



CIDEEFF



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

TAX LITIGATION IN PORTUGAL

LEGAL AND EMPIRICAL ASSESSMENTS

5 RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD

DECISÕES ARBITRAIS PUBLICADAS DE 2016 A 2021

(disponibilização de outras análises e resultados)

Fevereiro de 2023

ANA PAULA DOURADO

NUNO GAROUPA

BRUNO MOUTINHO

CLAUDIA MARCHETTI DA SILVA



CIDEEFF

TAX LITIGATION IN PORTUGAL LEGAL AND EMPIRICAL ASSESSMENTS

RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD
Decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021
(disponibilização de outras análises e resultados)

Fevereiro de 2023

ISBN: 978-989-53795-4-5

Autores | Authors

Ana Paula Dourado

Nuno Garoupa

Bruno Moutinho

Cláudia Marchetti da Silva

Editor | Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Esta publicação é financiada por fundos nacionais através da FCT – Fundação para a Ciência e a Tecnologia, I.P., no âmbito do projeto UIDB/04176/2020

-

Produção | Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



CIDEEFF

TAX LITIGATION IN PORTUGAL

LEGAL AND EMPIRICAL ASSESSMENTS

RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD
DECISÕES ARBITRAIS PUBLICADAS DE 2016 A 2021
(disponibilização de outras análises e resultados)

ANA PAULA DOURADO

NUNO GAROUPA

BRUNO MOUTINHO

CLAUDIA MARCHETTI DA SILVA

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS (pag. 3) ►

I. INTRODUÇÃO (pag. 4) ►

1. A Designação dos Árbitros na Arbitragem Tributária (RJAMT) (pag. 4) ►
2. Observação Empírica da Escolha dos Árbitros Presidentes (pag. 10) ►
3. O Regime da Arbitragem Tributária em Cabo Verde (pag. 12) ►
4. Anteprojeto para a Arbitragem Tributária no Brasil (pag. 13) ►
5. A Arbitragem como Meio Contratual. A Arbitragem Tributária Internacional: em especial a arbitragem ao abrigo da Convenção 90/436/CEE - Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (pag. 15) ►
6. Observações finais (pag. 20) ►

II. QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE PRESCRIÇÃO (pag. 21) ►

1. Análises complementares sobre o processo de nomeação do presidente (pag. 21) ►
2. Análises complementares sobre a decisão arbitral (pag. 23) ►
3. Percentagem de vencimento da liquidação (pag. 33) ►
 - 3.1. Percentagem de vencimento da liquidação por tributo (pag. 34) ►
 - 3.2. Percentagem de vencimento da liquidação por gênero (pag. 35) ►
 - 3.3. Percentagem de vencimento da liquidação em caso de resposta da AT (pag. 35) ►
 - 3.4. Percentagem de vencimento da liquidação por arbitro presidente (pag. 36) ►
4. Análises sobre a votação (pag. 38) ►

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto de Valor Acrescentado
RFAI	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
RJAMT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
SIFIDE	Sistema de Incentivos fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo



I. INTRODUÇÃO

Neste relatório, desagregamos os resultados parciais da análise empírica publicada em setembro de 2022¹. São desagregados os resultados parciais relativamente à liquidação, juros indemnizatórios, prestação de garantia e custas. Analisamos a percentagem de vencimento da liquidação por tributo, género, no caso de ter havido resposta da autoridade tributária (AT), e por árbitro-presidente.

O relatório também inclui uma observação empírica incidente sobre a escolha dos árbitros-presidentes pelas partes. Essa observação é consistente com narrativas distintas, como referimos adiante. Dedicamos as próximas páginas aos métodos de designação dos árbitros na arbitragem tributária, no Direito português, comparado (cabo-verdiano – inspirado no português- e anteprojeto para o Brasil) e Europeu, e caracterizamos alguns dos aspetos relevantes desses regimes.

1. A Designação dos Árbitros na Arbitragem Tributária (RJAMT)

Um dos aspetos mais relevantes de qualquer procedimento de arbitragem diz respeito à forma de designação dos árbitros e às suas garantias de isenção e de imparcialidade. Não há modelos perfeitos e trata-se de um aspeto sobre o qual se deve refletir periodicamente, com o objetivo de aprimorar o sistema e de atingir as melhores práticas. Os árbitros elegíveis e a designação dos árbitros, incluindo a designação dos árbitros-presidentes, constituem o maior condicionante de uma decisão justa e imparcial (isto é, conforme ao Direito, num Estado de Direito).

Nos termos do preâmbulo ao Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (RJAMT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na versão consolidada², os “tribunais arbitrais ... funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa. Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Adminis-

1 Ana Paula Dourado, Nuno Garoupa, Cláudia Marchetti e Bruno Moutinho, *RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD Decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021 (valor do litígio acima de 100 mil euros)*, 2022: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/e-book_3_RelatorioLitiganciaFiscal_CAAD_2016-2021100milEuros_CIDEEFF_11-11-2022.pdf. Os autores agradecem os comentários do Professor Doutor José Casalta Nabais ao Relatório que agora se publica. Quaisquer erros são da exclusiva responsabilidade dos autores.

2 Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, Decreto-Lei n.º 10/2011- Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20

trativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, (euro) 60 000, e com um colectivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.”

Resulta do exposto no preâmbulo e também do artigo 6.º do RJAMT, que a forma de designação de árbitros singulares se distingue da forma de designação de árbitros com intervenção do colectivo.

O árbitro singular é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD (art. 6.º n.º 1 do RJAMT), não sendo dada outra opção.

Por seu turno, segundo o n.º 2 do art.º 6.º do RJAMT,

“[q]uando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados:

a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa;

ou b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros, aplicando-se em relação aos árbitros designados a condição prevista na parte final do n.º 4.

3- A designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico é realizada, de entre os árbitros inscritos na lista por categoria de tributo, por sorteio público.

4- Sem prejuízo do disposto no número anterior, só são elegíveis para o sorteio os árbitros que não sejam mandatários ou não integrem escritório de advogados em que um dos seus membros seja mandatário em qualquer processo arbitral tributário pendente”.

As alterações ao RJAMT, nomeadamente, as alterações ao citado artigo 6.º introduzidas pela Lei 7/2021 de 26 de fevereiro, através da introdução do n.º 4,³ refletem a preocupação de aperfeiçoamento do regime. O número 4 evita que, num dado momento, por efeito de sorteio

3 Alterado pelo/a Artigo 12.º do/a Lei n.º 7/2021- Diário da República n.º 40/2021, Série I de 2021-02-26, em vigor a partir de 2021-02-27.

ou de designação pelas partes, um escritório ou conjunto de escritórios pudessem acumular diversos casos de arbitragem, reduzindo a imagem de imparcialidade e a diversidade de árbitros.

Por outro lado, entende-se que as causas de valor mais baixo sejam decididas por árbitro singular, sendo esta solução mais eficiente e implicando menos custos, embora com a desvantagem de dificultar o controlo da correção das decisões, na ausência de jurisprudência do STA ou do TCA sobre a matéria. Essa dificuldade de controlo surgia com acuidade no exemplo em que um árbitro X tinha votado vencido numa decisão de coletivo arbitral, fosse designado árbitro singular num caso subsequente sobre a mesma matéria, e, nesse novo caso, decidisse no mesmo sentido em que tinha decidido anteriormente, no quadro do coletivo - portanto, em sentido diferente da decisão coletiva anterior. Esse árbitro X podia fazê-lo por não existir uma regra de precedente e em absoluta coerência com a sua convicção.

Por essa razão, justificou-se a alteração ao artigo 25.º n.º 2 do RJAMT, que prevê agora a possibilidade de “recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”⁴.

Esta alteração aplica-se também às decisões arbitrais por coletivo em sentido diverso de uma decisão arbitral anterior por árbitro singular, colocando, portanto, em pé de igualdade as oposições entre decisões arbitrais por árbitro singular e decisões arbitrais por coletivo, para efeitos de recurso para o STA. Este diálogo com os tribunais superiores confere um carácter híbrido à arbitragem tributária em Portugal, judicializando a mesma.

No caso de oposição de decisões de arbitragem, a possibilidade de recurso para o STA torna menos sensível a forma de designação dos árbitros e a questão de se tratar de arbitragem singular ou coletiva. Porém, isso só será assim, desde que: o STA exerça escrupulosamente as suas funções de recurso e interpretem a oposição entre decisões ou decisões e acórdãos de modo lato e não restritivo; e que sejam céleres a apreciar a oposição de decisões arbitrais. A importância crescente da arbitragem tributária desde que foi criada, evidenciada pelos resultados do nosso estudo, criou essa relação com os tribunais superiores e exige uma resposta do STA.

Um outro caso paradigmático, em que o recurso para o STA é crucial e deve ser resolvido rapidamente - ou apelar ao rápido esclarecimento por lei interpretativa - foi ilustrado pelos casos sobre a dedução de benefícios fiscais (v.g., SIFIDE e RFAI) à colecta de tributação autónoma, em que os árbitros (incluindo os árbitros-presidentes) se dividiram quase a meio sobre a forma de decidir. Dada a multiplicidade de casos era difícil ao CAAD nomear algum árbitro que não se tivesse pronunciado anteriormente. No caso dos árbitros-presidentes já terem decidido anteriormente num dos sentidos, e conhecendo-se também a posição dos adjuntos, sabia-se logo no momento do sorteio se o caso tinha sido ganho ou perdido.

4 Artigo 17.º do/a Lei n.º 119/2019- Diário da República n.º 179/2019, Série I de 2019-09-18, em vigor a partir de 2019-10-01, e que produz efeitos desde 2020-01-01.

A opção dada aos contribuintes, quanto à forma de designação dos árbitros, distingue-se, desde logo, pelos custos financeiros, sendo que eles são sempre determinados pelo valor da causa. No caso de a designação caber ao CAAD, os custos são mais baixos, e se o contribuinte obtiver vencimento é reembolsado pela taxa de arbitragem, cabendo à AT suportá-la. No caso de a designação dos árbitros caber às partes, os custos são suportados pelo contribuinte e não são reembolsados, mesmo que este obtenha vencimento na íntegra, e são mais elevados⁵. Esta solução é intuitivamente correta e não tem repercussão no sentido das decisões, como resulta do Relatório SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD Decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021 (valor do litígio acima de 100 mil euros), questão 3. “HÁ PREDOMINÂNCIA DE DECISÕES FAVORÁVEIS OU NÃO, DE ACORDO COM PROCESSO DE NOMEAÇÃO?”:

“Árbitro Designado: 20% improcedente; 30% parcialmente procedente; 49% procedente; 1% incompetência.

Árbitro por Sorteio: 21% improcedente; 24% parcialmente procedente; 51% procedente; 3% processo extinto, 1% incompetência”.⁶

Além disso, os árbitros designados pelo CAAD constam de uma lista pública,⁷ enquanto os árbitros escolhidos pelas partes não têm de constar da lista, mas têm de cumprir os requisitos previstos no artigo 6.º n.º 4 e artigo 7.º do RJAMT.

Nos termos do artigo 7.º n.º 1 do RJAMT, “Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público”. A idoneidade dos árbitros adjuntos é dada pelas seguintes condições: os árbitros adjuntos são, em regra, juristas, com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário (art.º 7.º n.º 2 do RJAMT), experiência que inclui funções de advocacia e de serviço na administração tributária.⁸ Os limites para garantia de isenção e imparcialidade constam do n.º 4 do artigo 6.º e do final do n.º 3 do mesmo artigo por remissão para o n.º 4, recordando: só são

5 Artigos 4.º e 5.º do Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária: https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AT-Regulamento_de_Custas_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA-31-08-2021.pdf; Tabelas I e II do Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária: https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AT-Regulamento_de_Custas_Tabela_com_HONORARIOS_Arbs-2016-03-01.pdf

6 Ana Paula Dourado, Nuno Garoupa, Cláudia Marchetti e Bruno Moutinho, RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD Decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021 (valor do litígio acima de 100 mil euros), cit., p. 57.

7 Art. 7.º n.º 4 do RJAMT: “A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos do presente decreto-lei e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa”.

8 Segundo o número 2 do art.º 7.º do RJAMT: “Os árbitros devem 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 domínio”. Além disso, diz-nos o n.º 3 do art. 7.º do RJAMT: “Sem prejuízo do disposto no número anterior, nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 1 e 2”.

elegíveis os árbitros que não sejam mandatários ou não integrem escritório de advogados em que um dos seus membros seja mandatário em qualquer processo arbitral tributário pendente.

Além disso, temos as incompatibilidades constantes do artigo 8.º do RJAMT, incluindo a remissão para o Código do Procedimento Administrativo (repare-se que o artigo 8.º n.º 1 do RJMAT remete para o antigo Código de Procedimento Administrativo): O artigo 8.º alíneas a) e b) exige um intervalo de dois anos entre funções exercidas na autoridade tributária ou em representação desta, e a função de árbitro; e o mesmo intervalo de dois anos entre funções ou colaborações exercidas numa entidade que prestou serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo, e a função de árbitro.

Nos termos do artigo 8.º n.º 1 do RJMAT:

“-Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:

- a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;
- b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.”

Esta exigência contribui para a isenção e imparcialidade dos árbitros, ao presumir que o período de dois anos desvincula o árbitro de quaisquer interesses em relação às partes – autoridade tributária e contribuinte- em litígio. Ela contém uma presunção de que o exercício de funções na autoridade tributária há menos de dois anos não garante isenção e imparcialidade, mas essa presunção, no caso de serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia, só existe se os serviços tiverem sido prestados ao sujeito passivo que recorre à arbitragem.

Tal como para os árbitros singulares, não há limites de elegibilidade de árbitros adjuntos em função da matéria. Isto é, salvo melhor interpretação, quer um jurisconsulto, auditor ou advogado (ou ex-funcionário da AT) exercendo as funções de árbitro adjunto, sorteado ou designado, podem ter decidido previamente sobre casos semelhantes (a mesma causa de pedir), em decisões de arbitragem, em procedimentos administrativos anteriores à arbitragem, ou em tribunal, sendo conhecidas à partida as suas posições sobre a matéria.

No entanto, não podem acumular num mesmo caso concreto as funções de perito ou mandatário nem dar um parecer sobre o objeto do litígio; não podem também ser árbitros se já ti-

verem intervindo naquele caso em concreto. Resulta da remissão do artigo 8.º do RJAMT para o atual artigo 69.º n.º 1 alíneas d) e f) do Código do Procedimento Administrativo, que os árbitros não podem desempenhar essas funções:

“Quando tenham intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou hajam dado parecer sobre questão a resolver” (artigo 69.º n.º 1 al. d) do Código de Procedimento Administrativo) ou “[q]uando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b)º ou com intervenção destas (artigo 69.º n.º 1 al. f) do Código de Procedimento Administrativo)”.¹⁰

Entende-se que não haja limites ou incompatibilidades de elegibilidade de árbitros adjuntos em função da matéria (por já terem decidido questão semelhante). Se um árbitro decide segundo o direito, decide corretamente e vai fazê-lo nos diferentes casos sobre a mesma matéria. Pode também evoluir para uma diferente interpretação da lei, observando os critérios de interpretação e se assim for, irá fundamentar a sua decisão com base na lei. O mais provável é decidir do mesmo modo, nos casos semelhantes ou idênticos.

Os inconvenientes supra mencionados que resultam de um árbitro singular decidir casos semelhantes sempre na mesma direção, e em sentido contrário a decisões de arbitragem coletivas anteriores, não se colocam no caso de arbitragem coletiva. No caso desta última, se dois árbitros adjuntos já tiverem posição firmada sobre uma matéria, porque já a decidiram em casos anteriores em sentido diverso ao do coletivo, o árbitro-presidente tem a possibilidade de desempatar os dois votos.

9 Artigo 69.º n.º 1, al. b) do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015 de 7 de janeiro Casos de impedimento: “Quando, por si ou como representantes ou gestores de negócios de outra pessoa, nele tenham interesse o seu cônjuge ou pessoa com quem viva em condições análogas às dos cônjuges, algum parente ou afim em linha reta ou até ao segundo grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem vivam em economia comum ou com a qual tenham uma relação de adoção, tutela ou apadrinhamento civil.”

10 São causas de impedimento: Artigo 69.º do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015 de 7 de janeiro, Casos de impedimento 1 — Salvo o disposto no n.º 2, os titulares de órgãos da Administração Pública e os respetivos agentes, bem como quaisquer outras entidades que, independentemente da sua natureza, se encontrem no exercício de poderes públicos, não podem intervir em procedimento administrativo ou em ato ou contrato de direito público ou privado da Administração Pública, nos seguintes casos: a) Quando nele tenham interesse, por si, como representantes ou como gestores de negócios de outra pessoa; b) Quando, por si ou como representantes ou gestores de negócios de outra pessoa, nele tenham interesse o seu cônjuge ou pessoa com quem viva em condições análogas às dos cônjuges, algum parente ou afim em linha reta ou até ao segundo grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem vivam em economia comum ou com a qual tenham uma relação de adoção, tutela ou apadrinhamento civil; c) Quando, por si ou como representantes ou gestores de negócios de outra pessoa, tenham interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação a pessoa abrangida pela alínea anterior; d) Quanto tenham intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou hajam dado parecer sobre questão a resolver; e) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge ou pessoa com quem viva em condições análogas às dos cônjuges, parente ou afim em linha reta ou até ao segundo grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem vivam em economia comum ou com a qual tenham uma relação de adoção, tutela ou apadrinhamento civil; f) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas. 2 — Excluem-se do disposto no número anterior: a) As intervenções que se traduzam em atos de mero expediente, designadamente atos certificativos; b) A emissão de parecer, na qualidade de membro do órgão colegial competente para a decisão final, quando tal formalidade seja requerida pelas normas aplicáveis; c) A pronúncia do autor do ato recorrido, nos termos do n.º 2 do artigo 195.º

Portanto, embora se compreenda que não haja limites ou incompatibilidades de elegibilidade de árbitros adjuntos em função da matéria (por já terem decidido questão semelhante), cabe neste caso ao árbitro-presidente o papel principal, isto é, o voto de desempate. Este exemplo ilustra a importância do papel do árbitro-presidente no quadro do RJAMT, pelo menos, enquanto não houver jurisprudência constante no quadro da arbitragem institucional, no Tribunal Central Administrativo ou no Supremo Tribunal Administrativo. O exemplo demonstra também a importância da celeridade das decisões recorridas, por parte do STA.

