



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”

ÂMBITO OBJETIVO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA:
A GARANTIA DE ACESSO À JUSTIÇA
E OS CRITÉRIOS LIMITADORES DO MODELO PORTUGUÊS

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Gilliard Nobre Rocha

Orientador: Professor Doutor Ricardo Lopes Dinis Pedro

Número do candidato: 20161220

Maio de 2021

Lisboa

**DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”**

**ÂMBITO OBJETIVO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA:
A GARANTIA DE ACESSO À JUSTIÇA
E OS CRITÉRIOS LIMITADORES DO MODELO PORTUGUÊS**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Gilliard Nobre Rocha

Orientador: Professor Doutor Ricardo Pedro

Número do candidato: 20161220

Maio de 2021
Lisboa

Agradecimentos,

A Deus, Senhor de toda a ciência, sabedoria e poder!

À Suellem, meu amor, e aos meus filhos Isabel e Tomás, meus motivos.

Aos meus pais, Afonso e Lucileida, por tudo.

Aos meus amigos, pelo incentivo.

Ao Professor Doutor Ricardo Pedro, pela inspiração do tema.

“Naquele tempo dei aos juízes a seguinte ordem: ‘Ouvi vossos irmãos e julgai com justiça as questões que cada um tiver, seja com seu irmão israelita, seja com um estrangeiro’”

(Bíblia Sagrada, Livro do Deuteronômio, Capítulo 1, versículo 16)

RESUMO

Intitulado “Âmbito Objetivo da Arbitragem Tributária: a garantia de acesso à justiça e os critérios limitadores do modelo português”, o presente trabalho aborda o regime jurídico da arbitragem tributária em Portugal. A partir de uma construção conceitual sobre o acesso à justiça fundada na teoria de jusfilósofos, a investigação percorre a doutrina portuguesa, com apoio nas doutrinas europeia e brasileira, buscando demonstrar como o instituto da arbitragem se institucionalizou e vem se mostrando fundamental à efetiva solução de litígios na área de direito público, nomeadamente o tributário. Realizando análise crítica do “Regime jurídico da arbitragem tributária (decreto-lei n. 10/2011, de 20 de janeiro)”, e da “Portaria n. 112-a/2011”, a qual objetiva demonstrar que houve limitação prejudicial ao âmbito objetivo da jurisdição arbitral tributária, questionando sua constitucionalidade, se confrontada com o direito de amplo acesso à justiça. Ao final, sugere o alargamento do âmbito objetivo da justiça arbitral fiscal, demonstrando a possibilidade, ou inexistência de óbice, à inclusão de outros tributos e matérias, ante o ancoramento do critério de arbitrabilidade no acesso à justiça efetiva.

Palavras-chave: Arbitragem Tributária; Âmbito Objetivo; Critérios Limitadores; Acesso à Justiça

ABSTRACT

Entitled “Objective Scope of Tax Arbitration: the guarantee of access to justice and the limiting criteria of the portuguese model”, this work addresses the legal regime of tax arbitration in Portugal. From a conceptual construction on the right of access to justice based on the theory of the philosophers, the investigation goes through the Portuguese doctrine, with support in the European and Brazilian doctrines, seeking to demonstrate how the arbitration institute became institutionalized and became fundamental to the effective resolution of conflicts of public law, especially tax law. Carrying out a critical analysis of the Tax Arbitration Legal Regime (Decree-Law no. 10/2011, of 20 January), and Ordinance no. 112-A / 2011, aims to demonstrate that there was a harmful limitation to the objective scope of the tax arbitration jurisdiction, questioning its constitutionality, if confronted with the right of broad access to justice. Finally, it suggests broadening the objective scope of tax arbitration justice, demonstrating the possibility, or lack of obstacle, to include other taxes and matters, given the anchoring of the arbitrability criterion in access to effective justice.

Keywords: Tax Arbitration; Objective Scope; Limiting Criteria; Access to Justice

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. A CONCEPÇÃO CONSTITUCIONAL DE ACESSO À JUSTIÇA E SUA EFETIVIDADE.....	14
1.1. A (in)eficácia do Estado na entrega de jurisdição	25
1.2. A necessária resolução alternativa de litígios.....	32
1.3. Acesso à justiça em matéria tributária: a possível relação entre o contencioso tributário e a justiça fiscal.....	34
2. INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ARBITRAGEM NO DIREITO PORTUGUÊS: INTRODUÇÃO, CRITÉRIOS DE ARBITRABILIDADE, EVOLUÇÃO E REFERÊNCIAS PELO MUNDO.....	38
2.1. Fundamentos gerais da arbitragem e sua institucionalização em Portugal	41
2.1.1. Critérios gerais de arbitrabilidade	45
2.1.2. Evolução ao Direito Público	51
2.2. Referências de arbitragem em direito público pelo mundo.....	54
2.2.1. A Espanha e a ausência de concreção legislativa	54
2.2.2. Os Estados Unidos e o ADRA	55
2.2.3. França: da expressa proibição legislativa à autorização gradativa	57
2.2.4. A Itália e a evolução da legislação autorizadora.....	58
2.2.5. O Brasil e seu ousado PL n. 4.257/19	59
3. O ÂMBITO OBJETIVO DO MODELO PORTUGUÊS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.....	62
3.1. Arbitrabilidade tributária como contributo ao efetivo acesso à justiça fiscal.....	63
3.2. O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro)	71
3.2.1. A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta	74

3.2.2. A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais	78
3.3. Os critérios limitadores de arbitrabilidade contidos na Portaria de Vinculação (Portaria 112-A/2011, de 22 de março)	81
4. A (IN)EFETIVIDADE DO MODELO PORTUGUÊS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA FACE À VOCAÇÃO CONSTITUCIONAL DO INSTITUTO	87
4.1. A limitação do âmbito objetivo da arbitragem tributária à conveniência do Estado Português: uma crítica à Portaria de Vinculação	90
4.2. O que impede a ampla arbitrabilidade em matéria fiscal?	95
4.2.1. Indisponibilidade do crédito tributário?	100
4.2.2. Arbitrabilidade das taxas e contribuições: Por que não?	104
4.2.3. Liquidações superiores a 10 milhões de euros?	107
4.3. O necessário alcance do âmbito objetivo da arbitragem tributária: ampliação dos critérios de arbitrabilidade e coerência constitucional	108
4.4. Análise do Acórdão nº 545/2019, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional Português	112
CONCLUSÃO	122
BIBLIOGRAFIA	127
RECURSOS	138

INTRODUÇÃO

“Para a vigência de um Estado de Direito é necessário que a administração da justiça seja eficaz”¹. Trata-se de pressuposto básico do pacto social: pacificação dos conflitos a possibilitar a vida em sociedade.

O acesso à justiça possui inquestionável condição de direito fundamental, ao passo que assegura a todos os cidadãos de um determinado Estado a possibilidade de efetiva prestação jurisdicional, e não somente de manifestação perante o Poder Judiciário, enquanto poder estatal. A partir do momento em que o Estado evoca para si a jurisdição, tem ele a obrigação de administrar normas processuais e institutos com a adequada aplicação da Justiça, garantindo seu amplo e efetivo acesso.

Sob este aspecto, o Estado tem como dever garantir um sistema jurídico baseado na justiça e, além disso, no princípio da celeridade, conforme os termos do artigo 20º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa² e do *caput* do “art.º 37º” e no “artigo 5º, LXXVIII” da Constituição Federal do Brasil³.

É consenso, contudo, que por certo excesso de complexidade legislativa – muitas leis, a respeito dos mais diversos temas – ou até mesmo por uma insuficiência estrutural, o Estado nem sempre é capaz de entregar ao cidadão o acesso à justiça de forma efetiva. Não é capaz de dizer o direito com qualidade, celeridade e, portanto, com eficiência, causando uma sensação de injustiça aos jurisdicionados (pois justiça tardia não é justiça em plenitude).

E quando esta incapacidade se revela em litígios tributários, considerando que a jurisdição, na hipótese, deve garantir que o Estado exija tributos em conformidade legais e constitucionais, percebe-se inclusive uma diminuição na sensação de justiça fiscal, ao passo que o contribuinte possa sofrer excesso de exação, sem qualquer proteção ou reparação jurisdicional.

¹ CONDADO, Elaine – *A arbitragem como instrumento eficaz de acesso à justiça*. Londrina: UEL, 2008, p. 17.

² Artigo 20.º (...)

“4. Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.”

³ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

“Art. 5º (...)

LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Nesse cenário, a procura por outros instrumentos eficazes de solução de litígios surge como uma tábua de salvação, no naufrágio da prestação jurisdicional do Estado. A rápida evolução da sociedade exige uma igualmente rápida solução dos conflitos que essa mesma sociedade cria.

A arbitragem, assim, justifica sua existência por “razões e necessidades atuais e não históricas”⁴, consistindo num meio de soluções de conflitos gerados pelas necessidades do mundo atual. Enquanto instituto de direito, a arbitragem é um meio alternativo e eficaz de resolução de conflitos, também em Direito Público e, portanto, igualmente em matéria tributária, se mostrando capaz de desafogar o Poder Judiciário e mitigar os conflitos sociais em Portugal.

