

Joao Ricardo Catarino e Luciano Gomes Fillipo

**Ainda a propósito da arbitragem no direito tributário
Um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites
em Portugal e no Brasil¹**

Joao Ricardo Catarino

Jurista. Doutor em Administração Pública. Professor no ISCSP /
UTL e no ISCAL. Jurisconsulto



Luciano Gomes Fillipo

Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Panthéon Assas-Paris 2.
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo



¹ O presente artigo constitui o texto de base que foi publicado em língua francesa, com várias alterações e aprofundamentos, no livro em homenagem ao professor Andrea Amatucci publicado no Vol. V da obra *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, editorial Themis e Jovene Editore, Bogotá, Nápoles, 2011. A obra de Andrea Amatucci não só inspirou a doutrina de muitos países europeus, a exemplo de Portugal, em cuja doutrina suas ideias se espalharam, mas atravessou o oceano para encontrar uma acolhedora receptividade no direito tributário brasileiro. Em particular, os autores destacam as suas valiosas contribuições para a *Revista de Direito Tributário*, criada em 1976 pelo professor Geraldo Ataliba. O *Trattato di Diritto Tributario*, coordenado por Andrea Amatucci, foi recebido tanto em Portugal como no Brasil como importante texto de consulta e acesso ao pensamento mais recente da doutrina italiana e europeia.

RESUMO

Muito se tem falado da arbitragem do direito tributário tanto em Portugal como no Brasil. No caso português, a sua implementação em 2011 veio representar uma opção interessante e sobretudo expedita, como meio alternativo para a resolução de conflitos numa área especialmente sensível para os cidadãos e o Estado.

Neste estudo discorre criticamente sobre algumas ideias estruturantes em que se fundam os sistemas tributários bem como sobre os limites ontológicos, abstratos e valorativos da figura. Aborda-se ainda o lugar da arbitragem como meio alternativo à resolução de conflitos nos sistemas onde, por norma, toda a justiça é pública e reservada de forma exclusiva aos tribunais.

Questiona se ainda se a arbitragem é, ou não, incompatível com as especificidades próprias do direito tributário e se ela pode ser aplicada às relações tributárias sem descaracterizar a ordem de valores que as suportam. Procura demonstrar que a arbitragem não é incompatível com os valores próprios dos sistemas tributários nem coloca em perigo a posição do Estado e o lugar do imposto nas sociedades contemporâneas. Finalmente, discorre-se sobre os desafios que a opção coloca.

Palavras- chave:

Arbitragem tributária

Garantias dos contribuintes

Resolução de conflitos fiscais

ABSTRACT

Much has been said of the tax law of arbitration in both Portugal and Brazil. In the Portuguese case, its implementation in 2011 has come to represent a particularly interesting option as an alternative mean to resolve conflicts in an area particularly sensitive to the citizens and the state.

This article focuses the ontological, abstract and evaluative limits of the figure. It also discusses the place of arbitration as an alternative means of conflict resolution in systems

where, typically, all justice is public and reserved exclusively to the courts. Finally, it approaches the challenges that the option places.

Key words:

Tax arbitrage

Guarantees of taxpayers

Tax dispute resolution

ÍNDICE

INTRODUÇÃO

I – ENQUADRAMENTO DO PROBLEMA

1.1 Evolução recente da arbitragem

1.2 A arbitragem e os valores fundacionais dos sistemas fiscais

II – O ESPAÇO DA ARBITRAGEM NO ESTADO DOS CIDADÃOS

2.1 A complexidade dos modelos sociais e as alternativas à resolução de conflitos

2.2 O lugar do cidadão no Estado social de direito – As garantias fundamentais substantivos e adjetivos do contribuinte nos ordenamentos tributários modernos

III – DESAFIOS DA ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.2 – Admissibilidade da arbitragem: as novas esferas de disponibilidade no direito tributário

3.3 Arbitragem e litígio

3.4 Arbitragem como direito potestativo à composição de litígios

3.5 Dos termos e das condições objetivas do acordo arbitral: interpretação da lei, vinculação e efeitos

3.6 A arbitragem como forma de extinção de litígios

3.7 A eficiência do sistema fiscal e a arbitragem

3.8 Aspectos regulados pela lei da arbitragem em Portugal e a regular no Brasil

CONCLUSÕES

BIBLIOGRAFIA

«Rendre la Justice n'est que la seconde dette de la société ; empêcher les procès est la première»
Constituantes franceses, 1790

INTRODUÇÃO

Discorrer sobre a possibilidade de introduzir no direito tributário novas formas de dirimir conflitos que se situem para além dos mecanismos normais, públicos, nuns casos administrativos, noutros judiciais, esbarra num conjunto de ideias pré concebidas que dificultam a análise do tema mas também o tornam aliciente.

Existem, na doutrina e na exegese próprias do direito tributário, algumas conceções estruturantes e princípios sedimentados que colocam o Estado numa posição de supremacia na relação tributária. Muitos invocam ainda a indisponibilidade do crédito tributário para obstar à possibilidade de acordo entre as partes como forma de alcançar a justa composição dos direitos e deveres tributários.

Pois bem, a realidade tributária não é imune à mudança, sendo de esperar que os novos desafios emergentes da globalização, da desintermediação, da desmaterialização e da deslocalização dos factos tributáveis a alterem profundamente. Como se está vendo, o Estado perde centralidade e vê-se obrigado a despir-se da sacralidade com que no plano fiscal se revestiu.

Por outro lado, os sistemas públicos de administração da justiça estão em crise. O manifesto atraso, injustificado e desproporcionado, com que se obtém uma decisão de fundo sobre um pleito judicial traduz-se numa perda de legitimidade e de confiança. Como consequência, assiste-se a uma forte tendência no sentido da sua desjudicialização.²

Este estudo discorre criticamente sobre algumas ideias estruturantes em que se fundam os sistemas tributários. Questiona se a arbitragem é, ou não, incompatível com as especificidades próprias do direito tributário e se ela pode ser aplicada às relações tributárias sem

² Trata-se de um fenómeno global que tem levado à adoção de mecanismos alternativos à justiça pública na Alemanha, na Itália, na França, nos Estados Unidos da América do Norte, entre outros. Veja-se PÉREZ, Juan Zornoza, *Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admissibilidad de los convénios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributário espanol*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 161-178.

descaracterizar a ordem de valores que as suportam. Procura demonstrar que a arbitragem não é incompatível com os valores próprios dos sistemas tributários nem coloca em perigo a posição do Estado e o lugar do imposto nas sociedades contemporâneas.

Evidencia que a integração da arbitragem no conjunto das garantias dos cidadãos e agentes económicos não afronta de forma inaceitável os valores estruturantes; que ela não representa uma rutura, mas uma evolução que se revela necessária em face dos desafios dos novos tempos e dos paradigmas mais recentes.³ Para o feito, efectua uma análise dos princípios directamente aplicáveis, analisa doutrina relevante, sobretudo após a publicação do Decreto-Lei português n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e estabelece conclusões tomando em conta o enquadramento teórico de suporte do direito dos tributos.

I – ENQUADRAMENTO DO PROBLEMA

1.1 Evolução recente da arbitragem

Ao contrário do que seria de supor, a arbitragem como meio de resolução de conflitos não é uma ideia nova no direito tributário. Todavia, ela tem sido institucionalizada muito mais por razões de ordem pragmática do que através da criação de uma dogmática e princípios teóricos internos claros e, até, exclusivos.

Ainda assim, no panorama internacional, as técnicas arbitrais para a resolução de conflitos na aplicação dos tributos vieram a merecer, desde finais do século XIX, uma atenção acrescida na lei e na doutrina, através das numerosas propostas de criação de tribunais de natureza arbitral, em especial para a resolução dos casos de dupla tributação, como aquelas que foram subscritas por Alessandro Garelli⁴, Guggenheim, Ludwig Von Bar, Pugliese, Van Hoorn, Michael e Emmen Riedel, entre outros.⁵ Depois, os trabalhos de organismos internacionais defenderam a arbitragem como meio de resolução de conflitos entre partes soberanas e outros sujeitos,

³ LE Gall considera que ela se tende a tornar um vestígio do passado. LE GALL, Jean Pierre, *Fiscalité et arbitrage*, Revue de l'arbitrage, 1994, n.º 1 p. 3-48.

⁴ Alessandro Garelli, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e Co., Torino, 1899.

⁵ Citados em especial por Gustaf-Lindencrona e Nils Mettson, *Arbitration in Taxation*, Kluwer, 1981. Cabe notar que no início da década de noventa do século passado, poucos acordos para eliminar a dupla tributação previam expressamente a arbitragem como meio de resolução de conflitos. Actualmente, a situação inverteu-se e a própria OCDE a defende na sua Convenção Modelo, consagrando regras específicas sobre o tema. Ainda assim, alguns desses acordos possuem apenas uma referência breve; outros possuem regras mais detalhadas.

incluindo particulares e empresas, particularmente no domínio do direito internacional público e comercial.⁶

O FMI e a ONU criaram, no âmbito das respectivas esferas, textos convencionais reguladores de conflitos em matéria fiscal internacional. A Lei-Modelo sobre a Arbitragem Comercial Internacional adotada pela CNUDCI, em 1985, constituiu um importante fator de harmonização dos regimes nacionais da arbitragem transnacional. Para além dela, existe hoje a Convenção sobre Conciliação e Arbitragem no quadro da Conferência para a Segurança e Cooperação na Europa – CSCE, concluída em Estocolmo em 15 de Dezembro de 1992. A ONU, de resto, consagra na sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação, o procedimento amigável como forma de resolução de conflitos.