Em síntese, nos termos do regime em vigor, enquanto os árbitros singulares ou adjuntos de um coletivo não podem exercer funções ou ser agentes da autoridade tributária há pelo menos dois anos, podem ser auditores, jurisconsultos ou exercer advocacia. Mas só o podem fazer, desde que não sejam árbitros de um sujeito passivo que tenha recebido serviços de um escritório para o qual trabalharam, colaboraram ou foram associados ou sócios nos dois anos anteriores.

Além disso, um árbitro singular ou adjunto não pode acumular essa função com a intervenção num caso em concreto como perito ou mandatário ou dar um parecer sobre o objeto do litígio; nem pode ser árbitro se já tiver intervindo naquele caso em concreto.

Relativamente aos árbitros-presidentes, as qualificações exigidas pelo artigo 7.º n.º 5 do RJAMT são mais restritas:

“5- Quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do coletivo, o árbitro-presidente é designado de entre juristas que tenham exercido funções públicas de magistratura ou possuam doutoramento na área das ciências jurídico-económicas, e desde que, nos últimos dois anos, não tenha prestado serviços profissionais, de qualquer natureza, a qualquer parte no âmbito de um processo arbitral tributário”.

Esta disposição não veda, em geral, serviços profissionais à AT ou de advocacia ou de aconselhamento a uma ou ambas as partes, mas apenas no âmbito de um processo arbitral (parte final do artigo 7.º n.º 5 transcrito). Seria recomendável exigir (ou clarificar) que os presidentes não tivessem prestado serviços profissionais, de qualquer natureza, a qualquer parte ou a entidades em relações especiais com as partes, nos últimos dois anos, quer no âmbito de um processo arbitral quer fora dele, tal como resulta do artigo 8.º do RJMTA.

Se em relação aos árbitros-presidentes que tenham exercido funções públicas de magistratura nos dois anos anteriores, essa condição é preenchida pela natureza das suas funções, o mesmo pode não acontecer relativamente a árbitros-presidentes que tenham exercido funções públicas de magistratura há mais de dois anos e aos árbitros-presidentes doutorados.

Assim, embora a parte final do artigo 7.º n.º 5 pareça ser uma regra especial em relação ao artigo 8.º do RJMTA, não deve ser interpretada como tal, dado que o artigo 8.º do RJMTA é mais exigente do que a parte final do referido n.º 5 do artigo 7.º. Ou seja, deve entender-se que aos árbitros-presidentes se aplicam as restrições e incompatibilidades aplicáveis aos árbitros singulares e adjuntos, sempre que tais restrições e incompatibilidades se adequem à função dos primeiros.

Quanto à opção entre sorteio e escolha dos árbitros pelas partes, como mencionado no Relatório RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD Decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021 (valor do litígio acima de 100 mil euros)¹¹, no seu ponto 5.2. sobre seleção de árbitros, os contribuintes optaram pelo sorteio em 86% das decisões. Nesse Relatório escrevemos o seguinte:

“Os árbitros foram sorteados em 86% das decisões e designado pelas partes em 14%. Nos processos de valor mais elevado, há uma maior percentagem de designação pelas partes. Os resultados indicam que não há variação do sentido de decisão, consoante exista sorteio ou nomeação pelas partes. Os resultados também indicam que o contribuinte prefere arriscar o sorteio. Esta atitude indica confiança na correção do sentido da decisão, e preferência pela celeridade – segurança jurídica – independentemente do sentido da decisão. Ainda assim, à medida que aumenta o valor do processo, aumenta a preferência pela designação de árbitro: De 100.000,01€ - 200.000,00€: 7% designado pelas partes; 93% sorteio De 200.000,01€ - 500.000,00€: 6% designado pelas partes; 94% sorteio De 500.000,01€ - 1.000.000,00€: 19 % designado pelas partes; 81% sorteio De 1.000.000,01€ - 5.000.000,00€: 20% designado pelas partes; 80% sorteio Maior do que 5.000.000,00€: 38% designado pelas partes; 62% sorteio. Estes últimos dados exprimem também uma atitude racional por parte do contribuinte”.

2. Observação Empírica da Escolha dos Árbitros-presidentes

Este relatório contém, adiante, a observação empírica sobre a escolha dos árbitros-presidentes pelas partes e institucionalmente.

O acordo entre os dois árbitros designados pelas partes sobre o árbitro-presidente, que preencha os requisitos e como solução primordial, é a solução intuitivamente mais correta.

Em concreto, não sabemos se é sempre o contribuinte a tomar a iniciativa e a propor o árbitro-presidente, e a AT adere. O regime legal não refere como as partes chegam a acordo quanto ao árbitro-presidente ou se há um limite de recusas possível por parte de quem adere à proposta do outro. Também não sabemos se há recusa frequente por parte dos árbitros-presidentes em aceitar casos de nomeação pelas partes.

O regime também não esclarece se existe um sistema rotativo no primado das partes (contribuinte e AT) quanto à escolha do árbitro-presidente. Não parece existir tal sistema rotativo sobre a quem compete propor o árbitro-presidente (contribuinte ou AT).

Como é sempre o contribuinte a iniciar a arbitragem e sempre a AT a aderir, se coubesse sempre ao contribuinte a iniciativa da proposta, por ser ele a iniciar a arbitragem, a rotatividade não seria assegurada.

¹¹ https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/e-book_3_RelatorioLitiganciaFiscal_CAAD_2016-2021100milEuros_CIDEFF_11-11-2022.pdf

Além disso, os contribuintes e as causas são diferentes, pelo que a rotatividade prevista legalmente (incluindo um regulamento interno) quanto à iniciativa na proposta do árbitro-presidente pelas partes, é difícil de aplicar neste caso.

Seria expectável, numa escolha racional (a parte atuando como agente económico racional), que, quem toma a iniciativa de escolher o árbitro-presidente avalia a probabilidade de ganhar a causa. Admitindo que isso sucede, não sabemos qual o juízo feito (quais os elementos racionais de ponderação) pela parte que adere à proposta da outra parte. Por exemplo, não sabemos se a parte que adere à proposta de nomeação de um árbitro-presidente, e assumindo que são todos igualmente competentes na matéria em concreto, faz um juízo ponderado na escolha do mesmo quanto à probabilidade de vencer a causa ou se tem dados sobre essa probabilidade.

Pode acontecer que, na ausência de conhecimento pelas partes ou por uma delas, sobre a probabilidade de um árbitro-presidente votar num ou noutro sentido, o árbitro-presidente seja escolhido com base no mérito (disponibilidade, eficiência e competência em razão das matérias).

Pode ainda acontecer que as partes indicam o árbitro-presidente com base no mérito (disponibilidade, eficiência e competência em razão das matérias), independentemente da probabilidade de vencimento da causa, o que denota menos racionalidade económica e mais perdas de eficiência na defesa da causa objeto do litígio. Seja como for, a rotatividade dos árbitros-presidentes quando escolhidos pelos árbitros adjuntos traria mais equilíbrio ao sistema. Talvez isso justifique que, nos anos mais recentes objeto da nossa análise, os árbitros adjuntos designados pelas partes optem crescentemente por uma designação institucional dos árbitros-presidentes.

A opção legal por um sistema de arbitragem tributária não contratual, mas de adesão obrigatória por parte do Estado, recomenda um sistema de monitorização periódico de resultados por parte do mesmo – nomeadamente, pelos ministérios das finanças e da justiça – quanto aos resultados da arbitragem e sistema de designação dos árbitros.

3. O Regime da Arbitragem Tributária em Cabo Verde

Se compararmos o regime português com o regime de arbitragem de Cabo Verde,¹² este é posterior, com relevantes semelhanças com o RJAMT, e também é apresentado como um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária (art. 1.º)- tal como o regime de arbitragem tributária português (art.º 1.º). Além disso, a arbitragem tributária em Cabo Verde tem grosso modo o mesmo alcance que a arbitragem tributária em Portugal (apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos, taxas e contribuições)¹³.

12 Lei 108/VIII/2016, de 28 de janeiro.

13 Artigo 2.º n.º1 da Lei 108/VIII/2016, de 28 de janeiro. Cf. Artigo 2.º do RJAMT: : Artigo 2.º Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável 1- A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Quanto à escolha dos árbitros, ambos dão a opção às partes para designarem os árbitros ou para pedirem ao Conselho deontológico para o fazerem a partir da lista dos árbitros inscritos (artigo 7.º). Em Cabo Verde, a arbitragem é sempre coletiva, não existindo a figura do árbitro singular.

O artigo 8.º n.º 2 da Lei de Arbitragem de Cabo Verde contém requisitos alternativos que não constam da Lei portuguesa, a saber, serem “profissionais com comprovada experiência na arbitragem” (al. a)), ou serem profissionais formados em arbitragem (al. b)), ou serem licenciados, pós-graduados ou mestres nas áreas de direito, economia, gestão, contabilidade, auditoria e fiscalidade e ter[em] frequentado com a classificação mínima de Bom, o curso de juízes árbitros, reconhecido por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças” (al. c)). Curiosamente, quanto ao árbitro-presidente, os requisitos parecem ser menores: nos termos do n.º 3 do artigo 8.º: “O árbitro-presidente é, pelo menos, licenciado em Direito”. No entanto, este número deverá ser conjugado com o n.º 2, parecendo ser de excluir apenas as outras profissões.

O regime de impedimento dos árbitros na Lei de Arbitragem de Cabo Verde também é próximo do regime português. Nos termos da al. b) do n.º 2 do art. 9.º: A pessoa designada tenha sido, nos últimos dois anos, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão.

Não existe idêntico impedimento no caso de exercício passado de funções na administração tributária, o que faria sentido.

4. Anteprojeto para a Arbitragem Tributária no Brasil

O Anteprojeto para a arbitragem tributária no Brasil¹⁴ distingue-se dos regimes português e cabo-verdiano, nomeadamente, por: prever um elenco de matérias que podem ser submetidas a arbitragem, a decidir pela Fazenda Pública,¹⁵ e um outro conjunto de requisitos a decidir pelas partes no caso concreto;¹⁶ exigir acordo para submissão a arbitragem no caso concreto (uma

14 Anteprojeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira, para o Brasil, apresentado pela Ministra Regina Helena Costa, então Presidente da CJAMDR, e pelo Professor Marcus Livio Gomes, Relator da Subcomissão de Processo Tributário, In: Relatório Final que inclui um breve relatório e os anteprojetos de lei, acompanhados das exposições de motivos das propostas em questão, pp. 132 e ss.

15 Assim, nos termos do artigo 2.º do Anteprojeto: “A Fazenda Pública estabelecerá por ato próprio o rol de hipóteses gerais em relação às quais poderá optar pelo uso da arbitragem tributária ou aduaneira.

16 Nos termos do artigo 2.º do Anteprojeto:
“(…).

decisão administrativa de aceitação do requerimento de submissão do litígio à arbitragem como etapa preliminar ao pacto de compromisso arbitral e proferida pela autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito). O aval concedido pela Fazenda Pública parece ser vinculado e não discricionário, se a matéria submetida fizer parte do rol de matérias que podem ser submetidas a arbitragem (e que foram decididas pela Fazenda Pública, atingindo-se desta forma um equilíbrio do tipo contratual entre as partes);¹⁷ admitir a arbitragem institucional (câmaras de arbitragem) e a arbitragem *ad hoc*, sendo dada preferência à primeira;¹⁸ prever a escolha dos árbitros pelas partes como única possibilidade, o que também apela à característica contratual da arbitragem (veja-se, no entanto, o artigo 12.º do Anteprojeto que remete a concretização para regulamento).¹⁹ ter como árbitros um representante da Fazenda Pública e outro do contribuinte, novamente ilustrando o caráter contratual da arbitragem.²⁰

Assim, nos termos do artigo 5.º,

“A submissão do litígio à arbitragem ocorrerá por meio da subscrição de compromisso arbitral, que indicará, com precisão, o objeto do litígio.

§ 1o Além das hipóteses gerais previstas no *caput*, cada ente estabelecerá por ato próprio: I – critérios de valor para submissão das controvérsias à arbitragem; II – as fases processuais, administrativas ou judiciais, em que o sujeito passivo poderá propor a arbitragem; III – o procedimento para apreciação do requerimento de arbitragem a ser submetido pelo sujeito passivo; IV – regras para escolha da câmara de arbitragem ou para a opção devidamente justificada pela arbitragem *ad hoc*; V – regras para escolha, indicação e impugnação do árbitro, ou dos árbitros, inclusive os casos em que a ausência de acordo entre as partes dará causa à frustração do procedimento; VI – critérios para fixação de honorários dos árbitros no caso da opção justificada pela arbitragem *ad hoc*.

17 Art. 3º: A decisão administrativa pela aceitação do requerimento de submissão do litígio à arbitragem constitui etapa preliminar à pactuação de compromisso arbitral e será proferida pela autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito, diretamente ou mediante delegação, de acordo com regulamentação por ato próprio, e conerá, no mínimo, descrição pormenorizada das questões que serão objeto da arbitragem, bem como dos elementos de fato e de direito que evidenciam a subsunção do caso concreto ao rol de controvérsias previsto no *caput* do art.2.

18 Artigo 4.º: A arbitragem de que trata esta Lei observará as seguintes condições:

- I – é vedada a arbitragem por equidade;
- II – as normas de direito material para fundamentar a decisão arbitral serão as do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive aquelas objeto de precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);
- V – a arbitragem será, preferencialmente, institucional; e
- VI – uma câmara arbitral previamente credenciada pelo ente federativo deverá ser escolhida para compor o litígio.

19 Art.º 2.º, “§ 1o Além das hipóteses gerais previstas no *caput*, cada ente estabelecerá por ato próprio:...V. regras para escolha, indicação e impugnação do árbitro, ou dos árbitros, inclusive os casos em que a ausência de acordo entre as partes dará causa à frustração do procedimento”;

Art. 12. O árbitro ou os árbitros serão escolhidos conforme regramento estabelecido na forma do art. 2º desta Lei, e deverão, no mínimo:

- I – estar no gozo de plena capacidade civil;
- II – deter conhecimento compatível com a natureza do litígio; e
- III – não ter, com as partes ou com o litígio que lhe for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição de juízes, conforme previsto na Lei no 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, bem como outras situações de conflito de interesses previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras da instituição arbitral escolhida.

20 Art. 5.º “O compromisso arbitral será firmado por advogado com poderes para representação judicial e extrajudicial do sujeito passivo e da Fazenda Pública”

§ 1o O compromisso arbitral será firmado por advogado com poderes para representação judicial e extrajudicial do sujeito passivo e da Fazenda Pública.

Parágrafo único. A atuação como árbitro em matéria tributária e aduaneira é considerada exercício de função pública para os fins do art. 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940- Código Penal.”

Finalmente, segundo o artigo 13.

“Os entes públicos serão representados perante o juízo arbitral conforme as competências constitucionais e legais dos seus órgãos de Advocacia Pública. Parágrafo único. As comunicações processuais dirigidas aos advogados públicos que atuarem no procedimento arbitral deverão assegurar a sua ciência inequívoca e observarão as prerrogativas para o recebimento de intimações previstas em lei.”

Para além dos árbitros representando cada uma das partes, os critérios de elegibilidade dos árbitros, incluindo do árbitro-presidente, são remetidos para a Fazenda Pública (artigos 2.º e 12.º do Anteprojeto). Os Estados Federados regulamentarão outros aspetos, nomeadamente, a solução em caso de não existir acordo entre as partes quanto à designação dos árbitros.

5. A Arbitragem como Meio Contratual. A Arbitragem Tributária Internacional: em especial a arbitragem ao abrigo da Convenção 90/436/CEE: Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas

Na arbitragem padrão, ambas as partes tentam chegar primeiro a acordo entre elas sobre o objeto do litígio (procedimento amigável) e só se prossegue para arbitragem se não houver acordo entre as partes. Em regra, a arbitragem como procedimento a adotar depende também da sua previsão nos contratos entre as partes (ou tratados entre os Estados). Portugal é pioneiro e um dos poucos Estados a adotarem a arbitragem tributária a nível nacional e sem adesão contratual (opcional).²¹

²¹ Cabo Verde também a adota, com um regime inspirado no regime português. No Panamá foi recentemente declarada inconstitucional (em 8 de Agosto de 2022, antes de entrar em vigor): “The Supreme Court of Justice concluded that the taxpayer relationship with the Government is to be considered as a legal relationship of public order and shall not be subject to private arbitration. According to the court, private arbitration can only be accepted on matters involving the Government only on matters involving disputes of a private legal nature (such as obligations contained in contracts and other bilateral matters that can be disposed by contracting parties). It is interesting enough that despite the argument of the Supreme Court of Justice that the collection of taxes belongs to a public order category, because taxes satisfy the citizen’s needs from a collective standpoint or a public law relationship between the state and the individual, it was also clarified that any arbitration clauses or provisions adopted or approved by the Republic of Panama based on international tax treaties or other international public instruments shall be complied with and would not be deemed as unconstitutional. This clarification follows from the rationale that public agreements or international instruments entered into between sovereign states also belong to the public order category”: Rafael Rivera Castillo, *Panama Supreme Court on tax arbitration*, <https://transferpricingnews.com/panama-supreme-court-on-tax-arbitration/> (acedido dia 12 de fevereiro de 2023); <https://www.organojudicial.gob.pa/noticias/csj-declara-inconstitucionales-articulos-sobre-la-figura-del-arbitraje-tributario> (acedido dia 12 de fevereiro de 2023); Corte Suprema de Justicia, Pleno, Panamá, 8.8.2022: pp. 22- 75: <https://www.organojudicial.gob.pa/uploads/blogs.dir/2/2022/10/728/fallo-de-8-de-agosto-de-2022-declara-que-son-inconstitucionales-articulos-de-la-ley-76-de-2019-que-aprueba-el-codigo-de-procedimiento-tributario.pdf>.

