

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL
E CABO VERDE
(PERSPECTIVA DE UM ADVOGADO PORTUGUÊS)

Rogério M. Fernandes Ferreira*

SUMÁRIO:

1. Considerações introdutórias; 2. A experiência Portuguesa: breve síntese do regime; 2.1 Legislação; 2.2 Os objectivos da Arbitragem Tributária; 2.3 A celeridade processual; 2.4 Os Tribunais fiscais arbitrais competentes; 2.5 As matérias do Tribunal Fiscal Arbitral; 2.6 A vinculação da Administração tributária; 2.7 A composição do Tribunal Fiscal Arbitral; 2.8 Os Árbitros; 2.9 As Decisões Arbitrais; 2.10 As custas da Arbitragem fiscal; 2.11 O regime transitório; 2.12 O conselho deontológico; 2.13. Os novos prazos e a cumulação de pedidos e coligação de autores na arbitragem tributária; 3 A experiência de Cabo Verde: breve síntese do regime; 3.1 Legislação; 3.2 Os objectivos da Arbitragem Tributária; 3.3 A competência dos Tribunais arbitrais cabo verdianos; 3.4 A composição dos Tribunais fiscais arbitrais cabo verdianos 3.5 As matérias do Tribunal Fiscal; 3.6 As custas da arbitragem fiscal; 3.7 O conselho deontológico; 4. Aspectos particulares de ambos os regimes; 5. O balanço e as conclusões

* Mestre em Ciências Jurídico-Económicas, Pós-Graduado em Estudos Europeus e licenciado em Direito pela U. Católica. Presidente da Associação Fiscal Portuguesa (desde 2007), *branch português da International Fiscal Association (IFA)* e do *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADI)* Antigo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do XIV Governo Constitucional (2001-2002). Membro do Grupo de Trabalho para a Reforma da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (1997-1998) e da Comissão de Estudo da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros (1998-1999), Coordenador do Grupo de Trabalho sobre o Procedimento, Processo e Relações entre Fisco e Contribuintes na Comissão para o Estudo da Competitividade Fiscal (2008-2009) e Presidente na Comissão de Reforma do Regime do Património Imobiliário Público (2005-2006). Advogado, é especialista em Direito Fiscal pela Ordem dos Advogados Portugueses e Sócio - fundador da RFF & Associados - Sociedade de Advogados, SP, RL. Autor de vários trabalhos publicados nas áreas do contencioso tributário e do direito fiscal, financeiro, segurador e orçamental e árbitro da lista de árbitros do Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal (CAAD).

ABSTRACT:

The present article is a result of empiric research from the perspective of a lawyer as well as an analysis of the laws published on Tax Arbitration. Therefore, this article is a gathering of the different pieces of legislation in force in both jurisdictions as well as the perspectives for the future of both of them.

KEYWORDS:

Tax Arbitration – Requirements to be an Arbitrator – Binding of Tax Authorities – Tax Procedures - Tax Litigation.

1. Considerações introdutórias

Até ao virar do século XX foi inquestionável ser ao Estado a quem cabia a provisão do serviço de Justiça. A arbitragem foi também considerada durante algum tempo como uma ameaça à soberania estatal e à função jurisdicional que integra um dos fundamentos do Estado de Direito. Arguia-se, igualmente, que o princípio da separação de poderes que instituiu uma administração (pública, em especial tributária) e uma ordem jurisdicional autónoma que aprecia a legalidade da actuação daquela também poderia estar a ser ultrapassada.

O poder jurisdicional, visto como um dos mais essenciais aspectos da soberania do Estado, uma manifestação de pública *potestas*, não era compatível com a instituição da arbitragem, enquanto instrumento, privado, de resolução de litígios com a administração tributária. O direito tributário, *imperium* do Estado, não se coadunava com esta solução, nem com o poder de definir os encargos fiscais que, afinal, vão recair sobre os contribuintes, de organizar essa carga fiscal e de assegurar a sua efectiva concretização.

Ultrapassados que foram estes argumentos mais, *jus publicistas*, a arbitragem tributária é uma realidade no ordenamento jurídico português, desde o Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. O regime foi já alterado pela Lei n.º 20/2012 de 14 de Maio, e pelas leis orçamentais de 2012 e de 2013 (Leis n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro e 66-B/2012 de 31 de Dezembro, respectivamente).

Com a introdução do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, Portugal tornou-se, na Europa, país pioneiro, sendo, com excepção dos Estados Unidos da América, um dos poucos países com experiência nesta área.

De igual modo, e no seio da CPLP, também Cabo Verde decidiu embarcar nesta nova forma de resolução de litígios, tendo, no âmbito da reforma fiscal

efectuada, previsto a possibilidade de instituir um regime de Arbitragem Tributária.

A previsão da possibilidade de recurso à Arbitragem Tributária prevista no último artigo do Código de Processo Tributário [artigo 92.º], veio a ser concretizada pela Lei n.º 108/VIII/2016, de 28 de Janeiro de 2016.

O referido diploma legal delineou as bases do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária em Cabo Verde, tendo posteriormente sido complementado e regulamentado pela aprovação do (i) Código Deontológico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 20/2018 de 23 de Abril), do (ii) Centro de Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 25/2018 de 24 de Maio) e do (iii) Regulamento das Custas em matéria Tributária (Portaria n.º 32/2018 de 11 de Outubro).