No que tange especificamente à arbitragem em Direito Público, de forma pioneira, a Constituição Portuguesa permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n.º 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal. Ainda, em seu artigo 209.º, n. 2, autorizou a instituição de tribunais arbitrais. Na área tributária, essa regulamentação iniciou-se no ano de 2011 através do Decreto-Lei n. 10 (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT”), seguido pela Portaria n. 112-A/2011 (“Portaria de Vinculação da Administração Tributária e Aduaneira à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)” – que doravante chamaremos simplesmente de “Portaria de Vinculação”) que vinculou, a partir do dia 1º de julho de 2011, diversos órgãos à arbitragem para resolução dos conflitos fiscais, garantindo ao contribuinte a opção por mais essa via⁵.

Disso decorre que, em Portugal, a arbitragem já não é um instituto estranho ao sistema jurídico há mais de uma década, sendo, portanto, um instituto que se adequa com aquele sistema, tendo como objetivo central a resolução de conflitos mediante pessoa terceira neutra e imparcial, que concederá a decisão a qual o efeito terá valor jurídico equivalente ao das sentenças emitidas pelo Judiciário.

E a efetividade do modelo parece ser real. Em março de 2013, com apenas dois anos de funcionamento a respeito de questões fiscais, o Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD fez publicar estudo, contendo dados estatísticos, segundo os quais

⁴ PAULSSON, Jan – *The Idea of Arbitration*. Oxford: OUP, 2013.

⁵ “Artigo 209º (Categorias de tribunais) 2. Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz”.

200 (duzentas) arbitragens tributárias tinham sido submetidas ao CAAD, das quais 97 (noventa e sete) foram processos decididos por árbitros únicos e 103 (cento e três) por três julgadores, tendo sido concluídos 127 procedimentos. Divulgou-se, ainda, que mais da metade dos procedimentos (58,8%) foi decidida favoravelmente aos contribuintes, e o prazo médio de tramitação dos procedimentos foi de apenas quatro meses e quatro dias.

Para que possamos ter uma ideia do que estes números significam, no Brasil, onde não existe arbitragem tributária institucionalizada, a litigiosidade tributária se arrasta por anos, muitas das vezes resultando em julgamentos afastados da melhor técnica que permita uma efetiva justiça fiscal.

Portanto, mesmo que seja ainda cedo para um julgamento definitivo sobre a eficácia do modelo português, não se pode negar que ele acarreta decisões mais rápidas (e de maior qualidade, se levarmos em conta a especificidade da matéria sob competência do tribunal arbitral), configurando-se, assim, como um efetivo meio de acessar uma ordem jurídica pautada na justiça, elevando a sensação de justiça fiscal.

Ocorre que, a par de todo este arcabouço fático, verificamos que há certa incoerência na arbitragem tributária adotada por Portugal. Diz-se isso porque, do que se observa, o RJAT fixou âmbito objetivo aquém da autorização constitucional e legislativa em que se baseou, esta concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril. Não bastasse, a Portaria de Vinculação, que decorre do disposto no artigo 4º do RJAT, trouxe uma limitação ainda maior ao âmbito objetivo da arbitragem tributária, notadamente por permitir aos ministros da Justiça e das Finanças redefinirem, através de ato de natureza regulamentar, o âmbito da jurisdição arbitral tributária, facto que, a nosso sentir, torna questionável sua constitucionalidade, se ancorarmos o critério de arbitrabilidade ao amplo direito de acesso à justiça.

O que se percebe é que o artigo 4.º n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, introduzido, pelo DL 10/2011, de 20 de janeiro, determinou que: “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.⁶

⁶ DL 10/2011, de 20 de janeiro.

Nestes termos: “o legislador pretendeu, desta forma, que a Autoridade Tributária se vinculasse às decisões dos tribunais arbitrais através de portaria, dos seus membros das áreas da justiça e das finanças, por serem as áreas mais intimamente ligadas com o campo de aplicação do presente regime jurídico, que determinaria os termos em que essa vinculação se processaria”⁷.

Mas será que houve pretensão de que fosse efetuada, por via desta portaria, qualquer delimitação do âmbito da jurisdição, definido no artigo 2º do RJAT? Dizemos delimitação porque a Portaria de Vinculação, ao passo que vem concretizar a exigência do artigo 4º do RJAT, , impõe certas condições restritivas, conforme é possível verificar no preâmbulo do diploma que a introduz no ordenamento jurídico português:

Com a presente portaria, a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto Lei 10/2011, de 20 de janeiro [...] nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa⁸.

O que nos parece é que, conquanto a pretensão constitucional com a via arbitral tenha sido a de ampliar o direito de acesso à Justiça em matéria fiscal, “a Administração Tributária não se encontra vinculada a toda e qualquer decisão que seja tomada pelos tribunais arbitrais, mas, sim, apenas àquelas que são definidas nos termos em questão”⁹. Temos, portanto, um direito de acesso à justiça mitigado, quanto à via arbitral.

Nessa senda, as questões que se colocam são: Qual o motivo desta mitigação? Quais os critérios a definir o que está dentro e o que está fora do âmbito da arbitragem tributária? As limitações trazidas no bojo do RJAT e da Portaria de Vinculação implicam em incoerência constitucional ao âmbito objetivo da arbitragem tributária? Poderia haver uma ampliação do âmbito objetivo da arbitragem tributária?

A pesquisa pretende responder a estas questões, a partir de uma construção conceitual, amparada no pensamento dos grandes jusfilósofos, na doutrina portuguesa, com apoio nas doutrinas europeia e brasileira, dividindo-se em quatro capítulos.

⁷ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de – “*A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não? - análise ao âmbito material da arbitragem tributária*”. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2017, p. 43.

⁸ Decreto-Lei n.º 10/2011.

⁹ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de – *Op. cit.*, p. 45.

Em seu primeiro capítulo, busca-se realizar uma definição da concepção constitucional do direito de acesso à Justiça e sua efetividade, analisando se o Estado cumpre de maneira eficiente seu papel jurisdicional e apontando a necessária adoção de meios alternativos de resolução de litígios. Aponta-se, ainda, para uma possível relação entre o contencioso tributário e a sensação de justiça fiscal.

No segundo capítulo, trata-se da definição de quais seriam os critérios de arbitrabilidade, ao passo que se aborda a arbitragem tributária e sua introdução no sistema legal português, propriamente, passando por seus fundamentos, suas referências pelo mundo, e analisando se ela representa, de facto, um contributo ao efetivo acesso à justiça.

O terceiro capítulo, por sua vez, aborda o âmbito objetivo do formato adotado em Portugal de arbitragem tributária, buscando evidenciar possíveis critérios de arbitrabilidade nesta seara. Realiza-se um estudo do “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, culminando com os critérios limitadores da Portaria de Vinculação.

No quarto e derradeiro capítulo, finalmente, o trabalho verifica se há efetividade no modelo português de arbitragem tributária, realizando uma crítica ao RJAT e à Portaria de Vinculação, sugerindo uma ampliação de seus critérios em busca de uma maior coerência constitucional. Por oportuno, neste capítulo realiza também uma análise do Acórdão nº 545/2019, da 1.^a Secção do Tribunal Constitucional Português, que enfrenta questões pertinentes ao tema aqui abordado.

Trata-se de trabalho importante ao mundo académico, por seu carácter constitucional-construtivista.

1. A CONCEPÇÃO CONSTITUCIONAL DE ACESSO À JUSTIÇA E SUA EFETIVIDADE

Conforme mencionado anteriormente, para a configuração “de um Estado de Direito é necessário que a administração da justiça seja eficaz”¹⁰. Isso porque, para que uma sociedade seja perene, e considerando que não se possa lançar mão da autotutela, é necessário que o Estado seja capaz de bem solucionar os conflitos que a ele sejam confiados. Os cidadãos precisam ter a certeza e a garantia de que o Estado lhes prestará a devida jurisdição, repondo-lhes o bem da vida.

Disso decorre considerarmos que o “acesso à Justiça é um direito fundamental que garante a todos os cidadãos de um dado Estado o direito à efetiva prestação da Justiça”¹¹, que culmine com decisões rápidas e eficientes, não se limitando essa garantia, por isso, apenas à manifestação perante o Poder Judiciário.

Sob esse prisma, importa notar que a garantia de acesso à Justiça busca acompanhar os avanços da sociedade. Como bem lecionam os renomados doutrinadores brasileiros Cintra, Grinover e Dinamarco¹², “a história nos mostra que, no direito romano arcaico (das origens do direito romano até ao século II a.C., sendo dessa época a Lei das XII Tábuas), já o Estado participava, na medida da autoridade então conseguida perante os indivíduos, dessas atividades destinadas a indicar qual o preceito a preponderar no caso concreto de um conflito de interesses”.

Com a evolução da sociedade, passa-se à justiça pública, conferindo-se ao Estado o poder jurisdicional, impondo-se aos cidadãos deixar a cargo daquele a solução de seus conflitos. “Essa nova fase, iniciada no século III d.C., é, por isso mesmo, conhecida por período da *cognitio extra ordinem*. Com ela completou-se o ciclo histórico da evolução da chamada justiça privada para a justiça pública: o Estado, já suficientemente fortalecido, impõe sobre os particulares e, prescindindo da voluntária submissão deles, impõe-lhes

¹⁰ CONDADO, Elaine – *A arbitragem como instrumento eficaz de acesso à justiça*. Londrina: UEL, 2008, p. 17.