No âmbito europeu, inúmeras regras, tais como as constantes da Convenção 90/436/CEE sobre a eliminação da dupla tributação em caso de correção dos benefícios de empresas associadas, estabelecem soluções que possuem características de um procedimento amigável e de um procedimento arbitral.

A OCDE, através do Comité dos Assuntos Fiscais, tem vindo a prestar uma atenção acrescida à temática, estabelecendo no artigo 25.º da Convenção Fiscal Modelo sobre o Rendimento e o Património um procedimento amigável no seio do qual pode adotar-se a arbitragem como forma de resolução de conflitos. É de esperar que a matéria evolua significativamente nos próximos anos.

A tendência recente vai no sentido de os Estados adoptarem mais extensamente a transacção como forma de resolução de conflitos visando a extinção do litígio e do crédito tributário. Os meios alternativos de resolução de litígios vêm ganhando cada vez mais espaço nos ordenamentos jurídicos modernos. Fala-se, por exemplo, de *concordato fiscal* no México. Na Itália, fala-se tanto do *concordato tributário*⁷ quanto do *arbitrato*. Igualmente há na França os

⁶ De facto, tanto a Câmara de Comércio Internacional (CCI) como a OCDE e até a International Fiscal Association recomendaram aos governos a aceitação da arbitragem como forma de resolução de conflitos tributários internacionais. A Assembleia-Geral das Nações Unidas recomendou a todos os Estados-Membros que tivessem em conta este modelo na formulação ou revisão da sua legislação sobre arbitragem.

⁷ Esta denominação lata compreende, no ordenamento italiano, vários mecanismos como La programmazione fiscale; L'autotutela, L'aquiescenza; Adesione o conciliazione; L'accertamento com adesione e La conciliazione guidiziale.

agréments fiscaux, bem como a *arbitrage*. Já nos EUA, encontra-se os *closing agreements* e a *arbitration*.⁸

1.2 A arbitragem e os valores fundacionais dos sistemas fiscais

Todavia, a figura continua a suscitar algumas perplexidades dogmáticas e de ordem prática de que aqui se procura dar conta. Todavia, os sistemas fiscais continuam a assentar em postulados constitucionais valorativos próprios do Estado demo-liberal.⁹ Mas os princípios fundamentais criados pela dogmática liberal não forneceram uma garantia efectiva da posição substantiva ou processual dos cidadãos na relação tributária.

Os princípios do consentimento prévio no lançamento do imposto, do primado da lei ou da legalidade, da reserva de lei, da igualdade, da moderação dos impostos e da capacidade contributiva, entre outros, não constituem hoje uma efectiva garantia contra os excessos de Estado e os elevados níveis de carga tributária.

A reserva de lei é frequentemente objeto de abuso na forma como se legisla. A igualdade fiscal é ferida não apenas pelo carácter tendencialmente regressivo dos impostos sobre o consumo como pelas taxas nominalmente progressivas dos impostos sobre o rendimento.¹⁰ Os níveis de carga fiscal há muito que deixaram de ser moderados. A capacidade contributiva é apenas um índice indicativo de tributação.

Por seu lado, as modernas sociedades são intrinsecamente plurais, envolvendo uma diversidade de interesses que surgem nelas protagonizados por distintos grupos sociais, sendo que cada um deles procura reivindicar junto do Estado a máxima satisfação das suas

⁸ Sobre a arbitragem no direito italiano veja-se CLAUDIO CECCHELA, *L'arbitrato*. Torino: UTET, 1991 ; MARIO CHITI, *Le forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione*. Rivista italiana di diritto pubblico comunitário, Milão, n.º 1, 2000; MARIA LAURA CONSOLAZIO, *L'accertamento con adesione del contribuente*. Rassegna Tribuaria, Roma, n.º 1, Janeiro / Fevereiro, págs. 64-68, 1997; NICOLA AICARDI, *La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri*. Rivista trimestrale di diritto pubblico, Milão, n.º 1, 1997. Sobre a arbitragem no direito francês, veja-se: GEFFROY, Jean-Baptiste. *Grands Problèmes Fiscaux Contemporain*, Paris, PUF, 1993, pp. 604 et s. ; JEAN-CLAUDE MARTINEZ, *Le Statut du Contribuable*, Tome I, Paris, LGDJ, 1980, pp. 59 et s.

⁹ É o caso, nomeadamente, quanto aos limites do tributo, à legitimidade da sua votação e lançamento anual, à capacidade contributiva e ao conteúdo da lei de imposto. Na verdade, o consentimento é meramente formal uma vez que os cidadãos não se acham efectivamente representados nos parlamentos nacionais. Esta problemática tem pleno relevo na acção financeira e tributária dos Estados e dos governos.

¹⁰ Veja-se, por todos, CLÁUDIA BRAZ e JORGE CORREIA DA CUNHA, O efeitos redistributivos do IVA em Portugal, Boletim do Banco de Portugal, Janeiro, Lisboa, 2009.

pretensões particulares. Isto tem também plenos reflexos no modelo de imposição tributária, - incidência e benefícios ou incentivos tributários – e nas prioridades dos gastos públicos.

O Estado tem-se aberto à democracia participativa, assumindo-se como interlocutor junto desses grupos económicos e sociais, muitas vezes elevados ao estatuto de parceiros sociais, exercendo um poder que assume características negociais e levando por diante a designada concertação social.¹¹

Esta leva à transferência do protagonismo de certos grupos de interesses para dentro da esfera de acção pública e à criação de formas de governação partilhada, de codecisão ou de negociação legislativa.

Vários Estados implementaram já, no plano interno, medidas tendentes a facilitar a justa composição dos conflitos. É o caso da arbitragem no direito civil, no direito comercial e, mais modernamente, no direito administrativo. Mais rara é a sua admissão no direito tributário interno, invocando fundamentos repetidos embora, a nosso ver, improcedentes.

II – O ESPAÇO DA ARBITRAGEM NO “ESTADO DOS CIDADÃOS”

2.1 A complexidade dos modelos sociais e as alternativas à resolução de conflitos

Segundo John Rawls, a mais fundamental e permanente característica de uma cultura política democrática, pública, é o pluralismo razoável¹². A teoria da justiça de Rawls reporta-se a um contrato hipotético segundo o qual a cada pessoa deve reconhecer-se um conjunto de direitos que corresponda às liberdades básicas existentes para todos, que seja compatível com as liberdades reconhecidas aos demais. Para Rawls uma sociedade justa deve ter um Estado bastante ativo cujas instituições fundamentais deveriam contribuir para a tarefa primordial de

¹¹ Não se trata de um processo *ad hoc* mas da institucionalização da governação concertada em nome da paz social. Veja-se PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, Principia, 2001, Cascais, págs. 205 e 211 e segs.

¹² A resposta em Rawls surge apoiada na ideia estruturante de que as relações políticas são relações entre pessoas agindo num quadro institucional perene (embora não imutável) e que o Estado possui um poder coercitivo capaz de manter certa ordem. Tal quadro torna viável o liberalismo político onde os *valores da justiça* se materializam nos princípios da igual liberdade política e civil, na igualdade de oportunidades e no respeito mútuo. Além destes, Rawls identifica os *valores políticos* que articuladamente conformam o ideal político-liberal, os quais podem ser prosseguidos por quaisquer cidadãos enquanto corpo colectivo. Na verdade, Rawls parte do pressuposto de que existe uma ideia intuitiva básica implícita na cultura das democracias que descreve a sociedade como um sistema de cooperação entre sujeitos livres e iguais. GISELE CITTADINO, *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*, Lumen Iuris Editora, pág. 82, 3.ª edição, Rio de Janeiro, 2004.

respeitar as pessoas em suas circunstâncias básicas, ainda que sejam diferentes as suas aptidões e capacidades.

Tal pluralismo significa que os indivíduos não possuem todos os mesmos interesses. Isso torna o conflito social inevitável, requerendo meios para o dirimir, influenciando o modo de acção dos Estados. O “conflito razoável” é, pois, um dado inato de sociedades partilhadas, onde se espera que todos possam ter um papel actuante e instituições adequadas à regulação de interesses opostos.¹³

A administração da justiça é hoje exclusivamente pública. Os sistemas judiciais públicos aprofundaram o Estado de Direito democrático, mas limitaram o papel e a voz dos cidadãos livres e responsáveis. O monopólio da justiça pública, como se tem visto, não representa a garantia de uma boa administração da justiça por várias razões.

Os cidadãos e os agentes económicos gozam, em geral, de um conjunto alargado de garantias, visando uma tutela efectiva de direitos violados. Mas algumas dessas garantias são meramente formais.¹⁴ Elas carecem, muitas vezes, de eficácia prática. Noutras, a administração tributária não efectua uma real apreciação de fundo dos argumentos dos contribuintes nem procede à sua efectiva valoração.

Perante a complexidade e o pluralismo das relações e modelos sociais entre cidadãos cada vez mais esclarecidos, livres e determinados, a limitação das escolhas dos cidadãos no plano da justiça não tem hoje qualquer fundamento por várias razões: a administração pública da justiça não cobre toda a realidade social; está longe de satisfazer as necessidades sociais; é lenta, cara, e ineficiente; é fonte de custos burocráticos que pesam até nas decisões dos investidores externos.

¹³ As instituições são chamadas a responder às mais variadas solicitações dos inúmeros sectores da vida colectiva, gerando um fenómeno de competição entre interesses concorrentes e ou antagónicos. Trata-se, em certo sentido, da institucionalização do conflito como paradigma das sociedades democráticas: de um conflito que se afirma como a condição normal das relações entre partes, assente na diferença e dissemelhança subjacentes ao normal funcionamento das instituições.