Neste âmbito, parece-nos que a experiência portuguesa, que conta, já, nesta data com cerca de 9 anos de existência, poderá, certamente, ser um contributo válido para o desenvolvimento deste meio alternativo de resolução de litígios, em Cabo Verde, assim como noutros ordenamentos jurídicos, especialmente nos ordenamentos jurídicos de fonte lusófona.

2. A experiência portuguesa: breve síntese do regime

2.1. A Legislação

A Arbitragem Tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português, pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Nesse mesmo ano, são aprovados os diplomas regulamentares com vista a operacionalizar o seu funcionamento. Assim, em 22 de Março, é aprovada, pelos Ministros das Finanças, Administração Pública e Justiça, a Portaria n.º 112-A/2011, destinada a estabelecer os termos da vinculação da administração fiscal ao procedimento arbitral tributário (recentemente alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro).

Posteriormente, foram aprovados o regulamento das custas e o regulamento de selecção de árbitros em Matéria Tributária.

Desde a sua entrada em vigor, e até à presente data, o regime foi alterado pela Lei n.º 20/2012 de 14 de Maio e pelos Orçamentos de Estado para os anos de 2012 e 2013 (Leis n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro e 66-B/2012 de 31 de Dezembro, respectivamente).

Mais recentemente, foram introduzidas alterações ao regime através da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro e da Lei n.º 119/2019, de 18 de Setembro, esta última, relativa a alterações em matéria de recurso das decisões arbitrais.

2.2. Os objectivos da arbitragem tributária

Com a introdução da arbitragem fiscal, o governo pretendeu reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, assim como o aumento da celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária aos sujeitos passivos. Foi ainda assumido como objectivo que a possibilidade de resolução de litígios tributários pela via da arbitragem, reduza a pendência de processos administrativos e fiscais.

2.3. A celeridade processual

O Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária – como é legalmente apelidado - teve como um dos seus objectivos principais a celeridade processual, prometendo o seu alcance através da adopção de um processo sem formalidades especiais, pautado pelo princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo e impondo um limite temporal, de seis meses, à emissão da decisão arbitral (ainda que prorrogável por mais três períodos consecutivos de dois meses).

2.4. Os tribunais fiscais arbitrais competentes

Neste domínio, apenas são competentes para proferir a decisão fiscal arbitral, os tribunais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), entidade que entrou em funcionamento a 28 de Janeiro de 2009 (resolvendo litígios, quer através da mediação, quer através da arbitragem).

A razão de ser da submissão dos tribunais fiscais arbitrais à organização do CAAD, prende-se com o facto de ser o único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o qual, por sua vez, é a entidade competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

2.5. As matérias do tribunal fiscal arbitral

O Tribunal Fiscal Arbitral poderá pronunciar-se sobre diversos tipos de pretensões, incluindo a declaração de ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como a apreciação da ilegalidade dos actos de determinação da matéria tributável, dos actos de determinação da matéria colectável e dos actos de fixação de valores patrimoniais. No entanto, a portaria que estabeleceu as regras de vinculação da administração tributária ao procedimento arbitral, restringiu

as matérias a que a administração tributária se encontra vinculada ao procedimento arbitral o que diminui, necessariamente, o seu âmbito de aplicação.

2.6. A vinculação da administração tributária

O legislador não pretendeu vincular a administração tributária ao procedimento arbitral em relação a todas as pretensões.

Em primeiro lugar, o legislador estabeleceu as matérias para as quais os tribunais fiscais arbitrais não têm competência e que, assim, se encontram excluídas como as relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa; aos actos de determinação de matéria colectável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; aos direitos aduaneiros sobre importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e à 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.

Recentemente, no passado dia 3 de Setembro, através da Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro foi alterada a portaria do governo que estabelece tal vinculação da administração tributária (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) no sentido de excluir do âmbito da aludida vinculação as pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos efectuada com base na disposição anti-abuso, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa.

Existe, ainda, uma outra limitação, em função do valor em causa, optando o legislador por não vincular a administração tributária ao procedimento arbitral nos litígios de valor superior a € 10.000.000,00, estabelecendo, pois, uma regra de submissão à arbitragem em função, do valor da causa, e aparentemente, não confiando relativamente nestes tribunais, pelo menos nesta fase “inicial” as causas de maior valor.

Nem toda a administração tributária ficou, inicialmente, vinculada ao procedimento arbitral. Apenas a (ex) Direcção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) e a (ex) Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) se encontraram vinculadas à jurisdição dos tribunais fiscais arbitrais, em funcionamento no CAAD. Assim, não se encontram vinculados ao procedimento arbitral os demais organismos com competências em matéria fiscal, tais como as câmaras municipais, ou a Segurança Social, pese embora se encontrem dentro do conceito de administração tributária previsto na Lei Geral Tributária.

2.7. A composição do tribunal fiscal arbitral

De acordo com o regime dos tribunais arbitrais em matéria tributária, a composição do Tribunal Fiscal Arbitral dependerá, em primeiro lugar, da designação ou não, por parte do contribuinte de um árbitro – critério que também influenciará o regime das custas que nos ocupará mais adiante. Assim, no caso de o contribuinte designar um árbitro, o tribunal fiscal arbitral funcionará em colectivo (três árbitros), cabendo a cada uma das partes a nomeação de um árbitro e aos árbitros nomeados a nomeação de um terceiro árbitro, que será o árbitro-presidente. Nos casos em que o contribuinte não decida nomear um árbitro e o valor da causa seja inferior à alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o tribunal funcionará com um árbitro singular, cabendo a designação ao Conselho Deontológico do CAAD. Já nos casos em que o contribuinte não nomeie um árbitro e o valor da causa exceda a alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o Tribunal funcionará com um colectivo de três árbitros, cabendo a designação ao Conselho Deontológico do CAAD.