¹¹ GERSZTEIN, Paola Coelho – O direito fundamental de acesso à justiça na perspectiva luso-brasileira. *RIDB*, ano 2 (2013), n.º 9, 9421-9496, p. 9422. ISSN: 2182-7567.

¹² CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel – *Teoria geral do processo*, p. 26.

autoritativamente a sua solução para os conflitos de interesses. À atividade mediante a qual os juízes estatais examinam as pretensões e resolvem os conflitos dá-se o nome de jurisdição”¹³.

Nas palavras de Cappelletti e Garth: “nos estados liberais ‘burgueses’ dos séculos XVIII e XIX, os procedimentos adotados para solução dos litígios civis refletiam a filosofia essencialmente individualista dos direitos, então vigorante’. Direito ao acesso à proteção judicial, neste período, significava essencialmente ‘o direito formal do indivíduo agravado de propor ou contestar uma ação’”¹⁴.

Não era efetivamente um problema para o Estado que as pessoas fossem incapazes de ter acesso pleno à Justiça e às instituições correlatas. Numa noção liberal, a justiça seria apenas para aqueles que tivessem capacidades para arcar com os custos adjacentes. É nesse sentido que Cappelletti e Garth afirmam que “o acesso formal, mas não efetivo à Justiça, correspondia à igualdade, apenas formal, mas não efetiva”¹⁵.

À medida que as sociedades do *laissez-faire* cresceram em tamanho e complexidade, deixaram para trás a visão individualista dos direitos. “Esses novos direitos humanos, exemplificados pelo preâmbulo da Constituição Francesa de 1946, são, antes de tudo, os necessários para tornar efetivos, quer dizer, realmente acessíveis a todos, os direitos antes proclamados”¹⁶.

Nessa senda, se o Estado possui em si o dever da jurisdição, tem ele a obrigação de bem entregar esta atividade (jurisdicional), criando normas processuais e mecanismos adequados à boa administração da justiça, garantindo seu amplo e efetivo acesso.

A ideia de acesso à Justiça, como aqui defendida, não pode, portanto, ser limitada. Deve ser ampla e eficaz, garantindo a paz social. E esta afirmação não se fundamenta apenas na evolução social, mas, antes disso, decorre de uma construção conceitual filosófica do próprio direito e da justiça. Afinal, direito e justiça se confundem? Ter direito significa que a justiça está ao amparo? Ou a justiça se perfaz quando socorre o direito do ofendido? A verdade é que nem o direito nem a justiça possuem definições simples.

¹³ *Idem*, p. 29.

¹⁴ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Acesso à justiça*. 2ª ed. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 4.

¹⁵ *Idem*, p. 4.

¹⁶ *Idem*, p. 4.

Já no início do século XX, Hart¹⁷ nos apresentava um conceito de direito fundamentado em dois tipos de normas diferentes, mas relacionadas: as regras primárias, como bases que norteiam o pacto social, aos quais se submetem os sujeitos dispostos a viver em sociedade, e as regras secundárias, como instrumentos capazes de criar instituições dotadas de poder suficiente à reposição das normas primárias, quando violadas.

Em outras palavras, o direito deve ser capaz de estabelecer situações inequívocas, em relação às quais a incidência do padrão de conduta contido na regra não deixe dúvidas, bem como solucionar, de acordo com mecanismos próprios, “as questões que só podem ser adequadamente apreciadas e resolvidas quando surgem num caso concreto”¹⁸. A partir daí, em certa medida, a possibilidade de resolver questões que exsurtem da violação das normas primárias, definidas por Hart, significa ter direito!

Crítica de Hart, por sua vez, a teoria do direito de Dworkin¹⁹ aponta que, além das regras jurídicas, existem outras formas normativas no direito que, embora por vezes não estejam escritas em qualquer lei, podem decidir um caso. Estes são os princípios jurídicos.

A distinção entre princípios e regras jurídicas, segundo a crítica de Dworkin, é “de natureza lógica”²⁰. Isso significa que apesar de ambos (princípios e regras) orientarem decisões privadas acerca das obrigações jurídicas em determinadas situações, diferenciam-se no que toca à natureza da direção que propõem²¹.

Segundo Dworkin, “as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Ou é válida ou inválida. Dados os factos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste

¹⁷ HART, Herbert L. A. – *O conceito de direito*. 6ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. A teoria de Hart repousa em crítica à Teoria Imperativa de John Austin (1790 – 1859), apresentada sob o modelo simples do direito como um conjunto de ordens coercitivas de um soberano. Em sua crítica, Hart destaca que o pensamento austiniano não reproduz, em vários aspectos fundamentais, algumas das principais características dos sistemas jurídicos modernos. Hart também se opunha à Teoria Positivista de Hans Kelsen (1881 – 1973), que afasta o uso da moral no campo da legalidade, e é encontrada em 1934, com a publicação da obra “Teoria Pura do Direito”. A tentativa do doutrinador era livrar o direito de elementos metajurídicos e, assim, criar uma teoria pura do direito. Para Kelsen, a moral teria ligação com a sociologia jurídica, que estaria ligada ao ser, enquanto o Direito ligado ao dever ser. Moral e direito estariam em campos opostos, muito embora pudessem coexistir

¹⁸ HART, H. L. A – *O conceito de direito*. Tradução A. Ribeiro Mendes. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 143.

¹⁹ DWORKIN, Ronald – *Levando os direitos a sério*, p. 39.

²⁰ *Idem*, p. 39.

²¹ *Idem*, p. 39.

caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”²².

Os princípios, em sentido diverso, se apresentam desprovidos de “consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”²³ – tal como sucede nas regras²⁴.

Dworkin sugere que um modelo de regras – ao contrário do modelo positivista tal como pensado por Hart – deve levar em conta o papel dos princípios nos argumentos sobre a obrigação jurídica e sobre o que é ou não direito²⁵.

Sob este aspecto, se o acesso à Justiça é um direito, pode ser considerado também como uma regra jurídica. Assim, temos que o acesso à Justiça, enquanto regra, deve convergir para o princípio da pacificação social, de modo que o direito em questão deve ser exercido da forma mais ampla e eficaz possível, justamente para atingir o seu objetivo.

Portanto, pensar em acesso à Justiça em sentido amplo significa, em Dworkin, conferir seriedade aos meios disponíveis, sem lhes impor limitações que, sem qualquer propósito justificável, lhes retire a legitimidade²⁶.

A noção de seriedade a que se refere Dworkin se confunde, nessa senda, com a noção de efetividade. A noção de efetividade, por sua vez, importa na realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. A efetividade de uma norma depende, segundo menciona o Exmo. Ministro do Supremo Tribunal Federal do Brasil, Luís Roberto Barroso,²⁷ “da sua eficácia jurídica, da aptidão formal para incidir e reger as situações da vida, operando os efeitos que lhe são próprios. Não se refere aqui apenas à vigência da regra, mas também, e sobretudo, à capacidade de o relato de uma norma dar-lhe condições de atuação”.

²² *Idem*, p. 39. Este destaque será retomado adiante, quando tratarmos da validade da arbitragem como meio de acesso à Justiça, inclusive em matéria tributária.

²³ DWORKIN, Ronald – *Levando os direitos a sério*, p. 36.

²⁴ Ainda sobre este ponto, sem nos distanciarmos do complexo de regras primárias e secundárias de Hart, nem do modelo de regras e princípios de Dworkin, não podemos nos olvidar do conceito mais simples de REALE, que afirma que “aos olhos do homem comum o Direito é a lei e a ordem, isto é, um conjunto de regras obrigatórias que garante a convivência social graças ao estabelecimento de limites à ação de cada um de seus membros” REALE, Miguel – *Lições Preliminares de Direito*. 22. Ed. São Paulo: Saraiva. 1995.

²⁵ DWORKIN, Ronald – *Levando os direitos a sério*, p. 40.

²⁶ *Idem*, p. 43.

²⁷ BARROSO, Luís Roberto – *O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira*. p. 82-83.

Prosseguindo a esse respeito, Alexy²⁸ apresenta o direito como

um sistema normativo que (1) formula uma pretensão à correção, (2) consiste na totalidade das normas que integram uma constituição socialmente eficaz em termos globais e que não são extremamente injustas, bem como na totalidade das normas estabelecidas em conformidade com essa constituição e que apresentam um mínimo de eficácia social ou de possibilidade de eficácia e não são extremamente injustas, e (3) ao qual pertencem os princípios e outros argumentos normativos, nos quais se apoia e/ou deve se apoiar o procedimento de aplicação do direito para satisfazer a pretensão à correção.

Exprime o autor que “a eficácia e a validade de uma norma consistem em sua observância ou em punição caso ela não seja observada”. A condição de validade de um sistema normativo, segundo Alexy, “é que as normas que integram sejam socialmente eficazes, isto é, socialmente válidas em termos globais”²⁹.

