

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO REGIME PORTUGUÊS

TRIBUTARY ARBITRATION: AN ANALYSIS OF THE PORTUGUESE REGIME

*Amanda Monique de Souza Aguiar Maia**

RESUMO

O tema desenvolvido neste trabalho é a arbitragem tributária portuguesa como forma de resolução de conflitos. O problema a que se propõe responder é: a arbitragem é meio eficiente para a resolução de conflitos tributários? A metodologia adotada foi a revisão bibliográfica, utilizando-se de formas primárias e secundárias com o objetivo de estudar o contexto em que ocorreu a extensão deste instituto, comum em área comercial, à seara tributária e as vantagens geradas. Para tanto, foi imprescindível abordar os aspectos gerais do instituto da arbitragem, sua regulamentação jurídica em Portugal e as interpretações, doutrinária e jurisprudencial, do instituto. Os resultados da pesquisa mostram que a arbitragem portuguesa trouxe como vantagens a celeridade, a redução dos custos gerais e a especialidade da decisão proferida, mas também que, na prática, a decisão é irrecorrível e também que a diminuição das pendências judiciais é uma busca que demanda longo prazo.

Palavras-chave: solução de controvérsias; arbitragem tributária.

ABSTRACT

The theme developed in this work is the Portuguese tax arbitration as a means of conflict resolution. The problem that sets out to answer is: arbitration is efficient means for resolving tax disputes? The methodology was the literature review using primary and secondary forms in order to study the context in which the extent was this institute, common in the commercial area, the harvest and the generated tax advantages. Therefore, it was essential to address the general aspects of the concept of arbitration, its legal regulations in Portugal and interpretations, doctrine and case law

* Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUCMINAS). Áreas de interesse: Direito Tributário. Endereço para correspondência: Rua Juiz Elizeu Jardim, 273, bairro Indústrias I, Belo Horizonte-MG, CEP: 30610-070. E-mail: amanda.monique@sga.pucminas.br.

of the institute. The survey results show that the Portuguese arbitration brought the advantages of speed, reducing overhead costs and expertise against the decision, but also that in practice, the decision is final and also that the reduction of court backlogs is a quest that long-term demand.

Keywords: settlement of disputes; tax arbitration.

INTRODUÇÃO

A arbitragem apresenta diversas vantagens, como a celeridade na resolução do litígio, maior autonomia da vontade, a especificidade e a neutralidade dos árbitros. Apesar dos benefícios apontados pela doutrina, na seara do Direito Público, a sua instituição sempre encontrou grandes resistências, especialmente no Direito Tributário, sob a argumentação de que, sendo o crédito tributário disponível, a Administração não poderia se utilizar da arbitragem, ficando o instituto restrito às atividades comerciais e afins.

Todavia, em uma atitude pioneira, Portugal, por meio de uma autorização legislativa, permitiu em 2010 que o governo regulamentasse a arbitragem em matéria tributária. Essa regulamentação ocorreu em 2011 mediante o Decreto-Lei n. 10, seguido pela Portaria n. 112-A/2011 que vinculou, a partir do dia 1º de julho de 2011, diversos órgãos à arbitragem para resolução dos conflitos fiscais, garantindo ao contribuinte a opção por mais essa via.

32

Assim, envolvidos por uma grande curiosidade, desafiamo-nos a estudar melhor o tema da introdução da arbitragem em Portugal como mecanismo alternativo à jurisdição estatal na solução de controvérsias de natureza tributária.

Nesse contexto é que o capítulo inicial se dedica a uma rápida abordagem dos aspectos gerais do instituto da arbitragem português, especialmente sobre o seu conceito, a sua natureza jurídica, os tipos de arbitragem, a convenção de arbitragem e, por fim, teceremos considerações sobre os árbitros e os tribunais arbitrais.

Em seguida, adentra-se no tema central a ser desenvolvido neste trabalho: a arbitragem tributária portuguesa. Para tanto, inicia-se fazendo uma breve referência ao contexto histórico e social em que a arbitragem tributária foi introduzida e o trajeto da arbitragem administrativa para arbitragem tributária. A seguir, aborda o modelo de arbitragem adotado em Portugal por meio do estudo da previsão da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português. O capítulo termina apontando o cenário atual da arbitragem tributária em Portugal, com as vantagens e desvantagens apresentadas pelo instituto.

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO DA ARBITRAGEM

A Constituição Portuguesa permite expressamente em seu art. 202º, n. 4 que, por meio de Lei, se crie outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal.

Os meios de composição de controvérsias podem ser divididos basicamente em duas categorias: autocomposição; e heterocomposição. A autocomposição é uma forma “pela qual os interessados na dissipação de suas controvérsias, e ausente o Estado jurisdicional, conciliam-se pela renúncia, submissão, desistência e transação”¹. Na heterocomposição, por sua vez, “as partes (ou até mesmo uma delas unilateralmente, no caso da jurisdição) submetem a terceiro seu conflito, em busca de solução a ser por ele firmada ou, pelo menos, por ele instigada ou favorecida”². A arbitragem, assim como a conciliação e a mediação, é um desses meios, apresentando-se como uma alternativa à jurisdição do Estado.

Apesar de não ser propósito do presente trabalho o estudo dos diversos aspectos da arbitragem, algumas notas sobre suas características gerais são imprescindíveis para a compreensão da arbitragem no Direito Tributário. Passemos à análise de suas características principais, com base na Lei de Arbitragem Voluntária (LAV).

Conceito e natureza jurídica da arbitragem

Existem diversas definições da arbitragem encontradas na doutrina, entre elas destaca-se a elaborado por Carlos Carmona para quem a arbitragem é

meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial [...]. Trata-se de mecanismo privado de solução de litígios, por meio do qual um terceiro, escolhido pelos litigantes, impõe sua decisão, que deverá ser cumprida pelas partes³.

Desse conceito, podemos extrair as principais características da arbitragem: heterocompositiva (pois o conflito é solucionado com a intervenção de alguém fora da relação conflituosa), convencional (vez que por meio de um acordo as partes escolhem a via arbitral), formalizada (porque pressupõe a escolha de procedimentos a serem seguidos)⁴, pode-se acrescentar ainda que a arbitragem

¹ LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo: primeiros estudos*. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 23.

² SENA, Adriana Goulart de. Formas de resolução de conflitos e acesso à justiça. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho 3ª Região*, Belo Horizonte, v. 46, n. 76, p. 93-114, jul./dez., 2007. Disponível em: <https://www.trt3.jus.br/download/artigos/pdf/20_formas_resolucao_conflitos.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2015.

³ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 31. Livro eletrônico. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522470617>>. Acesso em: 20 maio 2015.

⁴ CARVALHAL, Ana Paula Z. A arbitragem administrativa em Portugal. *Revista Eletrônica FMU Direito*, São Paulo, v. 24, n. 33, p. 1-18, 2010, p. 3. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/article/view/73/72>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

é, em regra, sigilosa (visto que somente as partes em litígio podem autorizar que o processo se torne público). Em Portugal existe ainda uma questão controversa na doutrina a respeito da arbitragem caracterizar-se, ou não, como uma função jurisdicional.

No entendimento de Ana Paula Carvalhal (2010), dois motivos permitem o entendimento de que os tribunais arbitrais em Portugal desempenham função jurisdicional: “primeiro, o Tribunal Arbitral constitui uma das categorias de tribunais segundo o art. 209º, n. 2, da Constituição Portuguesa⁵. Segundo, os árbitros julgam segundo o direito constituído”⁶. É relevante mencionar, inclusive, que este segundo argumento foi o mesmo utilizado na exposição de motivos do Regulamento Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n. 10/2011) esclarecendo que “a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído”⁷.

Para concluir a análise da natureza jurídica da arbitragem portuguesa, faz-se mister destacar a conhecida afirmação de Francisco Cortez (1992), segundo a qual

o árbitro não é um conciliador, a decisão arbitral não é uma transacção; o árbitro é um juiz e a sua decisão é uma sentença. Só que se a decisão arbitral tivesse efeitos meramente privados, entre as partes, a utilidade dos seus efeitos seria muito reduzida. É então que a lei, no nosso caso a Lei Fundamental, tendo em conta as reconhecidas vantagens da arbitragem, equipara essa função jurisdicional dos tribunais arbitrais à função jurisdicional dos tribunais judiciais. Desta forma, os tribunais arbitrais não deixam de ser instituições de natureza privada para se transformarem em órgãos do Estado. O Estado é que, reconhecendo a utilidade pública da arbitragem voluntária, quebra o monopólio do exercício da função jurisdicional pelos seus órgãos atribuindo à decisão os efeitos próprios da sentença judicial: a força de caso julgado e a força executiva⁸.