¹⁴ É o caso, em Portugal, do *direito de audição prévia* onde, na maioria das vezes, a administração tributária não muda a sua posição inicial nem o teor do acto tributário que pretende praticar. Uma outra garantia consagrada na lei portuguesa, utilizada em caso de *fixação por métodos indirectos da matéria tributável*, tem uma eficácia prática muito reduzida, sendo raros os casos em que é dada razão ao contribuinte. Nesta garantia processual cada parte designa um perito assistidos por um terceiro perito independente. Mas não existe uma verdadeira paridade de partes. A administração fiscal pode sempre discordar da posição dos peritos e impor a sua própria vontade final. O acordo das partes traduz, muitas vezes, uma solução negociada: a aceitação do pagamento de alguma medida de imposto. Constitui uma solução pragmática mas não necessariamente mais justa. Cfr. artigos 91.º e 92.º da LGT – Lei Geral Tributária portuguesa.

Por outro lado, existem meios alternativos de resolução de conflitos que podem, com vantagem, satisfazer a necessidade de realização da justiça de forma socialmente respeitada, mais eficiente, mais célere, mais adaptada aos novos contextos sociais e menos cara. Efectivamente, a arbitragem é geralmente considerada um meio célere, mais informal, económico e justo de administrar e realizar a justiça. Quando enquadrada num quadro normativo claro e completo é uma opção merecedora de especial confiança e boa aceitação para a solução de diferendos, a realização da justiça e a promoção da paz social.

2.2 O lugar do cidadão no Estado social de direito – As garantias fundamentais substantivos e adjetivos do contribuinte nos ordenamentos tributários modernos

Em tese geral, a arbitragem surge no direito tributário num contexto evitamento de conflitos ou de resolução de conflitos ou entre Estados soberanos ou entre esses Estados e os cidadãos. No primeiro caso temos a arbitragem internacional; no segundo o procedimento arbitral interno.

Num caso e noutro é o lugar dos cidadãos e dos demais agentes no sistema social, político e económico que se procura respeitar, garantindo a sua participação nos procedimentos públicos em que tenham interesse e uma forma de justa composição de conflitos onde as jurisdições nacionais não podem decidir. É assim que faz sentido falar de mecanismos que salvaguardem tal direito de participação dos cidadãos.¹⁵

Os ideais liberais instituiriam um primeiro conjunto de valores inerentes à pessoa humana fundamentais, tais como a propriedade privada, a igualdade, a integridade moral e física contra atos invasivos dos poderes públicos e o sufrágio universal.

Logo depois estes foram alargados aos direitos que se materializam numa prestação da sociedade política a favor do sujeito, como é o caso dos direitos laborais, ao trabalho, à habitação e à educação, impondo ao Estado políticas concretas de promoção de tais interesses e das correspondentes condições sociais.

¹⁵ Mas nem sempre foi assim. Historicamente o papel dos cidadãos nos sistemas sociais e políticos foi muito reduzido, com raras excepções. Vários momentos determinantes criaram impulsos notáveis como é o caso das revoluções inglesa (1640), americana (1779) e francesa (1789) alteraram profundamente a visão clássica do conceito de justiça e de organização do modelo social, própria do Estado estamental ou de classes.

Mais tarde, foram consagrados nas Constituições políticas os direitos de *terceira geração*¹⁶, relativos à plena participação dos cidadãos na construção dos modelos sociais, na atividade e nas decisões do Estado, instituindo-se o referendo e outros mecanismos de consulta popular.¹⁷ Tais direitos têm sido complementados, no Direito administrativo, pelo estabelecimento de mecanismos de audição prévia dos sujeitos diretamente interessados na decisão dos órgãos do poder público.¹⁸

Em Portugal, todo o procedimento administrativo suscitado pelos particulares onde seja necessária a tomada de decisão que afete os seus interesses concretos, impõe ao órgão decisor o dever de lhe comunicar previamente o sentido previsto da decisão, para que se manifeste, expondo as suas razões de facto e de direito. O órgão decisor fica obrigado a pronunciar-se sobre as razões invocadas e a indicar expressamente com que fundamentos de facto e de direito delas se afasta.

Quanto ao Brasil, apesar da sistemática ser diferente, o resultado final é o mesmo. De fato, não há no ordenamento brasileiro o dever de comunicação prévia do procedimento administrativo. Contudo, uma vez estabelecido o ato administrativo de maneira unilateral, o administrado pode exercer o direito constitucional de petição, contestando seus fundamentos de fato e de direito. A Administração Pública fica, assim, obrigada a se manifestar sobre os argumentos invocados, devendo sua decisão ser fundamentada, sob pena de nulidade.

¹⁶ Os direitos da pessoa de primeira geração eram os direitos individuais, nestes se incluindo os direitos contra o Estado e contra os outros, o direito de propriedade e os frutos desta, o direito à segurança e o direito a trabalhar, o direito à privacidade, o direito à integridade física, etc. Eram esferas de autonomia dos indivíduos perante o Estado e perante os outros, direitos de exclusão de outrem da esfera do titular. Direitos de segunda geração são os direitos sociais da pessoa humana: o direito de exigir uma prestação da sociedade, como o direito à habitação, o direito à educação, etc. Hoje, os direitos da pessoa humana de terceira geração são os direitos de participação na actividade política e administrativa do Estado. As três gerações coexistem no mesmo meio social. Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, IVES GANDRA SILVA MARTINS, *O Direito Contemporâneo em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2004 e editora Saraiva, São Paulo, 2004; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *As dimensões do direito contemporâneo luso-brasileiro e a crise mundial*, Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 45, págs. 14 a 20, Abr./Jun. 2009; Diogo Leite de Campos, *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006.

¹⁷ Em Portugal, a Lei fundamental consagra no seu artigo 268.º a garantia aos administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente protegidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

¹⁸ Mais recentemente os ordenamentos jurídicos alargaram o dever público de informação não apenas dos indivíduos directamente interessados mas também dos que possam vir a ser afectados pelas suas decisões. É o caso da destinação a dar a espaços públicos, nas prioridades no dispêndio dos recursos públicos (v. g. mais policiamento ou mais investimento na educação) ou na definição das prioridades, sobretudo dos governos locais, cuja acção é mais directamente sentida pela comunidade envolvente.

Tais direitos de participação na atividade político-administrativa do Estado resultam da progressiva densificação de uma ideia de cidadão-contribuinte como ser integral, consciente dos seus direitos. Assim se alcança uma ideia de justiça efetiva na tributação, no respeito pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da generalidade do imposto e do consentimento: os impostos, se não-de ser consentidos não-se também de ser plena e efetivamente discutidos.¹⁹

O modelo tradicional de consentimento ao imposto, fundamentado no princípio democrático (participação indireta na elaboração da lei de imposto) cede lugar ao fenómeno da adesão ao imposto ou pós-consentimento (*consentement en aval*) – de acordo com a terminologia proposta por Jean-Claude Martinez, tendo em vista a crescente fragilização das democracias modernas que não mais conseguem representar com fidelidade os interesses populares.²⁰

Assim, observa-se um interesse crescente pelas formas de participação do contribuinte na aplicação das leis fiscais, de forma a facilitar sua adesão às regras já existentes. Exemplo dessa necessidade de participação efetiva dos cidadãos é o desenvolvimento das ideias sobre a psicologia fiscal de que tratam Günter Schmöelders, Henry Laufenburger e Jean Dubergé, representantes, respetivamente, das doutrinas alemã, suíça e francesa.

III – LIMITES E DESAFIOS DA ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 - A arbitragem e figuras afins: a conciliação e a transação

As jurisdições designam genericamente por arbitragem o processo de submissão de um litígio a um Tribunal arbitral. Em âmbito geral, a arbitragem pode ser definida como o meio, a técnica ou o procedimento de resolução de conflitos, muitas vezes não autónomo mas instrumental de um outro procedimento, através de um ou mais árbitros cujos poderes resultam

¹⁹ Se o imposto é visto, na prática política, como uma realidade da estrutura inata do Estado, ao invés de uma manifestação da vontade popular lucidamente consentida para a prossecução e satisfação das necessidades colectivas, isso significa que existe uma natural tendência para a sua efectivação através dos órgãos do Estado. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, Coimbra editora, Coimbra, 2003. O facto é que as garantias derivadas do princípio político e da ideia mais primitiva de consentimento prévio sob a forma de lei provinda do órgão representativo de todos os cidadãos revelaram-se insuficientes. Com isso, sentiu-se a necessidade de alargar a participação efectiva dos cidadãos ao momento concreto da aplicação da lei de imposto.

²⁰ JEAN-CLAUDE MARTINEZ et PIERRE DI MALTA. *Droit fiscal contemporain. Tome 1, L'impôt, le fisc, le contribuable*. Paris: LITEC, pág. 30. Acresce que a aplicação de disciplinas como a psicologia e a sociologia ao direito fiscal visa justamente corrigir a lacuna que a mera participação democrática na elaboração das leis deixa na relação entre o fisco e o contribuinte.

de uma convenção ou acordo prévio entre os interessados, pelo qual se estabelece certa realidade de facto ou se interpreta certa lei, sem que estes possuam os poderes de império associados ao Estado e às demais pessoas coletivas de Direito público.²¹

A transação é uma figura típica do direito civil tida como o contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões. Ela pode ser extrajudicial ou judicial e não pode versar sobre direitos indisponíveis.