Vemos que, em Alexy, o direito significa um sistema de normas que efetivamente ampara pretensões à correção. Podemos, já aqui, concluir que sem eficácia na correção não há direito! Se há uma norma afrontada, significa que alguém foi ofendido em sua esfera pessoal, e espera que haja eficiente correção jurisdicional. O ofendido espera, portanto, efetivamente ter o seu direito de acesso à justiça, vendo ser-lhe restituído o quanto fora tirado.

Como se denota, o exercício do direito busca essencialmente uma melhor definição a respeito do que seria justiça ao ofendido. E, como dito, definir a justiça não é uma tarefa fácil. Aliás, o próprio Kelsen³⁰ escreveu mais de uma dezena de livros a respeito do tema, chegando a descrever ser a justiça “a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens, ou, o juízo segundo o qual uma tal conduta é justa ou injusta, a partir de sua valoração segundo a norma”. Contudo, acabou concluindo não saber a resposta para essa questão³¹.

Sobre justiça, em se tratando de pacificação dos conflitos sociais, nos recordamos que Rawls³² nos ensina que a solução para uma sociedade promissora é “um contrato social justo entre o Estado e os indivíduos, no qual todos sejam tratados igualmente, e no qual as instituições sejam acessíveis a todos”.

²⁸ ALEXY, Robert – *Conceito e Validade do Direito*. p. 151.

²⁹ ALEXY, Robert – *Op. Cit.* p. 105.

³⁰ KELSEN, Hans – *O problema da justiça*. p. 3-4.

³¹ Em sua obra “O que é Justiça?”, Kelsen afirma: “De fato, não sei e não posso dizer o que seja justiça, a justiça absoluta, esse belo sonho da humanidade”. KELSEN, Hans – *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

³² RAWLS, John – *Uma teoria da justiça*, p. 27.

Esta acessibilidade às instituições sociais, percorrida por Rawls, tem, segundo se depreende, íntima relação com a concepção da Constituição de acesso à Justiça, que significa a ampla possibilidade de esclarecer o direito vinculado ao bem da vida de cada indivíduo.

Isso porque é justamente nesse sentido que Rawls construiu a ideia de “posição contratual inicial”, que seria o início da relação entre os indivíduos e o Estado. Neste momento descrito pelo teórico, Estado e indivíduos fariam um acordo no qual as desigualdades seriam suprimidas por atuação daquele (o Estado), de modo a entregar ferramentas de atuação e controle que busquem o nivelamento dos indivíduos por conta dos “poderes de ameaça” e que, assim, se consiga um nível de maior igualdade dentre os membros contratantes. Ou seja, se define como papel do Estado³³ garantir que a desigualdade seja corrigida na sua fonte.

É a partir de Rawls que verificamos que as instituições, por constituírem o sistema público de regras as quais todos estão submetidos, agem no sentido de corrigir qualquer anomalia que possa surgir ao mesmo tempo em que irá regular a conduta de todos os envolvidos, proporcionando justiça através da constituição política, tanto para o sistema social quanto económico.

Acesso à justiça está intimamente ligado à constituição da sociedade, a partir do pacto social, ou da “posição contratual inicial” mencionada por Rawls. Portanto, é imperioso esclarecer que quando se fala em “acesso à justiça” não se pretende referir apenas ao “acesso ao judiciário”. De mesma sorte, o direito de acesso à justiça não se completa no direito de acesso ao judiciário. Tal pensamento é deveras limitado, e se afasta da concepção constitucional do direito de acesso à justiça, o qual possui claro *status* de direito fundamental.

Conforme extraímos da lição de Silva³⁴, a aptidão para produzir efeitos define a eficácia de modo que “uma norma constitucional é eficaz se está apta a produzir efeitos”. Nessa senda, como sabemos, os direitos fundamentais são vistos como elementos que limitam a Constituição Federal, por terem como uma das suas finalidades a restrição do exercício do

³³ Interessante notar – e aqui nos permitimos abrir um pequeno parêntese – que a Teoria Libertária de Justiça de Robert NOZICK, cuja principal obra, “Anarquia, Estado e utopia”, defende os Direitos Libertários de forma irrestrita, e se mostra claramente uma contraposição às exigências que Rawls prevê para um Estado de Justiça: a existência de um estado mínimo, que atuaria apenas em questões como garantir contratos, proteger contra ações fraudulentas, de força ou roubo. Atribuir poderes maiores ao estado, segundo essa concepção, restringiria os direitos individuais. Vemos que, apesar de divergirem em suas ideias sobre justiça, tanto Rawls como Nozick entendem necessária a defesa do indivíduo em seu convívio social, como forma de efetiva obtenção de justiça. NOZICK, Robert – *Anarquia, Estado e Utopia*. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

³⁴ SILVA, Virgílio Afonso da – *Direito Constitucional Brasileiro*. p. 61.

poder, que é conferido ao Estado. Estes devem possuir eficácia horizontal – no que tange às relações entre os cidadãos (particulares) – e também eficácia vertical. Os direitos fundamentais têm eficácia vertical, por serem oponíveis contra o Estado, como direitos de defesa individual perante o arbítrio de poder que este eventualmente possa exercer, em determinados casos, quando vier a extrapolar suas funções legais. Por isso, podemos afirmar que a eficácia vertical é a observância dos direitos fundamentais nas relações entre o Estado e o cidadão.

Efetividade do direito de acesso à justiça impõe assim, em sua concepção constitucional, a máxima abertura aos meios legítimos capazes de solucionar os conflitos dos cidadãos, preservando a paz social, ainda que se tenha em discussão uma violação praticada pelo próprio Estado – fazendo cumprir a eficácia vertical.

A possibilidade de acesso à Justiça é um direito, concebido e positivado com *status* constitucional. Este acesso é uma regra, que não deve comportar exceções, pois, segundo Gersztein³⁵, “pode também ser entendido como o acesso a uma ordem de valores e direitos fundamentais ao ser humano”.

Em sua *Teoria Discursiva do Direito*, Alexy³⁶ nos propõe um enfrentamento atual do conceito dos direitos fundamentais. Segundo o autor, a posição dos direitos fundamentais é caracterizada por quatro extremos: os direitos fundamentais regulam, em primeiro lugar, com o grau mais elevado – posto que estejam regulados na constituição; em segundo lugar, com a maior força executória – posto que vinculem a lei, a Administração e o Judiciário, na forma de um direito válido; em terceiro lugar, os objetos de maior importância – posto que decidam sobre a estrutura fundamental da sociedade (a liberdade, a propriedade etc.); e, em quarto lugar, com a maior medida de abertura – posto que os direitos fundamentais sejam aquilo que são, sobretudo através da interpretação, notadamente jurisprudencial.

Em outra de suas grandes obras, *Teoria dos Direitos Fundamentais*³⁷, Alexy realiza um esforço dogmático de sistematizar analiticamente qual o alcance das normas constitucionais de direitos fundamentais. A base de seu pensamento, nesta obra, está na diferenciação entre regras e princípios. E tal distinção, segundo Alexy, se baseia na

³⁵ GERSZTEIN, Paola Coelho - *O direito fundamental de acesso à Justiça na perspectiva luso-brasileira*. RIDB [Em linha]. Ano 2 (2013), nº 9, p. 9421-9496. [Consult. 15 jun. 2017] Disponível em <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567

³⁶ ALEXY, Robert – *Teoria discursiva do direito*. p. 111.

³⁷ ALEXY, Robert – *Teoria dos direitos fundamentais*. p. 86.

aplicabilidade, no grau de generalidade e na diferença qualitativa destas normas. Princípios, em Alexy, possuem um grau de generalidade maior, por serem usados como pontos cardeais a serem seguidos com o cumprimento das regras. Já as regras, devem ser aplicadas ao seu esgotamento, sem flexibilização ou ponderação. São menos genéricas que os princípios, justamente por serem oriundas destes³⁸.

À luz da teoria alexyana, podemos afirmar, agora com extremada certeza, que o direito de acesso à justiça caracteriza-se como um direito fundamental, seja porque esteja em grau mais elevado, externado nas mais diversas constituições, seja porque são inerentes à própria jurisdição ou prestação jurisdicional.

Por fim, mais recentemente, colhemos da incomparável lição de Miranda³⁹ que “a primeira forma de defesa dos direitos é a que consiste no seu conhecimento. Só quem tem consciência dos seus direitos consegue usufruir os bens a que eles correspondem e sabe avaliar as desvantagens e os prejuízos que sofre quando não os pode exercer ou efectivar ou quando eles são violados ou restringidos”.

Aliás, a própria definição etimológica de “jurisdição” remonta à proclamação do direito, uma vez que, pela atividade jurisdicional, os tribunais “dizem o direito” (do latim *juris*, “direito”, e *dicere*, “dizer”). Portanto, o direito de acesso à justiça apenas é plenamente eficaz no momento em que se tem acesso ao conhecimento do direito vinculado ao bem da vida pretendido, por meio da conclusão jurisdicional (decisão). O acesso à justiça objetiva, dessa forma, concretizar os direitos garantidos aos cidadãos pela ordem jurídica.

Como vemos, o pleno direito ao acesso tem cada vez mais espaço de relevância no rol de direitos individuais e sociais inovadores, dado que a pertença destes tipos de direitos não tem sentido. Nessa linha, acessar à justiça pode, desse modo, ser um pretexto indispensável para assegurar o exercício de outros direitos humanos – dentro um ordenamento jurídico que tenha como escopo não somente proclamar, mas verdadeiramente garantir os direitos aos seus jurisdicionados⁴⁰.

