

## A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal

Por João Ricardo Catarino

**A arbitragem foi admitida recentemente como forma de resolver litígios no direito público, sobretudo no direito administrativo. Contudo, há ainda um longo caminho a percorrer. O autor não tem dúvidas ser imperativo passar da jurisdição do Estado a uma jurisdição dos cidadãos ou, por outras palavras, é preciso «fazer despir um modelo de Estado onde o imposto goza hoje uma velhice despótica!»**



João Ricardo Catarino  
Professor universitário  
Fiscalista

**A** arbitragem é um modo de resolver litígios segundo um postulado de paridade através de peritos escolhidos pelas partes em função da natureza do conflito, designados de árbitros. A arbitragem, quando é admitida, complementa o recurso aos meios de tutela pública através de meios de tutela paritária, com garantias públicas adequadas, assentes num

princípio de participação dos cidadãos. É uma figura tradicional do direito civil, mas só veio a ser introduzida no direito público e, concretamente, no direito administrativo, mais recentemente.

O artigo 1.º da lei da arbitragem voluntária dispõe que ela se aplica a «qualquer litígio que não respeite a direitos indisponíveis.» Recentemente, a arbitragem veio a ser admitida como forma de resolver litígios no direito público, mais concretamente no direito administrativo. Isso representa um avanço significativo, pois durante muito tempo entendia-se que a natureza pública da relação jurídica era com ela incompatível.

Na verdade, o artigo 180.º do Código do Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) dispõe hoje que «pode ser constituído Tribunal arbitral para o julgamento de questões relativas a actos administrativos que possam ser revogados sem fundamento na sua invalidade (...).» Todavia, remanesce a questão de saber por que razão a arbitragem não constitui uma garantia ao serviço dos contribuintes quando ela tem constituído um mecanismo eficaz na resolução de conflitos e poderia, com sucesso, resolver as pendências judiciais e os atrasos na apreciação das garantias graciosas, pendentes na administração fiscal.

### Alguns factos relevantes

Em matéria de garantias dos contribuintes, o quadro constitucional e legal nacional fornece uma ossatura formal adequada à tutela dos direitos dos cidadãos. Nem sempre foi assim. Sobre tudo no que ao plano da tributação releva, nem o Estado absolutista nem as revoluções liberais se preocuparam, por diversas razões, muito com o tema.

No que ao primeiro dos modelos respeita, essa ausência de preocupações com a garantia dos direitos individuais era avessa ao modelo e à imagem do poder vigente, onde o Rei possuía uma vontade soberana absoluta que ninguém ousaria contradizer. O estabelecimento das condições de imposição, de facto, o lançamento do imposto, fazia-se sem um critério de respeito pelos legítimos direitos dos contribuintes e sem uma ideia consistente de sistema, onde a protecção dos interesses individuais contava menos do que sempre prementes necessidades de receita. De modo que, ainda que os povos sempre reclamassem o lançamento através de Cortes, estas nem sempre se convocavam, bastando a sua fixação por acto unilateral expresso pela vontade régia assente na urgência da receita.

As revoluções liberais também não consagraram importantes garantias aos contribuintes. Todavia, isso ficou a dever-se a razões muito diversas. No caso destas, a pessoa foi sem dúvida valorizada – de súbdito passou a cidadão – mas, sobretudo, as características de universalidade do imposto, os baixos níveis de tributação e os princípios do consentimento expresso em assembleia representativa de todos os cidadãos, fizeram crer que

não seria necessário o estabelecimento de sistemas e normas destinados a salvaguardar as legítimas expectativas desses cidadãos consagradas em lei e por eles mesmos aprovadas através de representantes.