2.8. Os árbitros

Os árbitros deverão ser escolhidos entre “pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público”. Poderão ser juristas, com pelo menos dez anos de experiência profissional, através do exercício de funções públicas, magistratura, advocacia, entre outras.

O regime jurídico da arbitragem tributária prevê, ainda, que possam ser nomeados árbitros licenciados em Economia ou Gestão, embora apenas questões que exijam conhecimentos especializados dessa área não jurídica, e não podendo este árbitro não jurista exercer as funções de árbitro-presidente. De referir que a norma que estabelece a possibilidade de nomeação de árbitros não juristas, impõe ainda que, com as necessárias adaptações, tenham as mesmas características que os árbitros juristas, ou seja, que sejam pessoas com comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, e que tenham pelo menos dez anos de experiência profissional na área da economia ou gestão.

No entanto, a portaria veio a estabelecer uma regra particular, instituindo que, nos litígios de valor igual ou superior a € 500.000,00, o árbitro-presidente deverá ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal; já nos litígios de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 os requisitos são ainda mais exigentes, impondo que o árbitro-presidente haja exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou que possua o grau de doutor em Direito Fiscal. E

apenas no caso de se verificar uma impossibilidade de designação de árbitro com tais qualificações será permitido, ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a designação do árbitro-presidente.

Relativamente ao modo de designação do árbitro, estão previstos, na referida portaria, não só diferentes valores a título de custas em função da entidade que designe os árbitros (CAAD ou sujeito passivo) – razão pela qual são aprovadas duas tabelas distintas –, mas, também, regras específicas quanto ao encargo decorrente destas.

A lista dos árbitros é elaborada pela Direcção do CAAD, mediante voto favorável do Conselho Deontológico do CAAD. Quem pretender fazer parte da lista dos árbitros a exercer funções nos futuros tribunais fiscais arbitrais precisa reunir as qualidades supra referidas e candidatar-se, por meio de consulta pública anual, à lista de árbitros. Esta lista será ordenada segundo um critério de especialidade, sendo a mesma ordem a usada aquando da designação dos árbitros para o tribunal fiscal arbitral.

Desde a implementação deste regime, a lista de árbitros tem vindo a ser alargada regularmente.

2.9. As decisões arbitrais

O princípio que esteve subjacente à aprovação das normas constantes do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária, foi o da irrecorribilidade das decisões arbitrais.

À data da aprovação do regime, o legislador consagrou, contudo, casos excepcionais nos quais caberia recurso para o Tribunal Constitucional, para o Supremo Tribunal Administrativo, para o Tribunal Central Administrativo e, ainda, a possibilidade de um eventual reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Deste modo, poderá recorrer-se 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 haja sido suscitada. Por seu lado, haverá recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos casos em que a decisão arbitral esteja em oposição quanto à mesma questão fundamental de Direito, com acórdão proferido pelos tribunais centrais administrativos ou pelo Supremo Tribunal Administrativo. Pode ainda a decisão proferida pelo Tribunal Fiscal Arbitral ser anulada pelos tribunais centrais administrativos, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de Direito que sustentam a decisão, assim como nos casos em que haja oposição dos fundamentos da decisão com a própria decisão, casos de omissão ou excesso de pronúncia, ou violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Mais recentemente, a Lei n.º 119/2019, de 18 de Fevereiro de 2019, veio alterar o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, permitindo um aumento das possibilidades de recurso da decisão arbitral em matéria tributária para o Supremo Tribunal Administrativo.

Esta alteração vem permitir que uma decisão arbitral passe a poder ser revista, quando se encontrar em oposição, não apenas com uma decisão judicial, definitiva, proferida pelos tribunais superiores, mas, também, com outra decisão arbitral.

Esta nova possibilidade de recurso parece basear-se no facto de, conforme já referido, as decisões arbitrais em matéria tributária, ainda que equiparáveis a decisões judiciais de primeira instância, serem, por regra, irrecorríveis, decidindo, desta forma, os tribunais arbitrais em “última instância”, à semelhança dos tribunais judiciais superiores.

Nesse sentido, já alguma doutrina vinha defendendo que, tendo as partes do processo tributário o direito à mesma tutela que é facultada às partes do processo judicial, a irrecorribilidade da decisão arbitral tributária deveria permitir que a sua contradição com outra decisão arbitral transitada em julgado fosse fundamento de recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo – caminho que o legislador decidiu, efectivamente, seguir.

Prevê-se, contudo, que a alteração legislativa operada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de Fevereiro de 2019, possa ter um impacto negativo na celeridade que caracteriza a arbitragem tributária, mas apenas na estrita medida em que poderá resultar num aumento da procura deste meio de resolução de litígios, reforçando-se, assim, a sua “alternatividade” em relação à impugnação judicial.