³⁸ Importante dizer que, conforme explica Alexy, conquanto regras possam colidir em casos concretos, estas não podem colidir com princípios, posto que deles decorram, como dito. Princípios só conflitam com outros princípios, servindo como caractere principal o “peso” das razões para que um ou outro seja aplicado no caso concreto. Neste agir, que Alexy chama de sopesamento, podem se originar normas de direitos fundamentais atribuídas. Portanto, se é possível atribuir a uma norma uma fundamentação acertada referida a direitos fundamentais, então ela é uma norma de direito fundamental atribuído.

³⁹ MIRANDA, Jorge – *Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais*. p. 317

⁴⁰ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.* p. 11-12.

De tudo, temos que o direito, para ser efetivo, deve garantir a pacificação social. São os limites do direito, seja originário das regras ou dos princípios, que garantem a convivência entre os cidadãos e destes com o Estado. Garantir a efetividade ou a eficácia de direitos deve ser o principal objetivo do Estado.

Temos, portanto, uma forte casta de doutrinadores, clássicos e contemporâneos, na qual podemos amparar nossa afirmação de que o acesso à justiça é regra (e deve ser levada a sério), de forma ampla e eficaz (efetiva), decorre do próprio conceito de justiça (garantindo a correção de uma desigualdade), e deve ser o objetivo a ser perseguido pelo direito. Se há uma norma que protege um determinado bem da vida e ela é violada, sujeitando o indivíduo a uma agressão, deve o indivíduo ter o devido socorro do Estado, o qual lhe fará conhecer o direito (por meio da jurisdição) de modo que encontre reparação de seu agressor, realizando-se, enfim, a justiça.

Esta é a concepção constitucional de efetivo acesso à justiça, que vem sendo reafirmada ao longo dos anos nas mais diversas constituições positivadas. Desde a publicação da Carta Magna do Rei João sem Terra⁴¹, em 1215, e que é tida como o documento mais antigo no que toca à existência de direitos constitucionais da ação e do devido processo legal, passando pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada e proclamada em 10 de dezembro de 1948 pela Assembleia Geral das Nações Unidas (artigos 8º e 10º, respectivamente⁴²), e pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, aprovada em 7 de dezembro de 2000 pelo Conselho da União Europeia (artigo 47⁴³), a evolução social

⁴¹ Em sua redação original, dispunha o Capítulo 39: “*Ne corpus liberi hominis capiatur nec imprisonetur nec disseisiatur nec autlagetur nec exuleter, nec aliquo modo destruat, nec rex eat vel mittat super eum vi, nisi per judicium parium suorum, vel per legem terrae*”. Em livre tradução: “*Nenhum homem livre será preso ou privado de sua propriedade, de sua liberdade ou de seus hábitos, declarado fora da lei ou exilado ou de qualquer forma destruído, nem o castigaremos nem mandaremos forças contra ele, salvo julgamento legal feito por seus pares ou pela lei do país.*” Cfr. tradução feita por CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 80.

⁴² “Art.8.º Toda a pessoa tem direito a um recurso efetivo, ante os tribunais nacionais competentes, que a ampare contratos que violem seus direitos fundamentais reconhecidos por esta constituição e pela lei”. “Art.10.º Toda a pessoa tem direito, em condições de plena igualdade, a ser ouvida publicamente e com justiça por um tribunal independente e imparcial, para a determinação de seus direitos e obrigações ou para o exame de qualquer acusação contra ela em matéria penal”.

⁴³ “Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito de União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal. Toda a pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um Tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo. É concedida assistência judiciária a quem não disponha de recursos suficientes, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efetividade do acesso à justiça.” Cf. DUARTE, Ronnie Preuss. Garantia de acesso à justiça. Os direitos processuais fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. pp. 29-31 *Apud* GERSZTEIN, Paola Coelho – *Op. Cit.* p. 9.425.

conduziu à elevada estima dos direitos fundamentais, de modo que, atualmente, as constituições de diversos países têm dentre suas normas a previsão do direito de acesso à justiça.

A Constituição Alemã⁴⁴, por exemplo, em seu artigo 17, estabelece o direito de petição como forma de garantia deste direito. Já a Constituição Italiana⁴⁵ dispõe sobre o tema em seu artigo 24.

No Brasil, por sua vez, a Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, e chamada de “Constituição Cidadã”, tem no seu texto um número elevado de direitos e garantias, assim como diversas ferramentas de proteção social. Ademais de trazer a declaração de direitos no início do texto constitucional, o artigo 5.º da Carta Magna Brasileira, com seus 78 incisos e quatro parágrafos, estabelece instrumentos processuais de acesso à justiça, como o mandado de segurança coletivo (Art. 5.º, inciso LXX); o mandado de injunção (Art. 5.º, inciso LXXI) e o *habeas data* (Art. 5.º, inciso LXXII), sem se olvidar do direito à razoável duração do processo, estampado no já mencionado Art. 5.º, LXXVIII.

Em Portugal, interessante mencionar que o primeiro texto constitucional, em 1822, não previa o acesso à justiça, contemplando apenas o direito de petição para o Poder Executivo e o Poder Legislativo em seu artigo 16.^{o46}. Passando pelo simples direito de petição limitada, em constituições que a sucederam, somente a Constituição Portuguesa de 1976 previu o acesso aos tribunais em seu artigo 20.º, originalmente intitulado “Defesa dos direitos”, para finalmente a revisão constitucional feita em 1997 ampliar o âmbito do artigo 20.º para a redação atual⁴⁷.

⁴⁴ “Artigo 17 [Direito de petição]. Qualquer pessoa tem o direito de apresentar por escrito, individual ou coletivamente, petições ou reclamações às autoridades competentes e aos órgãos de representação popular”.

⁴⁵ “Artigo 24. Todos podem recorrer em juízo para a tutela dos próprios direitos e interesses legítimos. A defesa é um direito inviolável em cada condição e grau de procedimento. São assegurados aos desprovidos de recursos, mediante instituições apropriadas, os meios para agir e defender-se diante de qualquer jurisdição. A lei determina as condições e as modalidades para a reparação dos erros judiciários”.

⁴⁶ “Artigo 16.º Todo Cidadão poderá apresentar por escrito às Cortes e ao Poder Executivo reclamações, queixas, ou petições, que deverão ser examinadas.” Cfr. MIRANDA, Jorge. Anteriores Constituições Portuguesas. In Separata do “Boletim do Ministério da Justiça”, Números 234 a 240, 243 e 244. Lisboa, 1975. p. 19, *Apud* GERSZTEIN, Paola Coelho – *Op. Cit.* p. 9.431

⁴⁷ “Artigo 20.º (Acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva) 1. A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos. 2. Todos têm direito, nos termos da lei, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade. 3. A lei define e assegura a adequada proteção do segredo de justiça. 4. Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo. 5. Para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos”.

Facto é que, constitucionalmente falando, depreende-se clara intenção do legislador de que a pretensão levada pela parte ao processo encontre solução eficaz, de modo que se faça justiça a ambos os participantes do conflito e do processo. Não por acaso a narrativa de que o processo deve se desenvolver de forma a propiciar às partes o máximo acesso à justiça.

O celebrado doutrinador português Canotilho⁴⁸ leciona que, “[...] fundamental no princípio de abertura da via judiciária é a sua conexão com a defesa dos direitos. Tal princípio reforça a efetividade dos direitos fundamentais, proibindo sua inexecutabilidade ou ineficácia por falta de meios judiciais. Esta efetiva proteção jurídica implica um controle das questões de facto e das questões de direito suscitadas no processo, possibilitando assim uma decisão material do litígio feita por um juiz em termos juridicamente vinculantes”.

O acesso à justiça, repita-se, não deve se restringir a um instrumento de defesa dos direitos, já que o direito de acesso aos tribunais ou o direito à via judiciária é apenas uma das formas de seu exercício⁴⁹. Muito embora o acesso à justiça possa ser classificado como direito, liberdade ou garantia (em Portugal), ou como direito ou garantia em terras brasileiras, não pairam dúvidas de que ele constitui, em si mesmo, um direito fundamental.

Não se pode negar que, como direito fundamental que se apresenta, o acesso à justiça é dever do Estado, o qual deve garantir plena eficácia, utilizando-se de todos os meios disponíveis.

Necessário reconhecer, sob esta ótica constitucional de efetividade, que o Judiciário não é o caminho exclusivo para solucionar litígios que deve ser levado em consideração. Nesse sentido, o desenvolvimento de meios alternativos ao sistema judicial clássico, tem um impacto relevante acerca do modo como atua a lei substantiva⁵⁰.

A efetividade do direito de acesso à Justiça deve compreender além do que simplesmente ter o direito de ir ao juiz reclamar uma violação ao bem da vida. Efetividade, neste caso, compreende o direito de receber uma decisão rápida e de qualidade.

⁴⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. p. 276.

⁴⁹ GERSZTEIN, Paola Coelho – *Op. Cit.* p. 9.438.

⁵⁰ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.*, p. 12.