⁵ Conforme teor: “Artigo 209º (Categorias de tribunais) 2. Podem existir tribunais marítimos, *tribunais arbitrais* e julgados de paz”. PORTUGAL. Constituição (1976), op. cit.

⁶ CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 3.

⁷ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a. Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. *Diário da República*. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_AT-RJAT_DL_10-2011-2011-01-20.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2015.

⁸ CORTEZ, Francisco. A arbitragem voluntária em Portugal: dos ricos homens aos tribunais privados. *Revista O Direito*, v. 4, ano 124, p. 365-404, 1992, IV, p. 555. Disponível em: <<http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/508.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

Assim, o instituto da arbitragem em Portugal é de natureza jurisdicional (e não contratual; negocial), na medida em que os árbitros são equiparados aos juízes, cabendo-lhes definir o direito nos casos concretos e suas decisões valem como sentença.

Tipos de arbitragem

A arbitragem pode ser classificada em diversas modalidades, as principais são: quanto ao elemento volitivo, podem ser necessária ou voluntária; quanto ao elemento funcional, classificam-se em *ad hoc* ou institucional; quanto ao regime jurídico, segundo a lei ou segundo a equidade⁹.

Na arbitragem voluntária, ou facultativa, as partes optam por resolver seus conflitos pelo tribunal arbitral em detrimento da jurisdição do Estado; entretanto, uma vez convencionada a opção pela arbitragem, as partes ficam vinculadas à sua jurisdição¹⁰.

Há países que têm ainda a arbitragem necessária, ou obrigatória. É o que ocorre em Portugal, onde o recurso à solução arbitral é obrigatório para determinadas matérias, sob a mesma fundamentação de sua natureza jurídica, isto é, de que os árbitros integram a ordem judicial portuguesa exercendo função jurisdicional¹¹.

Por força dos arts. 1.082º a 1.085º do Código de Processo Civil Português (Lei n. 41/2013), o funcionamento de cada tribunal arbitral necessário será regulado pela lei especial que o criar e, de modo subsidiário, observa-se, em tudo o que não estiver especialmente regulado na parte aplicável, o disposto na Lei da Arbitragem Voluntária¹². Assim, a arbitragem necessária não repousa sobre a autonomia da vontade, e sim é imposta por lei especial, vale dizer, “a própria lei, em vez de confiar certo litígio à resolução por um tribunal estadual, impõe às partes o recurso a um tribunal arbitral”¹³, sendo realizada, por exemplo, nas expropriações litigiosas quando não for possível fixar a indenização do expropriado por meio de acordo com o expropriante, com recurso para os tribunais comuns, nos termos do art. 38º, n. 1, do Código das Expropriações (Lei n.

⁹ CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 4.

¹⁰ Idem.

¹¹ CARMONA, Carlos Alberto, op. cit., p. 36.

¹² PORTUGAL. Código de Processo Civil (2013): Lei n. 41, de 26 de junho de 2013. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1959&tabela=leis&sso_miolo=>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

¹³ MENDES, Armindo Ribeiro. *Introdução às práticas arbitrais*. 2009. Disponível em: <<http://arbitragem.pt/estudos/sumarios-praticas-arbitrais-mestrado-forense-da-catolica.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

168/99)¹⁴. Entretanto, apesar de pronunciamentos proferidos pelos Tribunais Constitucionais sobre a legitimidade da arbitragem necessária, parte da doutrina portuguesa ainda questiona sua constitucionalidade¹⁵⁻¹⁶.

A arbitragem *ad hoc*, a seu turno, é aquela em que o tribunal arbitral é formado exclusivamente para a resolução de determinado conflito¹⁷, desenvolvendo-se sem a intervenção de nenhuma entidade permanente. Enquanto a arbitragem institucionalizada ocorre quando o tribunal arbitral é organizado em um centro ou em uma entidade pré-constituída e permanente, entidade esta que tem regulamento próprio, presta apoio logístico e recebe como contraprestação o pagamento de uma taxa¹⁸. A Lei de Arbitragem Voluntária (LAV – Lei n. 63/2011), em seu art. 62º, n. 1, condiciona a criação dessas entidades de arbitragem institucionalizada à autorização do Ministro da Justiça¹⁹.

Por fim, podemos classificar a arbitragem segundo a lei ou equidade tendo em vista os critérios de decisão do litígio. Na arbitragem segundo a lei, os árbitros decidem o processo com fundamento nas regras do direito constituído que foi escolhido pelas partes, uma vez que é permitida, pela LAV²⁰, a designação de qualquer lei ou ainda do sistema jurídico de outro Estado²¹. Já na arbitragem por equidade os árbitros podem atender a critérios de conveniência, oportunidade e justiça concreta²², sendo necessária a expressa determinação, por acordo das partes, que os árbitros assim procedam, nos termos do art. 39º,

¹⁴ PORTUGAL. Código das Expropriações (1999): Lei n. 168, de 18 de setembro de 1999. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=477&nversao=&tabela=leis>. Acesso em: 5 fev. 2015.

¹⁵ CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 5.

¹⁶ É, por exemplo, bastante criticada pelo ex-presidente da Ordem dos Advogados de Portugal, António Marinho e Pinto, no sentido de que o governo português, ao tornar a arbitragem obrigatória em algumas matérias, está “subvertendo os alicerces e os próprios paradigmas da Justiça pública soberana que figurou na Europa nos últimos milênios, desde a Grécia antiga até hoje.” PINTO, António Marinho e. Profissão do passado. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 16 fev. 2014. Entrevista concedida a Aline Pinheiro. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-16/entrevista-marinho-pinto-ex-presidente-ordem-advogados-portugal>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

¹⁷ CARMONA, Carlos Alberto, op. cit., p. 33.

¹⁸ CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 5.

¹⁹ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b. *Diário da República*. Disponível em: <<http://arbitragem.pt/noticias/2011/2011-12-14-lav-dr.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

²⁰ Idem.

²¹ Dispõe ainda o n. 2, do art. 39, da LAV que “na falta de designação pelas partes, o tribunal arbitral aplica o direito do Estado com o qual o objecto do litígio apresente uma conexão mais estreita.” Idem.

²² CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 5.

n. 1, da LAV. Importa destacar que, de acordo com o n. 4, do art. 39º, da LAV, não cabe recurso da sentença em que a causa tenha sido decidida segundo a equidade ou mediante composição amigável²³.

Convenção de arbitragem

Disciplinada nos arts. 1º ao 7º, da LAV, é o ato jurídico apto a afastar a jurisdição estatal e a instaurar um processo arbitral, tendo duas formas de manifestação, quais sejam, o compromisso arbitral, convenção de arbitragem que tem por objeto um litígio atual, ainda que afeto a um tribunal do Estado, e a cláusula compromissória que é a convenção envolvendo litígios eventuais decorrentes de uma relação jurídica contratual²⁴ ou extracontratual (portanto, prévia ao litígio), conforme n. 3, do art. 1º, da LAV²⁵. Nas palavras de Carlos Carmona (2012)

a convenção de arbitragem tem um duplo caráter: como acordo de vontades, vincula as partes no que se refere a litígios atuais ou futuros, obrigando-as reciprocamente à submissão ao juízo arbitral; como pacto processual, seus objetivos são os de derogar a jurisdição estatal, submetendo as partes à jurisdição dos árbitros²⁶.

Mediante a convenção de arbitragem, pode ser atribuído ao tribunal arbitral o julgamento de qualquer litígio que trate de interesses de natureza patrimonial ou aqueles passíveis de celebração de transação, desde que por lei especial estes não estejam submetidos exclusivamente a outros tribunais, conforme art. 1º, da LAV²⁷.

A LAV permite que pessoas jurídicas de Direito Público, nestas incluindo o Estado, possam “celebrar convenções de arbitragem, na medida em que para tanto estejam autorizados por lei ou se tais convenções tiverem por objecto litígios de direito privado”²⁸.