A arbitragem tributária internacional está prevista no artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação do rendimento e o capital, é opcional e é antecedida pelo procedimento amigável. Se for adotada pelos Estados contratantes, a arbitragem não pode, todavia, colocar em causa uma decisão anteriormente decidida pelos tribunais de qualquer um dos dois Estados. Não há muitos Estados a adotarem a arbitragem tributária nas suas convenções bilaterais, com receio de perda de receitas tributárias e de soberania tributária.

A exceção ao acordo entre as partes, como condição para se prosseguir para a resolução de litígios por arbitragem, é-nos dada não só pelos exemplos português e cabo-verdiano, em que a autoridade tributária é obrigada a aderir à mesma, mas também pela convenção de arbitragem da União Europeia (Convenção 90/436/CEE, Convenção de arbitragem).²² No entanto, esta Convenção exige o procedimento amigável como etapa prévia à arbitragem. No quadro do artigo 7.º da Convenção de arbitragem, na falta de acordo entre os Estados Membros, quanto à eliminação da dupla tributação internacional resultante da aplicação de preços de transferência, a arbitragem (a constituição de uma comissão consultiva) torna-se obrigatória:

Artigo 7.º

- “1. Se as autoridades competentes interessadas não chegarem a acordo no sentido de eliminar a dupla tributação num prazo de dois anos a contar da primeira data em que o caso tiver sido submetido à apreciação de uma das autoridades competentes nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, constituirão uma comissão consultiva que encarregarão de emitir parecer sobre a forma de eliminar a dupla tributação em questão.

As empresas podem utilizar as possibilidades de recurso previstas pelo direito interno dos Estados Contratantes em causa; contudo, sempre que o caso tiver sido submetido a tribunal, o prazo de dois anos indicado no parágrafo anterior começa a correr a partir da data em que se tiver tornado definitiva a decisão tomada em última instância no âmbito desses recursos internos.

2. O facto de o caso ter sido submetido a uma comissão consultiva não impede que um Estado Contratante inicie ou prossiga em relação a esse mesmo caso um procedimento judicial ou um processo destinado à aplicação de sanções administrativas.
3. No caso de a legislação interna de um Estado Contratante não permitir que as autoridades competentes derroguem as decisões das suas instâncias judiciais, o disposto

22 Com a exceção das seguintes situações: Artigo 8.º

1. A autoridade competente de um Estado Contratante não é obrigada a iniciar o procedimento amigável ou a constituir a comissão consultiva referida no artigo 7.º quando tiver sido definitivamente decidido através de procedimento judicial ou administrativo que uma das empresas em causa é passível de penalidade grave, por actos que originem uma correcção dos lucros nos termos do artigo 4.º

2. Sempre que um processo judicial ou administrativo destinado a decidir se uma das empresas em causa, por actos que originem uma correcção dos lucros nos termos do artigo 4.º, é passível de penalidade grave, decorra ao mesmo tempo que um dos processos referidos respectivamente nos artigos 6.º e 7.º, as autoridades competentes poderão suspender o andamento destes últimos procedimentos até que esteja concluído o processo judicial ou administrativo.

no. 1 só é aplicável se a empresa associada desse Estado tiver deixado expirar o prazo de interposição do recurso ou tiver desistido desse recurso antes de ser pronunciada qualquer decisão. Esta disposição não afecta o recurso na medida em que este incida sobre elementos diferentes dos referidos no artigo 6.º ”.

A razão subjacente à obrigatoriedade da arbitragem no quadro da Convenção 90/436/CEE, está relacionada com a ideia de exigência de tributação singular quando estão envolvidos os preços de transferência no mercado interno. Por outras palavras, a dupla tributação de lucros provocada por ajustamentos por um Estado Membro aos preços de transferência, tem de ser eliminada, sob pena de existir uma restrição às liberdades fundamentais do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Nos termos do artigo 7.º n.º 2 alíneas a) e b) do Código de Conduta Revisto,²³ o Estado Membro que tenha realizado o ajuste primário tomará a iniciativa de criar uma comissão consultiva e organizar as reuniões da mesma. Se esse Estado não constituir a comissão consultiva no prazo de seis meses, o outro Estado Membro tem o direito de tomar a iniciativa.

“7.2 Constituição da Comissão Consultiva

- a) Salvo disposição em contrário dos Estados-Membros em causa, o Estado-Membro que emitiu a primeira notificação de liquidação de imposto, ou seja, a decisão final da administração fiscal relativa ao rendimento adicional, ou qualquer outra medida equivalente que origine ou seja susceptível de originar uma dupla tributação na acepção do artigo 1.º da Convenção de Arbitragem, toma a iniciativa de constituir a Comissão Consultiva e organizar as suas reuniões, de comum acordo com o(s) outro(s) Estado(s)-Membro(s);
- b) As autoridades competentes devem constituir a Comissão Consultiva o mais tardar no prazo de seis meses a partir do termo do período referido no artigo 7.º da Convenção de Arbitragem. Se uma autoridade competente não o fizer, outra autoridade competente envolvida tem o direito de tomar essa iniciativa.”

Por seu turno, o Artigo 9.º da Convenção de arbitragem refere a composição da comissão consultiva e os requisitos para a designação dos membros:

- “1. Da comissão consultiva referida no no. 1 do artigo 7º fazem parte, além do presidente:
 - dois representantes de cada uma das autoridades competentes interessadas, podendo este número ser reduzido para um, por acordo entre as autoridades competentes,
 - um número par de personalidades independentes designadas de comum acordo, a partir da lista de personalidades referida no no. 4 ou, na ausência desta, através de sorteio a efectuar pelas autoridades competentes interessadas.
- 2. Ao mesmo tempo que as personalidades independentes, será igualmente designado um suplente para cada uma delas, de acordo com as disposições relativas à designa-

23 Código de Conduta revisto para a efectiva implementação da Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (2009/C 322/01): <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:PT:PDF>

ção das personalidades independentes, para o caso de estas se encontrarem impedidas de desempenhar as suas funções.

3. Em caso de sorteio, as autoridades competentes podem recusar qualquer personalidade independente numa das situações decididas previamente entre as autoridades competentes interessadas, bem como numa das situações seguintes:

- se essa personalidade pertencer a uma das administrações fiscais interessadas ou exercer funções por conta de uma dessas administrações,
- se essa personalidade detiver ou tiver detido uma participação importante numa ou em cada uma das empresas associadas ou for ou tiver sido empregado ou assessor de uma ou de cada uma dessas empresas,
- se essa personalidade não der suficientes garantias de objectividade para a solução do ou dos casos a resolver.

4. Será estabelecida uma lista de personalidades independentes que inclua o conjunto das pessoas independentes designadas pelos Estados Contratantes. Para o efeito, cada um dos Estados Contratantes procederá à designação de cinco pessoas, cujos nomes comunicará ao Secretário-Geral do Conselho das Comunidades Europeias.

Essas pessoas devem ser nacionais de um Estado Contratante e residentes no território a que a presente Convenção se aplica. Devem ser competentes e independentes.

Os Estados Contratantes podem introduzir alterações à lista referida no primeiro parágrafo; informarão sem demora a esse respeito o Secretário-Geral do Conselho das Comunidades Europeias.

5. Os representantes e as personalidades independentes designados nos termos do no. 1 escolherão um presidente com base na lista referida no no. 4, sem prejuízo de cada autoridade competente interessada poder recusar, numa

das situações referidas no no. 3, a personalidade assim escolhida.

O presidente deve reunir as condições exigidas para o exercício das mais altas funções jurisdicionais no seu próprio país ou ser um jurisconsulto de reconhecida competência.

6. Os membros da comissão consultiva devem guardar sigilo sobre todos os elementos de que tenham conhecimento no âmbito do procedimento. Os Estados Contratantes adoptarão as disposições adequadas à repressão de qualquer infracção à obrigação de sigilo. Comunicarão essas medidas sem demora à Comissão das Comunidades Europeias, que informará do facto os demais Estados Contratantes.

7. Os Estados Contratantes tomarão as medidas necessárias para que a comissão consultiva possa reunir sem demora depois de a questão lhe ter sido submetida.”

O artigo 9.º n. 5 da Convenção de arbitragem estabelece que os representantes e as personalidades independentes elegem um presidente. As autoridades competentes tentam chegar a acordo sobre o presidente em consulta com os peritos independentes.

Na ausência de acordo, a Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho de 10 de outubro de 2017 relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia²⁴ estabelece um sistema de recurso para os tribunais nacionais, para que estes façam as nomeações das personalidades independentes:

Artigo 7.º

Nomeações pelos tribunais competentes ou pelo organismo de nomeação nacional

1. Se a Comissão Consultiva não for constituída no prazo fixado no artigo 6.o, n.o 1, os Estados-Membros determinam que o interessado possa recorrer a um tribunal competente ou a qualquer outro organismo ou pessoa (organismo de nomeação nacional) com poderes para, nos termos do respetivo direito interno, constituir a Comissão Consultiva.

Caso a autoridade competente de um Estado-Membro não tenha nomeado pelo menos uma personalidade independente e um suplente, o interessado pode solicitar ao tribunal competente ou ao organismo de nomeação nacional desse Estado-Membro que nomeie uma personalidade independente e um suplente da lista a que se refere o artigo 9.º.

Se as autoridades competentes de todos os Estados-Membros em causa não o tiverem feito, o interessado pode solicitar aos tribunais competentes ou ao organismo de nomeação nacional de cada Estado-Membro que nomeie as duas personalidades independentes da lista a que se refere o artigo 9.º.

Essas personalidades independentes nomeiam o presidente por sorteio de entre as pessoas da lista de personalidades independentes nos termos do artigo 8.º, n.º 3.

Os interessados apresentam o seu pedido de nomeação das personalidades independentes e respetivos suplentes a cada um dos respetivos Estados de residência, se estiver envolvido mais do que um interessado, ou aos Estados-Membros cujas autoridades competentes não tenham nomeado pelo menos uma personalidade independente e um suplente, se apenas estiver envolvido um interessado.

2. A nomeação das personalidades independentes e respetivos suplentes nos termos do n.o 1 do presente artigo só é apresentada a um tribunal competente de um Estado-Membro ou a um organismo de nomeação nacional após o termo do prazo de 120 dias a que se refere o artigo 6.º, nº 1, e dentro de 30 dias a contar do termo desse prazo.

2. O tribunal competente ou o organismo de nomeação nacional adota uma decisão de acordo com o n.º 1 e notifica-a ao requerente. O procedimento aplicável à nomeação das personalidades independentes pelo tribunal competente, quando essa nomeação não tenha sido efetuada pelos Estados-Membros, é o mesmo que o procedimento nacional aplicável em matéria civil e comercial à nomeação pelos tribunais ou os organismos de nomeação nacionais de árbitros nos casos em que as partes não consigam chegar a acordo a esse respeito.

O tribunal competente ou o organismo de nomeação nacional de um Estado-Membro informa igualmente a autoridade competente desse Estado-Membro, que por sua vez informa sem demora as autoridades competentes dos outros Estados-Membros em causa. A autoridade competente do Estado-Membro que inicialmente não nomeou a personalidade independente e o suplente pode recorrer de uma decisão do tribunal, ou do organismo de nomeação nacional nesse Estado-Membro, desde que tenha o direito de o fazer ao abrigo do seu direito interno. Em caso de rejeição, o requerente tem o direito de recorrer da decisão do tribunal nos termos das regras processuais nacionais.

Os Estados são parte das comissões consultivas e têm um voto cada um, de modo a que as personalidades independentes tenham a maioria dos votos (cf. artigos 9.º da Convenção de arbitragem e 4.2 do Código de Conduta).

Por seu turno, os Artigos 11.º e 12.º da Convenção de arbitragem estabelece os prazos e o modo de decisão:

“1. A comissão consultiva referida no artigo 7º emitirá o seu parecer no prazo de seis meses a contar da data em que a questão lhe tiver sido submetida.

O parecer da comissão consultiva deve basear-se no disposto no artigo 4º

2. A comissão consultiva pronunciar-se-á por maioria simples dos seus membros.

3. As autoridades competentes interessadas poderão acordar em normas processuais complementares.”

Artigo 12.º

“1. As autoridades competentes que forem partes no procedimento previsto no artigo 7º tomarão, de comum acordo e baseando-se no disposto no artigo 4º, uma decisão que assegure a eliminação da dupla tributação num prazo de seis meses contados a partir da data em que a comissão consultiva tiver emitido o seu parecer.

2. As autoridades competentes podem tomar uma decisão que se afaste do parecer da comissão consultiva. Se não chegarem a acordo a este respeito, terão de aceitar o parecer emitido.”

6. Observações Finais

Nos termos do regime português em vigor (RJAMT), a arbitragem tributária é obrigatória para a autoridade tributária e não resulta de um pacto ou acordo para acederem à mesma. Enquanto os árbitros singulares ou adjuntos de um coletivo não podem exercer funções ou ser agentes da autoridade tributária há pelo menos dois anos, podem ser auditores, jurisconsultos ou exercer advocacia. Mas só o podem fazer, desde que não sejam árbitros de um sujeito passivo que tenha recebido serviços de um escritório para o qual trabalharam, colaboraram ou foram associados ou sócios nos dois anos anteriores.

Além disso, um árbitro singular ou adjunto não pode acumular essa função com a intervenção num caso em concreto como perito ou mandatário ou dar um parecer sobre o objeto do litígio; nem pode ser árbitro se já tiver intervindo naquele caso em concreto.

A intervenção de um representante do Estado com um voto, cabendo ao presidente o voto de qualidade, traria mais equilíbrio à representação de interesses em questão. O anteprojeto de arbitragem para o Brasil prevê sempre um representante da Fazenda Pública como árbitro a defender os interesses do Estado e a Convenção de arbitragem 90/436/CEE também inclui um representante de cada Estado na Comissão consultiva.

O artigo 7.º n.º 5 do RJAMT não veda, em geral, serviços profissionais à AT ou de advocacia ou de aconselhamento a uma ou ambas as partes, mas apenas no âmbito de um processo arbitral (parte final do artigo 7.º n.º 5 transcrito). Seria recomendável exigir (ou clarificar) que os presidentes não tivessem prestado serviços profissionais, de qualquer natureza, a qualquer parte ou a entidades em relações especiais com as partes, nos últimos dois anos, quer no âmbito de um processo arbitral quer fora dele, tal como resulta do artigo 8.º do RJMTA.

Seria expectável, numa escolha racional (a parte atuando como agente económico racional), que, a escolha dos árbitros, incluindo do árbitro-presidente, avaliasse a probabilidade de ganhar a causa. Admitindo que isso sucede, não sabemos qual o juízo feito (quais os elementos racionais de ponderação) pelas partes na escolha do árbitro-presidente, sendo aconselhável a rotatividade dos árbitros-presidentes.

No caso de oposição de decisões de arbitragem, a possibilidade de recurso para o STA postula que exerça escrupulosamente as suas funções de recurso e interprete a oposição entre decisões ou decisões e acórdãos de modo lato e não restritivo; e que sejam céleres a apreciar a oposição de decisões arbitrais. A importância crescente da arbitragem tributária desde que foi criada, evidenciada pelos resultados do nosso estudo, criou essa relação com os tribunais superiores e exige uma resposta.

Não existindo sistemas perfeitos, a opção legal por um sistema de arbitragem tributária não contratual, mas de adesão obrigatória por parte do Estado, recomenda um sistema de monitorização periódico de resultados por parte do mesmo – nomeadamente, pelos ministérios das finanças e da justiça – quanto aos resultados da arbitragem e sistema de designação dos árbitros.



II. RESULTADOS COMPLEMENTARES

1. Análises complementares sobre o processo de nomeação do presidente

A análise a seguir refere-se, tão somente, à hipótese de designação dos árbitros pelas partes (147 processos).

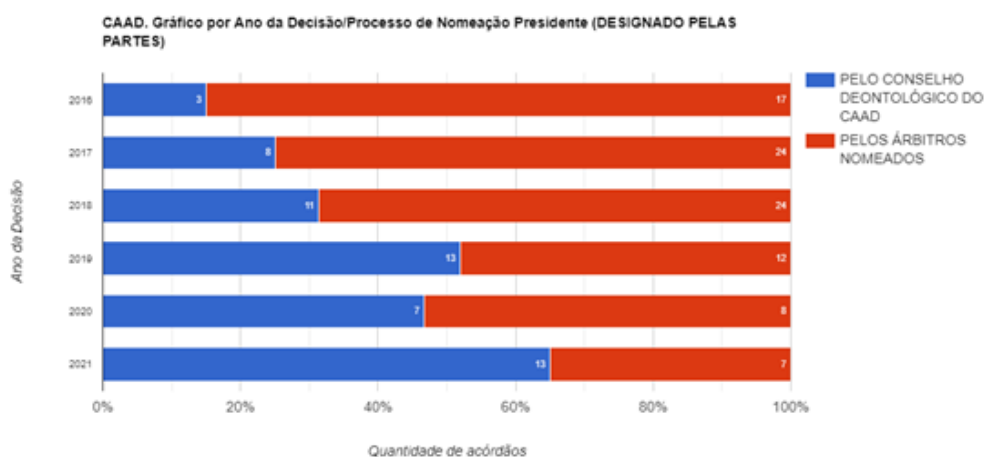
Quando os árbitros são designados pelas partes, o presidente pode ser designado, consensualmente, pelos árbitros ou, na falta de acordo, pelo Conselho Deontológico do CAAD. A designação do presidente pelas partes representa 8,84% dos processos da amostra.