A conciliação é igualmente permitida pela generalidade das jurisdições, no decurso de uma ação judicial, como forma de colocar os litigantes de acordo em relação a todas ou algumas das questões suscitadas no processo, mediante acordo que pode envolver alguma medida de transigência em relação ao que cada um pretende.

A arbitragem e a transação aproximam-se pelo facto de ambas serem formas de resolver ou de evitar um litígio. Mas distinguem-se pelo facto de na primeira se visar o estabelecimento de realidades ou direitos não definitivamente consolidados, ao passo que, na segunda, se tratar de condescender sobre realidades ou direitos conhecidos, que ambas as partes reclamam como seus.

A conciliação não se confunde com nenhuma das outras figuras desde logo porque ela ocorre sempre no âmbito de litígios em marcha, aos quais o juiz da causa pode pretender pôr termo através de acordo prévio a uma decisão final.

Hoje em dia a generalidade das jurisdições admite a arbitragem como forma de dirimir questões relativas a contratos e atos administrativos relativos à sua execução, a questões de responsabilidade civil extracontratual e a questões relativas a atos administrativos que possam ser revogados com fundamento na sua invalidade.²²

A lei portuguesa e brasileira distinguem diversas formas de arbitragem.²³ Todos se inscrevem na ideia geral de mediação, que congrega o sentido de um procedimento flexível através do

²¹ RENÉ DAVID, *L'arbitrage. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso en cuestiones tributarias*, Buenos Aires, La Ley de 192. Segundo CHARLES JARROSSON, ela é a instituição pela qual um terceiro soluciona um litígio entre duas ou mais pessoas, exercendo a função jurisdicional que lhe haja sido confiada por elas, *La notion d'arbitrage*, Librairie général de droit de jurisprudence (LGDJ), Paris, 1987, p. 372.

²² É esse o caso do artigo 180.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos portugueses.

²³ É o caso da arbitragem convencional, quando resulta de uma cláusula entre as partes de recurso ao compromisso arbitral; a arbitragem institucionalizada, quando seja realizada por entidades a que o Governo outorgue competência para o efeito, como é o caso da arbitragem obrigatória, da arbitragem necessária e da arbitragem sobre serviços mínimos durante a greve; a arbitragem internacional, quando respeite a interesses do comércio internacional. (Em Portugal vigora a Lei n.º 31/86 de 29 de

qual o mediador ajuda as partes a entender quais são os seus pontos fortes e fracos no processo de modo a criar um ambiente propício ao acordo. A arbitragem não é permitida no direito tributário brasileiro e português para resolver questões fiscais internas, embora existam alguns mecanismos de defesa que partilham de algumas das suas características.²⁴

A lei brasileira, por seu turno, distingue apenas entre arbitragem “de direito” ou “de equidade”.²⁵ Trata-se de uma classificação que diz respeito aos fundamentos da decisão proferida em sede de arbitragem. “De direito” é aquela em que os árbitros decidirão a controvérsia fundamentando-se nas regras de direito. Já arbitragem “por equidade” é aquela em que o árbitro decide a controvérsia fora das regras de direito de acordo com seu real saber e entender. Poderá reduzir os efeitos da lei e decidir de acordo com seu critério de justo. Para que o árbitro possa decidir por equidade, as partes devem prévia e expressamente autorizá-lo.

3.2 – Admissibilidade da arbitragem: as novas esferas de disponibilidade no direito tributário

A possibilidade de recorrer à arbitragem como forma de resolver conflitos é frequentemente negada no direito fiscal embora um número crescente de Estados a venha adotando. O fundamento mais comum é o de que a relação tributária e o imposto que dela resulta são indisponíveis.²⁶

Em Portugal a lei fundamental estabelece que os impostos são criados por Lei da Assembleia da República e que os créditos tributários são indisponíveis (artigos 103.º e 165.º n.º 1 al. i). Na verdade, quando nela se estabelece que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, diz-se também o facto inverso: que todos

Agosto, Lei 31/86, de 29 de Agosto, ambas posteriormente alteradas, e Decreto-Lei n.º 709/2003, de 4 de Agosto Decreto-Lei n.º 259/2009, de 25 de Setembro, sobre a arbitragem nas relações laborais)

²⁴ No caso português, o meio mais saliente é o *pedido de revisão da matéria tributável*, previsto nos artigos 91.º e seguintes da LGT – Lei Geral Tributária. Em Portugal, só em 2011 foi publicado o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, consagrando a arbitragem tributária no sistema jurídico português.

²⁵ Art. 2º, da Lei n.º 9.307, de 23.09.1996.

²⁶ A doutrina francesa recorre a outro argumento para explicar a insusceptibilidade de resolução arbitral das controvérsias fiscais, invocando o carácter de ordem pública da matéria. Criticando esta ideia, pode ler-se PASCAL ANCEL. *Arbitrage et ordre public fiscal, Arbitrage et fiscalité*, Revue de l'arbitrage, 2001, n.º 2 p. 269-288. Neste sentido, por exemplo, ALLAN RANDOLPH BREWER CARIAS defendeu que “no podría válidamente celebrarse una renuncia al ajercicio de la competencia tributaria y sancionadora, que es obligatoria para la administración y de orden público” in *Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias*, em *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario* n.º 1 ao n.º 50, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 171-210.

são obrigados a pagar os impostos que hajam sido criados segundo tal processo formal de criação. Todavia, o lançamento de impostos exige a criação de mecanismos de reacção contra a intenção de tributar. Alguns destes aproximam-se da arbitragem.²⁷

A indisponibilidade do crédito fiscal decorrente do princípio da supremacia do interesse público²⁸ é também muito frequentemente citada por parte da doutrina brasileira como óbice à realização do procedimento arbitral no âmbito tributário.²⁹ Outros ainda negam admiti-la no direito tributário invocando a plena vinculação da actividade administrativa.³⁰

Os impostos são um atributo de soberania, uma manifestação de *maxima publica potestas* facto que, para alguns, poderia fazê-los escapar à competência dos árbitros.³¹

Todavia, isso não impede a utilização de conceitos indeterminados em normas e regimes substantivos concretos, disciplinadores da relação tributária, nem o recurso à discricionariedade técnica. Não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados.

²⁷ É o caso da reacção contra o apuramento de matéria tributável por métodos indirectos. Nestes casos, em virtude das menores certezas da administração fiscal, no apuramento por via indirecta, a lei permite que o contribuinte a ponha em crise, reclamando contra tal fixação. No caso, cada parte nomeia um árbitro e pode ainda ser nomeado um árbitro independente. Em qualquer dos casos, a administração pode não aceitar o acordo arbitral, mas havendo acordo aceite o contribuinte não pode reagir contra a liquidação de imposto efectuada (v. g. através da impugnação judicial) com base na matéria resultante do acordo.

²⁸ Lei n.º 9.784/99, art. 2.º, § único, II.

²⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário* (Orgs.: O. O. SARAIVA FILHO e V. B. GUIMARÃES), Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 78 e ss.

³⁰ Chegou a defender-se que o *princípio da legalidade tributária* se traduziria no *princípio da tipicidade fechada ou taxativa*, segundo o qual em direito tributário se deveria excluir o uso de conceitos indeterminados, vagos ou elásticos. Neste sentido, veja-se, ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1978, p. 124 e 125; *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, Editora RT, São Paulo, p. 11. Sobre o mesmo e a evolução posterior veja-se ALFONSO TESAURO, *Le Giurisdizioni Speciali e le Commissioni Tributarie*, Nápoles, 1956. Entre nós, desde logo se pronunciou ARMINDO MONTEIRO, *Introdução do Estudo do Direito Fiscal*, Lisboa, 1951, e *Lições de Direito Fiscal*, 3 vols. s. d. Veja-se também SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário e Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspectiva Constitucional*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 310/312, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984. Antonio Berliri procurou uma escatologia referindo-se a seis categorias de factos com relevância tributária, a saber: (1) a percepção ou a disponibilidade de um rendimento; (2) a propriedade ou a disponibilidade de um bem; (3) a produção ou o consumo de um bem; (4) a participação em algum negócio, qualquer que seja a natureza do rendimento obtido; (5) a importação de bens; (6) o exercício de uma actividade. Veja-se ANTONIO BERLIRI, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, A. Giuffrè Editore, Milão, 1965, 1980; *L'imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche: lezioni tenute nell'anno accademico 1975-1976 nella Facoltà di economia e commercio della Libera università internazionale Pro Deo*, A. Giuffrè Editore, Milão, 1977; *Principi Generali del Diritto Tributario*, A. Giuffrè Editore, Milão, 1952/1962, de que existe tradução em castelhano, *Principios de Derecho Tributario*, in *Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, Madrid. KARL LARENZ, *Metodologia da ciência do direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 3.ª edição, Lisboa, 1997.

³¹ Neste sentido veja-se IBRAIM FADLADAH, *Arbitrage internacional et litiges fiscaux*, Revue de l'arbitrage, n.º 2, 2001, p. 299-310. PASCAL ANCEL em *Arbitrage et ordre public*, obra citada, 2001, p. 269-288 discorre: “Um Tribunal arbitral não pode evidentemente julgar um litígio entre o contribuinte e a administração: a regulamentação *jus-tributária* como universo jurídico indissociável do *imperium* do Estado a tanto se oporia”.