Para que seja válida, a convenção de arbitragem deve adotar a forma escrita, incluindo documento escrito assinado pelas partes, a troca de cartas, telegramas e telefaxes ou outros meios de telecomunicação que ofereçam as mesmas garan-

²³ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b, op. cit.

²⁴ O art. 18º da LAV esclarece que “uma cláusula compromissória que faça parte de um contrato é considerada como um acordo independente das demais cláusulas do mesmo. A decisão do tribunal arbitral que considere nulo o contrato não implica, só por si, a nulidade da cláusula compromissória.” Idem.

²⁵ Idem.

²⁶ CARMONA, Carlos Alberto, op. cit., p. 79.

²⁷ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b, op. cit.

²⁸ Idem.

tias de autenticidade, clareza e conservação (como os meios eletrônicos de comunicação magnético, óptico etc.). Esse requisito também é satisfeito quando há “troca de uma petição e uma contestação em processo arbitral, em que a existência de tal convenção seja alegada por uma parte e não seja negada pela outra”²⁹, e ainda quando há “remissão feita num contrato para documento que contenha uma cláusula compromissória, [...] desde que a remissão seja feita de modo a fazer dessa cláusula parte integrante do mesmo”, conforme o n. 4 e 5, do art. 2º da LAV³⁰. O outro requisito é de cunho material, determinando que, quando a arbitragem for instituída por compromisso arbitral, este deverá delimitar o objeto do litígio, todavia, sendo por cláusula compromissória, deve designar a relação jurídica a que os litígios respeitem³¹. Desrespeitados quaisquer desses requisitos, é nula a convenção de arbitragem.

A convenção de arbitragem pode ser modificada pelas partes até à aceitação do primeiro árbitro, contudo, após a designação dos árbitros, apenas poderá ser alterada com o acordo de todos os árbitros e antes da prolação da sentença. A LAV também permite sua revogação pelas partes, desde que seja feita até a sentença arbitral³².

Quanto à cessação do processo arbitral e a sentença nele proferida, a LAV prevê, no n. 3 do art. 5º, que deixam “de produzir efeitos, logo que um tribunal estadual considere, mediante decisão transitada em julgado, que o tribunal arbitral é incompetente para julgar o litígio que lhe foi submetido”³³. A morte ou extinção das partes, por sua vez, não caduca a convenção de arbitragem e também não extingue a instância arbitral, exceto se houver convenção dispondo em outro sentido³⁴.

Árbitros e tribunais arbitrais

Árbitro, de acordo com Carlos Carmona, “é a pessoa física indicada pelas partes – ou por delegação delas – para solucionar uma controvérsia [...] declarando a norma que incidiu sobre um dado fato típico”³⁵⁻³⁶.

²⁹ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b, op. cit.

³⁰ Idem.

³¹ Idem.

³² Idem.

³³ Idem.

³⁴ Idem.

³⁵ CARMONA, Carlos Alberto, op. cit., p. 228.

³⁶ A Lei de Arbitragem brasileira (Lei n. 9.307/96) traz uma definição de árbitro em seu art. 18: “O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou homologação pelo Poder Judiciário.” BRASIL. Lei de Arbitragem: Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm>. Acesso em: 3 mar. 2015.

Ao optarem pela arbitragem, as partes estão investindo sua confiança nos árbitros, por isso, o acordo entre elas deve abordar as qualificações exigidas e demais informações indispensáveis à nomeação de um árbitro independente e imparcial, conforme art. 10º, n. 6, da LAV³⁷, entre pessoas naturais com plena capacidade e comprovada aptidão técnica, sendo vedado seu rechaço em razão da nacionalidade, exceto quando se tratar de arbitragem internacional, em que o tribunal deve considerar a conveniência da nomeação de um árbitro de nacionalidade diversa da das partes³⁸.

Os árbitros, nos termos do art. 9º, da LAV, não podem ser responsabilizados por danos que resultarem das decisões por eles proferidas, exceto nos casos em que, na mesma situação, os magistrados judiciais também são responsabilizados³⁹.

Em regra, a designação dos árbitros que constituirão o tribunal arbitral cabe às partes, o que é feito na convenção de arbitragem ou em escrito posterior assinado por elas, porém podem fixar o modo pelo qual os árbitros serão escolhidos, inclusive, incumbindo a designação a um terceiro, que deverá fazê-lo no prazo de 30 dias, a contar da solicitação, sob pena da escolha ser atribuída ao tribunal estadual competente a pedido de qualquer das partes, salvo estipulação em contrário⁴⁰.

Da mesma forma, nos casos em que apenas um árbitro for constituir o tribunal arbitral e não haja consenso entre as partes quanto a essa atribuição, a escolha, a pedido de qualquer das partes, caberá ao tribunal estadual. Contudo, “quando o tribunal arbitral for composto por três ou mais árbitros, cada parte deve designar igual número de árbitros e os árbitros assim designados devem escolher outro árbitro, que actua como presidente do tribunal arbitral”⁴¹. Importa destacar que, nos casos em que não há acordo sobre a escolha dos árbitros, a decisão quanto a nomear cabe ao tribunal estadual⁴².

A aceitação do encargo é feita por escrito, no prazo de 15 dias a contar da comunicação da sua designação, salvo estipulação diversa das partes, sendo que o seu silêncio é interpretado como recusa à designação⁴³.

Ninguém é obrigado a atuar como árbitro, mas após aceitar o encargo, só é legítima a dispensa fundada em causa superveniente que o impossibilite de exercer tal função ou na falta de conclusão do acordo quanto aos honorários.

³⁷ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b, op. cit.

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Idem.

⁴² Idem.

⁴³ Idem.

Uma vez aceito o encargo pelo árbitro, a escusa injustificada do exercício da função o sujeita a responder pelos danos que der causa, é o que prevê o art. 12º da LAV⁴⁴.

A pessoa convidada para o exercício da função arbitral tem a obrigação de revelar as circunstâncias que possam suscitar dúvidas sobre sua imparcialidade e independência, inclusive durante todo o processo, as circunstâncias supervenientes de suspeição⁴⁵.

Questão interessante é a referente aos honorários e despesas com os árbitros. Prevê o art. 17º, da LAV, que, se as partes não tiverem regulado na convenção de arbitragem ou houverem concluído um acordo sobre os honorários dos árbitros, a forma de reembolso das suas despesas e o modo de pagamento de preparos, cabe aos próprios árbitros, observados a complexidade das questões decididas e o valor da causa, fixar o montante, sendo garantida à parte o requerimento de adequação deste valor pelo tribunal estadual competente, que poderá, inclusive, reduzi-lo⁴⁶. Havendo falta de pagamento de preparos previamente acordado ou fixado pelo tribunal arbitral ou estadual, após a decorrência de um prazo adicional razoável, o tribunal arbitral poderá suspender ou dar por finalizado o processo⁴⁷.

Finalizada a análise das principais dimensões da arbitragem no âmbito da LAV, vejamos como foi introduzida e como se desenvolve a arbitragem tributária em Portugal.

40

A ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para melhor compreensão do tema a que nos propomos neste capítulo, não podemos deixar de iniciá-lo fazendo uma breve referência ao contexto histórico e social em que a arbitragem foi introduzida, para, em seguida, abordarmos o modelo de arbitragem adotado em Portugal.

Contextualização histórica

A arbitragem tradicionalmente se desenvolveu no Direito Coletivo do Trabalho e Direito do Consumidor⁴⁸, o Direito Público, contudo, apresentava grandes resistências à possibilidade de as partes atribuírem aos árbitros o poder de decidir o conflito existente entre elas, em substituição aos tribunais do Estado, pela dificuldade em aceitar que a Administração, que tem supremacia jurídica sobre os cidadãos, pudesse “afastar a competência dos tribunais administrativos,

⁴⁴ PORTUGAL. Lei de arbitragem voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b, op. cit.

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ ESQUÍVEL apud CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 6.

criados justamente para apreciar litígios de natureza jus-administrativa, e submeter-se ao julgamento de árbitros⁴⁹.

Por conseguinte, a justificativa da vedação da arbitragem nas relações de Direito Público baseava-se na “ideia de que a administração pública não pode dispor livremente dos direitos e obrigações do Estado, vinculada que está à primazia do interesse público e ao princípio da legalidade”⁵⁰.

