

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

ANÁLISE DO DECRETO-LEI N.º 10/2011, DE 20 DE JANEIRO

Lourenço Côrte-Real

MESTRE EM DIREITO NA VERTENTE DE CIÊNCIAS JURÍDICO-EMPRESARIAIS
PELA UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
ADVOGADO-ESTAGIÁRIO NA ALBUQUERQUE & ASSOCIADOS SOCIEDADE DE ADVOGADOS



Arbitragem Tributária

ANÁLISE DO DECRETO-LEI N.º 10/2011, DE 20 DE JANEIRO

Lourenço Côrte-Real

MESTRE EM DIREITO
ADVOGADO-ESTAGIÁRIO

RESUMO

No presente estudo tem-se por objectivo proceder à análise do Regime Jurídico da Arbitragem em Direito Tributário, recentemente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

A introdução deste regime jurídico tem uma importância significativa no âmbito da resolução de conflitos de natureza tributária, por ser criada uma nova jurisdição que permite resolver, de forma mais célere, as questões que anteriormente a este regime tinham que ser submetidas aos Tribunais Tributários.

O diploma é, sem dúvida, inovador, mas ao mesmo tempo um garante dos contribuintes, que assim ganham uma alternativa como forma a dirimir os seus litígios com a Administração Fiscal.

Por este novo regime consegue-se uma aproximação ao processo de partes de que é exemplo o processo civil, com a vantagem de que, em tempo breve, se consegue uma decisão que vincula, não só a Administração Fiscal, como também o próprio contribuinte, garantindo-se ainda, em alguns casos limitados, a possibilidade de recurso, como forma de sindicância da decisão arbitral: esta produz sempre efeitos de caso julgado material, tendo força vinculativa idêntica à proferida por um tribunal judicial tributário.

Cumpra ainda notar que este regime jurídico é sempre voluntário, pelo que só havendo uma manifestação de vontade expressa é que será constituído um tribunal arbitral para resolução dos diferendos que opõem os contribuintes à Administração Fiscal, pelo que está patente uma manifestação do princípio do dispositivo, típico do processo civil.

I. Introdução

Tendo sido publicada na 1ª Série do Diário da República n.º 14 de 20 de Janeiro de 2011 o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o qual veio introduzir, como mecanismo de resolução de litígios em matéria tributária, o regime da arbitragem em direito tributário, torna-se oportuno fazer uma breve nota a propósito deste novo regime jurídico no plano do direito tributário. É o que se fará, ainda que se cuide de analisar especificamente os aspectos que se prendem com os directamente interessados no respectivo regime jurídico. Ou seja, não cuidaremos aqui dos pressupostos relativos à pessoa dos árbitros, nomeadamente no que se prende com os seus requisitos de designação, impedimentos, deveres, entre outros aspectos, mas antes sim e tão-somente no que se prende com o modo de resolução de litígios propriamente dito.

Antes de tudo o mais, refira-se que este novo regime surge na decorrência e está sustentado pelo uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril.

II. Objectivos do sistema de arbitragem em direito tributário

No preâmbulo no regime jurídico em apreço apontam-se três aspectos essenciais no que toca aos objectivos do sistema de arbitragem em direito tributário ora aprovado.

São eles os seguintes:

1. Reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos por parte dos sujeitos passivos;
2. Trazer uma maior celeridade ao sistema da justiça tributária e, directamente relacionado com este segundo ponto de interesse,
3. Reduzir o número de processos judiciais em curso junto dos diversos tribunais tributários espalhados pelo país.

São objectivos claramente marcados e, sem dúvida, inovadores no plano da ordem jurídica tributária, ainda que sempre se possa dizer que os mesmos representam e concretizam princípios fundamentais do direito que também vigoram no plano do direito tributário, nomeadamente no que se prende com o princípio genérico da economia processual.

III. Dos poderes do tribunal arbitral e da vinculação do tribunal arbitral à lei

Verificados que foram os principais objectivos subjacentes à introdução do sistema de arbitragem no direito tributário, cumpre, por ora, observar dos poderes do tribunal arbitral e da sua vinculação à lei para resolução do litígio que lhe seja submetido.

É o que faremos de imediato.