Como bem o sublinhou Castanheira Neves³², ocorre uma espécie de indeterminação imanente de todos os conceitos, pelo que o problema não é tanto de natureza mas de grau de indeterminação.³³ Sendo assim, não vemos como as objecções da indisponibilidade do crédito tributário e da plena vinculação da actividade administrativa possam proceder.³⁴

A compatibilidade da arbitragem deve ser admitida uma vez que o Direito tributário deixa de se configurar como uma área de rigorosa vinculação legal. As relações fisco-contribuinte deixaram de se desenvolver num sentido rigorosamente vertical para passarem a mover-se em *espaços de disponibilidade*, isto é “*zonas de acordo*”.³⁵

É o caso dos contratos fiscais³⁶, dos conceitos indeterminados, das margens de livre apreciação, dos espaços verdadeiramente discricionários atribuídos à administração tributária por razões de praticabilidade e de maior liberdade na aplicação na lei fiscal. É também o caso da aplicação de métodos de determinação indirecta do rendimento em que se permite a participação, o diálogo e, de algum modo, o ajuste das realidades com o contribuinte.³⁷

³² ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito, ou o Problema Metodológico da Juridicidade*, Digesto, Vol. I, Coimbra, 1967, págs. 135, 136 e 140 a 146 e 158.

³³ São conceitos indeterminados, segundo Alberto Xavier, aqueles em relação aos quais o órgão aplicador da norma carece de descobrir o respectivo conteúdo em vista à segurança jurídica, pelo que nele se contém tanto os conceitos indeterminados *strictu sensu* como os conceitos indetermináveis. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza...*, obra a local citado, pág. 334 e também *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 75, onde defendeu que o princípio não pode ser relegado para plano secundário, sob pena de se transformar num conceito extra jurídico, vago e insusceptível de aferição concreta. Veja-se ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007. KARL ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Fundação Calouste Gulbenkian, 1972, p. 173.

³⁴ Neste sentido, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária, Estado social e escolha individual*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 395 e segs.

³⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Certeza e segurança no Direito Tributário: a arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 65, Setembro de 2005, p. 313-325, afirma: “a afirmação dos Estado de Direito como um Estado-dos-cidadãos... tem vindo a reflectir-se no Direito Tributário. (...) Tende a desaparecer a ideia de acto tributário: as relações entre a administração e o contribuinte estabelecem-se entre duas partes paritárias e independentes”.

³⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Studia juridica, n.º 5, Coimbra, 1994. BERNARD HANOTIAU, *L'arbitrabilité et la favor arbitrandum: un réexamen*, journal du droit international, ano 121, 1994, n.º 4, Outubro/Dezembro, p. 899-966.

³⁷ GEMA BLASCO MARTINEZ, *Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad ou de contabilidad incompleta*, in *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 206-215; TULIO ROSEMBUIJ, *La resolución alternativa de conflictos tributarios*, in *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 110. TORREGROSA CARNÉ, *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*, in *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 239-260; JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, in *Convencion y arbitraje en el Derecho tributário*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 263-265.

Seja como for, parte da doutrina põe em relevo que o facto tributável, ou seja, o facto da vida real relevante para efeitos tributários, uma vez encaixado no âmbito da previsão da norma fiscal de incidência, desencadeia, *ope legis*, isto é, por força de lei e de forma automática, o dever de suportar o correspondente encargo ou sacrifício patrimonial. A lei geral tributária portuguesa (LGT), uma Lei-quadro contendo um conjunto de princípios fundamentais em matéria fiscal, estabelece de forma expressa o princípio da indisponibilidade do crédito tributário por ato de um órgão da administração, na linha do que já se vinha consagrando na doutrina e na jurisprudência.³⁸

Uma vez que os impostos são estabelecidos por razões de ordem pública, só a lei criadora do imposto pode estabelecer critérios da sua dispensa ou renúncia. Em todos os demais casos, não pode o órgão do poder público, qualquer que ele seja, dispensar ou renunciar os créditos tributários que resultem da lei. Outras jurisdições possuem regras ou princípios semelhantes no respeito pelos princípios da legalidade tributária, do consentimento e da prossecução do interesse público.

Parte da doutrina brasileira chama a atenção para o fato de a arbitragem ser apenas um sistema ou forma extrajudicial de resolução de litígios, que não representa necessariamente dispensa ou renúncia de créditos tributários. É o caso notadamente de Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Alexandre Luiz Moraes e Castro. Segundo os autores, “(...) a arbitragem jamais pode ser considerada como ‘um benefício’ (na aceção de vantagem unilateral) para qualquer das partes. É evidente que existem vantagens, tais como a celeridade, tecnicidade e, por vezes, inclusive a redução de custos com a decisão arbitral, mas tais fatores servem tanto para o Fisco como para o contribuinte, jamais podendo ser entendidas como benefícios fiscais tais como a anistia, remissão ou isenção tributária”.³⁹

³⁸ Vejam-se, entre outros, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, pág. 94; ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, páginas 350-352, e *Manual de Direito Fiscal* volume I, 1981, páginas 132-133; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Lisboa, 1979, página 311, e *Direito Fiscal II*, 1985 p. 305 e 306; NUNO SÁ GOMES *Lições de Direito Fiscal* volume II p. 112-113, e *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, p. 124-126; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos* 1.ª edição, p. 123 e *Código de Processo Tributário comentado e anotado* 3.ª edição, p. 60 e 227.

³⁹ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas. “Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil.” *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 88, set./out. 2009.

A partir de tal constatação, nota-se que muitos dos argumentos invocados contra a utilização da arbitragem no direito tributário não se sustentam. A arbitragem como mecanismo regulador de conflitos não deixa de satisfazer o interesse público do Estado ao imposto, mas também de promoção da paz social e administração da justiça.⁴⁰ Tal ocorre, por exemplo, com o argumento segundo o qual a aplicação de tal método de resolução de litígios feriria o princípio da capacidade contributiva. Contudo, é de se perguntar: em que medida a arbitragem fere a capacidade econômica, se o crédito tributário em si mesmo não é de forma alguma atingido? Além disso, mesmo se houvesse na arbitragem a dispensa ou renúncia ao imposto tão frequentemente citada pela doutrina, a indisponibilidade do interesse público deve ser analisada com temperamentos. Isso porque a doutrina brasileira distingue o interesse público primário do secundário. Versa o primeiro sobre a promoção e concretização dos valores eleitos pela sociedade como um todo. Secundários são os interesses relacionados aos bens patrimoniais do Estado ou suas entidades.

Ora, tratando-se os interesses estatais secundários como bens e direitos eminentemente patrimoniais, estaria a Administração Pública autorizada a submeter-se ao juízo arbitral em tais casos. E isso por um motivo singelo: os bens e direitos em referência existem única e exclusivamente para que o administrador público deles disponha para concretização de algum interesse primário. Portanto, desde que a disposição contratual, inclusive a convenção de arbitragem, seja realizada pelo administrador em respeito a cumprimento de suas funções públicas, os atos praticados serão plenamente válidos.

Assim, a nosso ver, o fundamento da indisponibilidade do crédito tributário para negar a possibilidade de utilizar a arbitragem no direito tributário não procede.⁴¹ De facto, parece existir até, alguma incoerência e contraditoriedade na sua invocação. Os ordenamentos tributários concedem aos funcionários da administração tributária, cuja atividade não é sindicada, os mais amplos poderes para efetuar a qualificação dos factos, nos relatórios de

⁴⁰ BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, in *Convención y Arbitraje, en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, pág. 201.

⁴¹ Para mais, no domínio das infracções fiscais, é frequente que tais correcções sejam sucessivamente menos penalizadas quanto mais cedo ocorrer o seu acatamento, caso em que o montante da coima previsto na lei infraccional é reduzido a um limite mínimo inferior ao legalmente estabelecido. Ver DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A arbitragem no Direito Tributário*, in *Estudos jurídicos e económicos de homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. 1, Coimbra editora, Coimbra, 2006.

inspeção que elaboram, e para decidir se eles são conformes à lei ou devem ser objeto de correcção, ficando sujeitos às correspondentes correcções fiscais e penalidades.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, adotado pela generalidade dos ordenamentos tributários, sendo pressuposto e limite da tributação, não é afetado pela arbitragem. Decorre dele, na sua vertente positiva, que todos os que revelem certa medida de capacidade contributiva devem pagar imposto e na medida da capacidade concretamente revelada, ao passo que, na sua vertente negativa, os que a não revelem não devem suportar imposto algum.

O procedimento arbitral não altera o princípio. A arbitragem pode ser utilizada exactamente para determinar a existência dessa capacidade contributiva através da determinação dos factos em litígio. Isto é, pode ser utilizada para determinar com adequada certeza e segurança que factos da vida real efectivamente ocorreram e qual a sua efectiva configuração. E com isso não se afetam os limites constitucionais e legais do dever fundamental de pagar imposto.⁴²

A alegada impossibilidade de utilização da arbitragem no direito fiscal não é, pois, de aceitar por um conjunto de outras razões. Em primeiro lugar porque traduz a visão do imposto como instrumento de dominação dos governantes, como ato unilateral e onipotente de afirmação de soberania. Depois porque ela transforma os cidadãos em governados, em meros “*sujeitos passivos*”, indivíduos sem voz ativa na relação de imposto e na proteção de direitos que possam ser violados. Depois ainda, não é de aceitar porque radica numa ideia de autoritarismo de Estado, no “*imperium*” público sobre questões onde o que está em causa é o interesse de todos.

Para além disso, trata-se de um argumento que impede a paridade de armas na defesa das garantias violadas e confere ao Estado uma permanente posição de supremacia. E apenas tem fundamento no medo ancestral do Estado de perder a receita fiscal, pois como se diz: *sem impostos não há Estado*.