A isso se somava, conforme esclarece José Nabais (2011), a concepção, em uma tradição republicana, dos tribunais como órgãos de soberania (órgão jurídicos supremos), ao lado dos demais órgãos, apresentando-se a jurisdição como uma função exercida, exclusivamente, por um poder do Estado avessa a ser repartida com os particulares, sobretudo no que diz respeito à solução de conflitos de natureza pública, “pois, resulta da sua natureza, que o poder não é atribuído para ser cedido ou ser partilhado, mas para ser eficazmente exercido”⁵¹.

Ana Francisco (2012) explica que essa visão começou a mudar no final do século XX com o surgimento do Estado de Direito Social, que aumentou profundamente a intervenção do Estado na sociedade, e com o crescimento econômico que fez emergir novas exigências sociais, deixando a Administração Pública impossibilitada de atender a todas as demandas, vendo-se obrigada a alterar seu modo de agir⁵².

A Administração, antes distanciada dos administrados, autoritária e despótica, torna-se mais próxima dos cidadãos, procurando a utilização de mecanismos de cooperação como forma de garantir o interesse público, atuando junto dos particulares⁵³.

Reflexo disso é a perspectiva da jurisdição como uma garantia dos indivíduos. A jurisdição “apresenta-se, não tanto como um poder do Estado, mas antes como uma garantia das pessoas, uma garantia para assegurar a realização dos direitos e interesses legalmente protegidos destas”⁵⁴. Nessa perspectiva, a

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ SERRA, Manuel Fernando dos Santos. A arbitragem administrativa em Portugal: evolução recente e perspectivas. In: VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (Org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Lisboa: Coimbra Editora, 2010, p. 19-29.

⁵¹ NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, ano 1, n. 1, p. 19-43, 2011, p. 22. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

⁵² FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. (2012). *A arbitragem tributária*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica Portuguesa, 2º Ciclo de Estudos em Direito, Porto, p. 7. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2015.

⁵³ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 8.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 23.

recusa ampla da arbitragem acaba sendo uma violação dos direitos de acesso à justiça, vez que, com aumento das demandas sociais, houve consequente volume de pendências judiciais e morosidade da justiça, devendo caber aos litigantes a escolha dos órgãos para decidir seus conflitos⁵⁵. Isto é, acabou por se reconhecer a arbitragem como um meio eficaz para resolver litígios entre administração e administrados.

Com a entrada em vigor do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (DECRETO-LEI N. 129/84º), passou a existir uma previsão legal expressa sobre a instituição de tribunais arbitrais para a resolução de questões administrativas⁵⁶.

Posteriormente, com a reforma de 2004, a matéria passou a ser regulada pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), com a inclusão do TÍTULO IX (Tribunal Arbitral e Centros de Arbitragem) constituído pelos arts. 180º ao 187º, e o sistema do contencioso administrativo objetivista – de modelo francês – foi superado, consagrando a jurisdicionalização e a subjetivação – tipicamente do sistema alemão – que têm por lema a proteção dos direitos dos administrados⁵⁷.

Transição da arbitragem administrativa para a arbitragem tributária

42

Mesmo com a extensão da Arbitragem ao Direito Administrativo, no âmbito do Direito Tributário a possibilidade de qualquer forma de alternativa de resolução de conflitos apresentava grande resistência⁵⁸. Isso se devia à dificuldade de se aceitar que em um dos principais instrumentos políticos, qual seja, a arrecadação de impostos, pudesse o Estado, por convenção, escolher o tribunal arbitral como órgão de julgamento dos seus conflitos⁵⁹.

Com o tempo, também houve alteração do modo de agir e da dogmática do Direito Tributário: a arbitragem começou a ser vista como mais um meio de garantir a eficaz resolução dos conflitos e alívio das pendências e atrasos judiciais⁶⁰. Houve aumento da participação dos cidadãos nas atividades e decisões tomadas pela Administração que, por meio de suas organizações, passaram a por limites ao Estado, definindo critérios e exigindo que ele estivesse efetivamente a serviço dos interesses da coletividade e não a serviço de si [Estado] enquanto entidade oposta à sociedade⁶¹.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ CARVALHAL, Ana Paula Z., op. cit., p. 6.

⁵⁷ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 8.

⁵⁸ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 9.

⁵⁹ Idem.

⁶⁰ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 10.

⁶¹ CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário. In: SEPARATA. *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao professor Doutor António Sousa Ribeiro*, v. 1, Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 747.

A revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos (verificação por meio de indícios), prevista nos arts. 91º e 92º da Lei Geral Tributária (LGT), é um exemplo de solução de litígio que necessita da participação do cidadão, pois, para que a discussão da legalidade possa ter lugar, é necessário que o contribuinte tenha realizado prévia reclamação desencadeando o procedimento de revisão da matéria tributável (procedimento que se assemelha ao processo arbitral)⁶², em outras palavras, no caso de haver um grande espaço entre as normas e a decisão no caso concreto, existe a possibilidade de se promover a um acordo entre contribuinte e administração. Entretanto, ainda havia insatisfação dos contribuintes com o procedimento fiscal devido à sua pequena eficácia prática e persistiam os tradicionais obstáculos à introdução da arbitragem no Direito Tributário⁶³.

Um desses obstáculos se relaciona com a possibilidade – e a razão – de se instituir a arbitragem em Direito Tributário em Portugal, país que adota a jurisdição dual, dispondo dos Tribunais Administrativos e Fiscais com independência e competência própria para controlar a Administração Pública.

Questionava-se se essa competência poderia ser partilhada com uma jurisdição de natureza privada pelo fato de a Constituição da República Portuguesa (CRP) deixar implícito que os litígios sob sua esfera de competência não poderiam ser dirimidos por outros tribunais⁶⁴. Mas a interpretação da CRP pela doutrina foi no sentido de que o art. 212º, n. 3, deveria ser lido em harmonia com o art. 209º, n. 2, “para o efeito de se dever entender que ele só confere poderes de jurisdição aos tribunais (administrativos e fiscais) do Estado sob reserva da existência de tribunais arbitrais”⁶⁵.

Outra alegação que se constituía em um obstáculo foi a de que a introdução da arbitragem violaria o princípio da legalidade, mas, conforme esclarece Ana Francisco, “este princípio situa-se no plano da criação das normas fiscais, e não no plano da sua interpretação e aplicação”⁶⁶.

O princípio da indisponibilidade das receitas fiscais também foi invocado, eis que estão excluídos da arbitragem litígios que digam respeito a direitos de caráter indisponíveis, aqueles a respeito dos quais a lei impõe uma solução estritamente vinculada, e admitir a arbitragem, nesse caso, seria possibilitar a substituição de uma solução legal por uma arbitral⁶⁷, ou seja, para esses autores a arbitragem somente poderia ser admitida nas matérias em que a Administração

⁶² NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 34-35.

⁶³ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 10.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ ALMEIDA apud FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 11.

⁶⁶ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 13.

⁶⁷ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 32.

gozasse de margem para atuar de forma discricionária, e não vinculada. Entretanto, esse argumento foi superado, visto que “o fato de as partes submeterem a sua questão à arbitragem não significa que estejam a exercer quaisquer poderes de disposição sobre a sua relação controvertida”⁶⁸, sendo, pois, legítima a arbitragem no campo da indisponibilidade “desde que a arbitragem ofereça garantias equivalentes às da justiça estadual [...] com subordinação ao princípio da legalidade e com exclusão ao recurso à equidade”⁶⁹.

Quanto ao motivo de se adotar a arbitragem em Direito Tributário, a justificativa estava na falta de preparação dos tribunais para lidar com a crescente complexidade das questões que eram atribuídas para julgamento, principalmente no que diz respeito a infraestrutura e recursos humanos qualificados, devido ao elevado grau de litígios e número de juízes insuficiente⁷⁰⁻⁷¹.

Ultrapassados alguns obstáculos da introdução da arbitragem tributária, analisaremos o ordenamento jurídico que a disciplina.

Previsão da arbitragem tributária no ordenamento jurídico

A arbitragem portuguesa tem base constitucional expressa no art. 209º, n. 2, da Constituição que prescreve que “podem existir tribunais arbitrais”⁷², não contendo nesse dispositivo nenhuma vedação à sua instituição nas relações jurídicas tributárias⁷³, além disso, o art. 20º, n. 4, da CRP, estipula que o direito de decisão no prazo razoável é um dos imperativos do direito a tutela jurisdicional efetiva⁷⁴, o que não vinha ocorrendo pela morosidade já exposta.