Por fim, poderá ainda haver reenvio prejudicial, para o Tribunal de Justiça da União Europeia, sempre que seja suscitada no Tribunal Fiscal Arbitral uma questão sobre a interpretação dos tratados da União Europeia ou questão sobre a validade ou interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

As decisões proferidas no âmbito dos processos arbitrais terão o mesmo valor e efeitos jurídicos das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos e fiscais, pelo que, em caso de incumprimento pela administração tributária de decisões que lhe sejam desfavoráveis, os contribuintes poderão lançar mão dos meios de execução de julgados previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

2.10. As custas da arbitragem fiscal

As custas no processo arbitral – genericamente designadas como taxas de arbitragem – compreendem a taxa de arbitragem inicial, que corresponde ao montante devido pelo “impulso processual”, e os encargos do processo arbi-

tral, que se consubstanciam nas despesas resultantes da condução do processo arbitral (*v.g.*, honorários dos árbitros, despesas incorridas para produção de prova).

A taxa de arbitragem é calculada com base em dois critérios fundamentais: o valor da causa e o modo de designação do árbitro. No que diz respeito ao valor da causa, este será, em regra, determinado com base no disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário, o qual determina que o valor atendível, para efeitos de custas, deverá ser o valor da liquidação cuja anulação se requer ou o valor contestado. Determinado o valor da causa, a taxa de arbitragem devida será aquela que resultar das tabelas I e II, anexas ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

De acordo com o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a designação de árbitros pelo CAAD ocorre sempre que o Tribunal Fiscal Arbitral funcione com árbitro singular ou, funcionando com intervenção do colectivo, as partes não designem árbitros, competindo, assim, tal designação ao CAAD. Nestes casos, estipula o regulamento que será devida – pelo “impulso processual” – a taxa de arbitragem inicial, que corresponde a 50% da taxa de arbitragem, a pagar por transferência bancária para a conta do CAAD, e em momento prévio ao pedido de constituição do Tribunal Fiscal Arbitral; os restantes 50% serão devidos no final do processo, aquando da fixação do montante das custas finais do processo arbitral, altura em que, o Tribunal Fiscal Arbitral poderá, conforme já resultava do disposto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, decidir quanto à eventual repartição das custas pelas partes.

No que diz respeito aos valores devidos, a título de taxa de arbitragem, nestes casos de designação de árbitro pelo CAAD, o valor mínimo ascende a € 306,00 – aplicável a causas cujo valor seja inferior a € 2.000,00 –, e o valor máximo tabelado é de € 4.896,00 para causas até € 275.000,00 sendo que em causas com valor superior a € 275.000,00, serão ainda devidos € 306,00, por cada € 25.000,00.

De acordo com o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a designação do árbitro pelo contribuinte apenas é possível nos casos em que haja lugar a Tribunal Fiscal Arbitral colectivo, o que só poderá ocorrer em causas superiores a € 60.000,00 (valor correspondente a duas vezes a alçada do Tribunal Central Administrativo). Assim, nos casos em que o Tribunal Fiscal Arbitral funcione em colectivo, e as partes designem os árbitros, o pagamento será integralmente suportado pelo contribuinte, devendo ser efectuado por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição de Tribunal Fiscal Arbitral.

Também nestes casos, a taxa será dependente do valor da causa, sendo o limite mínimo de € 12.000,00 – em causas inferiores a € 60.000,00 – e o limite máximo de € 120.000,00 para causas até € 10.000.000,00.

2.11. O regime transitório

O decreto-lei que regula a arbitragem tributária previu, ainda, um regime transitório e temporário que conferiu aos contribuintes, com processos pendentes nos tribunais tributários há mais de dois anos, a possibilidade de submeterem a apreciação das questões objecto desses mesmos processos aos tribunais fiscais arbitrais, com dispensa do pagamento de custas judiciais, o que não logrou alcançar o seu objectivo pelo facto de a portaria que aprovou a autovinculação ter sido aprovada com atraso em relação ao decreto-lei que instituiu a arbitragem fiscal.

Mais recentemente, no âmbito de uma iniciativa do governo, de recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária concretizada através do Decreto-lei n.º 81/2018 de 15 de Outubro, foi retomada a ideia subjacente ao regime transitório previsto no diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e concedida, aos contribuintes, com processos pendentes nos tribunais judiciais, a possibilidade de optarem, até 31 de Dezembro do 2019, pela migração desses processos para o CAAD, comendo-os, desse modo, à arbitragem tributária.

2.12. O conselho deontológico

O Conselho Deontológico do CAAD é o órgão responsável por assegurar a transparência e neutralidade. Entre outras funções, o Conselho Deontológico está incumbido de se pronunciar sobre a lista de árbitros do centro, nomear os árbitros da lista quando as partes não o fazem e, ainda, desenvolver e assegurar a aplicação do Código Deontológico.

O Código Deontológico foi concebido para assegurar, acima de tudo, a independência e neutralidade que devem pautar uma instituição que administra o poder jurisdicional.

Este Código Deontológico estabelece, expressamente, os parâmetros de conduta dos árbitros administrativos e fiscais, mediante a implementação de um conjunto apertado de impedimentos e deveres.

Assim, visando regular a conduta, não de magistrados, mas na sua maioria, de advogados, consultores, professores catedráticos, contabilistas ou ex-funcionários da administração tributária, as regras contidas no dispositivo legal em apreço têm como fim último garantir que são respeitados deveres elementares, como o não uso de qualquer informação obtida no decorrer do processo com o objectivo de retirar algum partido, para si próprio ou para terceiros e, bem assim, a proibição de o árbitro comunicar com as partes ou seus mandatários em privado.