Sabido que foi introduzido o regime da arbitragem em direito tributário pelo Decreto-Lei em apreço, há então que anunciar que os tribunais arbitrais terão competência para apreciar um conjunto vasto de pretensões, as quais vêm taxativamente elencadas na enumeração constante do artigo 2º, n.º 1 do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

São as seguintes as competências dos tribunais arbitrais tributários:

- A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta;

- A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinantes da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- Apreciação de qualquer questão relativa ao projecto de decisão de liquidação, sendo certo que esta questão pode ser suscitada independentemente de ser de facto ou de direito. Há que ter, no entanto, em atenção que esta última possibilidade de recurso à arbitragem tributária é subsidiária da anterior: com efeito só é possível recorrer a este regime no caso em que a lei não assegure a possibilidade de deduzir a pretensão referente a actos de determinação da matéria tributável, de actos determinantes da matéria colectável e, por último, de actos de fixação de valores patrimoniais. Se a lei oferecer esta possibilidade, então não pode lançar-se mão do regime da arbitragem tributária.

Sendo a questão passível de ser submetida a tribunal arbitral – por se encontrar no âmbito dos poderes de jurisdição –, sempre será de anunciar desde já que o tribunal tem a obrigação de decidir em conformidade com o direito constituído. Não tem, com efeito, a possibilidade de julgar em função da equidade. Pode assim notar-se que o legislador faz claramente impender sobre os tribunais arbitrais o encargo de observância da legalidade estrita, conforme tal decorre expressamente do disposto no n.º 2 do artigo 2º do Decreto-Lei em apreço. Na prática, acaba por ser análogo a um tribunal judicial, encontrando-se, por conseguinte, vinculado e obrigado à observância do que esteja plasmado no plano do direito tributário objectivo.

Directamente relacionado com os poderes do tribunal, é de referir que este terá possibilidade de julgar causas em que exista uma pluralidade de subjectiva ou diversos pedidos. Em boa verdade é de referir que, no que briga com uma questão de simplificação e economia processual, o legislador veio permitir, não só a coligação de autores, como também a cumulação de pedidos ainda que, no que concerne com a cumulação de pedidos, o tenha feito relativamente a actos tributários de natureza diferente.

O tribunal, pode, portanto apreciar este tipo de casos em que está patente uma pluralidade de autores e de pedidos em cumulação ou alternativos entre si. Porém, no que toca em particular com esta parte, o legislador refere que só será possível essa cumulação “*quando a procedência de pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”, notando-se aqui uma limitação dos pressupostos da cumulação. É o que decorre expressamente da lei, em face do que determina o artigo 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Por outro lado, note-se que será possível deduzir impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, sendo porém certo que os respectivos fundamentos e factos devem ser diferentes, isto em conformidade com o que se dispõe no artigo 3º, nº. 2.

IV.Do Procedimento Arbitral

IV. A)Constituição do Tribunal Arbitral

A matéria referente à constituição do tribunal arbitral vem desenvolvida nos artigos 10º e seguintes do diploma em estudo.

Assim, para que se inicie o procedimento de constituição de tribunal arbitral é necessário fazer um requerimento próprio, o qual deverá ser enviado electronicamente ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (cfr. artigo 10º, nº. 2), devendo observar-se um conjunto de prazos para esse efeito (cfr. artigo 10º, nº. 1).

Observemo-los, então:

- a) No prazo de 90 dias contados dos factos previstos no artigo 102º, nºs. 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativamente aos actos que sejam susceptíveis de impugnação autónoma;
- b) No prazo de 90 dias contados da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;
- c) No prazo de 30 dias a contar na notificação dos actos referidos nas alíneas b) e c) do artigo 2º, ou seja:

- Declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anterior.

Torna-se ainda oportuno apontar que, no tocante à alínea a) desta enumeração, a lei refere que a constituição de tribunal arbitral pode ser requerida no prazo de 90 dias contados dos factos previstos no artigo 102º, nºs. 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário. No que se refere ao artigo 102º, nº. 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, a regra é que, em caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo para impugnar judicialmente é de 15 dias contados desse facto. Porém, no âmbito do regime da

arbitragem tributária, o prazo para requerer a constituição de tribunal arbitral é de 90 dias contados do indeferimento da reclamação graciosa. Este prazo substitui, no tocante à arbitragem, o prazo de 15 dias para uma impugnação judicial dita *normal*.