Todavia, para o estabelecimento de uma arbitragem tributária, era necessária ainda base legal própria, diversa da regulamentação da arbitragem administrativa, diante da autonomia desses ramos do Direito⁷⁵. Esse suporte legal se

⁶⁸ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 14.

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 14-15.

⁷¹ A autora Ana Francisco cita a insatisfação com a Justiça apresentada na seguinte explanação de Anselmo Rodrigues: “a verdade é que entre nós a crise da Justiça está instalada nos jornais, nas sondagens, nos operadores judiciários, no cidadão, havendo uma consciência generalizada da sua falta de eficácia, o que conduz a um sentimento de impunidade e inexistência de qualquer sanção por falta de cumprimento das leis.” (RODRIGUES apud Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 14).

⁷² PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa>>. Acesso em: 4 fev. 2015.

⁷³ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 32.

⁷⁴ PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa>>. Acesso em: 4 fev. 2015.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 34.

deu com a aprovação da Lei de Orçamento do Estado (LOE) para 2010, que em seu art. 124º trouxe uma autorização legislativa ao Governo para “instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”⁷⁶.

Aspectos da autorização legislativa

A arbitragem tributária constitui um meio processual alternativo que tem como finalidade “reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes”, conforme o disposto nos n. 2 e 3, do art. 124º, da LOE/2010⁷⁷.

Com relação ao objeto do processo arbitral tributário, a alínea “a” do n. 4, do mesmo artigo, diz que compreendem

os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária⁷⁸.

Acrescenta a alínea “b” que, como fundamento do processo arbitral tributário, o Governo é autorizado a definir a ilegalidade, a lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos e, como efeitos da sentença proferida pelo árbitro, a proceder à definição “da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes”⁷⁹.

Esses artigos relevam uma ampla abertura à arbitragem porque a ela se pode recorrer para o julgamento da generalidade dos litígios tributários⁸⁰. O único limite expresso está previsto na alínea “c”, do referido n. 4, a saber, “a determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade”⁸¹. Essa inadmissibilidade é criticada,

⁷⁶ PORTUGAL. Lei n. 3-B, de 28 de abril de 2010. Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.dgap.gov.pt/upload/legis/2010_l_3_b_28_04.pdf>. Acesso em: 5 maio 2015.

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 36.

⁸¹ PORTUGAL. Lei n. 3-B, de 28 de abril de 2010. Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.dgap.gov.pt/upload/legis/2010_l_3_b_28_04.pdf>. Acesso em: 5 maio 2015.

pois o mesmo não ocorre na arbitragem administrativa e também porque a equidade é comumente utilizada no Direito Fiscal⁸².

Apesar da amplitude da autorização, a Lei não fez referência aos contratos fiscais relativos à concessão de incentivos fiscais, permanecendo a vedação da arbitragem prevista no Decreto-Lei n. 203/2003 em relação a essa matéria⁸³.

A alínea “h” consagra, como regra, a irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, com exceção do recurso para o Tribunal Constitucional quando “a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”⁸⁴.

Outra questão interessante trazida pela LOE/2010 foi a atribuição de responsabilidade da parte vencida pela integralidade dos honorários e despesas dos árbitros, prevista na alínea “n”, do n. 4, do art. 124º. Esses encargos, todavia, podem ser diminuídos “ao montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”⁸⁵.

Decreto-Lei n. 10/2011: Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária

46

A Arbitragem Tributária foi introduzida em Portugal com o Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, que trouxe o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), no uso da autorização legislativa conferida pelo art. 124º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril (Lei de Orçamento do Estado para 2010), entrando em vigor no dia 1º de julho de 2011.

Conforme o preâmbulo do Decreto-Lei n. 10/2010, este visa o cumprimento de três objetivos principais: 1) fortalecer a tutela efetiva dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; 2) produzir maior celeridade na solução de demandas que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; 3) reduzir a pendência de processos existentes nos tribunais administrativos e fiscais⁸⁶.

Além dos objetivos, o preâmbulo traz um conceito peculiar de arbitragem como “uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro –, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais”⁸⁷.

⁸² FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 36.

⁸³ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 37.

⁸⁴ PORTUGAL. Lei n. 3-B, de 28 de abril de 2010, op. cit.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a, op. cit.

⁸⁷ Idem.

A arbitragem tributária contemplada nesse Regime teve seu âmbito de competência estreitado em relação às disposições contidas na autorização legislativa⁸⁸, adotando uma atitude mais cautelosa. Dispõe o RJAT que são da competência dos tribunais arbitrais

a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida⁸⁹.

Assim, algumas matérias autorizadas na LOE/2010 não foram regulamentadas, como “a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”⁹⁰.

O modelo de arbitragem tributária adotado em Portugal foi o da arbitragem institucionalizada, por isso, de acordo com o RJAT, os tribunais arbitrais atuam sob a organização de um centro. Esse centro de arbitragem institucionalizada é uma associação privada sem fins lucrativos que teve sua constituição promovida pelo Ministério da Justiça, denominada CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), tendo um procedimento próprio previamente regulamentado e cuja atuação está sob a supervisão do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos⁹¹.

A supervisão realizada pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos se materializa pela nomeação, entre os juízes aposentados, do presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o que garante maior confiança dos contribuintes na transparência e imparcialidade da arbitragem tributária, pois é ao Conselho Deontológico que cabe resguardar a idoneidade do processo⁹².

Para a garantia dessa neutralidade foram atribuídas funções com o fim de combate de suspeições. Cabe ao Conselho Deontológico, por exemplo, aprovar o regulamento interno do CAAD, pronunciar-se sobre a lista de árbitros do CAAD, nomear os árbitros da lista quando as partes optarem por não o fazer e

⁸⁸ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 20.

⁸⁹ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a, op. cit.

⁹⁰ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 21.

⁹¹ AGRELLOS, Miguel Durham. O regime de arbitragem tributária português. *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Portugal, n. 29, p. 138-142, 2011, p. 138. Disponível em: <<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3084/documento/articuloUM.pdf?id=2990>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

⁹² FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 29.

também desenvolver e assegurar a aplicação do Código Deontológico – que estabelece expressamente os parâmetros de uma conduta ética que deve ser adotada pelos árbitros⁹³.

Para exercer a função de árbitro na arbitragem tributária, o RJAT, dispõe em seu art. 7º, que este deve ser escolhido “entre pessoas com comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público”⁹⁴. A capacidade técnica é averiguada pelo preenchimento dos requisitos do n. 2 do mesmo artigo, são eles

ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio⁹⁵.

O RJAT prevê ainda a possibilidade de indicação de árbitros “licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica”, desde que não seja o árbitro-presidente⁹⁶.

48

No que tange ao processo arbitral tributário, em suma, este se baseia no princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo e tem como característica marcante a celeridade⁹⁷. Para tanto, adotou-se um processo sem grandes formalidades, sendo estabelecido um limite temporal de 6 (seis) meses para emitir a sentença arbitral, com permissão de prorrogação excepcional por no máximo mais 6 (seis) meses, conforme art. 21º, do RJAT⁹⁸.

A simplicidade do processo arbitral pode ser exemplificada pelo fato de o pedido de constituição do tribunal arbitral ser feito por meio de requerimento *on-line* enviado ao presidente do CAAD e também pelo princípio processual da oralidade: após a constituição e a resposta da Administração Tributária, realiza-se uma reunião inicial com as partes para a discussão das questões de fato e de direito, em que será marcada uma data para as alegações orais, se necessário⁹⁹.

⁹³ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Estatuto do CAAD*. 2014b. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_Estatutos_2014-07-10.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.

⁹⁴ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a, op. cit.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ Idem.

⁹⁸ Idem.

⁹⁹ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 25.

Por oportuno, cumpre salientar que o Regulamento da arbitragem tributária reitera a regra geral da irrecorribilidade das sentenças arbitrais e prevê duas exceções, a saber, “o recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada”¹⁰⁰, que também estava previsto na autorização legislativa, e ainda o recurso para Supremo Tribunal Administrativo da sentença arbitral (sobre o mérito das pretensões deduzidas que ponham fim aos processos) quando esteja contrária, em relação à mesma questão fundamental de direito, a acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) ou proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo¹⁰¹.