Nomeação do presidente no caso de árbitro designados pelas partes.



- DESIGNADO PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD: (37,41%) com 55 processos;
- DESIGNADO PELOS ÁRBITROS NOMEADOS: (62,59%) com 92 processos;

Assim, quando se considera os seis anos de estudo, na maioria dos casos o presidente foi indicado pelos árbitros nomeados. Contudo, quando se analisa a distribuição temporal, é possível perceber uma alteração na forma de designação do presidente. Em 2016, primeiro ano do estudo, 85% dos presidentes eram designados pelos árbitros nomeados, enquanto 15% pelo Conselho Deontológico do CAAD. Porém, em 2021, último ano estudado, houve uma mudança da forma de designação, sendo 65% designado pelo CAAD e 35 % designado pelos árbitros nomeados pelas partes.



2016: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (15,00%) com 3 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (85,00%) com 17 processos;

2017: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (25,00%) com 8 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (75,00%) com 24 processos;

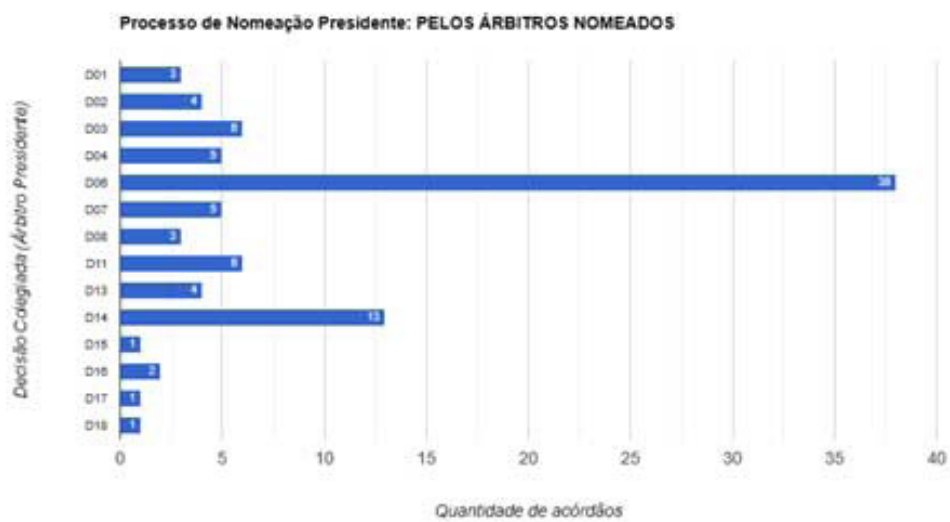
2018: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (31,43%) com 11 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (68,57%) com 24 processos;

2019: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (52,00%) com 13 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (48,00%) com 12 processos;

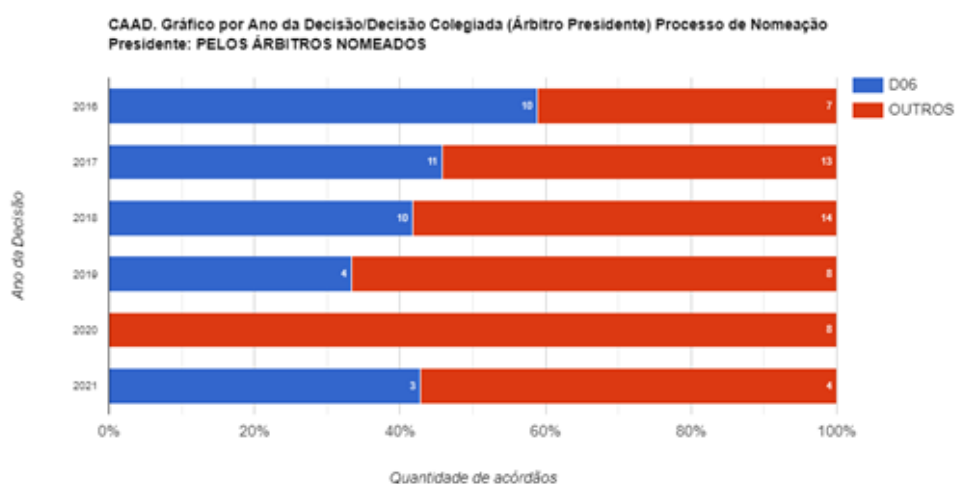
2020: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (46,67%) com 7 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (53,33%) com 8 processos;

2021: PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD (65,00%) com 13 processos;
PELOS ÁRBITROS NOMEADOS (35,00%) com 7 processos;

Quando analisamos a nomeação dos presidentes (designados pelos árbitros nomeados pelas partes), é possível perceber uma preferência estatística pelo árbitro D06, concentrando mais de 41% das nomeações.



Comparando o presidente D06 com todos os outros presidentes e analisando a distribuição temporal da designação do presidente pelos árbitros indicados pelas partes, é possível perceber que, em 4 (quatro) dos 6 (seis) anos estudados, ele foi designado em mais de 40% dos processos, sendo que em 2016 ele foi designado em 58,82% dos processos.



2016: D06 (58,82%) com 10 processos; OUTROS (41,18%) com 7 processos;

2017: D06 (45,83%) com 11 processos; OUTROS (54,17%) com 13 processos;

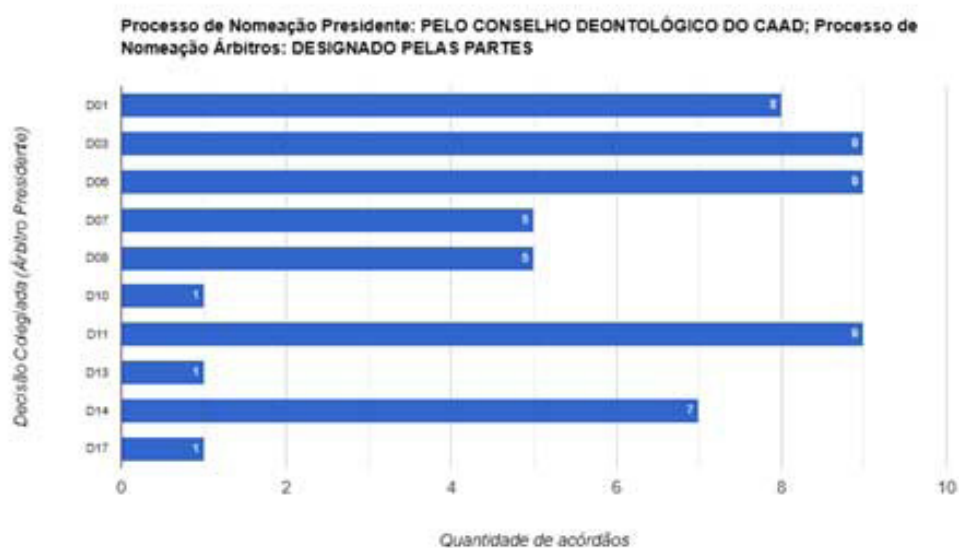
2018: D06 (41,67%) com 10 processos; OUTROS (58,33%) com 14 processos;

2019: D06 (33,33%) com 4 processos; OUTROS (66,67%) com 8 processos;

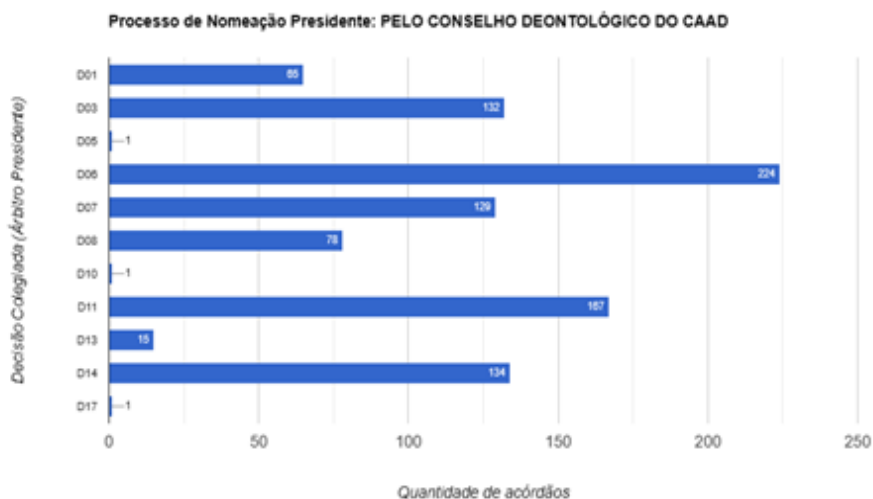
2020: OUTROS (100,00%) com 8 processos;

2021: D06 (42,86%) com 3 processos; OUTROS (57,14%) com 4 processos;

O resultado é diferente quando o Conselho Deontológico do CAAD seleciona o presidente. Neste caso, há um equilíbrio sem destaques estatísticos.



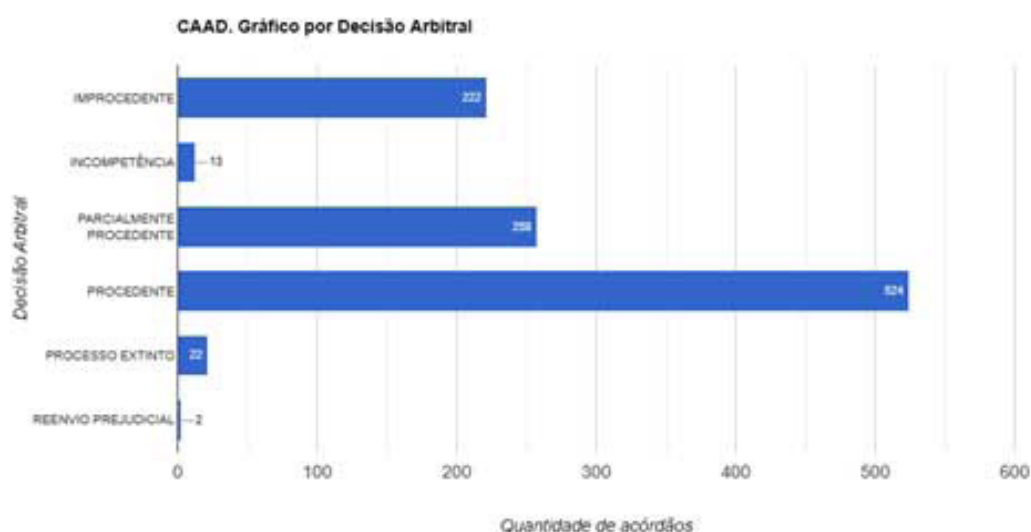
Contudo, quando se analisa a designação dos presidentes feitas pelo Conselho Deontológico do CAAD no seu total – independentemente se os árbitros foram designados pelas partes ou foram sorteados pelo CAAD – existe um desequilíbrio estatístico para o presidente D06.



2. Análises complementares sobre a decisão arbitral

O gráfico abaixo – Decisão Arbitral- é o original publicado na página 39 do relatório

“14. DECISÃO ARBITRAL As decisões foram improcedentes em 21% dos casos, parcialmente procedentes em 25% e procedentes em 50%. Foi declarada a incompetência em 1% dos casos, a extinção do pedido em 2% e solicitado o reenvio prejudicial em menos de 1%. “



Nas análises a seguir o campo Decisão Arbitral foi dividido em quatro outros campos:

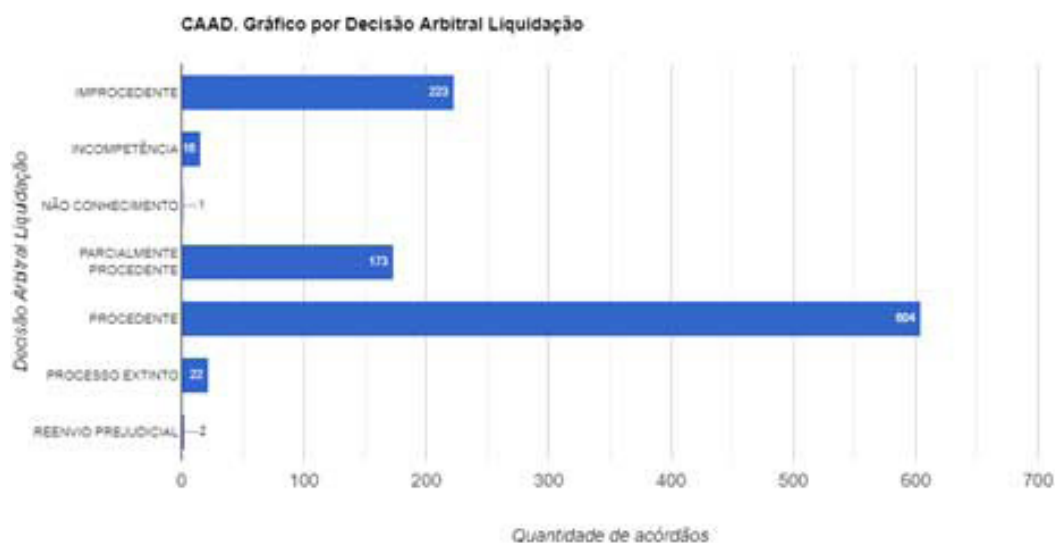
a) Decisão Arbitral Liquidação²⁵:

Este campo informa se o pedido para anular a liquidação foi procedente, improcedente ou parcialmente procedente. Nesse último caso, o pedido de pronúncia arbitral do contribuinte foi parcialmente atendido, seja porque solicitava a anulação de mais de uma liquidação e apenas algumas foram anuladas, ou porque desejava a anulação de partes da liquidação utilizando vários argumentos, mas apenas alguns foram considerados procedentes, e, como consequência, o pedido não foi atendido totalmente.

²⁵ A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

(i) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; (ii) a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Esse campo também inclui as hipóteses em que o CAAD não decide sobre a liquidação, isto é, incompetência, processo extinto, não conhecimento e reenvio prejudicial.



IMPROCEDENTE: (21,42%) com 223 processos;

INCOMPETÊNCIA: (1,54%) com 16 processos;

NÃO CONHECIMENTO: (0,10%) com 1 processos;

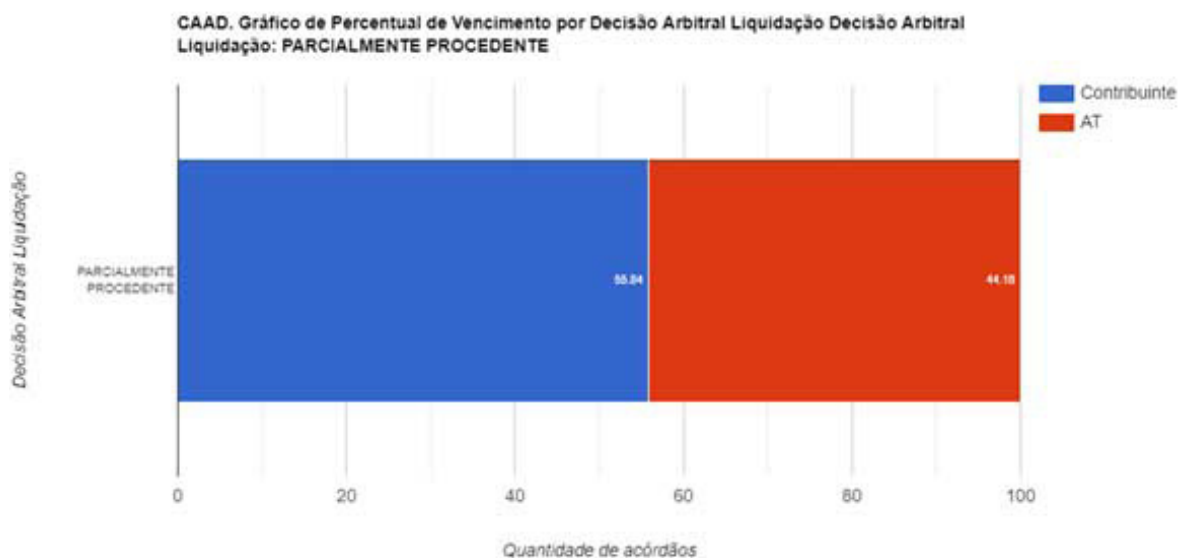
PARCIALMENTE PROCEDENTE: (16,62%) com 173 processos;

PROCEDENTE: (58,02%) com 604 processos;

PROCESSO EXTINTO: (2,11%) com 22 processos;

REENVIO PREJUDICIAL: (0,19%) com 2 processos.