Por outro lado, não existe nenhuma incompatibilidade racional entre a arbitragem e o direito público, sendo falsa a ideia de que as autoridades administrativas não estejam aptas a defender o interesse público fora de uma estrita vinculação ao princípio da legalidade e que, qualquer

⁴² Este dever só existe se houver capacidade contributiva revelada. O procedimento arbitral pode constituir-se com este fim: determinar se tal capacidade existe e qual é a sua exacta expressão. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

desvio só poderia ser corrigido por um juiz togado.⁴³ É falso que o juiz tenha mais respeito pelos dinheiros públicos do que o árbitro, porquanto recai sobre este, do mesmo, modo, o dever de aplicar o direito e de administrar a justiça.

Ora, a nosso ver, a solução arbitral pode abranger questões estritamente jurídicas porque, mesmo aí, do que se trata é de interpretar a lei, de retirar dela o melhor sentido tendo em conta os interesses envolvidos.⁴⁴ E pode ser utilizada tanto para resolver litígios relativos ao cumprimento de obrigações acessórias ou principal.

De facto, a indisponibilidade do crédito tributário não impede a administração fiscal de submeter-se à arbitragem desde que a lei reguladora desta forma de solução de conflitos seja suficientemente precisa para determinar os pressupostos e o alcance dos acordos arbitrais.⁴⁵ E isto porque ela se situa num momento lógico e temporalmente anterior. Só faz sentido dispor de realidades cuja existência se haja já determinado, mas não antes disso.

Pela arbitragem determinam-se os factos e, com isso, afere-se a capacidade contributiva objetiva. Mas também se pode interpretar a lei aplicável, em ordem a determinar se o modelo do facto nela consagrado (*fattispecie* ou *tatbestand*) abrange a realidade sobre a qual o estado formula a sua pretensão ao imposto. Na arbitragem não há concessões mútuas sobre direitos constituídos, mas tão só cedências sobre pretensões não validadas. O procedimento arbitral não atinge o crédito fiscal pela razão simples de que, nessa fase ele ainda não existe.

Não há, pois, qualquer antinomia ou relação inconciliável entre a arbitragem e os enunciados princípios, valores e limites.

3.3 Arbitragem e litígio

Trata-se de saber se o recurso à arbitragem depende da existência de um conflito ou litígio concreto.⁴⁶ Neste respeito há que distinguir a arbitragem mandatária da arbitragem voluntária. A primeira é aquela em que o acordo para recurso à arbitragem se dá antes da existência de

⁴³ Neste sentido mais tradicional, veja-se FRANCISCO DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, editorial Arazandi, 1995, p. 36

⁴⁴ Contra pode ver-se OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e VASCO BRANCO GUIMARÃES (org.), *A transacção e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro*, in *Transacção e arbitragem no direito tributário*, homenagem a Carlos Mário da Silva Velloso, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2008.

⁴⁵ Neste sentido, ver Ramón Falcón y Tella, *El arbitraje Tributario*, in *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, Madrid, 1996.

⁴⁶ Referimo-nos, aqui, à existência de um diferendo entre a administração fiscal e o contribuinte, não a um processo judicial que já se encontre a decorrer.

qualquer conflito, sendo estabelecido como forma de regular possíveis ou hipotéticas disputas no âmbito de um relacionamento contratual em vias de ser estabelecido ou da eventualidade de surgirem questões que envolvam o poder de tributar de dois Estados. É a que se verifica nos acordos sobre dupla tributação onde se combina a resolução de eventuais conflitos futuros através do procedimento amigável, compreendendo a arbitragem.⁴⁷

A arbitragem voluntária só faz, em princípio, sentido depois de o conflito ou o desacordo surgirem. Em teoria, porém, nada impede que na negociação de um contrato ou de um regime de benefícios fiscais contratuais, as partes recorram ao procedimento arbitral para fixar o exato sentido de certos termos ou expressões nele empregues.

Todavia, no plano interno dos Estados das relações entre a administração fiscal e os contribuintes é mais frequente a arbitragem como forma de solução de conflitos. Isto porque nas relações fiscais internas não parece fazer sentido efetuar quaisquer acordos prévios, gerais e abstratos, para dirimir ou prevenir litígios futuros e incertos. Por via de regra, a interpretação da lei e a aplicação de princípios vários, específicos do direito tributário ou não, deverão ser suficientes para um desenvolvimento harmonioso das relações entre o Estado e os contribuintes. É o caso dos princípios da boa-fé, da proteção da confiança, da justiça, da colaboração, da equidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência e da imparcialidade, entre outros.

O funcionamento efetivo da figura parece requerer, como regra, um conflito. Para o dirimir faz sentido que os ordenamentos jurídicos se dotem de lei prévia que expressamente a preveja e autorize, isto é, de um regime jurídico específico, dos termos e condições de utilização da arbitragem, enquadrada no leque das garantias gerais que o contribuinte pode usar para proteger os seus direitos.⁴⁸

Nada parece impedir que a arbitragem seja utilizada independentemente de outras garantias, judiciais ou administrativas ou deve ser precedida da propositura de ação judicial, de reclamação administrativa ou outro meio de reacção. Também não vemos razões para exigir

⁴⁷ O mesmo sucede, por exemplo, no contexto da atribuição contratual de benefícios ou de outros estímulos fiscais. Neste caso nada impede que as partes estabeleçam o recurso à arbitragem como forma de interpretar os termos do acordo. Nestes, é frequente o estabelecimento de regras específicas, caso surjam.

⁴⁸ HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de direito tributário*. 23.ª edição, Malheiros: São Paulo, 2003 e PAULO BARROS DE CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2000.

que ela surja como uma solução de segunda linha, ou depois da instauração de outros meios processuais de defesa.⁴⁹

Diferente é a questão de saber se a arbitragem pode ser utilizada a todo o tempo independentemente da fase processual da garantia processual já em curso. Em princípio, nada impede que não o possa ser. Todavia, este ponto requer alguma reflexão adicional. De facto, não parece fazer sentido permitir que qualquer das partes requeira o procedimento arbitral quando já esteja a decorrer uma ação judicial ou uma garantia administrativa.⁵⁰ Parece-nos possível que se revele necessário estabelecer alguns limites de ordem temporal para garantir que a arbitragem não seja utilizada de forma ínvia por qualquer das partes. Estas devem ser livres para tomar uma decisão de fundo quanto aos meios de defesa que querem utilizar, mas não é aceitável, por princípio, que estes decorram em simultâneo.

Diferente é a questão de saber se ela pode ser utilizada como meio acessório de qualquer outra garantia de defesa, judicial ou administrativa. O processo judicial já prevê o recurso a peritagens e outras formas de intervenção de terceiros, pelo que não parece haver incompatibilidade no recurso à arbitragem como forma de dirimir algum aspeto acessório da matéria colocada em juízo. Os respetivos termos e modos devem ser objeto de regulação expressa.

3.4 Arbitragem como direito potestativo à composição de litígios⁵¹

A integração da arbitragem no elenco das garantias dos contribuintes deve visar o reforço da tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo.

Questão diferente é a de saber se o contribuinte pode, unilateralmente, com carácter potestativo, requerer a resolução do litígio por recurso à arbitragem sem que a administração

⁴⁹ De facto, nada impede o legislador de regular a actividade jurisdicional, podendo determinar que a mesma seja exercida tanto por órgãos judiciais, administrativos ou por pessoas que, não sendo juízes togados nem funcionários públicos, são indivíduos a que se reconhecem especiais competências ou conhecimentos específicos para dirimir o conflito. O que o que nela se visa é a justiça na tributação, uma justa composição de conflitos tributários.

⁵⁰ Também não parece ser de o admitir em vésperas de uma sentença judicial ou de uma decisão administrativa desfavorável, de acordo com as perspectivas alcançadas na fase de produção da prova.

⁵¹ Salienta-se que o conceito é empregue por nós ao longo do texto no sentido de diferendo entre a administração fiscal e o contribuinte, não de um processo judicial que já se encontre a decorrer.

pública se possa opor. Isto é, importa refletir sobre qual deva ser o papel da vontade das partes no recurso à figura.

A resposta, do nosso ponto de vista, não é unívoca e requer até que se discorra sobre se a mesma deve abranger todos os factos fiscalmente controvertidos ou apenas alguns deles. O Estado gosta de reservar para si um lugar de supremacia (*jus imperii*) na relação tributária, como é típico das relações jurídicas de direito público.⁵²

Hoje, a autoridade não é mais uma característica subjectiva do sujeito activo da relação tributária. Este pode ser um ente de diversa natureza. São sujeitos ativos aqueles que a lei indica – v. g. meras empresas privadas concessionárias – cujo poder resulta da lei reguladora do imposto, não de sua natureza específica. É verdade que em ordenamentos jurídico-tributários como o francês, o italiano e o espanhol, a doutrina e a lei continuam a relutar em fazer o Estado descer do seu pedestal, isto é, em admitir a paridade de armas.⁵³

Em geral, nos sistemas políticos europeus continentais a responsabilidade social tende a confundir-se com os poderes públicos e estes a endeusar-se para atingirem um patamar de inquestionabilidade. Ao contrário, nos modelos anglo-saxónicos vigora um princípio de responsabilidade individual mais exigente, sendo maior a proximidade e a crença na eficiência da gestão pública. Isso reflete-se na disposição dos poderes públicos para dialogarem com os seus cidadãos.

