

## Colóquio sobre Arbitragem Fiscal

### Novos desafios para a arbitragem - a arbitragem fiscal

1. A comunidade arbitral portuguesa foi surpreendida pelo Governo quando este propôs uma disposição, que veio a figurar na Lei nº 3-B/2010 de 28 de Abril que aprovou o orçamento de Estado para 2010, prevendo pela primeira vez entre nós a arbitragem em matéria tributária.

O ano de 2010 decorreu sem que a autorização fosse utilizada e a autorização não foi retomada na Lei nº 55-A/2010 de 31 de Dezembro que aprovou o orçamento de Estado para 2011, pelo que alguns se convenceram que a ideia subjacente ao pedido de autorização fora abandonada.

Foi assim uma redobrada surpresa quando o Governo, usando um pouco tardiamente a autorização que recebera para 2010 fez publicar em 20 de Janeiro de 2011 o Decreto-Lei nº 10/2011 definindo o regime de arbitragem tributária. Trata-se no entanto de um diploma aprovado em Conselho de Ministros de 11 de Novembro de 2010, promulgado em 15/12/2010 e referendado em 17/12/2010 pelo que julgamos não poder ser contestado o seu enquadramento na Lei de Autorização de 2010, apesar de o diploma só ganhar existência jurídica em 2011.

2. Independentemente, porém, desta questão de ordem constitucional, a arbitragem em matéria tributária, sendo embora uma novidade entre nós, tem alguns antecedentes ou locais paralelos já em vigor, não representando por isso como alguns pensariam, um corte tão profundo com o passado e o presente do instituto da arbitragem voluntária.

É certo que a nossa lei de arbitragem voluntária, que data já de 1986, ou seja, a Lei nº 31/86 de 29 de Agosto, logo no seu artigo 1º nº 1, apenas permite a arbitragem voluntária quanto a litígios que não respeitem a direitos indisponíveis.

E é também certo que o direito do Estado a receber o imposto ou contribuição do sujeito passivo não está sujeito à livre disponibilidade do órgão do Estado encarregado da sua fixação e cobrança. Pelo contrário, toda a legislação e administração tributária está impregnada pelo princípio da legalidade, exigindo mesmo a Constituição que os momentos essenciais da imposição ou não imposição tributária constem de lei da Assembleia da República. É o princípio de reserva de lei formal, que se aplica por força do artigo 90º da Constituição, não só à criação, à incidência e à taxa, mas também às isenções e outros benefícios fiscais, e sobretudo às garantias, conceito onde se enquadra todo o processo jurisdicional destinado à defesa dos interesses legítimos e direitos do contribuinte.

Embora, face ao regime geral da Lei nº 31/86, e às características próprias do sistema tributário, a arbitragem fiscal seja assim uma via interdita, a verdade é que a própria Lei nº 31/86 no nº 4 do seu artigo 1º, admite que o Estado e outras pessoas colectivas de direito público possam celebrar convenções de arbitragem, se para tanto forem autorizadas por lei especial, exigência esta aliás que apenas é formulada quando estejam em causa litígios respeitantes a relações de direito público, conceito onde se enquadram quer as relações jurídicas quer as relações jurídico-tributárias.

3. E é aliás neste quadro tão liberal, aberto pela Lei nº 31/86 que se consagra a partir de 2003, com o CPTA, a arbitragem no domínio do contencioso administrativo, em que o nosso País tem sido, a justo título, considerado precursor de muitos outros Países europeus, como a França, para os quais arbitragem voluntária e arbitragem comercial são quase conceitos sinónimos, e em que por isso mesmo é inconcebível a arbitragem voluntária no domínio do contencioso administrativo.

De facto, os artigos 180º e seguintes deste CPTA introduzindo uma profunda inovação na nossa ordem jurídica, vieram permitir expressamente, não apenas as arbitragens sobre contratos administrativos e responsabilidade civil extracontratual da Administração que de algum modo se poderiam considerar parentes próximos das arbitragens sobre contratos comerciais e das arbitragens sobre responsabilidade civil "**tout court**", mas ainda a arbitragem sobre a apreciação de actos administrativos relativos à execução de contratos administrativos, e sobre a apreciação de outros actos administrativos, desde que revogáveis por mera conveniência.