A esse respeito, Pedro⁵¹ explica que “o direito à tutela jurisdicional efetiva impõe uma função primária de garantia de direitos (direitos e interesses legalmente protegidos) e que tal fim (tutela) se projecta na teleologia da administração da justiça em sentido amplo. Ou seja, a função de garantia de direitos há-de irradiar sobre toda a atividade de administração da justiça”.

Disso decorre que, para a boa administração da justiça, o Estado deve prestar uma jurisdição eivada de rapidez e eficiência, o que impõe seja ultrapassado o mero acesso aos tribunais judiciais.

Esse enfoque de acesso à Justiça tem alcance muito mais amplo – chamado de “terceira onda do acesso à justiça” –, e “centra sua atenção no conjunto geral de instituições e mecanismos, pessoas e procedimentos utilizados para processar e mesmo prevenir disputas nas sociedades modernas”⁵².

A busca pela efetividade do acesso à justiça dá engajamento à pesquisa de outros meios, além de mudanças no processo, na configuração estrutural das Cortes, além da utilização de terceiros imparciais fora da estrutura judiciárias (como mediadores e árbitros, por exemplo), alterações no que toca ao próprio direito material que têm como finalidade diminuir a ocorrência de conflitos ou melhorar as condições para uma solução mais simples. Esta construção, em resumo, não tem medo de inovar em estruturas que ultrapassam a clássica representação do Judiciário⁵³.

1.1. A (in)eficácia do Estado na entrega de jurisdição

Não se pode negar o *status* de direito fundamental ao direito de acesso à justiça. Ele se constitui em dever do Estado, o qual lhe deve garantir plena eficácia, utilizando-se de todos os meios disponíveis. O acesso à justiça deve garantir não apenas o acesso aos tribunais, mas, enfim, o acesso a decisões que solucionem os conflitos com rapidez e eficiência.

Contudo, partindo do modelo de contrato social de Hobbes, tem origem a era da República. A partir daí, surge também o momento da Democracia, que impõe normas de

⁵¹ PEDRO, Ricardo – *Responsabilidade Civil do Estado Pelo Mau Funcionamento da Administração da Justiça. Fundamento, Conceito e Âmbito*. p. 276.

⁵² CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.*, p. 67.

⁵³ *Idem*, p. 71.

racionalização dos conflitos, quando finalmente, o “Leviatã” assume o monopólio da violência legítima e passa esta função a um dos seus poderes, o poder judiciário⁵⁴. Em razão deste monopólio, o poder Judiciário apresenta-se como a única forma que os cidadãos possuem para solucionar seus litígios, numa verdadeira “cultura da sentença”.

Este paradigma acaba por gerar uma confusão entre o direito em aceder ao Judiciário como sendo a mesma coisa que ter acesso à justiça, que acaba por desembocar em verdadeiras crises de litigiosidade de morosidade. Mas trata-se, em verdade, “de um (pseudo) paradigma, porque reduz o espaço para chegar à justiça apenas à proteção jurisdicional clássica, entendendo que a solução dos conflitos só poderia ser alcançada pela via institucionalizada”⁵⁵.

Segundo Cappelletti e Garth⁵⁶, “[...]a ‘justiça’ tem significado essencialmente a aplicação das regras corretas de direito aos factos verdadeiros do caso. A preocupação fundamental é, cada vez mais, com a ‘justiça social’, isto é, com a busca de procedimentos que sejam conducentes à proteção dos direitos das pessoas comuns. O acesso à justiça precisa englobar ambas as formas de processo”.

E os autores prosseguem, afirmando que “um sistema destinado a servir às pessoas comuns, tanto como autores quanto como réus, deve ser caracterizado pelos baixos custos, informalidade e rapidez, por julgadores ativos e pela utilização de conhecimentos técnicos bem como jurídicos”⁵⁷.

Podemos verificar, aqui, uma determinada responsabilidade civil do Estado, na hipótese de má entrega (ou não entrega) da jurisdição. Mas será que o Estado é eficiente quando se fala em entrega de jurisdição, isto é, o Estado proporciona um bom funcionamento da prestação jurisdicional, notadamente no que tange ao funcionamento da justiça?

O professor Ricardo Pedro⁵⁸, já mencionado alhures, expõe amplo estudo em sua tese sobre a administração da justiça pelo Estado, e sobre como este pode e deve ser responsabilizado por falhas no exercício desta função. Inclusive, explica ser preferível a expressão “responsabilidade civil do Estado pela administração da justiça” à

⁵⁴ GONÇALVES, Jéssica – *Acesso à justiça e Teoria dos Jogos: Da lógica competitiva do processo civil à estratégia cooperativa da mediação*. p. 40-41

⁵⁵ *Idem*. p. 42-43.

⁵⁶ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.*, p. 93-94.

⁵⁷ *Idem*.

⁵⁸ PEDRO, Ricardo – *Estudos sobre a Administração da Justiça e Responsabilidade Civil do Estado*. p. 22.

“responsabilidade civil do Estado pelo exercício da função jurisdicional”, por se tratar de um conceito mais amplo.

Na doutrina brasileira, colhemos do magistério de Arruda⁵⁹ que “no papel de detentor do monopólio da Jurisdição e em atenção ao princípio do Estado de Direito, compete ao Estado organizar um sistema judicial amplamente acessível à população e apto à prestação da tutela efetiva. Por efetividade da tutela, compreenda-se também uma prestação jurisdicional em tempo útil, uma prestação judicial temporalmente eficaz”.

Merece destaque a menção, neste ponto, a um autor brasileiro, posto que, no Brasil, a discussão a respeito de má prestação jurisdicional, ou de má administração da justiça, é ainda bastante embrionária.

A morosidade processual é um problema que aflige o Poder Judiciário brasileiro há tempos. E apesar de ter sido elevado ao nível constitucional no ano de 2004, no âmbito da Emenda Constitucional (EC) n.º 45⁶⁰, o problema ainda está longe do centro das discussões acadêmicas. Somente a partir da Emenda n. 45, da qual decorreram grandes mudanças na máquina estatal, foi incrementado ao artigo 5º da Constituição Federal o princípio da razoável duração do processo, o qual pretendeu impor por meio de seu enunciado normativo condutas e objetivos finalísticos que tendem a extinguir a morosidade processual.

Contudo, como dito, isso ainda está longe de acontecer. E não é equivocado dizer que quando muito se exige em celeridade do judiciário brasileiro, por falta de estrutura, ela se reflete em decisões ruins, mal fundamentadas e até mesmo injustas. O sistema judiciário brasileiro convive com poucos juízes⁶¹ (considerando as dimensões territoriais do país), muitas possibilidades de recursos e uma grande quantidade de casos que poderiam ser resolvidos fora dos tribunais, mas não o são.

Nisso, há severo reflexo na sensação de eficiência do Estado na entrega de jurisdição. Segundo números do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), há percepção generalizada de que o judiciário brasileiro anda a “passos de tartaruga”. De 2009 a 2016, o número de processos sem sentença, conhecido como taxa de congestionamento, cresceu mais

⁵⁹ ARRUDA, Samuel Miranda – *Direito fundamental a razoável duração do processo*. p. 95.

⁶⁰ A Emenda n. 45 alterou a redação do Artigo 5º da Constituição Brasileira, dedicado aos direitos e garantias fundamentais, inserindo o inciso LXXVIII, *verbis*: “Art. 5º LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Desta Emenda também resultou a criação do CNJ, um órgão colegiado formado por diversas instituições de justiça, e que objetiva a eficiência do judiciário nacional.

⁶¹ Há, no Brasil, 8,2 magistrados para cada 100.000 habitantes, enquanto a média nos países europeus é de 17,4.

de 30% e chegou a 73% em 2016. Isso significa que apenas 27% de todos os processos que tramitaram nesse período foram solucionados, acumulando quase 80 milhões de casos pendentes. Temos o 30º judiciário mais lento entre 133 países, segundo o Banco Mundial⁶². Essas cifras não indicam, no entanto, que os juízes brasileiros são ineficientes. O Índice de Produtividade dos Magistrados (IPM) divulgado pelo CNJ em 2016 foi de 1.749 processos, o que significa a solução de mais de sete processos ao dia, em média, por juiz. São números muito melhores do que a média anual de 959 processos dos juízes italianos, 689 dos espanhóis e 397 dos portugueses, por exemplo, de acordo com dados de 2014.

Uma peculiaridade brasileira é que 51% dos 95 milhões de processos em andamento no país são ações para recuperar valores devidos por pessoas e empresas ao Estado. São os chamados processos de execução fiscal, um tipo de ação que, por exemplo, não tramita no judiciário dos Estados Unidos da América e da Europa. Tais processos são bastante significativos na alta taxa de congestionamento do judiciário brasileiro, representando quase 40% dos casos pendentes. Ou seja, o governo responde por boa parte das ações judiciais em andamento no Brasil e congestionam a Justiça com demandas repetitivas, que poderiam ser solucionadas por meios alternativos.

Felizmente, o Poder Judiciário brasileiro pode se orgulhar de um facto inédito: em 2018, houve diminuição da quantidade de processos judiciais que ainda estavam por resolver no território nacional. A informação, contida no Relatório Justiça em Números 2019⁶³, divulgado em agosto de 2019, inverte o que vinha sendo constatado ao longo do tempo quando da crescente quantidade de processos analisada na década anterior pelo CNJ em relação aos dados sobre resolução das demandas que competem aos Judiciário no Brasil.