Sucedem que, por causas diversas que aqui não cabe explicitar, os sistemas fiscais nunca se revelaram tão simples quanto se pensou, da mesma maneira que o posicionamento do Estado perante a economia global nunca foi tão neutro quanto se supunha que iria ser. Assim, tornou-se manifesto que era necessário o estabelecimento de garantias pelas quais os contribuintes que julgassem violados os seus direitos, as pudessem exercer. A evolução não foi, porém, assim tão simples. Na verdade, a única reforma financeira da primeira República, em 1922, não continha um estruturado conjunto de garantias, não tanto porque não fosse inovadora – era-o – mas porque as preocupações garantísticas estavam centradas na verdade declarativa, na justa repartição dos impostos por todos. A primeira das reformas financeiras do Estado Novo (1929), na segunda República, concedeu fraco espaço às questões das garantias, o que se compreende pelo seu pendor prático e pouco justo. A necessidade da receita e de estruturar o poder político aliada a uma ideia de Estado através de uma gestão equilibrada das contas públicas, impunha que todos pagassem sem discutir os impostos lançados.

De modo que foi só na reforma fiscal dos anos 60 (1959/1965) que se introduziu, com carácter sistematizado, um conjunto de garantias dos contribuintes, tomando por base um Código do Processo das Contribuições e Impostos, no qual e de forma inovadora, surgiu a reclamação graciosa, a impugnação judicial e outras garantias ligadas ao próprio processo de execução fiscal. De então para cá essas garantias têm ganho importância, no respeito até pelo princípio geral que na Constituição política de 1976 se consagra de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos – art.º 268.º da CRP.

Mais tarde, na reforma de finais dos anos 80, tais garantias foram mantidas e até formalmente reforçadas, embora a estrutura básica dos meios de defesa se mantivesse sensivelmente idêntica até hoje.

De modo que o problema das garantias não é tanto o da sua consagração teórica, mas muito mais o da sua real efectivação prática, uma vez que se sente que ou a justiça é muito morosa, como é o caso dos meios judiciais, ou então não

há um empenhado esforço de realizar a justiça administrativa através de uma apreciação cuidada, profunda e isenta das questões controvertidas em meios graciosos, como é manifestamente o caso da reclamação ou do recurso hierárquico. Por outro lado, o direito de audição, sendo uma inovação atraente, não materializa, frequentemente, uma apreciação interessada e isenta das razões dos contribuintes mas, muitas vezes, uma confirmação das razões da administração, servindo também para melhorar a fundamentação nos relatórios de inspecção a partir dos argumentos do próprio contribuinte.

Sendo assim, a pergunta que importa colocar é a de saber porque se dá isso. Num Estado social de Direito e democrático, os valores de cidadania deveriam determinar uma melhor atitude cívica de todos. Mas a verdade é que o Estado se mantém numa atitude tradicionalmente fechada e sobranceira. A nosso ver, tal comportamento retira às garantias existentes um real significado prático.

Os cidadãos e os agentes económicos, em geral, gozam de um conjunto alargado de garantias visando uma tutela efectiva de direitos violados, tais como as «garantias políticas» e, dentro destas, o direito de petição e o direito de resistência. As «garantias graciosas» que, por sua vez, se subdistinguem entre as «petições de legalidade» (incluindo o direito de petição; o direito de representação; o direito de queixa; o direito de denúncia e o direito de oposição administrativa), as «impugnatórias» (que incluem a reclamação, o recurso hierárquico e o recurso tutelar) e as «petitórias» (o apelo ao Provedor de Justiça). E, finalmente, as garantias contenciosas subdistinguem o contencioso de «actos» administrativos, o contencioso de «contratos administrativos» e o contencioso de «responsabilidade administrativa.»

Embora exista um quadro completo de garantias, existe enorme insatisfação em torno da sua efectividade prática. Isso dá-se, em larga medida, pelo facto de elas não efectivarem um elevado grau de justiça. As causas dessa insatisfação são mais profundas. Ligam-se à própria matriz da ideia de Estado presente, que é, em larga medida, uma herança da ideia de Estado cimentada ao longo de todo o século passado e das ideias veiculadas nas reformas fiscais e financeiras desse período. Consequentemente, o procedimento fiscal padece, em geral, de problemas de efectivação prática - alguns mecanismos e garantias não funcionam ou têm uma eficácia prática reduzida como é o



caso do direito de audiência, ainda recentemente criado ou do recurso hierárquico, onde a administração se limita a repetir os seus argumentos sem efectuar uma análise profunda das razões dos contribuintes.