Ainda assim, por princípio, qualquer das partes deveria poder desencadear o funcionamento da arbitragem. Todavia, este aspeto liga-se diretamente ao facto de saber se a arbitragem deve ou não abranger todo tipo de factos jurídico-tributários. A resposta deve ser negativa: não se justifica permitir o recurso à arbitragem nos casos em que não existam dúvidas sobre os factos tributários.⁵⁴

⁵² Veja-se, neste sentido, PAREJO ALFONSO, *El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Madrid: Marcial Pons, 1996, pág. 41. Historicamente, o poder de cobrar foi, em épocas variadas, concessionado e até objecto de pagamento adiantado. JOÃO RICARDO CATARINO, *Para uma teoria política do tributo*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 184, Ministério das Finanças, 1999, (2.ª edição) 2009, Lisboa.

⁵³ Em parte isso explica-se por razões históricas e, noutra parte, pelas desconfianças dos cidadãos face ao poder político. Com uma visão mais moderna veja-se ESSEVERRI MARTINEZ E.; LOPEZ MARTINEZ. J. *Temas prácticos de Derecho Financiero*. Parte general. Granada, Comares, 1999, pág. 39.

⁵⁴ É o caso de uma amortização relevada na contabilidade por montante superior ao permitido por lei. Nos casos em que não haja incertezas sobre factos, não faz sentido admitir a arbitragem. Veja-se CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais, reflexões sobre a sua admissibilidade*, Coimbra editora, Coimbra, 1994 e JOSÉ JUAN FERRERO LAPATZA, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, coord. por Gabriel Elorriaga Pizarik, Madrid :

Para além disso, que é muito diferente a situação de quem contesta a determinação da matéria tributável apurada por métodos indiretos, com recurso a margens médias de lucro líquido de vendas, a elementos e informações prestadas pelo contribuinte à administração tributária relativos à empresa ou entidades com as quais tenha relações económicas ou a custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade, entre outras. Como regra, não vemos razões para que a arbitragem não constitua um direito potestativo de qualquer das partes, na medida em que se entenda que ela seja um processo dotado de garantias de imparcialidade.

Ainda assim, não é de enjeitar a possibilidade de a lei interna estabelecer limites: de facto, nada impede que a arbitragem fique reservada para os *espaços de disponibilidade*, ou *zonas de acordo*.⁵⁵ Do nosso ponto de vista, deve admitir-se o recurso à arbitragem como forma de alcançar a verdade material e de concretizar a justiça na tributação em todas as situações em que a administração tributária procede à determinação da situação tributária dos contribuintes sem ter a certeza que normalmente resulta de uma declaração de rendimentos completa e verdadeira, de documentos legais tais como escrituras ou instrumentos públicos, ou do conhecimento de factos provados por documento e insusceptíveis de dúvida.⁵⁶ Essa é a solução adotada pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, como bem o nota Lourenço Corte-Real.⁵⁷

Uma vez instaurado o procedimento arbitral, deve suspender-se nas condições previstas na lei (v. g. sobre a prestação de garantia idónea) a marcha do processo de execução fiscal para cobrança coerciva do tributo não pago.

3.5 Dos termos e das condições objetivas do acordo arbitral: interpretação da lei, vinculação e efeitos

Marcial Pons, 1996. p. 263-266. Lapatza considera acertadamente que a arbitragem se justifica quando existam incertezas sobre factos, não seja possível ou seja excessivamente onerosa a descoberta dos factos, quando se apliquem presunções, quando se empregue um conceito jurídico indeterminado e quando se realize a avaliação indirecta da matéria tributável.

⁵⁵ É o caso da determinação dos factos tributários por via indirecta, previsto na lei interna, em que a fixação de valores, rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto haja sido efectuada segundo elementos obtidos indirectamente, rácios médios do sector de actividade do contribuinte, máximas de experiência, presunções sobre factos, movimentos ou actividades, etc.

⁵⁶ Ela deve abranger todos os actos de liquidação de tributos, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações administrativas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e os actos de fixação de valores patrimoniais e dos direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.

⁵⁷ CORTE-REAL, Lourenço, *Arbitragem Tributária, Análise do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro*, Verbo Jurídico, Lisboa, 2011.

Pode o acordo arbitral ser estabelecido sem restrições, isto é, abranger todos os aspectos da relação tributária? Do nosso ponto de vista o procedimento arbitral deve estar estritamente sujeito à lei em tudo quanto tenha a ver com os elementos essenciais da relação de imposto. Não deve admitir-se a decisão segundo a equidade, como, de resto, veio a ser acolhido no Decreto-lei n.º 10/2011.

As Constituições estabelecem, por norma, o conteúdo específico da lei criadora do imposto, exigindo que, pelo menos, a incidência, as isenções, os benefícios fiscais e as garantias dela constem. Estas matérias, por estarem sujeitas a um princípio estrito de lei formal (e, frequentemente, a uma reserva de competência legislativa dos parlamentos), não podem deixar de ser limitadas de forma expressa na lei reguladora do procedimento arbitral.

No respeito pelo princípio da legalidade, as partes não devem poder acordar em termos que representem uma dispensa ou renúncia sobre tributos, uma desconsideração de factos tributáveis conhecidos e susceptíveis de enquadramento objetivo e subjetivo nas leis materiais de incidência tributária, sejam quais forem os fundamentos invocados, embora possam estabelecer-se condições de pagamento diferentes das normalmente estabelecidas desde que previsto nas leis de imposto.

Os efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, devem compreender a anulação, a declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou o reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes.

A sentença arbitral que não tenha sido objeto de recurso ou de anulação, deve possuir a mesma força executiva das sentenças judiciais transitadas em julgado. Isto significa que, do nosso ponto de vista, a arbitragem pode abranger todos os aspetos relevantes mas está limitada numa dupla perspectiva: não deve abranger as situações sobre as quais não existam dúvidas acerca do facto tributário e não deve deixar de estar sujeita à lei e aos princípios que enformam a relação tributária, pelo menos segundo as constituições políticas de Portugal e do Brasil.

Pode parecer que isso limita o âmbito da figura, mas na verdade não vemos como esse âmbito não deva estar, à partida, condicionado pelos valores e pelos princípios enformadores das leis de imposto, no quadro da dogmática estabelecida, ainda que esta deva, nestes aspectos, ser revista.

Devem poder ser abrangidos pela discussão arbitral todos os factos controvertidos relativamente aos quais a verdade não esteja estabelecida, mas seja possível estabelecê-la

segundo as técnicas gerais e os meios de prova admitidos no direito. Assim, deve poder ser dirimido no âmbito do procedimento arbitral, se certo movimento reflectido na conta bancária de um contribuinte configura um rendimento ou uma simples transferência de fundos não reveladora de capacidade contributiva.

Mais controversa é a questão de saber se a arbitragem pode envolver a interpretação da lei. Alguns autores pronunciam-se em sentido negativo, outros em sentido positivo. Quanto a nós, não vemos motivos para não incluir no procedimento arbitral a tarefa de determinação do exato sentido da lei aplicável ao caso concreto.

Os árbitros podem (devem) possuir formação que lhes permita compreender a dogmática da interpretação da lei e aplica-la ao caso concreto, não sendo de aceitar a tese de que a administração tributária faz uma melhor interpretação da lei apenas por ser um ente público. E isto por um par de motivos: por um lado porque isso não fere o valor da indisponibilidade do crédito tributário e, por outro, porque nada impede que os árbitros o façam para determinar o sentido pelo qual a lei exterioriza o seu sentido mais útil, mais profícuo e mais salutar.

Além disso, o processo de subsunção da lei ao caso concreto sempre implicará, em maior ou menor grau, a tarefa de interpretação da lei. É necessário que o aplicador lhe atribua um significado, que sempre se dá por meio de um complexo procedimento semântico, sem o qual a lei queda inerte. Assim, ao aplicar a lei ao caso concreto, o juízo arbitral inevitavelmente lhe atribuirá um significado.⁵⁸

A arbitragem não deixará de visar sempre uma solução justa, que atenda às pretensões das partes, na medida do razoável e do que máximas de experiência e a própria natureza dos factos recomendarem para o caso. Nem de recorrer aos instrumentos legais e contabilísticos, bem como às condicionantes e circunstâncias do caso para a determinação da bondade e procedência das pretensões de cada parte.

3.6 A arbitragem como forma de extinção de litígios

O crédito tributário extingue-se por pagamento voluntário ou coercivo, ou por anulação da dívida.⁵⁹ Em bom rigor, a arbitragem tal como a transação, apenas extinguem o litígio. Assim,

⁵⁸ FRANCESCO FERRARA, *Interpretação e aplicação das leis*, Arménio Amado editor, Coimbra, 1978.

⁵⁹ Tanto a Lei Geral Tributária quanto o CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário português não prevêm a transacção como causa extintiva da relação tributária. Alguns ordenamentos jurídicos, como é o caso do Brasil fazem essa

pergunta-se: uma vez extinto por arbitragem o litígio entre as partes, podem elas deixar de acatar a decisão arbitral? a doutrina divide-se: alguns defendem a irrecorribilidade dizendo que se as partes optaram pela arbitragem é porque decidiram confiar em árbitros para pôr termo ao litígio. Outros entendem que deve admitir-se o recurso subsequente aos Tribunais.

Todavia, pode defender-se que a decisão arbitral não deve ser, em regra, recorível mas, a rigor, a solução a tomar dependerá dos direitos de recurso consagrados em cada ordenamento jurídico.