Contudo, – perdoe-nos a repetição –, a plena efetividade do Judiciário brasileiro ainda está longe de acontecer.

Em Portugal, a discussão a respeito da eficiência do Estado enquanto administrador da justiça parece estar mais amadurecida. Aliás, a responsabilização do Estado pela má administração da justiça, especificamente quanto ao prazo de duração do processo, não é nenhuma novidade no ordenamento jurídico português. Segundo Pedro, há duas décadas que este tipo de responsabilidade é admitido pela jurisprudência portuguesa, “notadamente

⁶² Dados apontados em reportagem disponível em: <https://exame.abril.com.br/brasil/por-que-a-justica-brasileira-e-lenta/>. Acesso em 25/07/2019.

⁶³ CNJ. *Relatório Justiça em Números 2019*. Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

pelo impulso dado pela jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH)⁶⁴.

Não obstante, o instituto vem tomando corpo somente após o advento da Lei n. 67/2007, de 31 de dezembro, que aprovou o Regime de Responsabilidade Civil do Estado e demais entidades públicas (RRCEE). Pedro⁶⁵ nos explica que o RRCEE veio suceder e revogar o Decreto-Lei n. 48.051, de 21 de novembro de 1967. Segundo o autor, “[...] o diploma revogado apenas disciplinava a responsabilidade extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas públicas em sede de actos de gestão pública (rectius, função adminsitrativa), ficando de fora do âmbito deste a regulação da função jurisdicional e da função legislativa”.

De acordo com o artigo 12º do RRCEE, é admitida a responsabilidade civil do Estado por danos causados de modo ilícito no âmbito da administração judicial, nomeadamente por violar o direito a uma sentença final dentro de um prazo adequado.

Esta possibilidade de responsabilização evidente do Estado parece vir surtindo efeito, uma vez que, em Portugal, a percepção de eficiência do Estado na entrega de jurisdição aponta números em evolução.

Em estudo apresentado pela Comissão Para a Eficiência e Justiça do Conselho da Europa (CEPEJ)⁶⁶ em 2010, Portugal figurou como o segundo país da Europa que demoraria mais tempo a resolver todos os casos pendentes nos tribunais, apenas sendo ultrapassado pela Itália⁶⁷. Segundo aquele estudo, que avaliou a evolução dos sistemas de justiça europeus entre 2006 e 2008, seriam necessários cerca de 430 dias para resolver apenas os processos pendentes, apesar de se salientar que o número de processos encerrados tenha se aproximado do número de processos entrados.

Já em 2012, de acordo com novo relatório da CEPEJ, no que se referia à eficiência e capacidade de resposta dos tribunais nos processos civis e comerciais – a maioria dos litígios que envolvem cidadãos e empresas – a Justiça portuguesa ainda estava entre as

⁶⁴ PEDRO, Ricardo – *Op. Cit.* p. 22.

⁶⁵ *Idem.* p. 13.

⁶⁶ Ao criar a CEPEJ, no final de 2002, por iniciativa dos ministros da Justiça europeus que se reuniram em Londres (2000), o Comitê de Ministros do Conselho da Europa desejava estabelecer um organismo inovador dos sistemas judiciais europeus com a finalidade de melhorar a qualidade e eficácia, além de fortalecer a confiança dos usuários de tribunais nesses sistemas. Os estudos da CEPEJ estão disponíveis em: <https://www.coe.int/en/web/cepej/documentation/cepej-studies>

⁶⁷ GOMES, Conceição – *Os Atrasos da Justiça.* p. 15.

piores da Europa. Entre os 28 Estados-membros da União Europeia, ocupava a sexta pior posição. Naquele ano, a má prestação dos tribunais em matéria de eficiência e a demora dos processos em Portugal apenas foram ultrapassadas pela Grécia (que ocupou a última posição), Eslováquia, Polónia Croácia e República Checa.

E esta posição mantinha-se mesmo quando considerados os 47 países do Conselho da Europa, todos eles abrangidos por este relatório da CEPEJ. Neste universo de estados, a taxa média da eficiência na resolução de processos civis está nos 6,9%. Em Portugal, a taxa não só fica bastante abaixo, como é negativa: -4,7%.

No relatório de 2014, o Conselho da Europa considerou que em um terço dos países analisados a eficiência e capacidade de resposta dos tribunais poderia ser considerada “satisfatória” e considerou Hungria, Geórgia, Lituânia e Luxemburgo como os melhores a despachar processos⁶⁸.

Quanto a Portugal, o relatório mencionou que os tribunais de 1ª instância apresentaram uma série de dificuldades em dar resposta aos processos que já possuíam e aos que entravam anualmente, e referenciou a Justiça portuguesa como “uma situação que merece acompanhamento” para que não houvesse deterioração.

O principal problema, segundo a CEPEJ, resumiu-se à capacidade da Justiça portuguesa de encerrar mais processos ao fim do ano do que aqueles que entravam. Por este motivo, naquele ano Portugal foi referenciado como um dos países com maior número de pendências em matéria civil e comercial.

No relatório, Portugal foi apontado também como um dos países com menos tribunais executivos (cobrança de dívidas) por habitante. A média europeia é de 1,2 tribunais por 100 mil habitantes. Em Portugal, havia apenas 0,01 por 100 mil habitantes, um número baixo. O relatório, contudo, reporta-se a 2012, ano em que ainda não tinha entrado no terreno o novo Mapa Judiciário, que aumentou ligeiramente o número de tribunais de execução existentes pelo país.

O tempo de demora de um processo em tribunal português foi apontado pela CEPEJ também como um dos mais elevados da União Europeia. O país ocupou a 4ª pior posição, ultrapassado apenas por Estónia, Eslovénia e Dinamarca.

⁶⁸ Relatório “European Judicial Systems: Efficiency and Quality of Justice”.

Mas a busca por evolução, como dito, é perceptível. No 6º Relatório de Avaliação dos Sistemas Judiciais Europeus, publicado pela CEPEJ e referente aos anos de 2014 a 2016, a Comissão Europeia destaca os esforços significativos que Portugal, no campo da Eficiência da Justiça, tem feito para facilitar o acesso dos cidadãos à justiça, dando-lhes apoio judiciário – através do pagamento de advogados e da isenção de custas –, o que é, em parte, garantido pelo facto de as taxas cobradas nos tribunais estarem entre as mais altas dos países estudados – muito embora Portugal tenha reduzido em 39% as verbas orçamentadas para este fim entre 2012 e 2014⁶⁹.

Vemos, portanto, que os Estados têm despertado a destinar todo o apoio para a evolução na qualidade da prestação jurisdicional. No âmbito da União Europeia, especificamente, os Estados-membros têm evoluído no que tange à duração dos processos judiciais em primeira instância, sendo perceptível que esta tenha diminuído ou, pelo menos, permanecido estável.

Esta estabilidade na União Europeia, contudo, pode se dever à própria falta de confiança dos cidadãos no sistema jurisdicional, os quais estão a omitir-se na busca da correção de seus direitos, simplesmente por não quererem submeter-se à lentidão dos sistemas jurisdicionais tradicionais – diga-se isso, considerando que nos relatórios da CEPEJ o número de processos encerrados tenha se aproximado do número de processos entrados, o que indica uma baixa procura pela tutela jurisdicional.

Confirmando que o Estado exerce papel fundamental quando da organização do homem em sociedade, este representa, ao mesmo tempo e em contradição, o principal empecilho de seu acesso à justiça, quando concede inúmeros direitos e garantias ao cidadão, sem, no entanto, possuir uma estrutura que suporte a realização material de tais direitos e garantias, conseqüentemente, impedindo o pleno exercício da cidadania.

Justiça lenta ou justiça rápida de baixa qualidade (aferida por decisões equivocadas, segundo as respectivas normas de regência) não podem ser consideradas efetiva justiça. Sem efetivamente perceber a solução de seus conflitos, quando necessária correção estatal – nos moldes explicados por Alexy⁷⁰, alhures citado, o cidadão fica desprovido da

⁶⁹ Dados noticiados em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/noticia?i=20161006-mj-ue>. [Consult. 10 out. 2019].

⁷⁰ ALEXY, Robert – *Op. Cit.* p. 151.

própria cidadania, rompida que se mostra a própria “posição contratual inicial” mencionada por Rawls em sua obra⁷¹.

A ineficiência da atuação estatal na administração da justiça e, portanto, na efetiva entrega de jurisdição, e os obstáculos quanto à procura de alternativas que possam corrigir esta ineficiência têm gerado discussões em busca de soluções para ampliar o acesso à justiça e melhorar a prestação jurisdicional.

Dentre as alternativas para diminuir a crise do aumento de demandas e diminuição da eficiência do Poder Judiciário, tem-se a necessária compreensão do direito de acessar à justiça, como algo que está ligado à solução de conflitos com mecanismos além do convencional.⁷² Mas, para isso, precisamos ter em mente, como dito no início deste capítulo, que o direito de acesso à justiça não se completa no direito de acesso ao judiciário.