A preocupação com a garantia de imparcialidade e idoneidade deste meio

de resolução de litígios é respaldada, também, na decisão de nomear como presidente do Conselho de Deontologia um juiz jubilado e de encarregar o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais dessa nomeação, dando desta forma um sinal claro, aos contribuintes e à administração tributária, de que existe um sistema de *check and balances* preocupado em assegurar a tutela da confiança, da imparcialidade, da transparência e da idoneidade da arbitragem tributária.

Julgamos, aliás, que é este conjunto de regras de conduta que tem permitido sustentar a boa reputação da arbitragem tributária como uma via legítima de resolução de litígios entre a administração tributária e os contribuintes, e alternativa, viável e fiável, da impugnação judicial.

2.13. Os novos prazos e a cumulação de pedidos e coligação de autores na arbitragem tributária

O tribunal arbitral pode, pois, pronunciar-se sobre diversos tipos de pretensões, incluindo a ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como sobre a ilegalidade em actos de fixação de valores patrimoniais.

Os prazos para a formulação de pedido de constituição do tribunal arbitral não são, porém, hoje idênticos aos da impugnação judicial, de constituir, assumidamente, alternativa.

De facto, a regra a geral dos prazos para pedido de constituição de tribunal arbitral é de 90 dias – e não a de 3 meses, como é agora o prazo da impugnação judicial –, a contar, designadamente: do termo do prazo do pagamento voluntário das prestações tributárias, da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, da formação da presunção de indeferimento tácito, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão de recurso hierárquico, ou da notificação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa. Nota-se que, também no caso de estarmos perante a apreciação da ilegalidade de actos de pagamentos por conta o prazo será o de 90 dias – e não o de 30 dias, como é a regra na impugnação judicial –, com a obrigatoriedade, aqui comum, de ser precedida de contestação graciosa dos mesmos.

No tocante aos actos de fixação de matéria tributável – que não dão origem à liquidação de qualquer tributo –, a actos de determinação da matéria colectável e a actos de fixação de valores patrimoniais, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) prevê já o prazo de 30 dias, contado da notificação dos mesmos, para a formulação do pedido de constituição de tribunal arbitral.

A lei do Orçamento do Estado para 2013 aditou uma norma ao RJAT

referente à contagem dos prazos (o artigo 3.º-A). Assim, no tocante ao procedimento arbitral, os prazos são contados nos termos do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e, no processo arbitral, de acordo com o Código de Processo Civil (CPC). Daqui resultaram importantes diferenças: no processo arbitral, quando se trata de prazos inferiores a seis meses e não se trata de actos que a lei considera urgentes, caso em que, os prazos se suspenderão durante as férias judiciais. Por seu lado, no procedimento arbitral, quando se tratar de prazos inferiores a seis meses, os mesmos suspendem-se em sábados, domingos e feriados (ao contrário do que ocorre no processo arbitral, em que há transferência do termo do mesmo para o primeiro dia útil seguinte).

Para este efeito, deverá ter-se presente, porém, que o processo arbitral se inicia na data da constituição do tribunal arbitral, sendo as partes informadas da designação dos árbitros nomeados e, bem assim, dessa notificação da constituição do tribunal arbitral, que se considera ocorrer nos 10 dias após aquela designação, sem oposição. O procedimento arbitral inicia-se apenas a partir da decisão do presidente do CAAD da aceitação do pedido de pronuncia arbitral e da notificação da administração tributária.

No RJAT prevê-se, ainda, que, no processo arbitral, enquanto meio (mais célere) de resolução de litígios, seja proferida decisão no prazo de 6 meses, prazo este que é prorrogável por sucessivos períodos de 2 meses, com o limite máximo, portanto de mais 6 meses, havendo aqui, também, suspensão de prazos em férias judiciais.

Atendendo aos poderes e competências do tribunal arbitral, é de referir a possibilidade de julgar causas em que exista uma pluralidade subjectiva de autores (coligação) e/ou diversos pedidos (cumulação), sendo, aqui, considerados os princípios da simplificação e da economia processuais.

No âmbito do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), é possível a cumulação de pedidos, tanto na fase administrativa como na fase judicial, desde que se verifique a tripla identidade (i) da natureza dos tributos (ii) dos fundamentos invocados, de facto e de direito, e (iii) do tribunal/órgão competente para a decisão. Todavia, nos termos do RJAT a cumulação está sujeita a critérios algo diversos, pois é possível a cumulação quanto a diferentes actos ou tributos, desde que estejam em causa as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Assim, a existência desta regra, especial, para os tribunais arbitrais afasta a aplicação das regras do CPPT, que apenas permitem a cumulação de impugnações de actos que se encontrem entre si colocados numa relação de prejudicialidade ou de dependência, nomeadamente por estarem inseridos no mesmo procedimento ou porque da existência ou validade de um deles de-

pende a validade do outro, e de actos cuja validade possa ser verificada com base na apreciação das mesmas circunstâncias de facto e dos mesmos fundamentos de direito.

Importa ter presente, ainda, que o RJAT prevê mesmo a possibilidade de cumulação de impugnação judicial com pedido arbitral ainda que em relação ao mesmo acto, desde que os factos e fundamentos invocados sejam diferentes.