IV. B) Requisitos do requerimento para constituição do Tribunal Arbitral

Conforme anunciado, para que um tribunal arbitral seja constituído, é necessário que seja feito um requerimento nesse sentido, o qual deve cumprir com os requisitos constantes do artigo 10º, nº. 2 do Decreto-Lei nº. 10/2011, de 20 de Janeiro.

Deste modo, do requerimento deve constar:

- A identificação do sujeito passivo:
 - Número de identificação fiscal;
 - Serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, em caso de coligação de sujeitos passivos, a identificação do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito passivo indicado em primeiro lugar.
- A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;
- A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os que são fundamento de impugnação judicial, nos termos do artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário.
- Identificar o valor da utilidade económica do pedido – na prática, o valor da acção;
- Comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem inicial, se o sujeito passivo tiver optado por não designar árbitro ou comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem se houver manifestação, por parte do sujeito passivo, da intenção de designar o árbitro.
- A intenção de designar o árbitro nos termos da alínea b) do nº. 2 do artigo 6º.

IV. C) Efeitos da constituição de Tribunal Arbitral

O pedido de constituição de tribunal arbitral tem efeitos jurídicos importantes, os quais vêm enumerados no artigo 13º do diploma em apreço.

No nº. 1 do preceito em análise começa por anunciar-se que, quando o pedido tiver por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários previstos no artigo 2º, o dirigente

máximo da administração tributária tem a faculdade de proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade haja sido suscitada, praticando, se necessário, o acto tributário substitutivo. No entanto, esta possibilidade está temporalmente limitada, visto que, de acordo com os termos do artigo 13º, n.º. 1, este só terá estas faculdades pelo prazo de 8 dias contados do conhecimento da constituição do tribunal arbitral. Não o fazendo, preclui-se o direito de o fazer, pelo que há aqui um efeito cominatório claramente desenhado na lei, caso em que a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo, bem como ao imposto e período de tributação, a menos que existam novos fundamentos para o efeito. É o que decorre do n.º. 3 do artigo 13º.

De acordo com o n.º. 2 deste preceito, se o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral for alterado, no todo ou em parte, bem como substituído por outro, a administração tributária deverá notificar o sujeito passivo para que este, no prazo de 10 dias, se pronuncie sobre o mesmo. Se este nada disser ou declarar que mantém o seu interesse, o pedido de pronúncia arbitral prosseguirá contra este último acto.

De notar ainda que nos termos do artigo 14º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro, o pedido de constituição de tribunal arbitral tem efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida, bem como dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo. Há contudo que notar que este efeito suspensivo só se verifica relativamente aos pedidos com vista à obtenção das pronúncias previstas nas alíneas b) e c) do artigo 2º, ou seja, no que toca à declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinantes da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e à apreciação de qualquer questão relativa ao projecto de decisão de liquidação.

Por outro lado, há ainda que ter em linha de conta que, nos termos do n.º. 4 do artigo 13º do presente Decreto-Lei, a apresentação de pedidos de constituição de tribunal arbitral leva à automática preclusão do direito de reclamar, impugnar, requerer a revisão – onde se inclui o pedido de revisão da matéria colectável – ou a promoção da revisão oficiosa, bem como suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, desde que os fundamentos sejam os mesmos. Porém, se o procedimento arbitral terminar antes da data de constituição do tribunal arbitral ou se o processo arbitral terminar sem pronúncia sobre o mérito da causa, então as possibilidades acima referidas voltam a ter pleno alcance, podendo o interessado lançar mão de semelhantes mecanismos.

Por último, há que referir que a apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral tem os mesmos efeitos da apresentação de impugnação judicial, em particular no que

toca com a suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária, conforme decorre expressamente do n.º. 5 do artigo 13º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro.

V.Do processo arbitral

O artigo 15º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro anuncia que o processo arbitral tem início na data da constituição do tribunal arbitral, nos termos do que determina o artigo 11º, n.º. 8 do diploma em estudo.

V. A)Dos princípios processuais

Os princípios processuais inerentes ao processo arbitral vêm referidos e elencados no artigo 16º do Decreto-Lei n.º. 10/2011 de 20 de Janeiro e, genericamente, são os mesmos princípios que se aplicam a um processo de partes, de que é exemplo o processo civil. Na verdade, os diversos princípios elencados são os mesmos. Basta ver o que se prende com o princípio do contraditório, o da igualdade das partes, o da autonomia do tribunal arbitral, o da oralidade e da imediação, o da livre apreciação dos factos e das provas, cooperação e boa fé processual e, por último, o da publicidade.