Vale ressaltar que foi realizada a desagregação da decisão quando ela foi parcialmente procedente, ou seja, foi identificado a percentagem de vencimento para o contribuinte e para a AT. Essa identificação foi possível em 148 processos (85,55% dos casos) e não foi possível em 25 processos (14,45%). Os casos em que não foi possível identificar o valor correto dizem respeito ao IVA e ao IRC e versam sobre anulação de parte das liquidações. Considerando apenas os 148 processos em que foi possível identificar a percentagem de vencimento, temos uma média de vencimento de 55,84% para o Contribuinte e 44,16% para a AT.



b) Decisão Arbitral Juros Indemnizatórios:

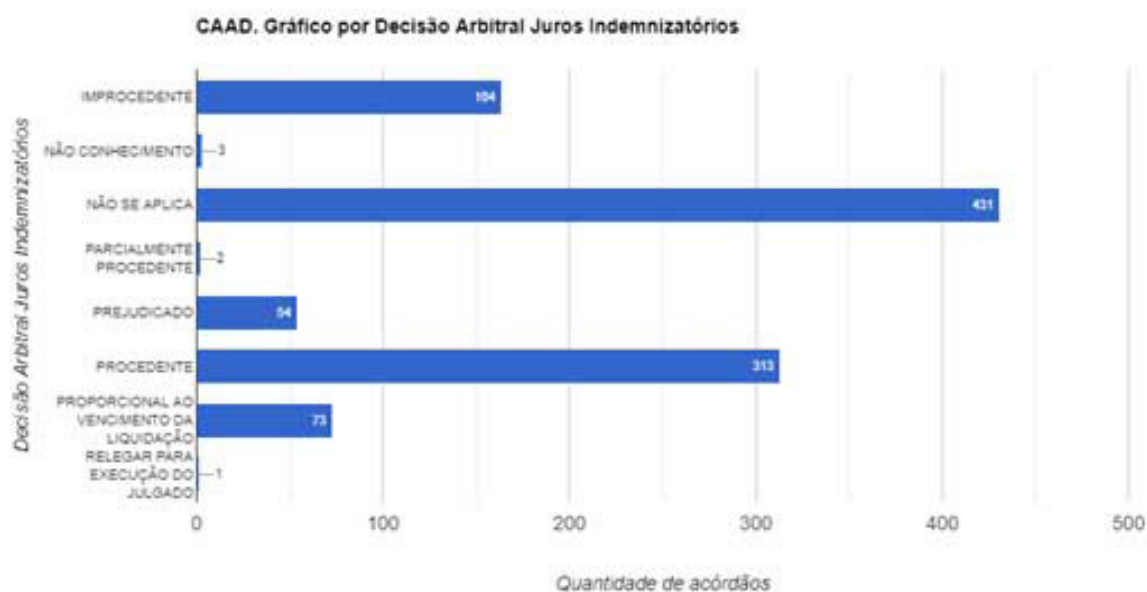
Este campo informa se o pedido de juros indemnizatórios foi procedente, parcialmente procedente²⁶, improcedente ou proporcional ao vencimento da liquidação²⁷. É importante ressaltar que foi mantida a nomenclatura utilizada na decisão arbitral. Por exemplo, quando a liquidação foi considerada improcedente, ora a decisão dispõe que o pedido de juros indemnizatórios foi improcedente, ora a decisão considera o pedido como prejudicado.

Também existem outras situações encontradas na decisão e que foram mantidas, por exemplo, não conhecimento ou relegar para eventual execução de julgado²⁸. O valor “Não se Aplica” significa que a decisão não faz referência a juros indemnizatórios. Isso pode denotar que não houve pedido por parte do contribuinte, mas não podemos afirmá-lo.

²⁶ A decisão de juros indemnizatórios parcialmente procedente está diretamente relacionada à decisão de liquidação procedente para anular mais de uma liquidação. Ou seja, a decisão anula todas as liquidações do pedido, contudo, em apenas algumas dessas liquidações, há cabimento de juros indemnizatórios.

²⁷ A decisão juros indemnizatórios proporcional ao vencimento da liquidação está diretamente relacionada com a decisão da liquidação parcialmente procedente: Ou seja, quando a decisão considera o cabimentos de juros indemnizatórios apenas sobre a parte procedente; Ou ainda, quando mais de uma liquidação é anulada, mas não todas e a decisão considera que apenas em algumas cabem juros indemnizatórios.

²⁸ Processo nº 854/2019-T.



IMPROCEDENTE: (15,75%) com 164 processos;

NÃO CONHECIMENTO: (0,29%) com 3 processos;

NÃO SE APLICA: (41,40%) com 431 processos;

PARCIALMENTE PROCEDENTE: (0,19%) com 2 processos;

PREJUDICADO: (5,19%) com 54 processos;

PROCEDENTE: (30,07%) com 313 processos;

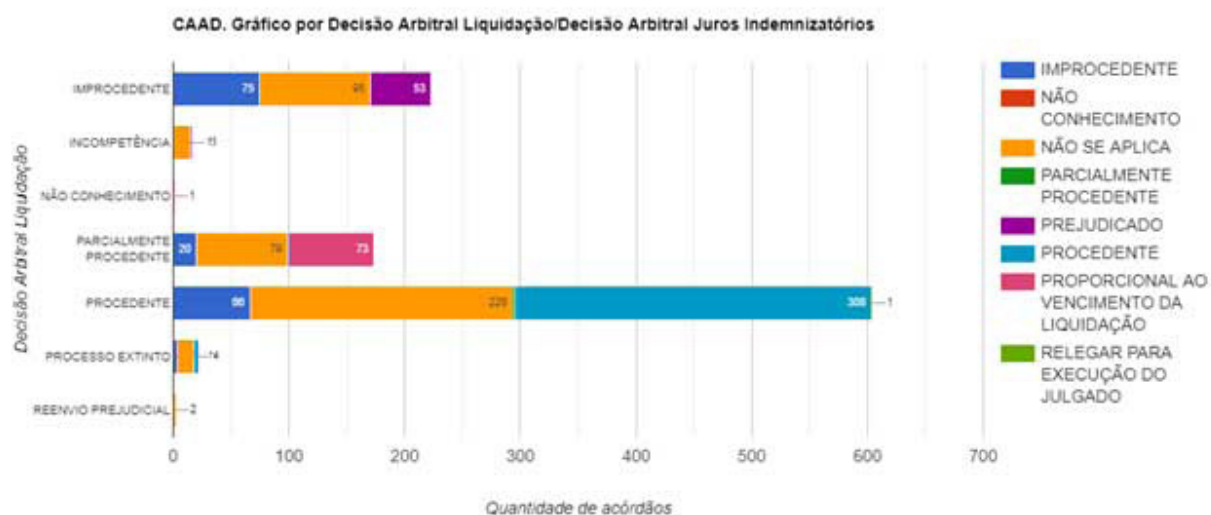
PROPORCIONAL AO VENCIMENTO DA LIQUIDAÇÃO: (7,01%) com 73 processos;

RELEGAR PARA EXECUÇÃO DO JULGADO: (0,10%) com 1 processos;

Considerando a relação entre a decisão da liquidação e a decisão dos juros indemnizatórios, é possível perceber que quando a decisão da liquidação é procedente, a decisão de juros indemnizatórios também é procedente em 50,99% dos casos. Por sua vez, em apenas 10,93% dos casos o pedido juros indemnizatórios é considerado improcedente.

Por sua vez, quando a decisão da liquidação foi improcedente, o pedido de juros indemnizatórios foi considerado improcedente em 33,63% das decisões, prejudicado em 23,77% e “Não se Aplica” em 42,60% dos casos.

Quando a decisão da liquidação foi parcialmente procedente, a decisão sobre os juros indemnizatórios foi proporcional ao vencimento da liquidação em 42,77% das decisões, improcedente em 10,93% e Não se Aplica em 37,42%.



IMPROCEDENTE: IMPROCEDENTE (33,63%) com 75 processos; NÃO SE APLICA (42,60%) com 95 processos; PREJUDICADO (23,77%) com 53 processos;

INCOMPETÊNCIA: NÃO SE APLICA (93,75%) com 15 processos; PREJUDICADO (6,25%) com 1 processos;

NÃO CONHECIMENTO: NÃO CONHECIMENTO (100,00%) com 1 processos;

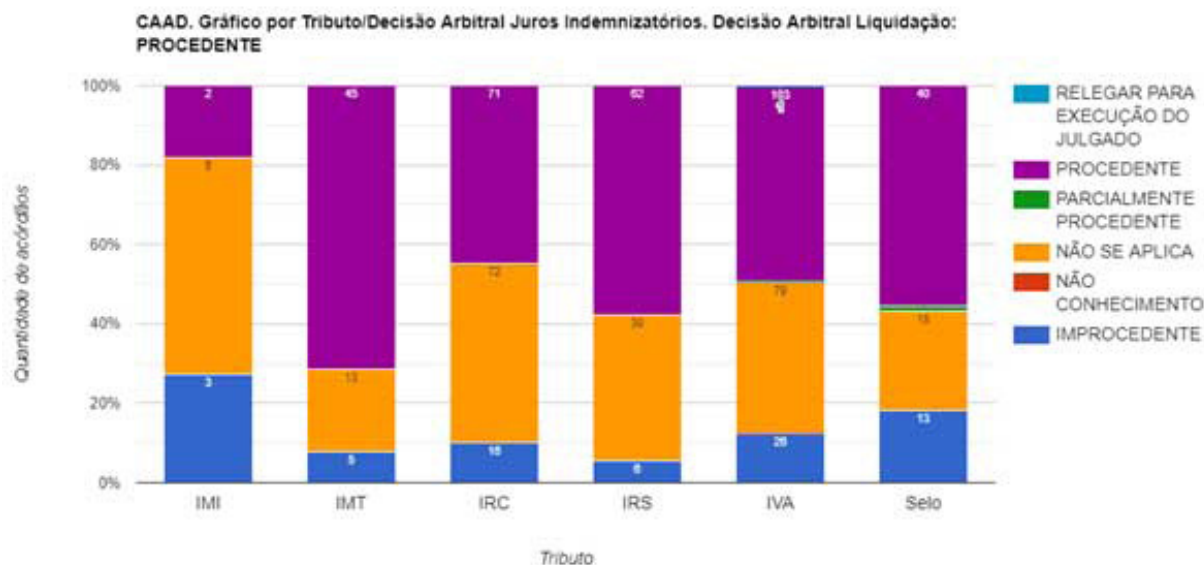
PARCIALMENTE PROCEDENTE: IMPROCEDENTE (11,56%) com 20 processos; NÃO SE APLICA (45,66%) com 79 processos; PROCEDENTE (0,58%) com 1 processos; PROPORCIONAL AO VENCIMENTO DA LIQUIDAÇÃO (42,20%) com 73 processos;

PROCEDENTE: IMPROCEDENTE (10,93%) com 66 processos; NÃO CONHECIMENTO (0,17%) com 1 processos; NÃO SE APLICA (37,42%) com 226 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (0,33%) com 2 processos; PROCEDENTE (50,99%) com 308 processos; RELEGAR PARA EXECUÇÃO DO JULGADO (0,17%) com 1 processos;

PROCESSO EXTINTO: IMPROCEDENTE (13,64%) com 3 processos; NÃO CONHECIMENTO (4,55%) com 1 processos; NÃO SE APLICA (63,64%) com 14 processos; PROCEDENTE (18,18%) com 4 processos;

REENVIO PREJUDICIAL: NÃO SE APLICA (100,00%) com 2 processos;

Considerando apenas os casos em que a decisão da liquidação foi procedente (liquidação totalmente anulada), é possível perceber que o IMT é o imposto em que o CAAD mais concede juros indemnizatórios.



IMI: IMPROCEDENTE (27,27%) com 3 processos; NÃO SE APLICA (54,55%) com 6 processos; PROCEDENTE (18,18%) com 2 processos;

IMT: IMPROCEDENTE (7,94%) com 5 processos; NÃO SE APLICA (20,63%) com 13 processos; PROCEDENTE (71,43%) com 45 processos;

IRC: IMPROCEDENTE (10,06%) com 16 processos; NÃO SE APLICA (45,28%) com 72 processos; PROCEDENTE (44,65%) com 71 processos;

IRS: IMPROCEDENTE (5,61%) com 6 processos; NÃO SE APLICA (36,45%) com 39 processos; PROCEDENTE (57,94%) com 62 processos;

IVA: IMPROCEDENTE (12,32%) com 26 processos; NÃO CONHECIMENTO (0,47%) com 1 processos; NÃO SE APLICA (37,44%) com 79 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (0,47%) com 1 processos; PROCEDENTE (48,82%) com 103 processos; RELEGAR PARA EXECUÇÃO DO JULGADO (0,47%) com 1 processos;

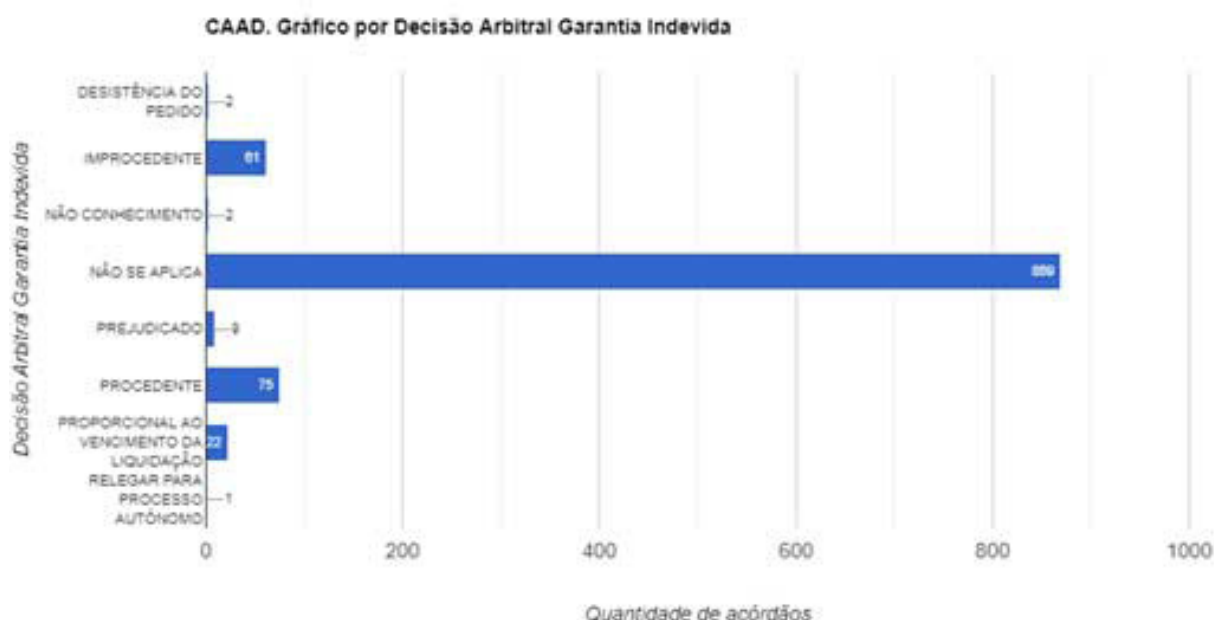
Selo: IMPROCEDENTE (18,06%) com 13 processos; NÃO SE APLICA (25,00%) com 18 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (1,39%) com 1 processos; PROCEDENTE (55,56%) com 40 processos;

c) Decisão Arbitral Garantia Indevida:

Este campo informa se o pedido de garantia indevida foi procedente, improcedente ou proporcional ao vencimento da liquidação²⁹. Não houve casos de parcialmente procedente para a garantia indevida³⁰.

Foi mantida a nomenclatura utilizada na decisão arbitral. Por exemplo, quando a liquidação foi considerada improcedente, ora a decisão dispõe que o pedido de garantia indevida foi improcedente, ora a decisão considera o pedido como prejudicado ou “não conhecimento”.

Também foram encontradas outras situações em que foram mantidos os termos da decisão. Por exemplo, *desistência do pedido e relegar para processo autônomo*³¹. O valor *Não se Aplica* significa que a decisão não faz referência à prestação de garantia indevida, e isso pode denotar que não houve pedido por parte do contribuinte, mas não podemos afirmá-lo.



DESISTÊNCIA DO PEDIDO: (0,19%) com 2 processos;

IMPROCEDENTE: (5,86%) com 61 processos;

²⁹ A decisão da liquidação parcialmente procedente está diretamente relacionada à decisão proporcional ao vencimento da liquidação. Ou seja, quando a decisão da liquidação é parcialmente procedente, a decisão também considera o cabimentos de prestação da garantia indevida para a parte procedente. Ou ainda, quando mais de uma liquidação é anulada, mas a decisão considera que apenas em algumas cabe garantia indevida.

³⁰ A decisão parcialmente procedente estaria relacionada à decisão de liquidação procedente para anular mais de uma liquidação. Ou seja, a decisão anula todas as liquidações do pedido, contudo, em apenas algumas dessas liquidações anuladas foi concedida indenização por garantia indevida.

³¹ Processo nº 331/2017-T.

NÃO CONHECIMENTO: (0,19%) com 2 processos;

NÃO SE APLICA: (83,48%) com 869 processos;

PREJUDICADO: (0,86%) com 9 processos;

PROCEDENTE: (7,20%) com 75 processos;

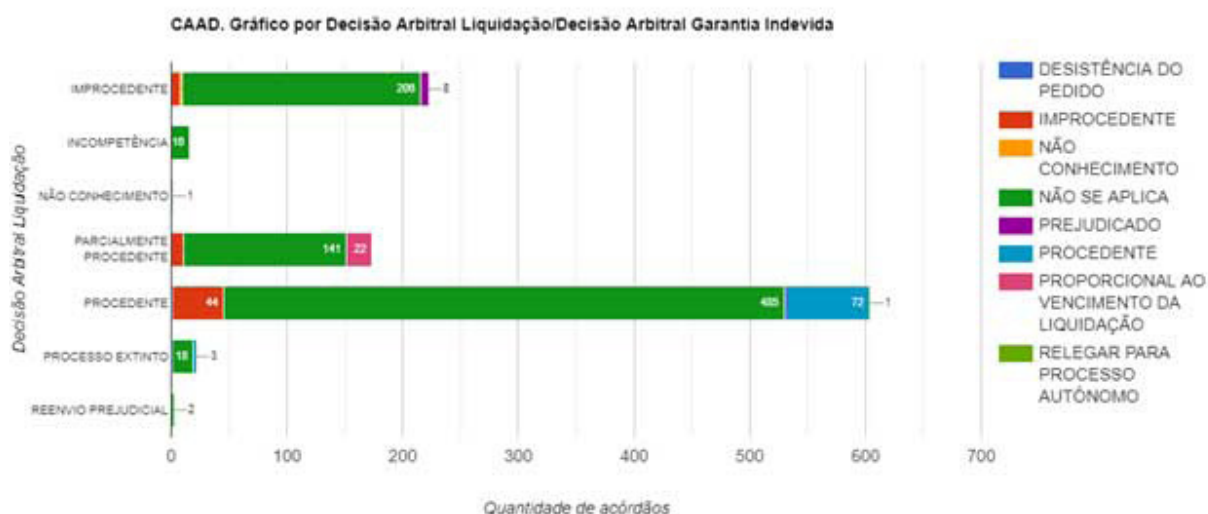
PROPORCIONAL AO VENCIMENTO DA LIQUIDAÇÃO: (2,11%) com 22 processos;

RELEGAR PARA PROCESSO AUTÓNOMO: (0,10%) com 1 processos;

Considerando a relação entre a decisão da liquidação e a decisão de garantia indevida, é possível perceber que quando a decisão da liquidação é procedente, a decisão não faz referência à garantia indevida em 80,30% dos casos. Para os casos em que a garantia indevida é referenciada, ela é procedente em 11,92% e improcedente em 7,28% dos casos.