Acrescem os problemas da morosidade, do monopólio público de tutela dos direitos, dos custos associados, sobretudo aos meios contenciosos (por exemplo, impugnação judicial), a uma mentalidade antiga que age a coberto de uma suposta superioridade e maior racionalidade e isenção dos órgãos do poder público, a qual, todavia, não existe.

As reformas fiscais e financeiras dos últimos decénios criaram um impasse em torno do actual modelo de garantias. Na verdade, podemos dizer que desde a reforma fiscal dos anos 60 que praticamente não se inova. Foi nela que se consagrou, pela primeira vez, de forma sistematizada e completa um acervo de instrumentos e meios de garantias da posição dos contribuintes mas, desde então, publicados que foram mais dois códigos processuais para além do velho CPCI – Código do Processo das Contribuições e Impostos, (sucederam-lhe o CPT – Código do Processo Tributário e o actual CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário), pouco se inovou. O sistema de garantias gira em torno dos mesmos postulados fundacionais e, para além disso, a protecção dos direitos violados é pública em qualquer tipo de garantia, o que equivale a dizer que as garantias se efectivam através de órgãos do poder público: o Estado detém o monopólio das garantias.

Esta realidade traduz um facto da maior importância: vivemos num modelo onde o acesso e a efectivação das garantias requer a intervenção sistemática dos órgãos do Estado. Ou seja, há uma lógica de Estado, um interesse público imamente, uma ideia de Estado-estrutura, uma razão de Estado, um Estado-razão e Estado-dominância apessoado e cerceador de liberdades a moldar a natureza a efectivação prática dessas garantias.

### **Os direitos de terceira geração e as garantias dos contribuintes**

A nosso ver, uma modificação radical dos paradigmas em vigor requer uma viragem estrutural nesta matéria. As garantias dos contribuintes deveriam ser efectivadas para além dessa ideia de

Estado à “antiga” e pouco compatível com uma realidade nova que são os denominados direitos de terceira geração. Quais são estes? São os direitos de participação dos cidadãos no desenvolvimento do procedimento e processo administrativo onde se tomam decisões e define a sua situação concreta. Os contribuintes carecem de ser revalorizados e vistos como sujeitos do poder e não como um mero objecto do poder. O seu papel na relação tributária carece de ser recentrado, trazido para o centro dessa relação onde se discutem as realidades que o afectam, incluindo-se nestas as garantias e os seus direitos concretos.

De modo que o actual modelo de Estado-estrutura ou de Estado-razão que move o aparelho do poder a agir de acordo com um postulado de subjugação do cidadão-contribuinte a uma vontade legal pré-formatada e unilateralmente definida para um modelo de participação concreta, uma posição de parte, activa e não passiva, desligada de um sistema ou aparelho de efectivação das garantias que é exclusivamente público. Necessitamos de mais cidadania e menos sujeição passiva, como hoje sucede, de uma liberdade máscula de que falava Burke e de mais soberania do povo, não apenas na letra mas no comportamento dos órgãos do poder público.

A verdade é que os contribuintes como cidadãos têm visto nascer novos direitos que se não coadunam com esta forma antiga de ver do Estado. Depois da consagração universal dos direitos relativos à inviolabilidade da vida humana, à consagração do direito à propriedade privada, à integridade física e moral e à liberdade, vieram a ser consagrados os direitos sociais, à habitação, ao trabalho e à existência condigna. Finalmente, afirmam-se hoje os direitos denominados de terceira geração, que são os «direitos de participação» do cidadão na actividade política e administrativa pública. Reafirma-se a liberdade com valores éticos fortes, a soberania do povo esclarecido e a modificação da sua qualidade: de sujeito a parte!

Em particular do direito privado desde há muitos anos, e mais recentemente no direito administrativo, vieram a introduzir-se novos mecanismos legais de efectivação das garantias dos cidadãos, com especial relevo para um deles que aqui se destaca que é a arbitragem.

## A arbitragem no direito tributário

A admissibilidade do recurso à arbitragem esbarra na opinião de alguns autores e no plano tributário, com uma oposição de fundo que toma por base o disposto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT onde se lê: «O crédito tributário é indisponível...»