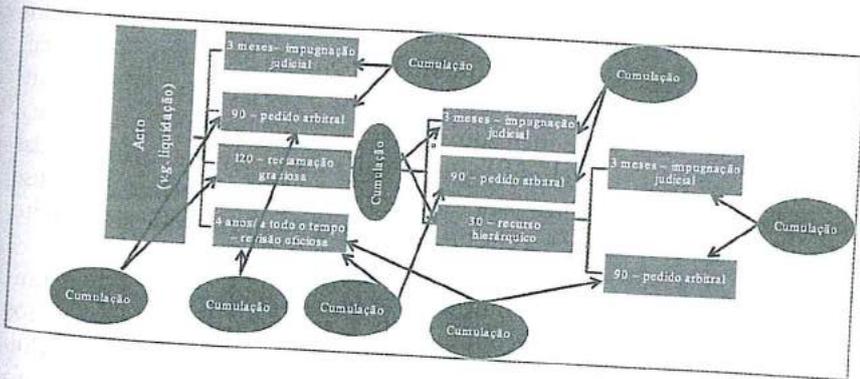
Por seu turno, enquanto a coligação de autores, é admitida no processo de impugnação judicial, exigindo para além da identidade dos fundamentos, de facto e de direito, invocados, idêntica natureza dos tributos a que se reportam os actos impugnados, no âmbito da arbitragem tributária a coligação de autores é possível nos mesmos termos em que é admissível a cumulação de pedidos, afastando-se, aqui também, a necessidade de estarem em causa tributos idênticos.

No que toca à ilegalidade da cumulação ou de coligação, o regime que prevê, para a situação de cumulação, que, após a notificação do juiz, deva ser indicado o pedido que se pretende ver apreciado no processo, sob pena de absolvição da instância quanto a todos os pedidos, é o que será aplicado subsidiariamente aos processos arbitrais tributários, de acordo com o RJAT.

Quanto à cumulação de pedidos há que atentar, designadamente, nas decisões CAAD 335/2016-T, de 2/12/2016, 720/2014-T, de 23.03.2015 e 757/2015-T, de 15.07.2016 e 712/2015-T, de 01.08.2016, que densificam conceitos indeterminados, como o das "mesmas circunstâncias de facto".

Quanto à coligação de autores, é de referir a decisão CAAD 224/2016-T, de 02.12.2016 sobre as "condições" para a coligação.

O regime da arbitragem tributária, em conjugação com o código de procedimento e de processo tributário, dá, assim, origem a situações várias, incluídas no quadro seguinte (sendo que os prazos carecem de revisão e de nova ponderação por parte do legislador):



3. A experiência de Cabo Verde: breve síntese do regime

3.1. A legislação

A arbitragem tributária no ordenamento jurídico cabo-verdiano foi, inicialmente, consagrada no Código de Processo Tributário [artigo 92.º], onde se estipulou que “*É permitida a arbitragem para a resolução de litígios em matéria tributária, nos termos que vierem a ser regulados por lei especial.*”.

A lei especial, a que se refere o Código de Processo Tributário, é a Lei n.º 108/VIII/2016, de 28 de Janeiro de 2016, mediante a qual é consagrado o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária.

Posteriormente, já no decurso do ano de 2018, foram aprovados diplomas complementares de concretização do regime, tais como o Código Deontológico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 20/2018 de 23 de Abril), e os diplomas relativos ao Centro de Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 25/2018 de 24 de Maio) e ao Regulamento das Custas em Matéria Tributária (Portaria n.º 32/2018 de 11 de Outubro).

3.2. A competência dos tribunais fiscais arbitrais cabo-verdianos

De acordo com o regime estabelecido, os tribunais arbitrais de Cabo Verde terão competência para dirimir conflitos que visem a apreciação da legalidade de actos de liquidação de impostos, taxas e contribuições.

Atendendo à ampla incidência da norma geral, o legislador cabo-verdiano sentiu a necessidade de elencar, numa lista - que parece ter um carácter taxativo -, quais as matérias que estão excluídas do âmbito de competência destes tribunais, pelo que, não poderão ser submetidas à jurisdição arbitral as pretensões dos sujeitos passivos relativas a: (i) actos tributários dos quais resultem receitas que sejam da titularidade da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental, (ii) actos emitidos ao abrigo das disposições do Código dos Benefícios Fiscais, relativas ao Centro Internacional de Negócios, (iii) pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação e a (iv) pretensões relativas à 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;

A par destas, exclusões em função da matéria, é ainda imposta uma limitação em função da utilidade económica do pedido, a qual, tanto quanto nos parece é transversal a todos os actos tributários em causa. Assim, ficam excluídas da jurisdição arbitral as pretensões cuja utilidade económica do pedido seja

superior aos seguintes montantes: (a) 10.000.000\$00 (dez milhões de escudos), nos primeiros cinco anos a contar da entrada em vigor do presente diploma e a (b) 20.000.000\$00 (vinte milhões de escudos), decorrido esse prazo.

3.3. A composição dos tribunais fiscais arbitrais cabo-verdianos

No que respeita à composição dos tribunais arbitrais, a norma vigente prevê a existência de tribunais colectivos, formados por três árbitros.

Deste modo, cada uma das partes designa um árbitro, sendo que ambos os árbitros designados procedem à escolha, por acordo, do árbitro presidente do colectivo.

Na eventual ausência de acordo entre os árbitros nomeados, o presidente do colectivo será designado pelo Conselho Deontológico, a pedido de um ou de ambos os árbitros.

As partes podem, ainda, optar por não designar árbitro e, nessa medida, requerer ao Conselho Deontológico que proceda a essa designação de entre os árbitros constantes da lista dos árbitros inscritos no Centro de Arbitragem Tributária.