Por sua vez, quando a decisão da liquidação foi improcedente, o pedido de garantia indevida foi referenciado em apenas 7,62%, sendo foi considerado improcedente em 3,14%, prejudicado em 3,59% e não conhecimento em 0,90% das decisões.

Quando a decisão da liquidação foi parcialmente procedente, a decisão de garantia indevida foi proporcional ao vencimento da liquidação em 12,72% das decisões, improcedente em 5,78% e Não se Aplica em 81,50%.



IMPROCEDENTE: IMPROCEDENTE (3,14%) com 7 processos; NÃO CONHECIMENTO (0,90%) com 2 processos; NÃO SE APLICA (92,38%) com 206 processos; PREJUDICADO (3,59%) com 8 processos;

INCOMPETÊNCIA: NÃO SE APLICA (100,00%) com 16 processos;

NÃO CONHECIMENTO: NÃO SE APLICA (100,00%) com 1 processos;

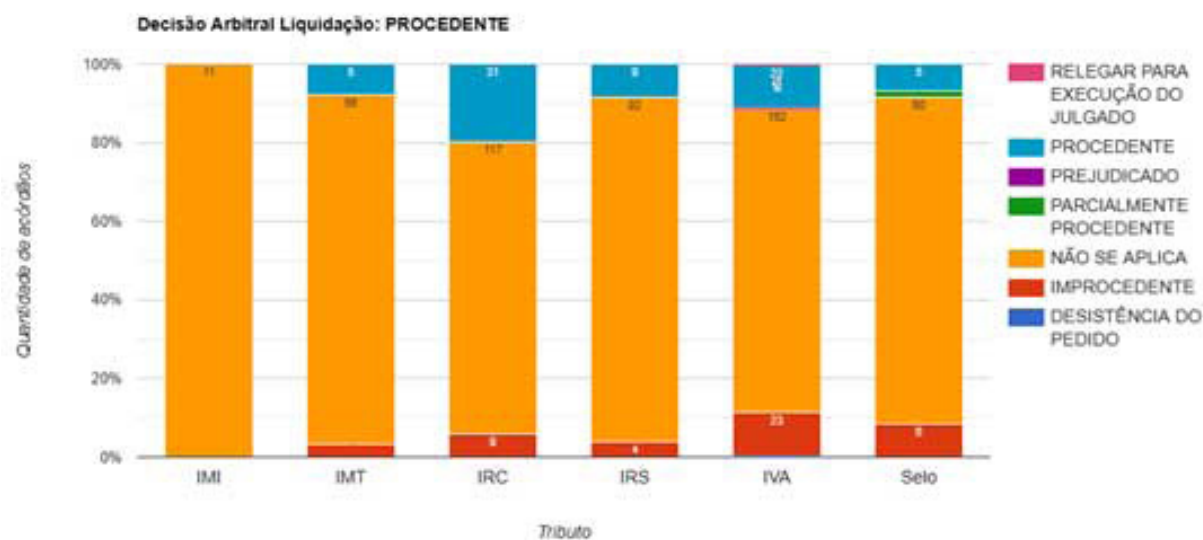
PARCIALMENTE PROCEDENTE: IMPROCEDENTE (5,78%) com 10 processos; NÃO SE APLICA (81,50%) com 141 processos; PROPORCIONAL AO VENCIMENTO DA LIQUIDAÇÃO (12,72%) com 22 processos;

PROCEDENTE: DESISTÊNCIA DO PEDIDO (0,17%) com 1 processos; IMPROCEDENTE (7,28%) com 44 processos; NÃO SE APLICA (80,30%) com 485 processos; PREJUDICADO (0,17%) com 1 processos; PROCEDENTE (11,92%) com 72 processos; RELEGAR PARA PROCESSO AUTÓNOMO (0,17%) com 1 processos;

PROCESSO EXTINTO: DESISTÊNCIA DO PEDIDO (4,55%) com 1 processos; NÃO SE APLICA (81,82%) com 18 processos; PROCEDENTE (13,64%) com 3 processos;

REENVIO PREJUDICIAL: NÃO SE APLICA (100,00%) com 2 processos;

Considerando apenas os casos em que a decisão da liquidação foi procedente (liquidação totalmente anulada), é possível perceber que o IRC é o imposto com mais concessão de indemnização por garantia indevida.



IMI: NÃO SE APLICA (100,00%) com 11 processos;

IMT: IMPROCEDENTE (3,17%) com 2 processos; NÃO SE APLICA (88,89%) com 56 processos; PROCEDENTE (7,94%) com 5 processos;

IRC: IMPROCEDENTE (5,73%) com 9 processos; NÃO SE APLICA (74,52%) com 117 processos; PROCEDENTE (19,75%) com 31 processos;

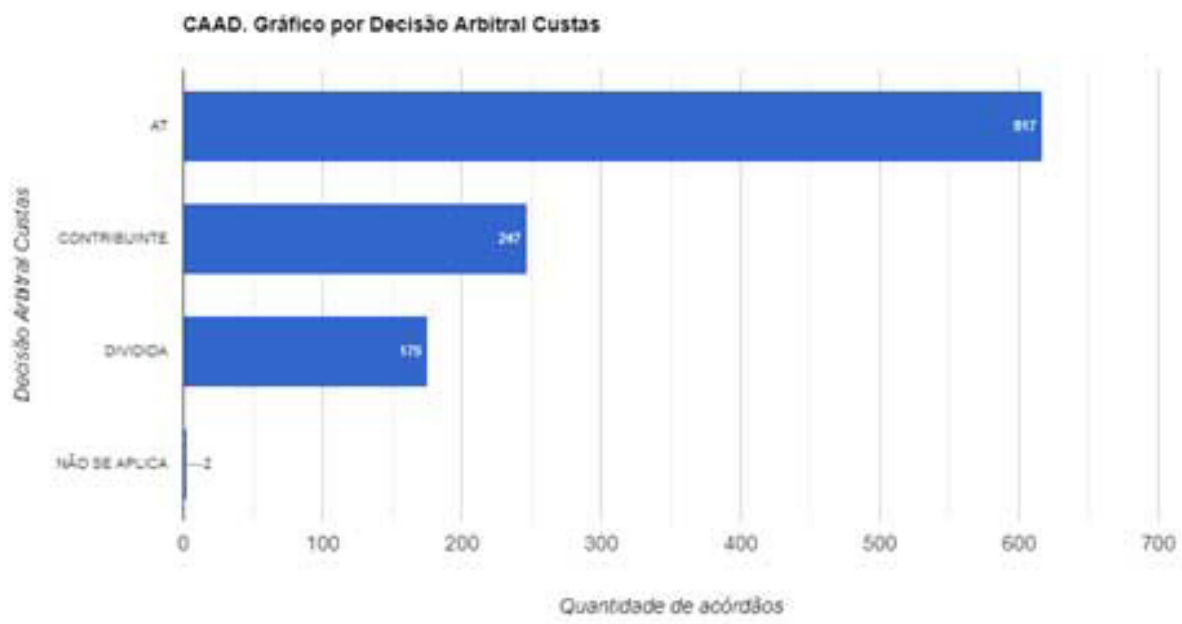
IRS: IMPROCEDENTE (3,81%) com 4 processos; NÃO SE APLICA (87,62%) com 92 processos; PROCEDENTE (8,57%) com 9 processos;

IVA: DESISTÊNCIA DO PEDIDO (0,48%) com 1 processos; IMPROCEDENTE (10,95%) com 23 processos; NÃO SE APLICA (77,14%) com 162 processos; PREJUDICADO (0,48%) com 1 processos; PROCEDENTE (10,48%) com 22 processos; RELEGAR PARA EXECUÇÃO DO JULGADO (0,48%) com 1 processos;

Selo: IMPROCEDENTE (8,33%) com 6 processos; NÃO SE APLICA (83,33%) com 60 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (1,39%) com 1 processos; PROCEDENTE (6,94%) com 5 processos;

d) Decisão Arbitral Custas:

Este campo identifica quem foi o responsável pelo pagamento das custas: AT, contribuinte ou se foi dividida. O valor “Não se Aplica” foi utilizado nos dois processos ainda não decididos em razão do reenvio prejudicial.



AT: (59,27%) com 617 processos;

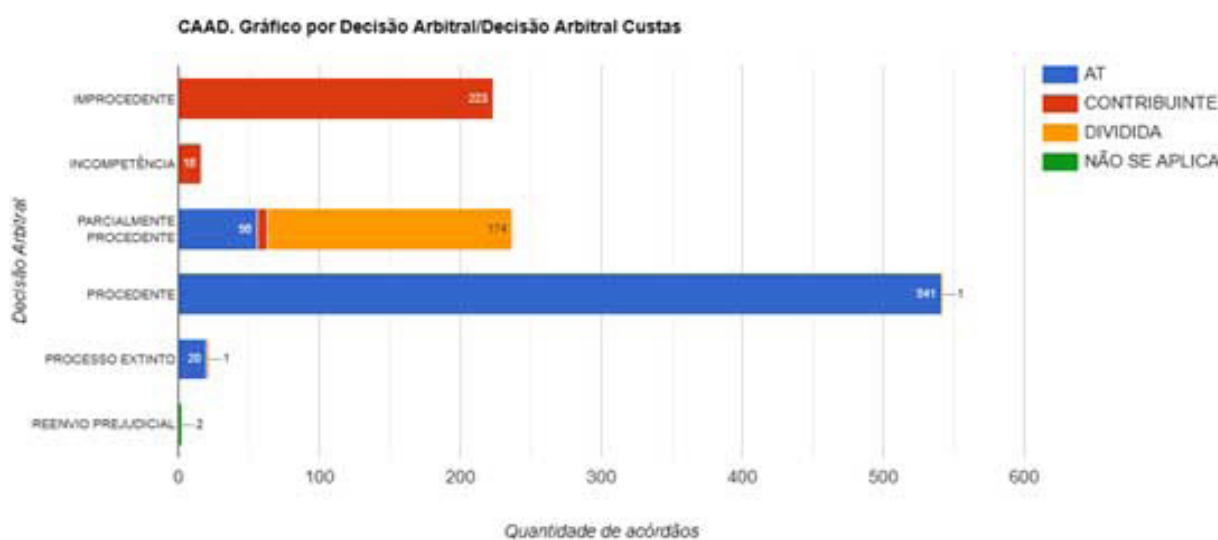
CONTRIBUINTE: (23,73%) com 247 processos;

DIVIDIDA: (16,81%) com 175 processos;

NÃO SE APLICA: (0,19%) com 2 processos.

Conforme o gráfico abaixo, nas decisões parcialmente procedentes, as custas são divididas entre as partes em 73,42% (174 processos). Em 23,63% (56 processos) as custas cabem totalmente à AT e em 2,95% (7 processos) aos contribuintes.

Em um único processo³², a decisão foi no sentido da anulação da liquidação e pagamento de juros indemnizatórios, mas fixou as custas em 90% para a AT e 10% para o contribuinte, por entender o decaimento parcial do contribuinte, pois considerou prejudicado o pedido de reembolso de custas e honorários de advocacia.



3. Percentagem de vencimento da liquidação

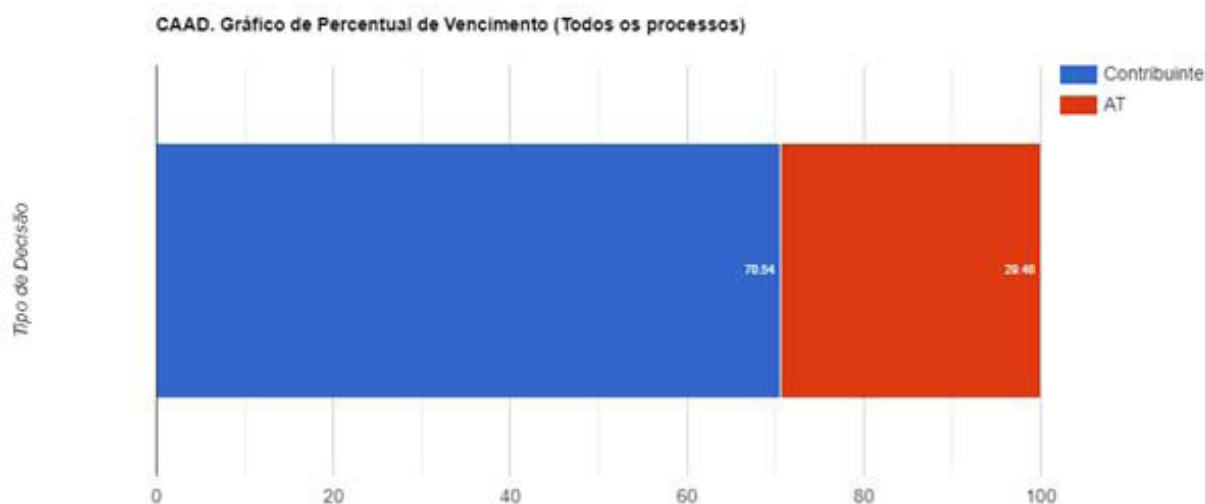
Os gráficos desta secção apresentam a percentagem de vencimento da liquidação. Essa percentagem tem como base o valor da causa. De acordo com Artigo 3.º do Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária, o valor da causa “é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar”. Portanto, esse valor refere-se apenas à decisão da liquidação, não inclui a decisão relativa a juros indemnizatórios, prestação por garantia indevida e custas.

Quando a decisão da liquidação é considerada procedente, a percentagem de vencimento é de 100% para o contribuinte e de 0% para a AT. Por outro lado, quando a decisão da liquidação considera que o pedido é improcedente, a percentagem de vencimento fica em 100% para a AT e 0% para o contribuinte. Quando a decisão da liquidação é parcialmente pro-

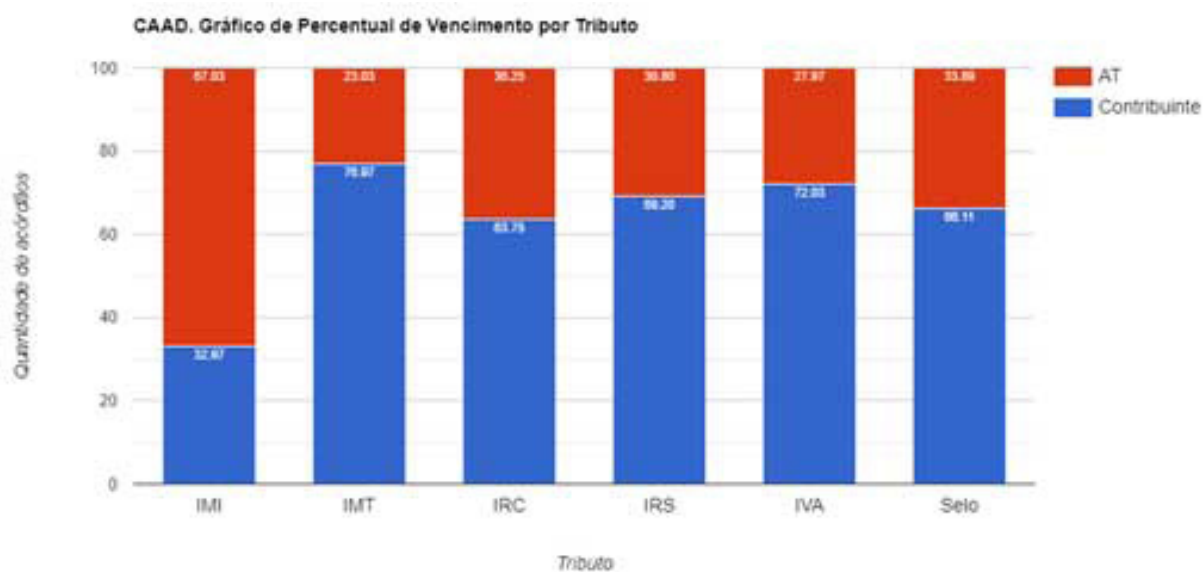
32 Processo nº 567/2015-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=2046>

cedente, a percentagem de vencimento do contribuinte e da AT depende do valor que cada parte obteve em relação ao valor de causa.

Assim, considerando os processos analisados com identificação da percentagem de vencimento, temos uma média de 70,54% para o contribuinte e 29,46% para a AT de percentagem de vencimento.