Do nosso ponto de vista, esta posição não é de aceitar, e isto por um conjunto de razões. Em primeiro lugar, porque traduz a visão do imposto como instrumento de dominação dos governantes, como acto unilateral e onipotente de afirmação de soberania. Depois, porque ela transforma os cidadãos em governados, em meros «sujeitos passivos», indivíduos sem voz activa na relação de imposto e na protecção de direitos que possam ser violados. Depois, não é de aceitar porque radica numa ideia de autoritarismo de Estado, no *imperium* público sobre questões onde o que está em causa é o interesse privado. Para além disso, trata-se de um argumento que veda a paridade de armas no procedimento de defesa das garantias violadas e confere ao Estado uma permanente posição de supremacia. Na verdade, ele é invocado para vedar a paridade de armas no exercício dos poderes de defesa. Finalmente, ele é invocado para vedar a paridade de armas das partes e tem fundamento no medo ancestral do Estado de perder a receita fiscal pois, como se diz, «sem impostos não há Estado.»

A relação do Estado fiscal com os contribuintes continua a ser uma relação do tipo domínio-sujeição que resulta de uma concepção que dominou em especial no Estado Novo, segundo a qual havia que concentrar e não dispersar a potência financeira da nação. As sociedades modernas caracterizam-se por um «pluralismo razoável» onde o cidadão não se revê do papel de súbdito (sujeito passivo) e onde aceita cada vez menos uma acção pública sacralizada e indiscutível. O cidadão quer ser parte nessa discussão!

Importa notar que a relação de imposto não foi nem é uma relação de paridade de partes. Todavia, o dever de pagar impostos só existe se houver o direito de cobrar impostos – estrita sujeição à lei.

Esta nova mentalidade já está às portas do direito tributário interno! Já chegou ao direito administrativo e ao direito tributário internacional nas situações de dupla tributação internacional e nas normas de direito comunitário que a regulam, mas não ao direito fiscal interno. Mas tão só porque prevalece uma mentalidade antiga. É preciso fazer despir um modelo de Estado onde o imposto goza hoje uma velhice despótica!

É necessário um Estado que seja mais Estado dos cidadãos, que dê mais primazia à pessoa e onde o direito de não pagar não seja menos relevante que o dever de pagar. Precisamos de uma sociedade civil mais autónoma e consciente do seu papel e dos seus direitos.

Um reposicionamento do Estado na vida colectiva requer, porém, que se revalorizem algumas ideias estruturantes com as da autonomia da vontade, do direito à propriedade privada, da liberdade de empresa, à valorização da pessoa humana e à afirmação do princípio da igualdade. Carecemos de passar da jurisdição do Estado a uma jurisdição dos cidadãos.

## Vantagens da arbitragem

A arbitragem apresenta um conjunto de vantagens que merece destaque:

- Não põe em causa a indisponibilidade do crédito tributário, pelo que não fere o artigo 30.º, n.º 2 da LGT. O julgamento por juízes togados não o faz pelo que não vemos como isso poderia suceder com a decisão tomada no julgamento por juízes não togados;

- Ao contrário dos meios de defesa “estaduais”, a arbitragem tem natureza voluntária. O recurso a este meio teria sempre natureza voluntária, não obrigando ninguém a usá-lo, pelo que, havendo acordo das partes na utilização desse meio de resolução do litígio, não vemos que factores o devam impedir;

- A arbitragem é um procedimento mais simples nos seus termos e procedimentos pelo que teria vantagens em termos de celeridade e de custos;

- Não seria incompatível com o interesse público, devendo manter uma estrita sujeição à lei que é, de resto, um limite constitucional. Podem e devem ser estabelecidos mecanismos de segurança para garantir a justa tutela dos interesses do Estado;

- Maior celeridade na resolução dos conflitos com evidentes ganhos na definição dos direitos e deveres das partes;

- Permite alcançar um elevado nível de rigor, uma vez que as decisões dos tribunais arbitrais podem (e devem) ser tão escrupulosas quanto as dos tribunais judiciais;

- Necessidade de estabelecimento de um código deontológico tendo em vista criar garantias de credibilidade, isenção e rigor na decisão;