Seja como for, parece-nos que em alguns casos, como por exemplo de aplicação de norma anteriormente declarada inconstitucional, de ofensa de direitos fundamentais, substantivos ou processuais das partes que afete de forma substancial a decisão final, ou noutras situações que forem tipificadas na lei, tal como a parcialidade comprovada dos árbitros, pode justificar-se o não acatamento da arbitral e o recurso jurisdicional da decisão arbitral.⁶⁰

Deve a decisão arbitral apresentar especificidades face a outras formas de decisão de conflitos em direito tributário? Em tese geral, entendemos que não. A decisão no procedimento arbitral, enquanto tal, não é singular em relação a outras formas de resolução de litígios.⁶¹

Cabe à lei sobre arbitragem a determinação do regime de admissibilidade e dos efeitos do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal. Importa também definir o regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral.

3.7 Aspetos a regular na lei consagradora da arbitragem

inclusão, mas a rigor, não é inteiramente precisa dado que a transacção extingue o litígio. Extinto este é ainda necessário efectuar o pagamento do imposto que se mostrar devido. Veja-se, por todos, CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2000, págs. 457 e segs.

⁶⁰ O artigo 268.º n.º 4 da constituição política portuguesa, garante aos administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. A eventual consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, não deve afastar a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade já tenha sido suscitada

⁶¹ Neste sentido pode ver-se GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M. *Los procedimientos tributarios: su terminación transccional*. Madrid, Colex, 1998.

As jurisdições que desejem consagrar a arbitragem não podem deixar de definir um conjunto de aspectos essenciais. A actividade do Tribunal arbitral deve estar subordinada à lei e aos princípios da independência e da imparcialidade, cabendo a cada parte a livre designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro presidente. Por exemplo, a lei deve garantir a imparcialidade dos árbitros estabelecendo claramente o regime de impedimento, afastamento e substituição.

Tal lei deve também criar os princípios e as regras do processo arbitral tributário, respeitando o dever de investigar e caracterizar os factos, o contraditório, a igualdade das partes, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros.⁶²

Deve também proceder-se à fixação de um limite temporal para a prolação da sentença arbitral com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada. Pode abranger as questões acessórias sobre os montantes e o modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros.⁶³ Podem ainda ser reguladas as condições de responsabilização da parte vencida nos honorários e despesas dos árbitros. Outro aspeto relevante é o da limitação da responsabilidade da administração tributária, nomeadamente, quanto ao montante das custas judiciais e aos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A introdução da arbitragem nos ordenamentos jurídico-tributários deve, naturalmente, ser acompanhada de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos atos objeto dos processos de impugnação judicial pendentes de decisão, com eventual dispensa de pagamento de custas judiciais.

CONCLUSÕES

A utilização da arbitragem no direito tributário interno e internacional resulta de tendência universal crescente de *favor arbitrandum*. No caso brasileiro e português, como noutras ordens

⁶² Sobre o tema da imparcialidade pode ver-se UMBERTO ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*. Padova: Cedam, 1965 e Enrico Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 4.ª edição, UTET, 1962.

⁶³ Deve prever a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros e fixar os critérios de sua determinação em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral.

jurídicas, foi já percorrido o caminho que levou à introdução no direito administrativo e à sua extensão a novos litígios jurídico-públicos. Assim, concluímos no sentido de que:

- 1) A arbitragem é conceptualmente admissível no direito tributário, facto plenamente reforçado pela aproximação que ele vem fazendo às soluções lógicas de gestão privada dos interesses públicos;
- 2) Não existe ao nível dos princípios estruturantes enformadores da ideia de Estado de Direito democrático nem dos princípios próprios da actividade tributária (pelo menos nos ordenamentos jurídicos estudados), qualquer limite à sua implementação, sendo evidentes os ganhos em termos de celeridade e custos, por comparação com a demora na administração da justiça pública;
- 3) Os princípios da justiça, da capacidade contributiva, da descoberta da verdade material, da igualdade e da capacidade contributiva exigem que se vá além da justiça pública para se alcançar um elevado nível de justiça num Estado dos cidadãos, onde os direitos dos contribuintes possam ser livre e responsavelmente exercidos;
- 4) Há na ordem tributária cada vez mais *espaços de disponibilidade*, isto é *zonas de acordo*. Estes são espaços de abertura à arbitragem do direito tributário em áreas como as dos contratos fiscais e de todas as situações que envolvam a aplicação de conceitos indeterminados, de determinação indirecta ou presuntiva da matéria tributável e de discricionariedade administrativa;
- 5) A arbitragem voluntária assenta na autonomia das partes, fundando-se nela a constituição e o funcionamento do tribunal arbitral. A eficácia jurisdicional da decisão arbitral deve ser independente da intervenção de qualquer órgão estadual;
- 6) A arbitragem pode constituir um factor de eficiência dos sistemas fiscais e um mecanismo de extinção de litígios que reforça a dimensão de cidadania e a qualidade do relacionamento dos Estados com os contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

BERNARD HANOTIAU, *L'arbitrabilité et la faveur arbitrandum : le réexamen*, *Journal du Droit International*, Année 121, 1994, nº 4, Octobre/Décembre.

BRAIM FADLADAH. *Arbitrage international et litiges fiscaux*, *Revue de l'arbitrage*, nº 2, 2001.

C. BOTELLA GARCIA-LASTRA. *La finalización convencional de los procedimientos tributários y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, In: *Convención y Arbitrage, en el Derecho Tributario*. Marcial Pons: Madrid, 1996.

CATARINO, João Ricardo, *A Arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal*, Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), Lisboa, Ano X, n.º 117, Dezembro, 2009.

CATARINO, João Ricardo, FILLIPO, Luciano, *L'arbitrage dans le droit fiscal etat actuel et perspectives*, in *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, homenagem ao professor Andrea Amatucci, Vol. V, editorial Themis e Jovene Editore, Bogotá, Nápoles: 2011.

CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, (coords.) *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra: 2012.

CHARLES JARROSSON. *La notion d'arbitrage*. LGDJ: Paris, 1987.

CLAUDIO CECCHELA *L'arbitrato*. UTET: Torino, 1991.

CORTE-REAL Lourenço. *Arbitragem Tributária, Análise do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro*, Verbo Jurídico, Lisboa: 2011.

DIOGO LEITE DE CAMPOS. *A arbitragem no Direito Tributário*, in *Estudos jurídicos e económicos de homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. 1, Coimbra Editora: Coimbra, 2006.

_____. *Certeza e segurança no Direito Tributário: a arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, Année 65, Septembre 2005.

_____. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Almedina: Coimbra, 2006.

FRAGA, Pitanga Luis, *El arbitrage y la transacción como métodos alternativos de resolución de conflictos administrativos*, compilación de ponências de las IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo

GONZALÉZ, Jesus Pérez, *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*, 2.ª edición, Editorial civitas, SA, Madrid, 1989, p. 199.

GUSTAF-LINDENCRONA et NILS METTSON. *Arbitration in Taxation*. Kluwer: Deventer, Boston, 1981.

HORNERO, Javier Martinez, *La terminación convencional en el procedimiento de inspección de los tributos*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 211-218.

JEAN PIERRE LE GALL, *Fiscalité et arbitrage*, *Revue de l'Arbitrage* : Paris, 1994, nº 1.

JEAN-CLAUDE MARTINEZ et PIERRE DI MALTA. *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1. LITEC: Paris.

JEAN-CLAUDE MARTINEZ. *Le Statut du Contribuable*. Tome I. LGDJ : Paris, 1980.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Arbitraje sobre Relaciones Tributarias, Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario* (coord. Gabriel Elorriaga Pisarik), Madrid: Marcial Pons, 1996.

_____ *El Estatuto del Contribuyente y las Facultades Normativas de la Administración*, Justiça Tributária, São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____ *Justitia Tributaria*, *Revista de Direito Tributário* 46/7.

_____ *Poder Tributario y Tutela Judicial Efectiva, Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba* (coord. Celso Antônio Bandeira de Mello), São Paulo: Malheiros, 1997.

M. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO. *Los procedimientos tributarios: su terminación transccional*. Colex : Madrid, 1998.

MARIA LAURA CONSOLAZIO, *L'accertamento com adesione del contribuente. Rasegna Tribuaria*, Roma, nº 1, Janvier/Février, 1997.

MARTINEZ, José Maria Roca, *Arbitraje e Instituciones arbitrales*, J.M. Bosch editor, SA. Barcelona, 1992.

MASSANET, Juan Ramallo, *La eficacia de la voluntad de las partes en las obrigaxiones tributarias*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 219-245.

MOSCHETTI, Francesco, *Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 117-131.

MORENO, Juan Rosa, *El arbitraje administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

MORÓN, Miguel Sanchez, *La terminación convencional de los procedimientos administrativos*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 77-85.

NICOLA AICARDI, La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri. *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Milan, n° 1, 1997.

OSWALDO OTHON DE SARAIVA FILHO. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*, O. O. SARAIVA FILHO et V. B. GUIMARÃES (coords.), Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PAREJO ALFONSO. *El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acurdo, convénio o contrato en el procedimiento administrativo*, In: *Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*. Marcial Pons : Madrid, 1996.

PASCAL ANCEL. *Arbitrage et ordre public fiscal, Arbitrage et fiscalité*, Revue de l'arbitrage, 2001, n° 2.

PAULO BARROS DE CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2000.

PÉRÉZ, Juan Zornoza, *Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admissibilidad de los convénios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributário espanol*, in *Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 161-178.

QUINTERO, Alberto Blanco-Urbe, *La conciliación, al arbitrage y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos*, Revista de la Facultad de Derecho, n.º 57, UCAB – Universidad Catolica Andrés Bello, Caracas, 2002, p. 15 e segs.

ROMAN, Seer, *Contratos, transacciones y outros acurdos convencionales en derecho tributário alemán*, in *Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 133-159.

VILLAMAR, Carlos Nino, *La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano*, in *Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 87-95.