3.1. Percentagem de vencimento da liquidação por tributo



IMI: média de 32,97% para o Contribuinte e 67,03% para a AT;

IMT: média de 76,97% para o Contribuinte e 23,03% para a AT;

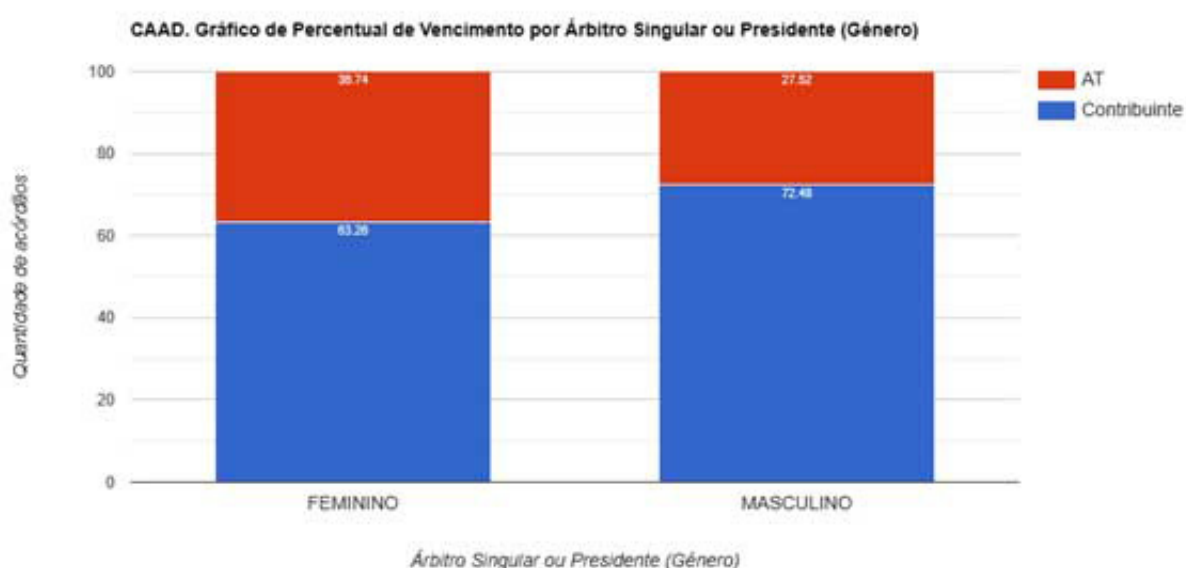
IRC: média de 63.75% para o Contribuinte e 36.25% para a AT;

IRS: média de 69.20% para o Contribuinte e 30.80% para a AT;

IVA: média de 72.03% para o Contribuinte e 27.97% para a AT;

Selo: média de 66.11% para o Contribuinte e 33.89% para a AT;

3.2. Percentagem de vencimento da liquidação por género



FEMININO: média de 63.26 para o Contribuinte e 36.74 para a AT;

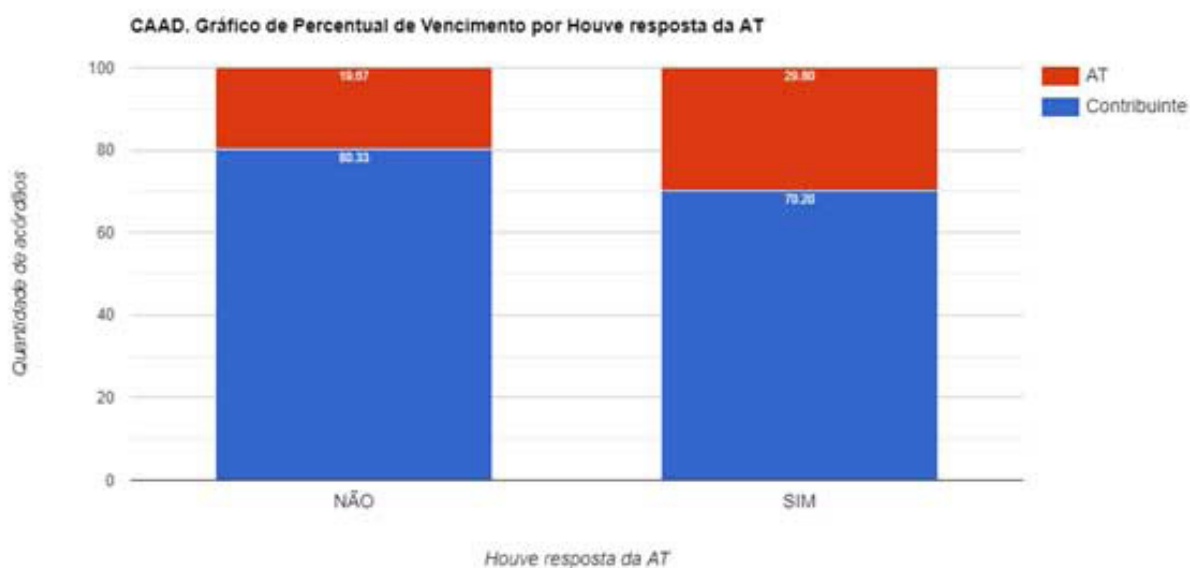
MASCULINO: média de 72.48 para o Contribuinte e 27.52 para a AT.

3.3. Percentagem de vencimento da liquidação em caso de resposta da AT

Este gráfico apresenta a média do vencimento da liquidação quando a AT apresenta ou não resposta. Nesse caso é possível perceber que quando a AT responde ao pedido, a sua percentagem de vencimento da liquidação fica 10% maior, em média.

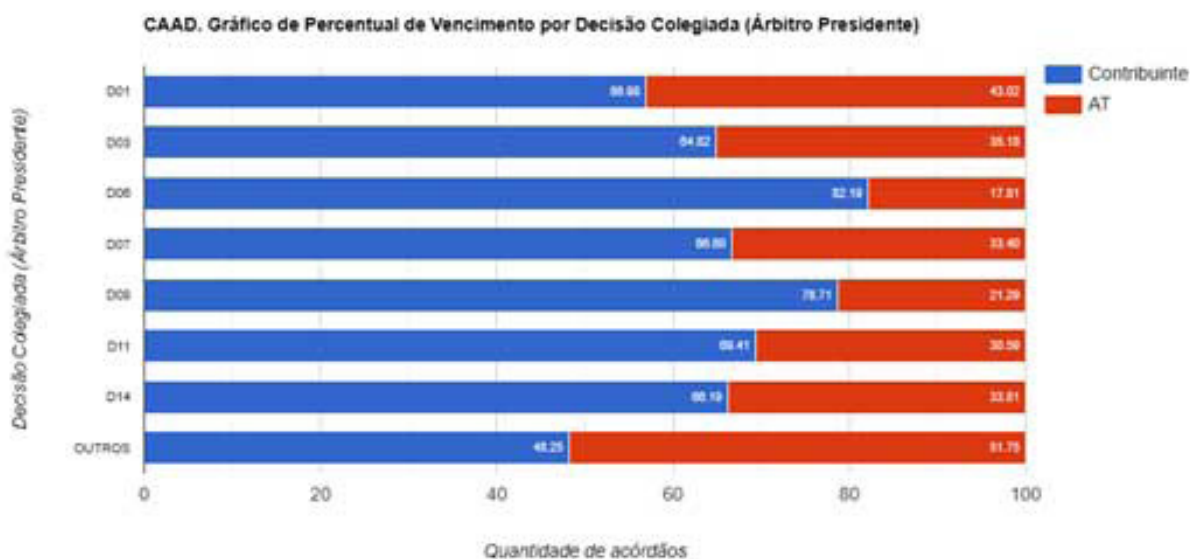
NÃO: média de 80.33 para o Contribuinte e 19.67 para a AT;

SIM: média de 70.20 para o Contribuinte e 29.80 para a AT;



3.4. Percentagem de vencimento da liquidação por arbitro presidente

Para efeitos do gráfico seguinte, foram selecionados apenas os presidentes com um número relevante de decisões (página 73 do relatório principal), ou seja, D01, D03, D06, D07, D08, D11 e D14. Os demais presidentes foram agrupados em outros. Este gráfico apresenta a percentagem de vencimento considerando todas as decisões analisadas.



D01: média de 56.98 para o Contribuinte e 43.02 para a AT;

D03: média de 64.82 para o Contribuinte e 35.18 para a AT;

D06: média de 82.19 para o Contribuinte e 17.81 para a AT;

D07: média de 66.60 para o Contribuinte e 33.40 para a AT;

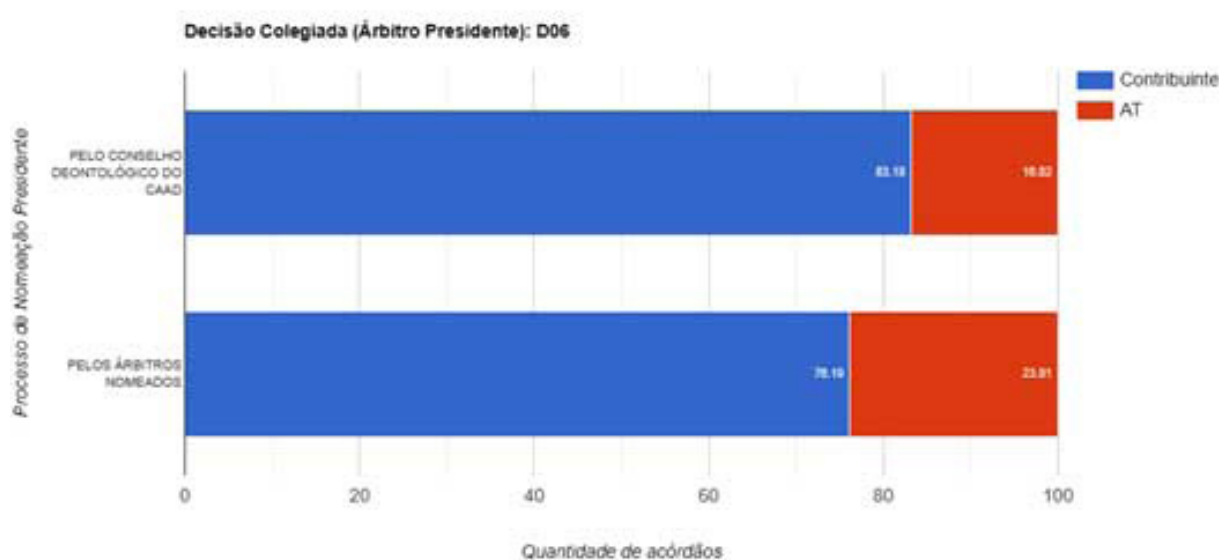
D08: média de 78.71 para o Contribuinte e 21.29 para a AT;

D11: média de 69.41 para o Contribuinte e 30.59 para a AT;

D14: média de 66.19 para o Contribuinte e 33.81 para a AT;

OUTROS: média de 48.25 para o Contribuinte e 51.75 para a AT;

Tendo em conta o número de processos para que foram designados, apenas o presidente D06 é relevante para avaliar a diferença de decisões entre ser nomeado pelos árbitros indicados pelas partes ou pelo Conselho Deontológico do CAAD. O gráfico demonstra que não há diferenças relevantes.

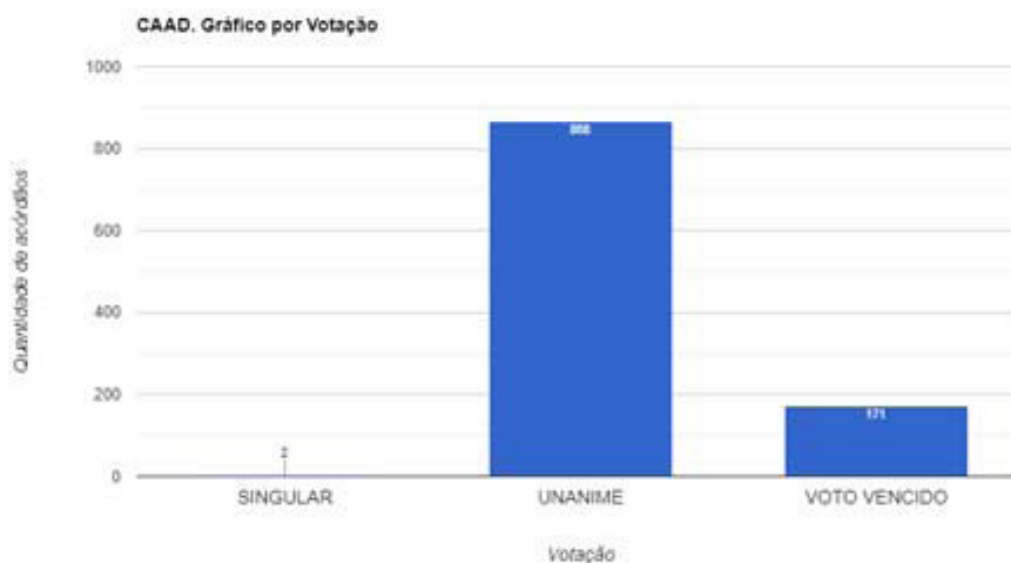


PELO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD: média de 83.18 para o Contribuinte e 16.82 para a AT;

PELOS ÁRBITROS NOMEADOS: média de 76.19 para o Contribuinte e 23.81 para a AT;

4. Análises sobre a votação

O campo Votação identifica a existência ou não de voto vencido na decisão.

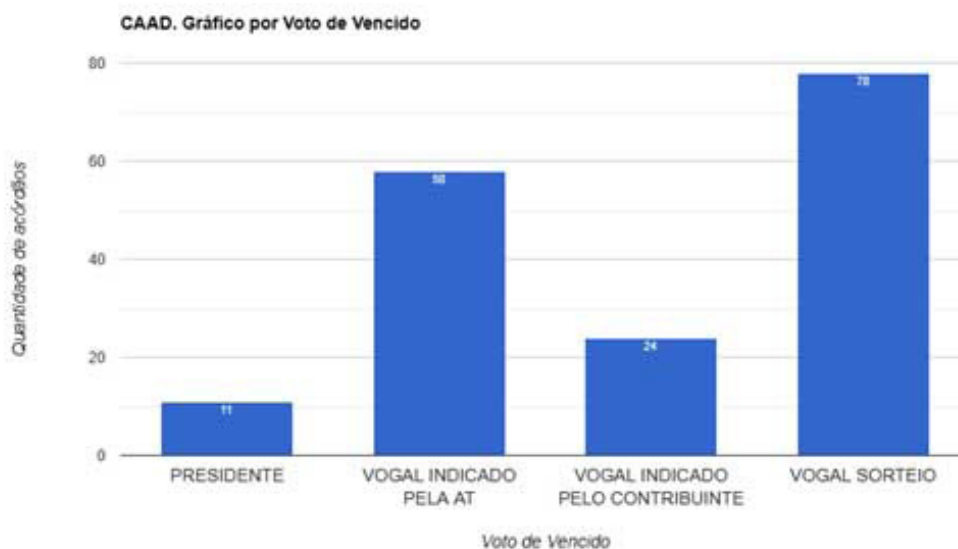


SINGULAR: (0,19%) com 2 processos;

UNÂNIME: (83,38%) com 868 processos;

VOTO VENCIDO: (16,43%) com 171 processos.

O gráfico abaixo identifica qual dos árbitros proferiu o voto de vencido: presidente, vogal indicado pela AT, vogal indicado pelo contribuinte ou vogal sorteado. Ressalte-se que em 868 processos a decisão foi unânime, portanto, não houve voto de vencido. O gráfico abaixo representa apenas as 171 decisões em que houve voto de vencido.



PRESIDENTE: (6,43%): 11 processos;

VOGAL INDICADO PELA AT: (33,92%): 58 processos;

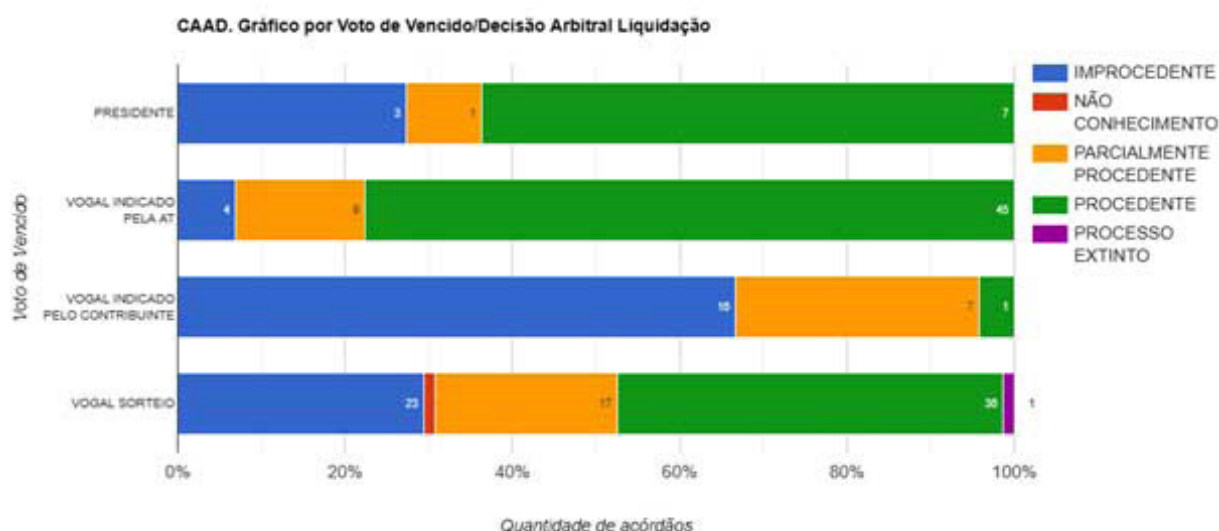
VOGAL INDICADO PELO CONTRIBUINTE: (14,05%): 24 processos;

VOGAL SORTEIO: (45,61%): 78 processos;

No gráfico abaixo, é possível perceber que o voto de vencido do presidente acontece mais frequentemente quando a decisão da liquidação é procedente, ou seja, o seu voto de vencido foi a favor da AT (66%). Assinale-se que o voto de vencido do presidente ocorreu apenas quando houve sorteio dos árbitros vogais, em nenhum dos casos identificados, os árbitros foram designados pelas partes.

Em relação aos vogais indicados pela AT, o seu voto de vencido é favorável à AT em 78% dos casos e em apenas 4% dos casos foi favorável ao contribuinte. Por sua vez, o vogal indicado pelo contribuinte vota vencido favoravelmente ao contribuinte em 57% dos processos, enquanto vota vencido a favor da AT em 10% dos processos.

O vogal sorteado pelo CAAD vota vencido a favor do contribuinte em 28% dos processos e votando vencido a favor da AT em 46% dos casos.