V. B) Da tramitação do processo arbitral

No que toca por ora com a tramitação do processo arbitral propriamente dito, há então que analisar o que se dispõe nos artigos 17º a seguintes do presente decreto-lei.

Em primeiro lugar, assim que recebido o requerimento o tribunal arbitral deverá notificar oficiosamente o dirigente máximo da administração tributária para que este apresente, querendo, resposta – que, de certo modo, funciona como uma verdadeira contestação – bem como para requerer produção adicional de prova. Note-se que, ao invés do que sucede no âmbito do processo civil, não há cominação de confissão dos factos alegados, no caso de não haver apresentação de resposta/contestação. É o que decorre do disposto no artigo 17º, n.º. 1.

Porém, sempre e em qualquer circunstância, nos termos do n.º. 2 do referido artigo 17º, a administração tributária deverá remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação de resposta – venha esta ou não a ser apresentada – sendo que, não o fazendo, há lugar à aplicação do disposto no artigo 110º, n.º. 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário, preceito de acordo com o qual o juiz pode ordenar oficiosamente a respectiva remessa. Aqui a articulação com o disposto naquele preceito do

Código de Procedimento e Processo Tributário tem, naturalmente, que ser feita com as devidas adaptações.

Apresentada a resposta/contestação pela administração fiscal, o tribunal, nos termos do disposto pelo artigo 18º do presente Decreto-Lei, promoverá uma reunião com as partes em vista a:

- Definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo;
- Ouvir as partes quanto a eventuais excepções que hajam sido invocadas e sobre as quais haja necessidade de apreciar e decidir antes de conhecer do pedido e, por último,
- Convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando tal seja necessário.

A título de curiosidade repare-se na aproximação à audiência preliminar em sede de processo civil.

De notar ainda que nesta verdadeira *audiência preliminar* deverá ainda ser comunicado às partes uma data para alegações orais, se estas forem necessárias, bem como a data para prolação da *sentença*/decisão arbitral.

Há ainda que apontar que, em caso de falta de qualquer das partes àquela reunião, bem como a qualquer outro acto processual e bem assim a falta de defesa e falta de produção de prova que haja sido requerida não obsta a que o processo arbitral prossiga os seus termos, levando à prolação de decisão, sendo certo que aqui se nota claramente a influência dos princípios da livre apreciação da prova, bem como o da autonomia do tribunal no que toca com a condução do processo. Porém, ainda como reflexo deste último princípio, o tribunal pode ordenar a prática de acto omitido, repetição do acto, bem como ordenar o respectivo adiamento para outra data em vista à sua prática.

No que toca por ora com a modificação do objecto da instância há que atentar no que se dispõe no artigo 20º do diploma institucionalizador da arbitragem como forma de resolução de litígios no campo do direito tributário.

Sobre esta matéria aponte-se que, em caso de existência de factos novos referentes a actos objecto do pedido de decisão arbitral, tal implica a modificação do objecto da instância, devendo o dirigente máximo do serviço da administração tributária notificar o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo prossiga nesses termos, sendo de observar, quando aplicável, o disposto no artigo 64º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no que toca com a revogação do acto impugnado com efeitos retroactivos.

V. C) Da decisão arbitral

Conforme cuidámos já de anunciar, um dos objectivos fundamentais subjacente ao regime da arbitragem em direito tributário é, precisamente, o de imprimir maior celeridade na resolução de litígios desta natureza. Este objectivo está claramente patente no artigo 21º do diploma em análise, cuja epígrafe é reveladora: “*Prazo [para prolação de decisão]*”.

Da análise deste prazo pode notar-se que o mesmo é muito curto: seis meses contados da data de início do processo arbitral. Repare-se, no entanto, que este prazo pode ser prorrogado mas nunca por mais de três vezes, por períodos sucessivos de 2 meses, mas sempre com o limite máximo de seis meses no total. Ou seja, no máximo, num prazo de um ano contado da decisão do processo arbitral, este deverá estar decidido. Ademais, as prorrogações permitidas estão, mesmo assim, legalmente limitadas, na medida em que a decisão de prorrogação de prazo deve ser comunicada às partes, devendo a mesma estar devidamente fundamentada.