- Eventual opção pela criação de um centro de arbitragem institucionalizado que até poderia ter por base o Conselho Superior de Magistratura;

- A arbitragem, o direito público e os interesses do Estado não são incompatíveis, bem pelo contrário, pois decisões de qualidade permitiriam atingir o mesmo grau de justiça;
- Permitiria libertar os tribunais «públicos» da sobrecarga de processos e da demora na administração da justiça, com evidentes ganhos de eficiência;
- Exige um reforço da formação técnica específica e o estabelecimento de requisitos de experiência e idoneidade, o que pode levar algum tempo. Mas permitiria recorrer a peritos especializados nas diversas matérias, desde que fossem garantidas a imparcialidade e a justiça nas decisões;
- Salvaguarda do princípio da irrenunciabilidade do direito ao recurso contencioso, no caso de a parte vencida não concordar com a decisão arbitral;
- Deveria ser articulada com as novas ideias de privatização da justiça e as preocupações de minimizar o erro.

### Limitações da arbitragem

Um das primeiras limitações tem a ver com o seu âmbito de aplicação. Do nosso ponto de vista, este não poderá abranger todos tipos de garantias actualmente em vigor. Assim, destacaremos quatro áreas fundamentais onde a decisão administrativa é menos certa e segura e, logo assim, existe maior margem para erro:

- Na fixação da matéria tributável por métodos indirectos pelas razões óbvias de que, nestes casos, o recurso aos índices, margens e taxas médias de lucro ou rentabilidade, coeficientes técnicos, custos presumidos, introduz um assinalável grau de incerteza que, frequentemente, as garantias existentes não permitem apreciar com a acuidade necessária;
- Nos preços de transferência, desde logo pela complexidade da matéria e pela possibilidade de

a actividade económica ser exercida segundo especificidades não contempladas na lei;

- Nas situações de planeamento fiscal e de descharacterização dos negócios jurídicos, cuja correcção pode muito bem ser melhor avaliada em procedimento arbitral onde cada parte expõe as razões em que funda a sua pretensão;
- Nas relações fiscais contratuais – os litígios emergentes desses acordos e, nomeadamente, os que respeitam à atribuição de benefícios fiscais contratuais cuja aplicação concreta gera frequentes litígios, poderiam ser dirimidos com recurso à arbitragem.

Uma segunda limitação da arbitragem estaria na motivação para o cumprimento. A parte que no processo arbitral sente que não conseguiu alcançar a validação das suas pretensões mais essenciais pode encetar atitudes dilatórias, evitar cumprir ou protelar o cumprimento da decisão arbitral. Isso poderia evitar-se estabelecendo regras claras e vinculativas nesse inequívoco sentido.

Um outro limite reside no facto de a arbitragem exigir regras de cumprimento da decisão arbitral que podem envolver o recurso aos meios jurisdicionais públicos se a decisão arbitral não agrada a uma das partes. Nos casos em que isso não tenha sido vedado, ou em que tal possibilidade tenha sido deixada em aberto por vontade expressa das partes, havendo recurso ao tribunal, não há ganho de celeridade e de custos, para além de que as partes acabam por cair no regaço das garantias públicas.

Uma quarta limitação da arbitragem reside no facto de ela não poder substituir a tutela pública e de existirem sempre áreas para as quais a tutela pública deverá ser a única alternativa, uma vez que o Estado não estará disposto a tornar a tutela pública num meio acessório das garantias, isto é, nunca se despirá totalmente das suas vestes autoritárias.

Todavia, já é um avanço a existência de afloramentos deste tipo de direitos de participação do cidadão no Direito tributário, tais como o direito de audição prévia ou o princípio ou o poder/dever de colaboração no procedimento administrativo. São realidades de mediano relevo prático, como bem sabemos. Todavia, são afloramentos desta tendência. O que importa nesta fase é alargar esses direitos. É preciso alterar a concepção dominante acerca do exercício do poder público. ■

**Um reposicionamento do Estado na vida colectiva requer, porém, que se revalorizem algumas ideias estruturantes (...).**

**Carecemos de passar da jurisdição do Estado a uma jurisdição dos cidadãos.**

*(Texto recebido pela OTOC em Outubro de 2009)*