PRESIDENTE: IMPROCEDENTE (27,27%) com 3 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (9,09%) com 1 processos; PROCEDENTE (63,64%) com 7 processos;

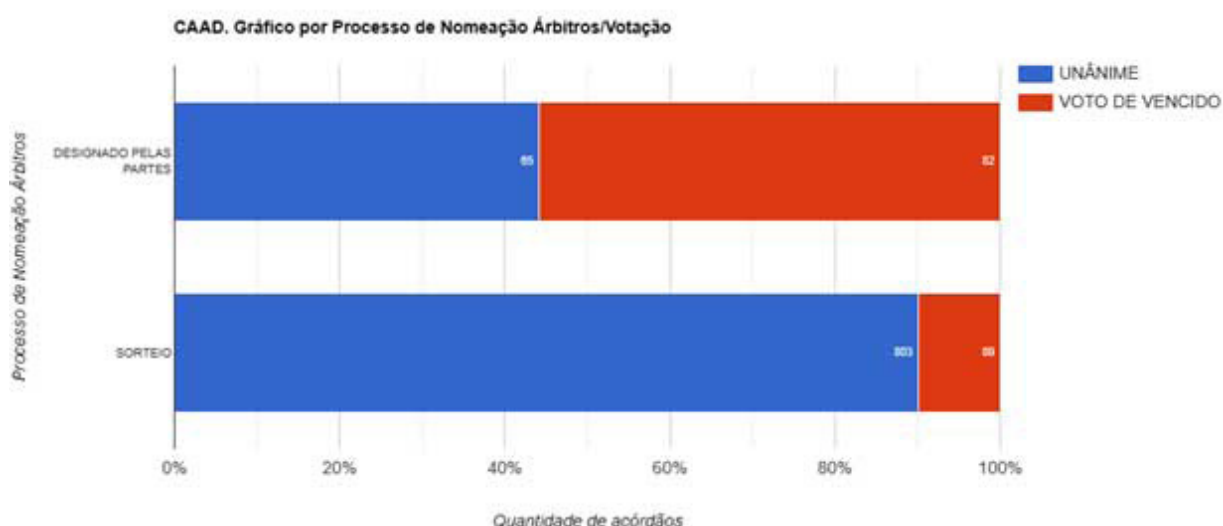
VOGAL INDICADO PELA AT: IMPROCEDENTE (6,90%) com 4 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (15,52%) com 9 processos; PROCEDENTE (77,59%) com 45 processos;

VOGAL INDICADO PELO CONTRIBUINTE: IMPROCEDENTE (66,67%) com 16 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (29,17%) com 7 processos; PROCEDENTE (4,17%) com 1 processo;

VOGAL SORTEIO: IMPROCEDENTE (29,49%) com 23 processos; NÃO CONHECIMENTO (1,28%) com 1 processos; PARCIALMENTE PROCEDENTE (21,79%) com 17 processos; PROCEDENTE (46,15%) com 36 processos; PROCESSO EXTINTO (1,28%) com 1 processo.

No gráfico abaixo, é possível perceber que, proporcionalmente, a quantidade de decisões por voto de vencido é consideravelmente maior quando os árbitros são indicados pelas partes (55,78%) em comparação os votos de vencido quando há sorteio dos árbitros por parte do CAAD (9,98%).

Votação por Processo de Nomeação dos Árbitros/Votação



DESIGNADO PELAS PARTES: UNÂNIME (44,22%) com 65 processos; VOTO DE VENCIDO: (55,78%) com 82 processos;

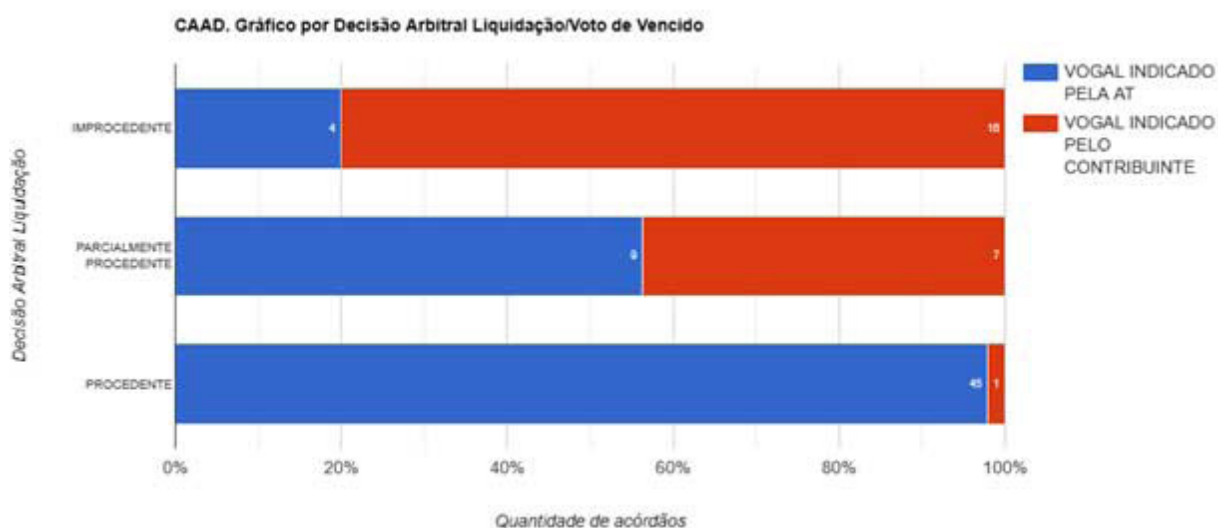
SORTEIO: UNÂNIME (90,02%) com 803 processos; VOTO DE VENCIDO (9,98%) com 89 processos.

No gráfico abaixo, considerando apenas os processos em que as partes nomeiam os árbitros e em que existe voto de vencido, é possível perceber uma tendência dos árbitros indicados em votar a favor da parte que o indicou.

Exemplificando: Quando a decisão é improcedente (favorável à AT), existe voto de vencido pelo vogal indicado pelo contribuinte em 80 % dos casos, enquanto em apenas 20% dos casos o voto de vencido foi proferido pelo vogal indicado pela AT, ou seja, quando o vogal indicado pela AT votou a favor do contribuinte.

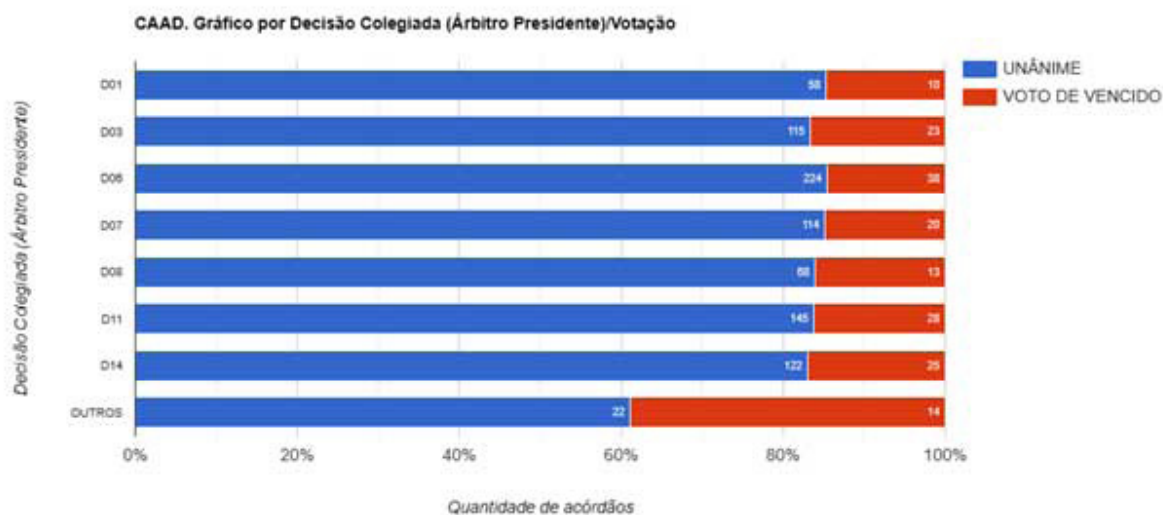
Sendo a decisão favorável ao contribuinte, a situação inverte-se: 97,83 % dos votos de vencido são proferidos pelos vogais indicados pela AT. Em apenas um caso (2,17%), o vogal indicado pelo contribuinte votou favoravelmente à AT.

Quando a decisão é parcialmente procedente, 56,25 % dos votos de vencido são elaborados pelo vogal indicado pela AT e 43,75 % pelo vogal indicado pelo contribuinte.

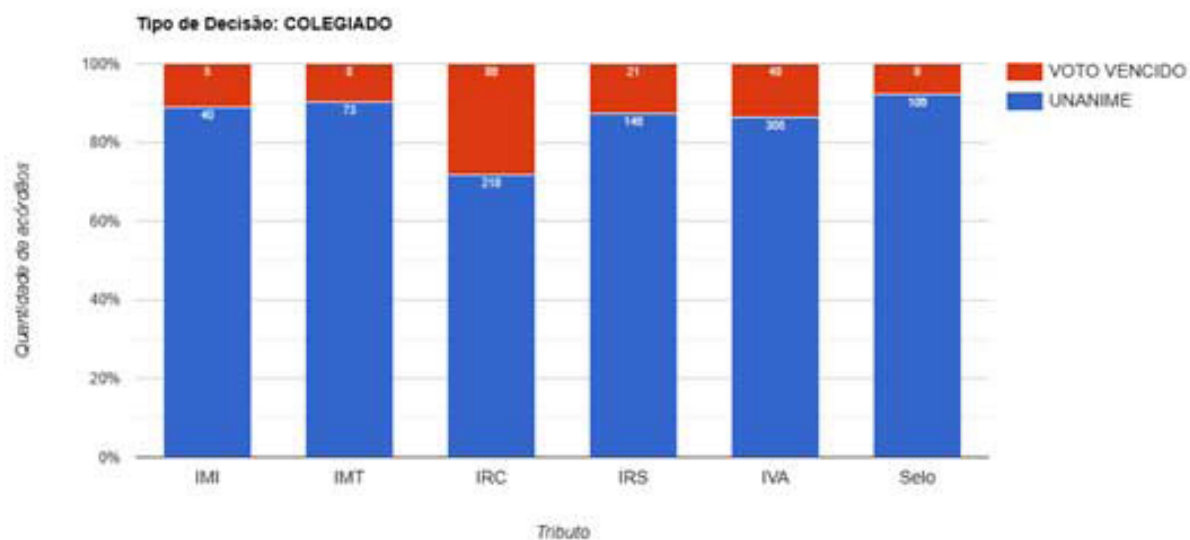


No gráfico abaixo, foram selecionados apenas os presidentes com relevante número de decisões, de acordo com o relatório principal publicado na página 73, ou seja, D01, D03, D06, D07, D08, D11 e D14. Os presidentes restantes foram agrupados em outros.

Não foram identificadas variações em relação aos presidentes com um número de decisões relevantes, contudo, a quantidade de votos de vencido entre os demais presidentes é mais do que o dobro dos presidentes com um número de decisões relevantes.



O tributo com mais votos de vencido é o IRC e o com menos votos de vencido é o Imposto do Selo.



IMI: UNÂNIME (88,89%) com 40 processos; VOTO DE VENCIDO (11,11%) com 5 processos;

IMT: UNÂNIME (90,12%) com 73 processos; VOTO DE VENCIDO (9,88%) com 8 processos;

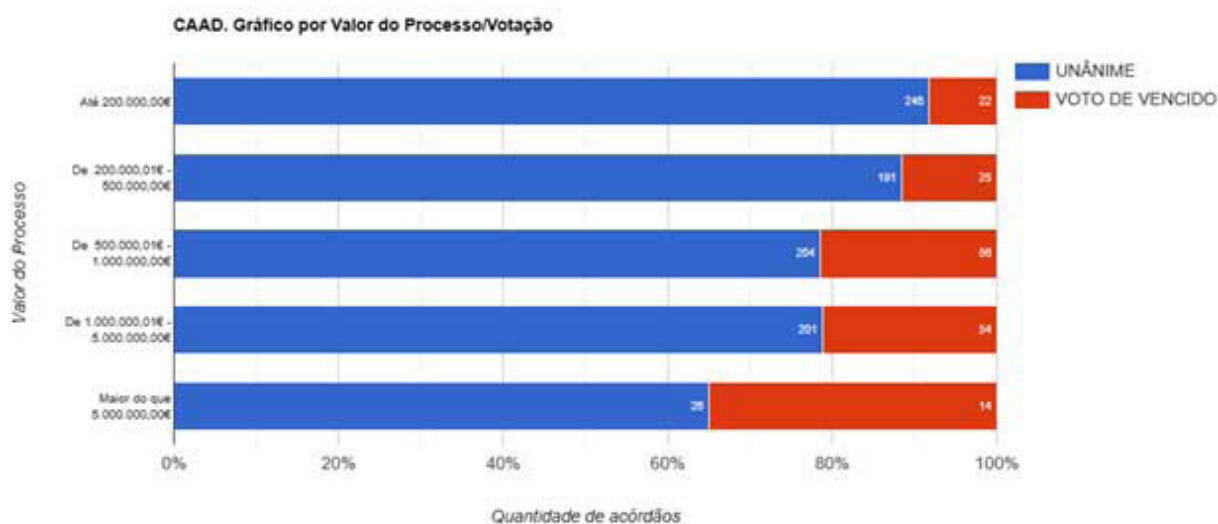
IRC: UNÂNIME (71,71%) com 218 processos; VOTO DE VENCIDO (28,29%) com 86 processos;

IRS: UNÂNIME (87,43%) com 146 processos; VOTO DE VENCIDO (12,57%) com 21 processos;

IVA: UNÂNIME (86,40%) com 305 processos; VOTO DE VENCIDO (13,60%) com 48 processos;

Selo: UNÂNIME (92,17%) com 106 processos; VOTO DE VENCIDO (7,83%) com 9 processos;

Este gráfico demonstra que quanto maior o valor do processo, menor a quantidade de decisões unânimes.



Até 200,000,00€: UNÂNIME (91,79%) com 246 processos; VOTO DE VENCIDO (8.21%) com 22 processos;

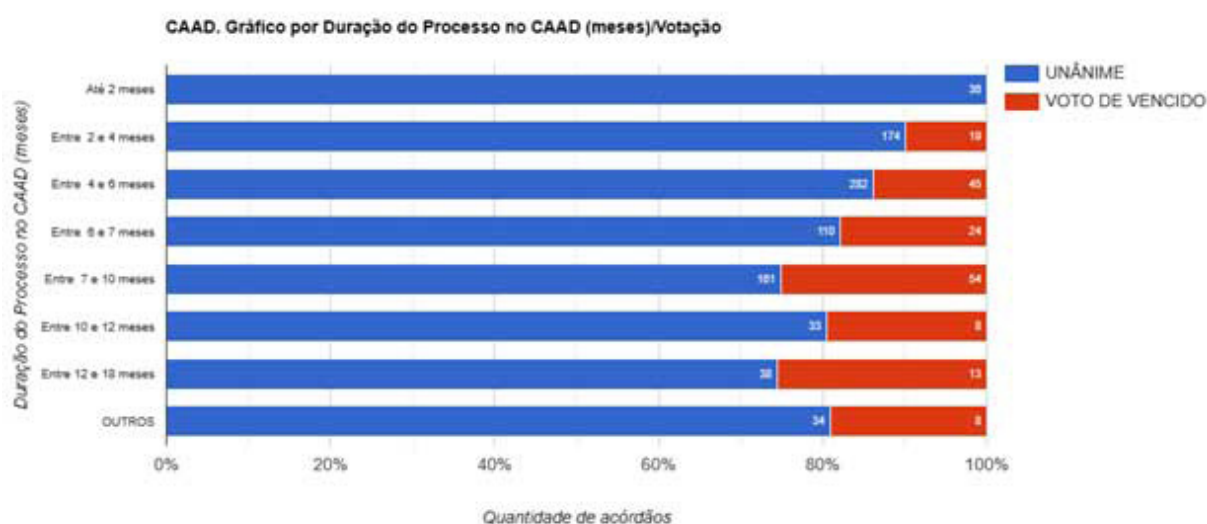
De 200,000,01€- 500,000,00€: UNÂNIME (88.43%) com 191 processos; VOTO DE VENCIDO (11.57%) com 25 processos;

De 500,000,01€ - 1,000.000,00€: UNÂNIME (78.46%) com 204 processos; VOTO DE VENCIDO (21.54%) com 56 processos;

De 1,000,000,01€- 5.000.000,00€: UNÂNIME (78.82%) com 201 processos; VOTO DE VENCIDO (21.18%) com 54 processos;

Maior do que 5,000,000,00€: UNÂNIME (65.00%) com 26 processos; VOTO DE VENCIDO (35.00%) com 14 processos;

Este gráfico demonstra que, em geral, quanto maior o tempo de processo, menor a quantidade de decisões unânimes.



Até 2 meses: UNÂNIME (100,00%) com 36 processos;

Entre 2 e 4 meses: UNÂNIME (90,16%) com 174 processos; VOTO DE VENCIDO (9,84%) com 19 processos;

Entre 4 e 6 meses: UNÂNIME (86,24%) com 282 processos; VOTO DE VENCIDO (13,76%) com 45 processos;

Entre 6 e 8 meses: UNÂNIME (78,11%) com 182 processos; VOTO DE VENCIDO (21,89%) com 51 processos;

Entre 8 e 10 meses: UNÂNIME (76,72%) com 89 processos; VOTO DE VENCIDO (23,28%) com 27 processos;

Entre 10 e 12 meses: UNÂNIME (80,49%) com 33 processos; VOTO DE VENCIDO (19,51%) com 8 processos;

Entre 12 e 18 meses: UNÂNIME (74,51%) com 38 processos; VOTO DE VENCIDO (25,49%) com 13 processos;

Entre 18 e 24 meses: UNÂNIME (81,25%) com 13 processos; VOTO DE VENCIDO (18,75%) com 3 processos

Maior do que 24 meses: UNÂNIME (72,22%) com 13 processos; VOTO DE VENCIDO (27,78%) com 5 processos;

Não identificado: UNÂNIME (100,00%) com 8 processos.



CIDEEFF

TAX LITIGATION IN PORTUGAL

LEGAL AND EMPIRICAL ASSESSMENTS

RESULTADOS SOBRE A LITIGÂNCIA FISCAL NO CAAD
Decisões arbitrais publicadas de 2016 A 2021
(disponibilização de outras análises e resultados)