Nestas duas categorias, embora a arbitragem ao recair na apreciação dos actos

administrativos possa discutir a legalidade dos actos administrativos, a par da sua licitude face aos direitos de terceiros, estamos em regra perante actos proferidos em regra no exercício de poderes discricionários da Administração, seja da discricionariedade inerente à gestão dos mais convenientes contratos administrativos seja da discricionariedade inerentes à prática de actos livremente revogáveis.

É certo que questões visadas pelo legislador ao prever a apreciação dos actos administrativos são, as mais das vezes, questões de colisão dos actos praticados com os direitos do administrado nomeadamente direitos emergentes de contratos.

Como quer que seja, já não estamos, de modo nenhum, no universo dos direitos disponíveis, sendo de direito público e consequentemente sujeitos directamente ao princípio da legalidade, a maioria das relações jurídicas controvertidas.

Por outro lado muitos dos contratos administrativos contêm eles próprios cláusulas por força das quais o Estado reconhece ou atribui direitos em matéria tributária, assumindo contratualmente obrigações que são igualmente obrigações decorrentes da lei fiscal. Os actos administrativos proferidos no domínio da execução destes contratos são assim muitas vezes actos estritamente vinculados, e as normas legais aplicáveis são por vezes normas tributárias, o que não impede que possam ser instaurados processos arbitrais visando a interpretação do contrato e a apreciação da validade desses actos de execução do mesmo.

4. A arbitragem no domínio do CPTA já incide assim sobre relações jurídico-públicas e nessa medida indisponíveis e por isso não se pode reconduzir a uma forma indirecta de auto-regulação ou de auto-composição de interesses; a jurisdição do tribunal arbitral não pode ter como fundamento nestes casos, o poder que as partes têm de resolver os seus diferendos de forma como bem entenderem. inclusive pela devolução de tal poder de auto-composição de interesses para árbitros, quando as normas a aplicarem forem como as tributárias totalmente vinculadas.

O fundamento em que se apoia a arbitragem voluntária, no domínio do direito público, é antes a caracterização dos tribunais arbitrais como verdadeiros tribunais, capazes de exercer uma função verdadeiramente jurisdicional.

Ora esse fundamento encontra-se entre nós no artigo 209º nº 2 da Constituição que expressamente caracteriza como verdadeiros tribunais, e não como um "**tertium**

**genus"**, os tribunais arbitrais.

Sendo os tribunais arbitrais órgãos que exercem actividade jurisdicional, que declaram o direito, não existe conceptualmente qualquer impedimento a que os mesmos possam dirimir litígios entre o Estado e os particulares onde haja que definir, interpretar e aplicar a lei que regula essa relação.

O passo a dar, desde esta medida, até à arbitragem em matéria tributária, é assim bem menor do que se possa pensar!

5. A principal diferença está no facto de se tratar de averiguar a legalidade de actos proferidos no exercício de poderes estritamente vinculados como é o caso dos actos de liquidação tributária e outros sujeitos ao processo arbitral, ainda que por vezes recorrendo a conceitos normativos largamente indeterminados.

De facto, os actos tributários cuja apreciação pode ser objecto de arbitragem nem são actos relativos à execução de contratos administrativos nem actos praticados no exercício de poderes discricionários pelo que não caberiam no dispositivo sobre arbitragem do artigo 180º do CPTA.

6. Mas a matéria tributária, em si mesma, não é, por outro lado, estranha à arbitragem.

Encontramos hoje, no plano internacional, três domínios em que a arbitragem fiscal ocorre com significado.

Em primeiro lugar, a própria arbitragem comercial ou administrativa, pode incidir e muitas vezes incide em relações negociais ou contratuais em que são discutidos direitos e obrigações relacionados com o cumprimento de obrigações fiscais de uma das partes e em que o tribunal arbitral é chamado a interpretar e aplicar normas fiscais tendo e conta tais direitos e obrigações. Muitas vezes o Estado é parte nesses contratos, em regra contratos administrativos, mas estão directamente em causa, não os seus poderes tributários, mas os seus direitos e obrigações como parte no contrato.