3.4. Os árbitros

Da leitura conjugada do Regime da Arbitragem Tributária e, bem assim, do Código Deontológico, aprovado pelo Decreto-Lei 20/2018, de 23 de Abril, resultam os critérios que deverão estar reunidos para que possa existir a designação como árbitro.

Para integrarem a lista do Centro de Arbitragem Tributária, os árbitros devem ser escolhidos de entre os profissionais que, pelas suas qualificações formais e pela sua experiência profissional, ofereçam garantias de competência para o exercício das respectivas funções

Nesta senda, os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, devendo, assim, deter uma das qualificações seguintes: (i) ser profissionais com comprovada experiência na arbitragem; (ii) ser profissionais formados em arbitragem; ou (iii) ser licenciados, pós-graduados ou mestres nas áreas de direito, economia, gestão, contabilidade, auditoria e fiscalidade e ter frequentado com a classificação mínima de Bom, o curso de juízes árbitros, reconhecido por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças.

O Regime da Arbitragem Tributária de Cabo Verde faz, ainda, referência à obrigatoriedade de o árbitro presidente do colectivo ser uma pessoa que, pelo menos, detenha o grau de licenciado em Direito.

3.5. As decisões arbitrais

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 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.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária, 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 efectuar as diligências necessárias para dar cumprimento ao decidido.

A respeito das decisões arbitrais, é, ainda, curioso salientar a regra constante do Regime da Arbitragem Tributária que prevê a notificação às partes do projecto de decisão.

Com efeito, o regime em vigor estabelece a notificação das partes, pelo tribunal, do sentido da decisão e a possibilidade de estas se pronunciarem sobre o seu teor ou requerer o seu aperfeiçoamento podendo, designadamente, pronunciar-se sobre:

- i. a rectificação de qualquer erro material, de cálculo ou tipográfico ou outro de natureza idêntica;
- ii. esclarecimento de qualquer obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos;
- iii. a pronúncia indevida;
- iv. a omissão de pronúncia

Por outro lado, ma vez proferida a decisão arbitral, o regime parece prever um regime de quase irrecorribilidade, sendo poucas as situações em que tais decisões são susceptíveis de recurso para os tribunais judiciais, prevendo-se apenas casos excepcionais em que poderá haver recurso para o Tribunal Constitucional e para o Tribunal da Relação.

3.6. As custas da arbitragem fiscal em Cabo Verde

As custas associadas ao processo arbitral estão reguladas na Portaria n.º 32/2018 de 11 de Outubro, na qual são estabelecidos os valores devidos pela submissão dos litígios à jurisdição arbitral.

De acordo com o referido diploma legal, o valor das custas é calculado em função dos do valor da causa e da forma de designação do árbitro. Assim, nos casos em que as partes não optem pela designação de árbitro, o valor é definido mediante o valor da causa, tendo por referência um montante mínimo de 20.000 escudos e um valor máximo de 200.000 escudos.

Já nos casos em que as partes exerçam a opção pela nomeação do árbitro, o valor é definido mediante o valor da causa tendo por referência um montante mínimo de 60.000 escudos e um valor máximo de 600.000 escudos.

3.7. O conselho deontológico

Em complemento dos regimes relativos à tramitação processual é também aprovado um Código Deontológico da Arbitragem Tributária.

O referido código foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20/2018, de 23 de Abril, e foi concebido para assegurar, acima de tudo, a independência e neutralidade que devem pautar qualquer instituição que administre o poder jurisdicional.

Este Código Deontológico estabelece expressamente os parâmetros de conduta dos árbitros fiscais, mediante a implementação de um conjunto de impedimentos e deveres.

4. Aspectos particulares de ambos os regimes

Ao percorrermos os regimes que regulam a arbitragem tributária em Portugal e em Cabo Verde, notamos que ambos partilham de uma mesma base jurídica. Contudo, também, têm particularidades que os individualizam e que reflectem o ordenamento em que estão inseridos.

O elenco dos aspectos convergentes é bastante alargado, abrangendo desde os princípios que enformam o procedimento, até à forma como são delineados os efeitos derivados da decisão arbitral que venha a ser proferida e que põe termo à questão controvertida. Porém, existem normas características, de cada um dos regimes, que são demonstrativas da adaptação de alguns princípios gerais, comuns a ambos, à realidade jurídica que cada um visa regulamentar.

Assim, naturalmente, não encontra paralelo no regime cabo-verdiano de arbitragem a norma estabelecida em Portugal, que permitiu a transição dos processos de impugnação judicial em curso para a jurisdição arbitral. Tal facto, encontra justificação nos motivos que estiveram subjacentes à aprovação do regime português, o qual quis consubstanciar-se num meio alternativo que fosse apto a reduzir a pendência nos tribunais judiciais.

Em contraponto, não se encontra regra similar no regime português de arbitragem tributária, a norma prevista em Cabo Verde e que determina a notificação às partes de um projecto de decisão permitindo que estas se pronunciem sobre o conteúdo formal e substancial da “futura” decisão arbitral. Esta norma, especialmente num regime em que a recorribilidade da decisão arbitral é, por regra, excepcional, poderá revelar-se como uma forma de obviar

aos eventuais motivos que poderiam motivar um eventual recurso e, nessa medida, minimizar os efeitos que um regime menos abrangente poderia suscitar.

Outro ponto em que ambos os regimes se diferenciam é o da composição dos tribunais arbitrais. De facto, no regime cabo-verdiano apenas se prevê a possibilidade de criação de tribunais colectivos, ao passo que o regime português, dependendo do valor da acção, prevê que o tribunal arbitral possa ser singular.

