomenda ao Governo a criação de centros de investigação de ensaios clínicos

A Assembleia da República resolve, nos termos do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, recomendar ao Governo que:

Promova a criação de centros piloto para a realização de ensaios clínicos em unidades hospitalares de referência, que se encontrem interessadas e preparadas, e em número de acordo com necessidades territoriais a determinar;

Para o efeito, esses centros integrem, no mínimo, um médico responsável e dois administrativos, com tempo próprio alocado para a realização desta actividade;

Essas equipas se articulem devidamente entre si por forma a garantir a eficiência de processos e dos resultados a obter.

Aprovada em 15 de Dezembro de 2010.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS

Resolução do Conselho de Ministros n.º 7/2011

A presente resolução autoriza a realização de despesa com a aquisição de serviços de disponibilização e locação dos meios aéreos à EMA — Empresa de Meios Aéreos, S. A., e delega no Ministro da Administração Interna a competência para a prática de todos os actos necessários para a aquisição dos serviços em causa.

A optimização da capacidade de resposta do sistema de protecção civil e de socorro do Estado constituem objectivos do XVIII Governo Constitucional. Importa, pois, assegurar a utilização, com carácter de permanência, dos meios aéreos adquiridos pelo Estado para a prossecução de missões de elevado interesse público, designadamente a prevenção e combate a incêndios florestais, a vigilância de fronteiras, a prestação de socorro às populações sinistradas, a segurança rodoviária e o apoio às forças e serviços de segurança, protecção e socorro.

O Decreto-Lei n.º 109/2007, de 13 de Abril, que criou a EMA — Empresa de Meios Aéreos, S. A., atribuiu-lhe o direito exclusivo de exercer a actividade de disponibilização dos meios aéreos necessários à prossecução das missões públicas cometidas ao Ministério da Administração Interna.

As necessidades de utilização de meios aéreos para a prossecução das referidas atribuições, em especial as missões de combate a incêndios florestais e de protecção e socorro às populações sinistradas, mantêm-se sujeitas a uma variação ao longo do ano em função das condições climáticas, aumentando drasticamente durante o período do Verão e superando a capacidade de resposta que pode

ser dada pelos meios aéreos permanentes adquiridos pela EMA.

Em resultado, a EMA tem a obrigação estatutária de local os meios de que não dispõe e que se avaliem necessários para a prossecução daquelas missões públicas, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º dos respectivos estatutos, o que tem sido feito através de concursos públicos internacionais, de duração plurianual, tendo em vista a obtenção das melhores condições de mercado. Os referidos meios aéreos destinam-se a ser utilizados pelas entidades na dependência do Ministério da Administração Interna, às quais está cometida a prossecução das missões públicas que lhe foram atribuídas.

Encontrando-se activada a partir do dia 1 de Janeiro a disponibilidade permanente dos meios próprios da EMA, importa, sem prejuízo de posterior contratação referente aos demais meios necessários ao dispositivo sazonal de combate aos incêndios florestais, proceder desde já à celebração do contrato de prestação de serviços de locação de meios aéreos com a EMA, uma vez que a mesma beneficia de um direito exclusivo de exercer a actividade de disponibilização dos meios aéreos necessários à prossecução das missões públicas atribuídas ao Ministério da Administração Interna. Por essa razão e nos termos previstos na alínea a) do n.º 4 do artigo 5.º do Código dos Contratos Públicos não é aplicável à formação deste contrato, entre o Estado Português e a EMA, a parte II do Código dos Contratos Públicos. Assim:

Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho, e da alínea g) do artigo 199.º da Constituição, o Conselho de Ministros resolve:

1 — Autorizar a realização de despesa com a aquisição de serviços de disponibilização e locação dos meios aéreos necessários à prossecução das missões públicas atribuídas ao Ministério da Administração Interna (MAI), durante o ano de 2011, à EMA — Empresa de Meios Aéreos, S. A., no montante global de € 23 001 584, valor ao qual acresce o IVA à taxa legal em vigor.