Em segundo lugar, temos as arbitragens de investimento estrangeiro, onde com frequência surgem litígios a respeito de impostos lançados pelo Estado de acolhimento do investimento, sendo as respectivas normas tributárias interpretadas

e aplicadas enquanto actos de Poder que poderão ou não violar as garantias concedidas a um investidor e no limite ter um efeito expropriativo desse investimento.

E em terceiro lugar, temos a arbitragem tributária internacional como meio de resolução de conflitos entre autoridades tributárias de diferentes Países, no caso de divergências entre ambas na interpretação e aplicação de disposições de Convenções Internacionais celebradas para evitar a Dupla Tributação. Efectivamente prevendo a maioria dessas Convenções, como meio de resolução de conflitos, o processo de resolução amigável e constatando-se que tal processo é muitas vezes lento e ineficaz, veio a própria OCDE a recomendar a inclusão de cláusulas arbitrais nestas Convenções que garantam uma resolução mais expedita e eficaz dessas divergências quanto à interpretação e aplicação da lei fiscal.

A própria Câmara de Comércio Internacional vem discutindo nas suas instâncias próprias a arbitragem fiscal internacional e está a ponderar tendo em conta estas arbitragens e a arbitragem de investimento, alterar o próprio artigo 1º do Regulamento onde se define o âmbito da arbitragem CCI, substituindo a referência a "**business disputes of an international character**" por "**economic disputes of an international character**"

É certo que não encontramos noutros Países europeus em regime de arbitragem fiscal para resolução de conflitos do contencioso fiscal doméstico entre a Administração Fiscal e os contribuintes, mas também não encontramos um regime equiparável de arbitragem no contencioso administrativo doméstico!

7. Não vemos assim que algo impeça "**a priori**" a arbitragem voluntária em matéria tributária, nem que este meio alternativo de resolução de conflitos seja por natureza incompatível com a resolução de diferendos suscitados pela aplicação das leis fiscais.

Alguns autores chamam a atenção para o facto de as normas fiscais serem essenciais à soberania de um Estado e por isso parte integrante da sua ordem pública.

Ora, como pode pretender-se obter através de arbitragem resoluções definitivas de litígios, como é próprio de arbitragem, se ao mesmo tempo se pretende reservar sempre a possibilidade de anulação dessas resoluções com fundamento na alegada

violação de ordem pública?

Mas em Países como o nosso, onde a lei de arbitragem não prevê semelhante fundamento de anulação das decisões arbitrais, tal argumento obviamente não colhe, como não colhe relativamente a litígios tendo por objectivo relações jurídicas reguladoras pelo direito público.

Importa, no entanto, que os princípios fundamentais da arbitragem voluntária sejam mantidos e respeitados no regime da arbitragem tributária e que sob a aparência meramente formal deste instituto não se esconda a mera arbitragem necessária ou uma tentativa de resolução administrativa de litígios fiscais, disfarçada com as vestes da arbitragem.

8. Ao examinarmos a esta luz o regime do novo Decreto-Lei não encontramos fundamento para pôr em causa o propósito de criar um genuíno regime de arbitragem voluntária criado em matéria tributária.

Trata-se de um regime de arbitragem voluntária e não necessária pois a sua utilização em alternativa ao recurso aos tribunais depende da vontade do contribuinte.

Mas trata-se, dentro desta, de uma arbitragem potestativa, no sentido de que, se o contribuinte desejar recorrer à arbitragem, o Estado anuncia previamente o seu acordo.

Neste aspecto o regime é idêntico ao que o CPTA prevê para a arbitragem administrativa.

Mas o que diferencia o regime da arbitragem tributária potestativa agora criada é que ela só funciona se a arbitragem correr junto de um certo e determinado Centro de Arbitragem - o Centro de Arbitragem Administrativa - e de acordo com regras predefinidas.

Ora são estas condicionantes que permitem levantar certas dúvidas sobre se estaremos ainda perante um verdadeiro regime de arbitragem voluntária, sendo absurdos os princípios fundamentais de neutralidade e imparcialidade que caracterizam o instituto.

E de facto, face ao regime estabelecido, algumas dúvidas são inevitáveis.

- 8.1. Em primeiro lugar não podemos compreender a razão pela qual não são de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário as normas e os princípios do regime de arbitragem voluntária e pelo contrário são aplicáveis subsidiariamente, primeiro, as normas de natureza procedimental ou processual dos Códigos e demais normas tributárias, e depois as normas sobre organização e funcionamento da administração tributária, as normas sobre organização e processo dos tribunais tributários, o CPA e o CPC.