Observemos agora o que sucede com a deliberação propriamente dita do tribunal arbitral, conteúdo e respectiva forma, cuja matéria vem regulada no artigo 22º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro.

A decisão será deliberada por maioria dos membros. Esta pode, todavia, ser decomposta em diversos segmentos, traduzidos em pronúncias parciais que incidam sobre as diversas questões suscitadas no processo, ressalvando-se os casos em que existe um único árbitro.

Relativamente ao seu conteúdo e forma, o n.º. 2 do artigo 22º manda aplicar o disposto no artigo 123º do Código de Procedimento e Processo Tributário, mais concretamente na parte em que este determina que “*a sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio*”.

Proferida a decisão arbitral deverá esta ser assinada por todos os árbitros, identificando também os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, enviando-se a cada uma das partes um exemplar assinado da mesma.

De referir ainda que os árbitros podem votar vencido quanto à decisão arbitral propriamente dita, bem como relativamente aos segmentos decisórios parciais que hajam sido feitos.

Proferida a decisão arbitral as partes serão notificadas pelo Centro de Arbitragem Administrativa do arquivamento dos autos arbitrais, sendo que, na data dessa notificação, considera-se dissolvido e extinto o tribunal arbitral, isto em conformidade com o que se dispõe expressamente no artigo 23º do diploma.

V. D) Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação

Considerados que sejam os efeitos particulares da decisão arbitral da qual não caiba recurso ou impugnação, torna-se oportuno analisá-los de forma autónoma, daí ter sido aberta, para esse efeito, a presente secção.

Sobre a matéria reza o artigo 24º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro.

De acordo com este preceito, “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação*”. Em consequência da vinculação a que fica adstrita deve a administração tributária, nos termos da decisão arbitral favorável ao sujeito passivo, e até ao prazo previsto para a execução espontânea de sentenças judiciais dos tribunais tributários:

- Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;
- Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, devendo adoptar os actos e operações necessários para o efeito;
- Rever os actos tributários que se encontrem numa relação sustentada numa base de prejudicialidade ou dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por estarem inscritos na mesma relação jurídica de imposto, mesmo no caso em que estes correspondam a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os de forma total ou parcial;
- Liquidar as prestações tributárias de modo conforme com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

Todas estas condutas devem ser, consoante a configuração do caso concreto, praticadas alternativa ou cumulativamente entre si.

É de colocar em destaque a circunstância de, nos termos do artigo 24º, n.º. 2 do diploma *sub analysis*, a decisão arbitral levar à preclusão do direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão oficiosa ou suscitar a pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, o que é uma clara manifestação do princípio da economia processual que está subjacente a todo este novo regime. Ademais, tenha-se em atenção que este facto não contente com o disposto no artigo 3º, n.º. 2, já que aqui se permite a dedução paralela de uma impugnação judicial e de uma

pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto tributário desde que, no entanto, os fundamentos sejam **diferentes**.

Aqui o que sucede é que, se existirem fundamentos idênticos, os direitos *supra* referidos ficam precludidos, tendo, nessa medida, a decisão arbitral, efeitos de caso julgado material.

Por outro lado, no que toca à preclusão de direitos da administração tributária há que observar o que se dispõe no n.º. 4 do preceito em análise, sendo que, de acordo com a sua respectiva letra, “*a decisão arbitral preclude o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral*”.

Por outro lado, se porventura a decisão arbitral puser termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto que não seja imputável ao sujeito passivo, então este terá à sua disposição todos os meios contenciosos e não contenciosos, bem como a possibilidade de suscitar nova pronúncia por parte de um tribunal arbitral, sendo que os prazos para todos esses efeitos são os que vêm previstos na lei – *maxime* no Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como na Lei Geral Tributária – contando-se estes a partir da notificação da decisão arbitral.

V. E) Do recurso da decisão arbitral

No que toca à possibilidade de recorrer de uma decisão proferida por um tribunal arbitral pode notar-se que esta é muito limitada.

Com efeito, em conformidade com o que se dispõe no artigo 25º, n.º. 1 do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro, é possível recorrer directamente para o Tribunal Constitucional da parte da decisão arbitral que ponha termo ao processo e que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, bem como nos casos em que aplique uma qualquer norma jurídica cuja inconstitucionalidade seja levantada no decurso do processo.