2 — Estabelecer que a aquisição de serviços de disponibilização e locação dos meios aéreos referida no número anterior visam assegurar a disponibilidade de meios aéreos, de forma permanente, destinados à prossecução de missões de elevado interesse público atribuídas ao MAI, designadamente a prevenção e o combate a incêndios florestais, a vigilância de fronteiras, a prestação de socorro às populações sinistradas, a segurança rodoviária e o apoio às forças e serviços de segurança, protecção e socorro.

3 — Delegar, com a faculdade de subdelegação, no Ministro da Administração Interna, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 109.º do Código dos Contratos Públicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de Outubro, e pela Lei n.º 3/2010, de 27 de Abril, a competência para a prática de todos os actos necessários para a aquisição dos serviços referida no número anterior, incluindo os actos tendentes à celebração do respectivo contrato.

4 — Determinar que a presente resolução produz efeitos a partir da data da sua aprovação.

Presidência do Conselho de Ministros, 13 de Janeiro de 2011. — O Primeiro -Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Decreto-Lei n.º

10/2011 de 20 de

Janeiro

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visa três objectivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

A arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial — o árbitro —, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais. Neste sentido, e em cumprimento dos seus três objectivos principais, a arbitragem tributária é adoptada pelo presente decreto-lei com contornos que procuram assegurar o seu bom funcionamento.

Assim, em primeiro lugar, tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, e é estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses.

Em segundo lugar, são competentes para proferir a decisão arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa. Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, € 60 000, e com um colectivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em terceiro lugar, fixam-se com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal

arbitral. Assim, encontram -se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

Em quarto lugar, acolhe-se como regra geral a irrecurribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Esta regra não prejudica a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A decisão arbitral poderá ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Em quinto lugar, fixam -se as regras sobre quem pode exercer as funções de árbitro na arbitragem tributária. Neste âmbito, prevê-se a possibilidade de nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica, devendo nesses casos o árbitro -presidente ser sempre um jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário.

Em sexto lugar, prevê-se a possibilidade de os contribuintes submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois anos, com um incentivo, que corresponde à dispensa de pagamento de custas judiciais.

Finalmente, note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

Foram ouvidos o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Conselho Superior de Magistratura e a Ordem dos Advogados.

Foi promovida a audição da Procuradoria -Geral da República.

Assim:

No uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3 -B/2010, de 28 de Abril, e nos termos

da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

TÍTULO I Arbitragem tributária

CAPÍTULO I Disposições gerais

SECÇÃO I Pressupostos

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação

O presente decreto-lei disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 — A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; *c)* A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

2 — Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

Artigo 3.º

Cumulação de pedidos, coligação de autores e impugnação judicial

1 — A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

2 — É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos.

SECÇÃO II Tribunais arbitrais

Artigo 4.º

Vinculação e funcionamento

1 — A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

2 — Os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa.

Artigo 5.º

Composição dos tribunais arbitrais

1 — Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com intervenção do colectivo de três árbitros.

2 — Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando:

a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e

b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.

3 — Os tribunais arbitrais funcionam com intervenção do colectivo de três árbitros quando:

a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou

b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

Artigo 6.º

Designação dos árbitros

1 — Quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.

2 — Quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados:

a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa; ou

b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

3 — No caso previsto na alínea *b)* do número anterior, os árbitros podem não constar da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.

Artigo 7.º

Requisitos de designação dos árbitros

1 — Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público.

— Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração

1 tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 1 e 2.

3 — A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos do presente decreto-lei e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa.

Artigo 8.º

Impedimentos dos árbitros

1 — Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:

a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;

b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

2 — A pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência.

3 — Cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

Artigo 9.º

Deveres dos árbitros

1 — Os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária.

2 — A impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação por causa imputável ao árbitro importa a substituição deste de acordo com as regras aplicáveis à indicação do árbitro substituído ou, ouvidos os restantes árbitros e não havendo oposição das partes, a alteração da composição do tribunal.

3 — No caso de se verificar a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em face da nova composição do tribunal, tendo em conta o estado do processo.