Nas circunstâncias em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão dos litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do art. 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, conforme dispões o preâmbulo do RJAT¹⁰².

Também é possível que as decisões do tribunal arbitral sejam anuladas pelo TCA com fulcro na falta de especificação dos fundamentos de direito e de fato que orientaram a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos do art. 27º e 28º, n. 1, do RJAT¹⁰³.

Por fim, cabe o registro de que o RJAT determinou que a sujeição à jurisdição dos tribunais arbitrais dependia de portaria emitida pelos membros do Governo responsáveis pela área fiscal¹⁰⁴. Isso se deu com a edição da Portaria n. 112-A/2011 que vinculou, a partir do dia 1º de julho de 2011, os serviços e organismos da Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) à arbitragem do CAAD¹⁰⁵. Porém, a Portaria excluiu da jurisdição dos tribunais arbitrais as pretensões atinentes à declaração da ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos desde que não tenham sido antecedidos de impugnação na via administrativa, entre outras matérias¹⁰⁶.

¹⁰⁰ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a, op. cit.

¹⁰¹ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 26.

¹⁰² PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a, op. cit.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ Idem.

¹⁰⁵ PORTUGAL. Portaria n. 112-A, de 22 de março de 2011c. Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1415&tabela=leis>. Acesso em: 5 fev. 2015.

¹⁰⁶ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, op. cit., p. 23.

Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária

No seguimento do DL n. 10/2011 (RJAT) e da Portaria n. 112-A/2011, tornou-se público pelo CAAD o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, estabelecendo as taxas de arbitragem aplicáveis, concretizando-se, assim, mais um passo na consagração do processo arbitral¹⁰⁷.

As custas do processo arbitral tributário são genericamente denominadas como taxa de arbitragem, incluindo todas as despesas decorrentes da condução do processo arbitral e os honorários dos árbitros, conforme definição do art. 2º, do Regimento de Custas¹⁰⁸.

Os critérios para a determinação do valor da taxa são dois: o valor das custas e o modo de designação dos árbitros, nos termos do art. 3º¹⁰⁹. Para fins de custas, o valor da causa é o da liquidação cuja anulação se requer ou o valor contestado, com base no Código de Procedimento e de Processo Tributário¹¹⁰. Determinado esse valor, deve-se calcular as custas com base nas Tabelas I e II anexas ao Regulamento de Custas – art. 1º do Regulamento. Relativamente ao segundo critério, preveem-se diferentes valores em razão de ser a parte ou o CAAD quem escolhe os árbitros e também regras quanto ao encargo decorrente das custas¹¹¹.

50

Conforme já exposto, de acordo com o RJAT, a designação de árbitros pelo CAAD ocorre sempre que as partes não designarem árbitros ou quando o tribunal funciona com árbitro singular. Nesses casos, o Regulamento de Custas prevê que a taxa inicial corresponde a 50% da taxa de arbitragem, paga por transferência bancária para a conta do CAAD, sendo o restante do valor devido no término com as custas finais do processo arbitral¹¹².

Nessa situação, o valor mínimo da taxa é de € 306,00 em causas cujo valor seja inferior a € 2.000,00, e o valor máximo previsto na tabela ascende a € 4.896,00 nas causas de até € 275.000,00. Já nas causas que tenham valor superior ao máximo tabelado, são devidos € 306,00 para cada acréscimo de € 25.000,00¹¹³. Vejamos a tabela:

¹⁰⁷ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. *As custas na arbitragem tributária*, 2011. Disponível em: <http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Abril/AS_CUSTAS_NA_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

¹⁰⁸ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária*. 2012. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_AT-Regulamento_Custas_Tributario-2012-11-27.pdf>. Acesso em: 2 maio 2015.

¹⁰⁹ Idem.

¹¹⁰ FERREIRA, Rogério M. Fernandes, op. cit.

¹¹¹ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária*. 2012. op. cit.

¹¹² FERREIRA, Rogério M. Fernandes, op. cit.

¹¹³ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária*. 2012. op. cit.

Tabela 1 – Artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

DE	ATÉ	TAXA DE ARBITRAGEM INICIAL (50% da Taxa de Arbitragem artigos 2º, n. 2 e 4º, n. 2 do Regulamento e Custas)	TAXA DE ARBITRAGEM (artigo 2º, n. 1 do Regulamento de Custas)
–	2.000.00 €	153.00 €	306.00 €
2.000.01 €	8.000.00 €	306.00 €	612.00 €
8.000.01 €	16.000.00 €	459.00 €	918.00 €
16.000.01 €	24.000.00 €	612.00 €	1224.00 €
24.000.01 €	30.000.00 €	765.00 €	1530.00 €
30.000.01 €	40.000.00 €	918.00 €	1836.00 €
40.000.01 €	60.000.00 €	1.071.00 €	2142.00 €
60.000.01 €	80.000.00 €	1.224.00 €	2448.00 €
80.000.01 €	100.000.00 €	1.337.00 €	2754.00 €
100.000.01 €	150.000.00 €	1.530.00 €	3060.00 €
150.000.01 €	200.000.00 €	1.836.00 €	3672.00 €
200.000.01 €	250.000.00 €	2.142.00 €	4284.00 €
250.000.01 €	275.000.00 €	2.448.00 €	4896.00 €

Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2012.

Por sua vez, quando o sujeito passivo opta por designar o árbitro, independentemente do valor da causa, ou nos casos em que o valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do TCA (causas superiores a € 60.000,00), só é possível que haja tribunal arbitral coletivo de três árbitros, conforme determina o art. 5º, n. 3, do Regulamento de Custas¹¹⁴, o pagamento será integralmente suportado pelo sujeito passivo, devendo ser efetuado por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral¹¹⁵. Nessas ocasiões, o limite mínimo de taxa arbitral é de € 12.000,00 e o máximo é de € 120.000,00, conforme a Tabela II do Regulamento de Custas

Tabela 2 – Artigo 5º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

DE	ATÉ	TAXA DE ARBITRAGEM ² (artigo 5º do Regulamento de Custas)
–	60.000.00 €	6.000.00 €
6.000.01 €	250.000.00 €	12.000.00 €

¹¹⁴ Idem.

¹¹⁵ Idem.

250.000.01 €	500.000.00 €	24.000.00 €
500.000.01 €	750.000.00 €	36.000.00 €
750.000.01 €	1.000.000.00 €	48.000.00 €
1.000.000.01 €	2.500.000.00 €	60.000.00 €
2.500.000.01 €	5.000.000.00 €	80.000.00 €
5.000.000.01 €	7.500.000.00 €	100.000.00 €
7.500.000.01 €	10.000.000.00 €	120.000.00 €

Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2012.

Caso esses valores não forem pagos tempestivamente, isso constitui causa impeditiva de constituição da arbitragem. O Regulamento ainda prevê que eventuais despesas decorrentes da nomeação de peritos, tradutores, intérpretes e outras despesas com a produção de prova são suportadas diretamente pelas partes¹¹⁶.

Dessa forma, com a publicação desse regulamento, estavam presentes as condições necessárias para que, diante de uma controvérsia tributária com a Administração Pública, o contribuinte pudesse optar pela instituição do tribunal arbitral.

Cenário atual e expectativas da arbitragem tributária portuguesa

Para finalizarmos o estudo da arbitragem tributária em Portugal, este tópico se dedica a uma sucinta análise de alguns reflexos gerados após a introdução da arbitragem em matéria tributária nestes 4 (quatro) anos da inclusão do instituto.

A primeira análise refere-se às custas. Conforme explica Clotilde C. Palma a arbitragem tem se mostrado um procedimento mais barato do que os da Justiça estatal, proporcionando custas menores¹¹⁷, o que também pode ser confirmado com os dados das tabelas apresentadas no tópico anterior. O fiscalista Pedro Amorim, por sua vez, entende que as custas “são demasiado elevadas para quem quer nomear um árbitro e são pagas à cabeça”, frente “às custas dos processos em que não há lugar a nomeação de árbitro”¹¹⁸.