O artigo 29º do Decreto-Lei não faz de facto qualquer remissão para as disposições gerais do instituto da arbitragem voluntária de que este regime aparentemente pretendia ser uma modalidade, nem aliás se lhes refere..

- 8.2. Em segundo lugar não nos parece haver justificação aceitável para exigir que toda a arbitragem seja administrada por um único Centro de Arbitragem, ao qual é adjudicado em regime de exclusivo, este serviço.

Independentemente da natureza e da própria qualidade do Centro não estar em causa, e apesar de o CAAD ser propriedade de uma associação sem fins lucrativos e não do Estado, desconhece-se o peso que nele tem o próprio Estado, através do Ministério da Justiça e do organismo público criado para gerir este sistema, o GRAL.

Admitimos aliás que, em contrapartida do exclusivo atribuído, esteja consagrado uma especial subordinação do Centro às orientações do próprio Estado, o que pode colocar em algum risco a garantia de distanciamento de uma das partes na própria tramitação da arbitragem. Só a prática futura permitirá tirar conclusões a este respeito.

- 8.3. Para além no entanto da prestação do serviço de administração de arbitragem, é importante saber se a nomeação do árbitro único ou do árbitro presidente, em caso de árbitro colegial, e de falta de acordo dos árbitros "**de parte**", cabe a um órgão verdadeiramente independente do Estado, já que o Estado é obviamente parte interessada no desfecho do litígio, e se os critérios

dessa nomeação garantem a independência dos árbitros.

Ora esta competência cabe, não a um Tribunal, mas a um órgão do Centro, o Conselho Deontológico do CAAD, o qual é composto, nos termos dos Estatutos, por um presidente e dois vogais: o presidente é designado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais por um período de 3 anos renovável; um dos vogais é o director do Centro, e o outro é designado pela assembleia geral sob proposta da direcção.

Embora não esteja totalmente garantida a independência do Conselho Pedagógico, a verdade é que, de acordo com os Estatutos actuais do CAAD, a designação dos árbitros é competência exclusiva do Presidente, o qual, sendo nomeado pelo CSTAF é uma personalidade que oferece garantias de independência.

Alguma confusão existe, no entanto, na articulação do Estatuto com o próprio Decreto-Lei, já que neste a competência para a designação dos árbitros cabe ao próprio Conselho, o que colocaria mais fortemente em risco a independência da entidade que procede às nomeações.

Por outro lado, na definição dos critérios de nomeação dos árbitros encontramos para além dos requisitos que são comuns e próprios neste domínio na generalidade dos Centros de Arbitragem, uma exigência adicional que pode gerar alguma perplexidade: os árbitros deverão ser pessoas que possuam "**sentido do interesse público**" apesar de se tratar de litígios que opõem o interesse público da Administração Tributária ao interesse privado dos contribuintes.

Também aqui, será a prática futura que permitirá concluir se prevalecerá, como esperamos, um espírito de verdadeira independência, e distanciamento das partes, na importante função da designação dos árbitros, caso em que o sistema agora estabelecido se poderá configurar como uma verdadeira arbitragem voluntária, em que a independência e imparcialidade dos árbitros seja uma realidade.

Sendo as deliberações finais dos árbitros em regra irrecorríveis e não estando - e muito bem - sujeitas à homologação de qualquer outro órgão do Centro,

é na nomeação dos árbitros e na qualidade das próximas decisões que poderemos encontrar a base de credibilização do sistema agora criado.

Da maior importância é, a este respeito, a publicidade do acórdão, que é consagrada como regra, sem prejuízo da confidencialidade dos intervenientes, e que irá permitir ir avaliando a própria qualidade das decisões arbitrais proferidas. Trata-se de uma regra de grande importância (consagrada aliás também nas arbitragens de investimento, no sistema ICSID) e com a qual nos congratulamos.

Fazemos votos para que a arbitragem agora instituída se assuma na prática como verdadeira arbitragem voluntária, independente e imparcial, ganhando desta forma direito a sua credibilização junto dos cidadãos e das empresas.

Lisboa, 27 de Janeiro de 2011