CAPÍTULO II

Procedimento arbitral

SECÇÃO I

Constituição de tribunal arbitral

Artigo 10.º

Pedido de constituição de tribunal arbitral

1 — O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;

b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.

2 — O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar:

a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;

b) A identificação do acto ou actos tributários objecto

do pedido de pronúncia arbitral;

c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral; d) Os elementos de prova dos factos indicados e a in-

dicação dos meios de prova a produzir;

e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;

f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem

inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro;

g) A intenção de designar árbitro nos termos da alínea b)

do n.º 2 do artigo 6.º

3 — O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do pedido, por via electrónica, à administração tributária.

Artigo 11.º

Procedimento de designação dos árbitros

1 — Nos casos previstos no n.º 1 e na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa:

- a*) Designa o árbitro ou árbitros;
- b*) Notifica as partes dessa designação, no prazo de cinco dias após a recepção do requerimento referido no artigo anterior; e
- c*) Comunica a data para a realização de reunião com o árbitro ou árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

2 — Nos casos previstos na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 6.º, a administração tributária notifica o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa da indicação, efectuada pelo dirigente máximo do serviço, de um dos árbitros do tribunal arbitral, no prazo de 10 dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral.

3 — Em caso de incumprimento do prazo referido no número anterior, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa substitui-se à administração tributária na designação de árbitro, dispondo do prazo de cinco dias para a notificar, por via electrónica, do árbitro nomeado.

4 — O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica o sujeito passivo do árbitro já designado no prazo de cinco dias a contar da recepção da notificação referida no n.º 2, ou da designação a que se refere o número anterior.

5 — O sujeito passivo indica, mediante requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem Administrativa, o árbitro por si designado, no prazo de 10 dias após a recepção da notificação referida no número anterior.

6 — Após a recepção do requerimento referido no número anterior, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica, por via electrónica, os árbitros designados para, no prazo de 10 dias, designarem o terceiro árbitro.

7 — Designado o terceiro árbitro, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa informa as partes dessa designação e comunica a data para a realização de reunião com os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

8 — O tribunal arbitral considera -se constituído com a realização da reunião referida na alínea *c*) do n.º 1 ou no número anterior, consoante o caso.

Artigo 12.º**Taxa de arbitragem**

1 — Pela constituição de tribunal arbitral é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objectiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa.

2 — Nos casos em que o sujeito passivo não designa árbitro, previstos no n.º 1 e na alínea *a*) do n.º 2

do artigo 6.º, o sujeito passivo paga, na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a taxa de arbitragem inicial, devendo a fixação do montante e a eventual repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral ser efectuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral.

3 — Nos casos em que o sujeito passivo manifesta a intenção de designar árbitro, nos termos da alínea *b*) do n.º 2 do artigo 6.º, o sujeito passivo paga, na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a taxa de arbitragem pela totalidade.

4 — A falta de pagamento atempada da taxa de arbitragem inicial ou da taxa de arbitragem é causa impeditiva da constituição do tribunal arbitral.

SECÇÃO II**Efeitos da constituição de tribunal arbitral****Artigo 13.º****Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral**

1 — Nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo.

2 — Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

3 — Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.

4 — A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

5 — Salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

Artigo 14.º**Efeito suspensivo do pedido de constituição do tribunal arbitral**

Os pedidos de constituição de tribunal arbitral apresentados com a vista à obtenção das pronúncias previstas nas alíneas b) e c) do artigo 2.º têm efeito suspensivo:

a) Da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida;

b) Dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

CAPÍTULO III

Processo arbitral

SECÇÃO I

Disposições gerais

Artigo 15.º

Início do processo arbitral

O processo arbitral tem início na data da constituição do tribunal arbitral, nos termos do n.º 8 do artigo 11.º

Artigo 16.º

Princípios processuais Constituem

princípios do processo arbitral:

a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;

b) A igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa;

c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;

d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito;

e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros;

f) A cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários;

g) A publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Artigo 17.º

Tramitação

1 — Recebido o requerimento a que refere o artigo 10.º, o tribunal arbitral notifica o dirigente máximo do serviço da administração tributária para, no prazo de 15 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional.