Por outro lado, admite-se ainda a possibilidade de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, isto nos termos do que determina o n.º. 2 do artigo em apreço. Este recurso é endereçado à Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, sempre que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida estiver em oposição, relativamente à mesma questão de direito ou questão fundamental de direito, com acórdão proferido ou pelo Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo. Neste caso, os trâmites do recurso a observar são os do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, aplicando-se o disposto no artigo 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

No que toca à contagem do prazo de interposição de recurso anuncia-se que este deverá ser computado a partir da notificação da decisão arbitral.

Esta interposição deve ser feita por meio de requerimento, o qual deverá ser acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso.

Note-se que, em termos práticos, só há uma via de recurso: ou directamente para o Tribunal Constitucional, com fundamento em (in)constitucionalidade, ou directamente para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de oposição de acórdãos.

V. F) Dos efeitos do recurso da decisão arbitral

Observados os casos em que é possível recorrer de uma decisão arbitral é oportuno analisar os efeitos que a sua apresentação acarreta.

Sobre a matéria torna-se obrigatório chamar à colação o disposto no artigo 26º do presente Decreto-Lei, sendo que, de acordo com este preceito, o recurso apresentado tem efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso. Note-se que o efeito suspensivo pode ser no todo ou em parte.

Por outro lado, como forma de preservar as garantias do contribuinte, o legislador veio referir que, caso a administração tributária apresente recurso da decisão arbitral, tal facto leva à **automática** caducidade da garantia prestada em vista a suspender o processo de execução fiscal.

Porém, há ainda ter em atenção que se o recurso for apresentado pelo sujeito passivo, semelhante circunstância leva à cessação do efeito suspensivo da liquidação a que se alude no artigo 14º do diploma, ao qual se fez referência *supra*, em **IV. C)**, sob a epígrafe de ***Efeitos da Constituição de Tribunal Arbitral.***

VI. Da impugnação da decisão arbitral

Por último para o que releva para efeitos da análise deste diploma é necessário analisar o que toca com a possibilidade de impugnação da decisão proferida pelo tribunal arbitral.

A matéria em apreço na presente secção vem regulada pelos artigos 27º e 28º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro.

A regra é que é possível que a decisão do tribunal arbitral seja anulada pelo Tribunal Central Administrativo competente. Esta impugnação – que em bom rigor se trata de um recurso – deve ser deduzida, sob pena de não admissão por intempestividade, no prazo de 15 dias contados da notificação da decisão arbitral, ou da notificação referida no artigo 23º do diploma em apreço. Porém, neste último caso, a decisão arbitral terá que ter sido proferida por

tribunal colectivo, requerida nos termos da alínea b) do n.º. 2 do artigo 6º. Esta impugnação/*recurso* tem ainda que ser acompanhada de cópia do processo arbitral. Em relação a todos estes aspectos o artigo 27º, n.º. 1 em estudo é claro e taxativo.

Por outro lado, no que toca aos trâmites desta impugnação/*recurso*, há que seguir o regime dos **recursos** – o que nos leva a afirmar que esta impugnação tem a natureza de um verdadeiro recurso – de apelação tal como estes vêm regulados no Código do Processo nos Tribunais Administrativos (cfr. artigo 27º, n.º. 2).

Já no que toca aos fundamentos e efeitos da impugnação da decisão arbitral, vêm estes elencados no texto do artigo 28º do Decreto-Lei. São eles os seguintes:

- Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- Oposição dos fundamentos com a decisão;
- Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16º, e sobre os quais *supra* já tivemos oportunidade de apreciar.

Por último, no que toca aos efeitos jurídicos da apresentação desta impugnação da decisão arbitral, são os mesmos dos previstos para os recursos da mesma, aplicando-se aqui o disposto no artigo 26º do diploma em crise com as necessárias adaptações. Assim, esta impugnação terá efeito suspensivo da decisão arbitral proferida, o qual será no todo ou em parte, consoante o objecto da impugnação, levando também à caducidade da garantia prestada pelo sujeito passivo em vista da suspensão do processo executivo, nos casos em que a impugnação seja apresentada pela administração fiscal e, no caso de esta ser apresentada pelo sujeito passivo, leva à cessação do efeito suspensivo da liquidação nos termos previstos e regulados pelo artigo 14º.

São estes os comandos normativos emanados pelo artigo 28º do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro.

LOURENÇO CÔRTE-REAL
Mestre em Direito e Advogado Estagiário

Março de 2011 | verbojuridico.net