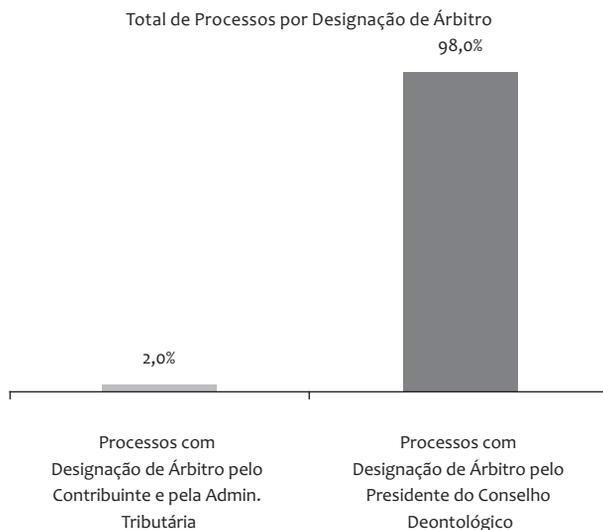
¹¹⁶ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária*. 2012. op. cit.

¹¹⁷ PALMA, Clotilde Celorico. A experiência portuguesa da arbitragem tributária. In: VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, 2014, Curitiba, *Slides da palestra*, p. 8. Disponível em: <<http://direitotributariodoparana.com.br/assets/clotilde-celorico-palma.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

¹¹⁸ AMORIM apud SOUSA, Paula Cravina de. Arbitragem tributária tem 917 processos em três anos. *Económico*, 3 de julho de 2014. Disponível em: <http://economico.sapo.pt/noticias/arbitragem-tributaria-tem-917-processos-em-tres-anos_196801.html>. Acesso em: 30 abr. 2015.

Conforme gráfico (a seguir) disponibilizado pelo CAAD, apenas em 2% dos processos houve a designação de árbitro, devido ao elevado custo:

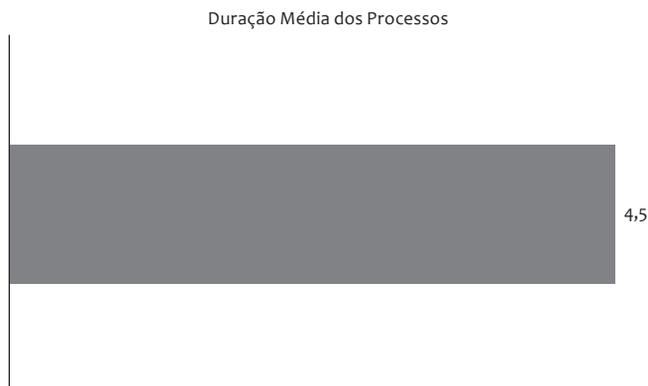
Gráfico 1 – Arbitragem Tributária



Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2014a.

O segundo ponto de análise desses quatro anos de instituição da arbitragem tributária é a celeridade. Conforme os dados, a arbitragem tem uma duração média de 4 (quatro) meses e 15 (quinze) dias, o que constitui uma vantagem em relação à jurisdição estatal.

Gráfico 2 – Arbitragem Tributária



OBS. 4,5 meses = 4 meses e 15 dias. Ou seja, a **média do prazo da decisão** é de cerca de **4 meses**.

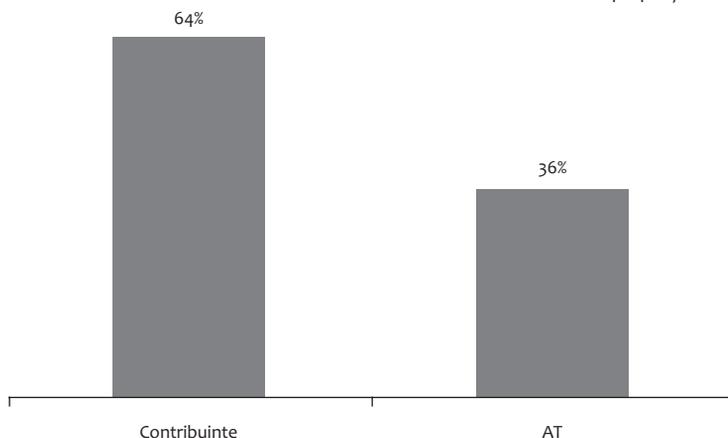
Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2014a.

Outra questão a ser observada é a recursal, pois um empecilho apresentado pelos contribuintes como o motivo que os leva a não optar pela arbitragem é entenderem que, na prática, as decisões são irrecorríveis, conforme aponta Pedro Amorim: “na grande maioria das vezes, os recursos que são feitos pelos contribuintes são recusados tanto pelo Tribunal Central Administrativo, como pelo Supremo Tribunal Administrativo como ainda pelo Tribunal Constitucional”¹¹⁹.

Por último, interessante estatística, interessante estatística do CAAD, mostra que 64% dos processos julgados até 2014 tiveram decisão favorável ao contribuinte, enquanto apenas 36% foram favoráveis à Administração Tributária¹²⁰. Vejamos:

Gráfico 3 – Arbitragem Tributária

Sentido da Decisão – Resultados Favoráveis das Decisões Arbitrais em proporção



Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2014a.

Por último, uma questão significativa concerne à diminuição (ou não) de processos judiciais após a introdução da Arbitragem Tributária. De acordo com Fábio Grillo, citado por Livia Scocuglia, o interesse de Portugal no juízo arbitral surgiu no final de 2009 em função de uma crise de solvência fiscal, objetivando “agilizar a cobrança do crédito tributário” e atualmente “mais de 500 procedimentos arbitrais foram feitos em cinco anos, uma média altíssima”¹²¹. Entretanto,

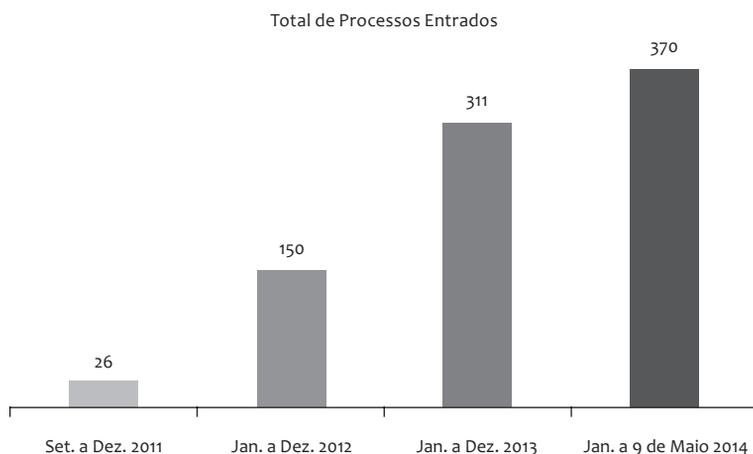
¹¹⁹ AMORIM, apud SOUSA, Paula Cravina de, op. cit.

¹²⁰ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Estatísticas CAAD. *CAAD Notícias*, Lisboa, maio/2014, p. 3-8, 2014a. Disponível em: <http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/caad_noticias_mai_2014?e=7377553/7873801>. Acesso em: 30 abr. 2015.

¹²¹ GRILLO apud SCOCUGLIA, Livia. Portugal tem exemplo aplicável de arbitragem em discussões fiscais. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 7 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-07/portugal-exemplo-aplicavel-arbitragem-discussoes-fiscais>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

de acordo com Clotilde C. Palma, até o momento, a arbitragem não atingiu seu objetivo principal de diminuir as pendências litigiosas¹²². Essa opinião é compartilhada por Pedro Amorim para quem o “impacto no alívio dos tribunais judiciais é muito pequeno”¹²³. Contudo, Clotilde Palma complementa que “tem-se registrado um aumento significativo dos processos, que se traduz num maior conhecimento do Regime e numa maior confiança”¹²⁴. Isso é comprovado pelos dados de entrada de processos tributários no CAAD, o que em longo prazo pode representar um real desafogamento do Judiciário:

Gráfico 4 – Arbitragem Tributária



Fonte: Centro de Arbitragem Administrativa, 2014a.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este trabalho, constatou-se que em Portugal, apesar da existência da arbitragem necessária (ou obrigatória) para algumas matérias, em se tratando de Direito Tributário, constitui uma faculdade do contribuinte resolver, ou não, o conflito por essa via. Também, nesse país, optou-se pelo modelo de arbitragem institucionalizada no qual o tribunal arbitral é organizado por uma entidade pré-constituída e permanente. Na arbitragem tributária, essa função é atribuída ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) que, por sua vez, está sob a supervisão do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos.