2 — A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Artigo 18.º

Primeira reunião do tribunal arbitral

1 — Apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para:

a) Definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo;

b) Ouvir as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido;

e c) Convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário.

2 — Na reunião referida no número anterior, deve ainda ser comunicada às partes uma data para as alegações orais, caso sejam necessárias, bem como a data para a decisão arbitral, tendo em conta o disposto no artigo 21.º

Artigo 19.º

Princípio da livre condução do processo

1 — A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, o tribunal arbitral pode permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respectivo adiamento.

Artigo 20.º

Modificação objectiva da instância

1 — A substituição na pendência do processo dos actos objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objectiva da instância.

2 — No caso a que se refere o número anterior, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo possa prosseguir nesses termos, observando-se, quando aplicável, o disposto no artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

SECÇÃO II

Decisão arbitral

Artigo 21.º

Prazo

1 — A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

2 — O tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.

Artigo 22.º**Deliberação, conteúdo e forma**

1 — A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta para esse efeito em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo, salvo nos casos de árbitro singular.

2 — É aplicável à decisão arbitral o disposto no artigo 123.º, primeira parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relativamente à sentença judicial.

3 — A decisão arbitral é assinada por todos os árbitros, identificando os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, bem como a data em que foi proferida, sendo remetido um exemplar assinado da decisão a cada uma das partes.

4 — Da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal tenha sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º

5 — Os árbitros podem fazer lavrar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais.

Artigo 23.º**Dissolução do tribunal arbitral**

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

Artigo 24.º**Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação**

1 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;

b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;

c) Rever os actos tributários que se encontrem numa re-

lação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando -os ou substituindo -os, total ou parcialmente;

d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster -se de as liquidar.

2 — Sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação.

3 — Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam -se a partir da notificação da decisão arbitral.

4 — A decisão arbitral preclui o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.

5 — É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

SECÇÃO III**Recurso da decisão arbitral****Artigo 25.º****Fundamento do recurso da decisão arbitral**

1 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

3 — Ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando -se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

— Os recursos previstos nos números anteriores são apresentados, por meio de requerimento

1 acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso.

Artigo 26.º

Efeitos do recurso da decisão arbitral

1 — O recurso tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, o recurso interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação, a que se refere o artigo 14.º

SECÇÃO IV

Impugnação da decisão arbitral

Artigo 27.º

Impugnação da decisão arbitral

1 — A decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão arbitral ou da notificação prevista no artigo 23.º, no caso de decisão arbitral emitida por tribunal colectivo cuja intervenção tenha sido requerida nos termos da alínea *b*) do n.º 2 do artigo 6.º

2 — Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.

Artigo 28.º

Fundamentos e efeitos da impugnação da decisão arbitral 1

— A decisão arbitral é impugnável com fundamento na:

- a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) Oposição dos fundamentos com a decisão;
- c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º

2 — A impugnação da decisão arbitral tem os efeitos previstos no artigo 26.º

TÍTULO II

Disposições finais

Artigo 29.º

Direito subsidiário

1 — São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:

- a) As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias;
- b) As normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária;

c) As normas sobre organização e processo nos tribunais

administrativos e tributários;

d) O Código do Procedimento Administrativo;

e) O Código de Processo Civil.

2 — O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais.

Artigo 30.º

Normas transitórias

1 — Os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto- lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º, pretensões que tenham por objecto actos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

2 — A utilização da faculdade prevista no número anterior determina, a partir do momento em que o processo arbitral se considera iniciado, a alteração da causa de pedir ou a extinção da instância, de acordo com os fundamentos apresentados no pedido de pronúncia arbitral, impondo- se ao impugnante promovê- la no prazo de 60 dias, juntando cópia do pedido de pronúncia arbitral.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 11 de Novembro de 2010. — *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa* — *Fernando Teixeira dos Santos* — *Alberto de Sousa Martins*.

Promulgado em 15 de Dezembro de 2010.

Publique -se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 17 de Dezembro de 2010.

O Primeiro- Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.