Aliás, esta possibilidade – tribunal arbitral singular – tem suscitado algumas vezes críticas, as quais têm vindo a argumentar que tal realidade potencia uma maior disparidade das decisões e, conseqüentemente, a existência de soluções diferenciadas para problemas idênticos, sendo a principal razão, porventura, de alteração ocorrida mais recentemente no sentido de permitir recurso em caso de decisão contraditória.

5. O balanço e as conclusões

As informações disponíveis no seu *site*, revelam que, desde o seu início, o CAAD recebeu cerca de 3.600 processos, os quais se concretizam em mais de 840 milhões de euros de imposto, cuja legalidade foi posta em causa.

Dos 840 milhões de euros, 230 milhões foram discutidos em 2017.

Quanto aos dados existentes relativamente a 2018, o CAAD refere que deram entrada 709 processos aos quais, é, nesta data, possível somar, já, os 250 processos que deram entrada nos primeiros meses de 2019.

De acordo, também, com as informações disponibilizadas pelo CAAD, o primeiro trimestre de 2019 conta com um aumento do número de processos, tendo dado entrada mais 82 processos que no período homólogo do ano de 2018 (de Janeiro a Abril do ano passado entraram no CAAD 177 processos), a fazer antecipar novo crescimento do recurso a este meio de resolução de litígios entre a administração tributária e o contribuinte.

Os mesmos dados mostram também que, em cerca de 60% dos casos, o litígio é resolvido (total ou parcialmente) a favor do contribuinte, e os restantes 40% a favor da administração tributária. Repartição semelhante, de acordo com a OCDE, ao que acontece nas decisões tomadas pelos tribunais judiciais.

Tendo por referência, não só as decisões publicadas, mas, também, as estatísticas periódicas publicitadas pelo Centro de Arbitragem, os números revelam que o imposto mais discutido em Portugal é o IRC, sendo, nesta medida, as empresas quem mais recorrem à arbitragem enquanto forma de solução das disputas que as opõem à administração tributária.

Como atrás ficou dito, um dos grandes objectivos da instituição da arbitragem, enquanto meio alternativo aos tribunais tributários, foi o de admi-

nistrar a justiça em matéria fiscal de forma mais célere e eficaz. Este objectivo, no que respeita aos processos no CAAD, parece-nos, atentos os dados disponibilizados, que foi alcançado, sendo que o tempo médio de decisão está, à data, nos 4,5 meses. Não nos parece, porém, que o número dos processos que correm no CAAD, em razão dos que correm nos tribunais tributários, permitam dizer que se alcançou celeridade na justiça fiscal em geral, ou que a arbitragem fiscal irá resolver alguns dos problemas clássicos dos tribunais tributários, decorrentes da acumulação de processos.

Do ponto de vista técnico, as qualificações, altamente especializadas dos árbitros do CAAD, seja ao nível académico, seja do ponto de vista prático, têm ajudado a instituir a jurisprudência do CAAD como um ponto de referência do aconselhamento jurídico e das próprias instâncias tributárias superiores.

De notar é, porém, que as vozes mais críticas que tinham apontado como *calcanhar de Aquiles* deste sistema a impraticabilidade do sistema de recursos implementado, acima descrito e que era também incapaz, tal como estava gizado inicialmente, de resolver as contradições existentes em algumas das decisões arbitrais com objecto idêntico ou semelhante, deixam de fazer sentido em razão da alteração legislativa mais recente, acima evidenciada, e operada pela Lei 119/2019, de 18 de Fevereiro de 2019.

É, assim, apontado que, não raras vezes, a escolha entre o recurso à arbitragem tributária e o sistema jurisdicional ordinário dos tribunais tributários faz-se, não com base nos custos associados, na especialidade dos árbitros, ou na celeridade que se pretende conferir à disputa, mas, sim, com base na segurança que o sistema jurisdicional confere de recurso a um duplo (ou triplo) grau de decisão.

Não podendo, nem querendo, fazer tábua rasa das críticas apontadas ao processo arbitral, parece-nos que o mesmo esteve apto, nesta década de existência, a cumprir alguns dos seus mais ambiciosos objectivos - de celeridade, qualidade e imparcialidade - a que o regime instituído se propôs.

A decisão, por seu turno, em Cabo Verde, de introduzir a possibilidade de recurso à arbitragem em matéria tributária, tanto quanto nos parece, foi um marco importante na evolução da justiça tributária cabo-verdiana.

Tanto quanto nos parece, este sistema poderá vir a revelar-se como um ponto de captação de investimento internacional no país, na medida em que garante aos potenciais investidores um mecanismo célere e especializado que permitirá a resolução de eventuais litígios que possam surgir com a administração tributária. Nesta medida, e tendo por referência a evolução que este meio alternativo de resolução de litígios teve em Portugal, a expectativa é que a mesma se venha a revelar como uma ferramenta importante na modernização do sistema fiscal.

Por fim, e numa perspectiva de intercâmbio de conhecimento, temos vindo a afirmar que a criação de uma bolsa de árbitros internacional, formada junto da CPLP, poderia vir a revelar-se como uma experiência interessante para todos os ordenamentos jurídicos de língua portuguesa, nos quais a arbitragem tributária tem vindo, ou venha a ser, implementada, fomentando uma maior proximidade das soluções fiscais e, nessa medida, uma maior confiança dos investidores internacionais neste espaço económico, dominado pela língua portuguesa.