No início do estudo, questionamos ainda o motivo que levou Portugal a optar pela arbitragem tributária. A resposta encontrada foi a morosidade da

¹²² PALMA, Clotilde Celorico, op. cit., p. 37.

¹²³ AMORIM, apud SOUSA, Paula Cravina de, op. cit.

¹²⁴ PALMA, Clotilde Celorico, op. cit., p. 37.

Justiça devida ao elevado grau de litígios e do número insuficiente de juízes, o que também gerou uma crise de solvência fiscal. Por causa dessa crise, a arbitragem começou a ser vista como mais um meio de garantir a eficaz resolução dos conflitos e instituto capaz de aliviar as pendências e atrasos judiciais.

Entretanto, parte da doutrina portuguesa, ainda com resistência à extensão desse instituto aos conflitos tributários, alegou como óbice que a Administração não poderia dispor livremente dos interesses públicos e que a mera existência dos tribunais administrativos e fiscais excluía a arbitragem nesse ramo do Direito. Contudo, tal argumento foi superado, pois, ao submeter o conflito à arbitragem, as partes não estão dispondo do seu direito. A partir de uma interpretação harmônica ou sistemática da Constituição pela doutrina, passou-se a entender que, havendo tribunais arbitrais, a jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais tornava-se subsidiária.

A seguir, comprovou-se que alguns benefícios teorizados pela doutrina foram concretizados com a instituição da arbitragem tributária, como a notória agilidade na resolução dos conflitos e a realização, em Portugal, de um procedimento mais barato do que os da Justiça estatal, exceto no que tange à escolha dos árbitros, ato que se mostrou muito oneroso e, assim, pouco praticado. Já a previsão de recurso não se confirmou na prática, pois a queixa dos contribuintes foi de que a maior parte dos recursos é, de plano, recusada pelos tribunais judiciais. Também, nesses 4 anos de sua instituição, não houve significativa diminuição das pendências judiciais, mas cada vez mais as pessoas estão aderindo a esse procedimento, o que, em longo prazo, pode levar à realização de tal objetivo.

Por fim, entendemos que a arbitragem não resolverá todos os males existentes em matéria de conflitos tributários, mas, assim como outros meios alternativos de solução de conflitos, pode diminuir a taxa de congestionamento judicial devido aos benefícios que traz. Por oportuno, sintetizam-se as seguintes vantagens da arbitragem tributária encontradas neste estudo: celeridade na tramitação do processo; maior autonomia da vontade (as partes têm liberdade para a escolha dos árbitros e da legislação aplicável); especialidade (resolução de litígios de forma mais técnica pelos árbitros); melhora da relação entre fisco e contribuinte (porque, no processo arbitral, há maior participação dos envolvidos e maior diálogo no curso do julgamento); neutralidade (visto que a lei de arbitragem determina que deve ser escolhido um árbitro imparcial e sem nenhum envolvimento no conflito).

Destarte, a arbitragem pode trazer diversos benefícios. Não obstante, entendemos que, por ter um sentido de interesse público, deve ser garantido um acesso democrático a esse meio de solução de controvérsias, com custas razoáveis para que não fique restrito à camada da população com maior recurso econômico.

REFERÊNCIAS

- AGRELLOS, Miguel Durham. O regime de arbitragem tributária português. *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Portugal, n. 29, p. 138-142, 2011. Disponível em: <<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3084/documento/articuloUM.pdf?id=2990>>. Acesso em: 15 abr. 2015.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BRASIL. Lei de Arbitragem: lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm>. Acesso em: 3 mar. 2015.
- CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário. In: SEPARATA. *Estudos jurídicos e econômicos em homenagem ao professor Doutor António Sousa Ribeiro*, v. 1, Lisboa: Coimbra Editora, 2006.
- CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Livro eletrônico. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522470617>>. Acesso em: 20 maio 2015.
- CARVALHAL, Ana Paula Z. A arbitragem administrativa em Portugal. *Revista Eletrônica FMU Direito*, São Paulo, v. 24, n. 33, p. 1-18, 2010. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/article/view/73/72>>. Acesso em: 20 mar. 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2014.
- CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Estatísticas CAAD. *CAAD Notícias*, Lisboa, maio/2014, p. 3-8, 2014a. Disponível em: <http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/caad_noticias_maio_2014?e=7377553/7873801>. Acesso em: 30 abr. 2015.
- CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Estatuto do CAAD*. 2014b. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_Estatutos_2014-07-10.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.
- CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária*. 2012. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_AT-Regulamento_Custas_Tributario-2012-11-27.pdf>. Acesso em: 2 maio 2015.
- CORTEZ, Francisco. A arbitragem voluntária em Portugal: dos ricos homens aos tribunais privados. *Revista O Direito*, v. 4, ano 124, p. 365-404, 1992, IV. Disponível em: <<http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/508.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2015.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes. *As custas na arbitragem tributária*, 2011. Disponível em: <http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Abril/AS_CUSTAS_NA_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.
- FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. (2012). *A arbitragem tributária*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica Portuguesa, 2º Ciclo de Estudos em Direito, Porto. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2015.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo*: primeiros estudos. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MENDES, Armindo Ribeiro. *Introdução às práticas arbitrais*. 2009? Disponível em: <<http://arbitragem.pt/estudos/sumarios-praticas-arbitrais-mestrado-forense-da-cato-lica.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, ano 1, n. 1, p. 19-43, 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

PALMA, Clotilde Celorico. A experiência portuguesa da arbitragem tributária. In: VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, 2014, Curitiba, *Slides da palestra*. Disponível em: <<http://direitotributariodoparana.com.br/assets/clotilde-celorico-palma.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

PINTO, António Marinho e. Profissão do passado. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 16 fev. 2014. Entrevista concedida a Aline Pinheiro. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-16/entrevista-marinho-pinto-ex-presidente-ordem-advogados-portugal>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

PORTUGAL. Código das Expropriações (1999): Lei n. 168, de 18 de Setembro de 1999. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=477&nversao=&tabela=leis>. Acesso em: 5 fev. 2015.

58

PORTUGAL. Código de Processo Civil (2013): Lei n. 41, de 26 de junho de 2013. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1959&tabela=leis&so_miolo=>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa>>. Acesso em: 4 fev. 2015.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10, 20 de janeiro de 2011a. Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. *Diário da República*. Disponível em: <https://www.caad.pt/files/documentos/CAAD_AT-RJAT_DL_10-2011-2011-01-20.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2015.

PORTUGAL. Lei de Arbitragem Voluntária: Lei n. 63, de 14 de dezembro de 2011b. *Diário da República*. Disponível em: <<http://arbitragem.pt/noticias/2011/2011-12-14--lav--dr.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária: Decreto-Lei n. 398, de 17 de dezembro de 1998. *Diário da República*. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_01_2014.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2015.

PORTUGAL. Lei n. 3-B, de 28 de abril de 2010. Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.dgap.gov.pt/upload/legis/2010_1_3_b_28_04.pdf>. Acesso em: 5 maio 2015.

PORTUGAL. Portaria n. 112-A, de 22 de março de 2011c. Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. *Diário da República*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1415&tabela=leis>. Acesso em: 5 fev. 2015.

SCOCUGLIA, Livia. Portugal tem exemplo aplicável de arbitragem em discussões fiscais. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 07 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-07/portugal-exemplo-aplicavel-arbitragem-discussoes-fiscais>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

SENA, Adriana Goulart de. Formas de Resolução de Conflitos e Acesso à Justiça. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho 3ª Região*, Belo Horizonte, v. 46, n. 76, p. 93-114, jul./dez., 2007. Disponível em: <https://www.trt3.jus.br/download/artigos/pdf/20_formas_resolucao_conflitos.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2015.

SERRA, Manuel Fernando dos Santos. A arbitragem administrativa em Portugal: evolução recente e perspectivas. In: VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (Org.). *Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem*. Lisboa: Coimbra Editora, 2010. p. 19-29.

SOUSA, Paula Cravina de. Arbitragem tributária tem 917 processos em três anos. *Económico*, 03 de julho de 2014. Disponível em: <http://economico.sapo.pt/noticias/arbitragem-tributaria-tem-917-processos-em-tres-anos_196801.html>. Acesso em: 30 abr. 2015.

Data de recebimento: 24/08/2015

Data de aprovação: 08/03/2016