1.2. A necessária resolução alternativa de litígios

Se o Estado não é suficientemente eficiente na administração da justiça, falhando na sua missão de entregar jurisdição e garantir direitos aos cidadãos, é possível afirmar que ele não consegue garantir, apenas com as estruturas tradicionais de justiça, que o indivíduo exerça plenamente seu direito constitucional de acesso à justiça.

Lançar mão de meios alternativos de resolução de litígios – considerando que em uma sociedade extremamente plural eles sempre existirão – parece-nos ser uma medida inevitável e, por que não dizer, uma realidade cada vez mais presente.

Abordando o tema, Frade⁷³ esclarece que, “quando se fala de meios de resolução alternativa de litígios é necessário explicitar o sentido do termo alternativo: trata-se de meios substitutivos (por ineficiência do método tradicional da decisão judicial), concorrenciais (por disputarem o mesmo mercado conflitual) ou complementares (por responderem a novas conflitualidades sociais que são ‘estranhas’ aos tribunais) da via judicial?”

⁷¹ RAWLS, John – *Op. Cit.* p. 27.

⁷² GONÇALVES, Jéssica – *Op. Cit.* p. 14.

⁷³ FRADE, Catarina – *A resolução alternativa de litígios e o acesso à justiça: A mediação do sobreendividamento*. Revista Crítica de Ciências Sociais [Em linha], 65 | 2003, posto online no dia 01 outubro 2012. [Consult. 15 Jun. 2019] Disponível em <http://journals.openedition.org/rccs/1184> e <https://doi.org/10.4000/rccs.1184>

Em resposta ao próprio questionamento, a autora explica que as soluções alternativas de conflitos são procedimentos consensuais que atuam como uma opção ao clássico enfrentamento nos tribunais convencionais e têm como método a existência de um terceiro imparcial diante do conflito apresentado.

Os meios de resolução alternativa de litígios, ou RAL – como chamam os estudiosos do tema, compreendem, em versão clássica, a conciliação, a mediação e a arbitragem, e vem ganhando cada vez mais notoriedade nos sistemas de justiça do mundo, justamente por se mostrarem eficientes em relação ao sistema tradicional de litigação em tribunal – não obstante existam hoje, sobretudo nos países anglo-saxónicos, outros procedimentos de resolução não adjudicatórios, como a avaliação prévia independente, o tribunal multiportas, o mini-julgamento, a peritagem, o *ombudsman* e a mediação-arbitragem⁷⁴.

Frade⁷⁵ nos ensina ainda que,

na conciliação, a intervenção de uma terceira parte, alheia ao conflito, ajuda os litigantes a encontrarem uma plataforma de acordo tendo em vista resolver a disputa. Na mediação, a intervenção do terceiro neutro faz-se através da apresentação às partes de uma recomendação ou proposta de acordo da sua autoria. Enquanto o conciliador se limita a pôr as partes em contacto e a facilitar a comunicação entre elas, mas sem aventar qualquer proposta de consenso, o mediador vai mais além e sugere activamente o conteúdo do acordo a celebrar pelas partes. Por isso, o controlo do processo pelas partes é maior na conciliação do que na mediação.

Já no que concerne à arbitragem, esta representa, segundo a autora⁷⁶, “a submissão de um litígio de facto ou de direito, ou de ambos, a um tribunal arbitral, composto por uma ou mais pessoas, ao qual as partes atribuem o poder de emitir uma decisão vinculante”. O juízo arbitral “é uma instituição antiga caracterizada por procedimentos relativamente informais, julgadores com formação técnica ou jurídica e decisões vinculatórias sujeitas a limitadíssima possibilidade de recurso”⁷⁷.

O movimento da resolução alternativa de litígios nasceu nos Estados Unidos da América nas décadas de 1960-1970. Rapidamente transpôs fronteiras e alcançou a Europa, começando pelo Reino Unido e pela Escandinávia, contagiando um número crescente de

⁷⁴ Segundo FRADE, Brown e Marriott (1999: 17-19) identificam cerca de 15 modalidades de RAL, todas ou quase todas já postas em prática na sociedade norte-americana, embora algumas se encontrem numa fase embrionária.

⁷⁵ FRADE, Catarina – *Op. Cit.*

⁷⁶ *Idem.*

⁷⁷ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.* p. 82.

países e acabando por chegar a Portugal. Segundo Frade⁷⁸, a “RAL tem permitido, entre outros aspectos, responder com vantagem à procura de soluções céleres e eficazes, nomeadamente em matéria de consumo e de crédito”.

Nesse cenário, a arbitragem – por ser o único meio de resolução alternativo de litígios clássico com o poder de emitir uma decisão vinculante – vem se consolidando como o necessário meio alternativo de solução de controvérsias capaz de desafogar o Poder Judiciário e mitigar os conflitos sociais.

A esse respeito, Cappelletti e Garth⁷⁹ explicam que, ainda que num primeiro momento possa parecer dispendioso e, por isso, inacessível ao cidadão médio, a arbitragem acaba por ser um verdadeiro e legítimo meio alternativo de acesso à justiça. “Dadas as delongas e despesas frequentemente características dos litígios, essa alternativa pode, pela utilização de julgadores mais ativos e informais, beneficiar substancialmente as partes mais fracas”⁸⁰. Se os problemas mais fundamentais dos procedimentos judiciais lentos e dispendiosos não são solucionados, o juízo arbitral pode propiciar maior facilidade de acesso a muitas pessoas.

1.3. Acesso à justiça em matéria tributária: a possível relação entre o contencioso tributário e a justiça fiscal

Historicamente, ao pretender viver em sociedade, o indivíduo se viu obrigado a criar uma entidade superior, capaz de criar regras e aplicar sanções, coordenando a atividade de cada membro da comunidade para atingir determinados fins comuns a todos. Esta entidade é justamente o Estado, situado no topo da estrutura de poder que rege a sociedade contemporânea, e que tem um fundamental papel, como vimos, de manter a paz social.

O Estado, para cumprir seu fim social, necessita de uma atividade fiscal, capaz de prover-lhe os recursos necessários ao seu funcionamento. E no exercício de sua soberania, o Estado tem o poder de exigir tributos de seus cidadãos. Este poder é doutrinariamente chamado de Poder de Tributar do Estado.

⁷⁸ FRADE, Catarina – *Op. Cit*

⁷⁹ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Op. Cit.* p. 83.

⁸⁰ *Idem.*

Embora tal dimensão da soberania estatal seja denominada de “poder”, não se trata de uma relação de pura submissão do cidadão perante o Estado, isto porque o próprio cidadão é que dá legitimidade ao ente estatal para a criação e cobrança dos tributos, através do Poder Constituinte originário, que representa a vontade do povo na construção de uma nova ordem jurídica.

Daí podermos considerar a relação de tributação não como uma relação de simples poder, mas uma verdadeira relação jurídica bilateral. Assim, conforme destaca o magistério de Machado⁸¹, justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada, desse modo, parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Mais do que isso, é importante a máxima de que os tributos são essenciais ao Estado, e somente por meio do pagamento destes que os indivíduos estarão a permitir a concretização não só do direito da igualdade, bem como de todos os demais direitos fundamentais. Trata-se do principal dever de cidadania.

Nabais⁸², em sua célebre tese de doutoramento, fala do dever fundamental de arcar com os impostos. Para o doutrinador, o dever fundamental que é, “[...] o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo-se antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal”.

E encerra o autor, afirmando não ser possível “falar num (pretenso) direito fundamental a não pagar impostos”⁸³.

Nessa esteira, ao mesmo tempo em que o cidadão contribuinte é obrigado a pagar determinado tributo, o Estado obriga-se a cumprir os objetivos comuns fundamentais. Pode o Estado, portanto, exercer a chamada exação (cobrança de tributos), mas sempre com estreito respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar⁸⁴. Na Constituição da República Portuguesa, vemos estes limites positivados nos artigos 103.º e 104.º. Houve uma expressa preocupação do legislador constituinte português no sentido de que ninguém viesse a “ser

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Tributário*. p. 3-5.

⁸² NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 679.

⁸³ Idem.

⁸⁴ Na Constituição Federal do Brasil, tais princípios se encontram positivados nos Artigos 150 em diante.

obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Sendo, como demonstrado, a relação de tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de limites à exação, na mesma proporção de que esta seja obrigatória aos indivíduos.

Isto significa dizer que, na relação de tributação, admite-se a possibilidade de que, em sua atuação fiscal, o Estado exceda aos limites que lhe são impostos, efetuando cobranças em desacordo com os preceitos constitucionais. Se isso ocorre, e o indivíduo deseja se insurgir contra essa cobrança, temos instaurado o contencioso fiscal.

Surge a necessidade ao indivíduo, portanto, de socorrer-se da tutela jurisdicional, para saber se seu dever constitucional de pagar tributos está sendo-lhe exigido em justa medida.

Aqui, mais uma lembramos o magistério de Miranda⁸⁵, segundo o qual “a primeira forma de defesa dos direitos é a que consiste no seu conhecimento. Só quem tem consciência dos seus direitos consegue usufruir os bens a que eles correspondem e sabe avaliar as desvantagens e os prejuízos que sofre quando não os pode exercer ou efetivar ou quando eles são violados ou restringidos”.

A partir de Miranda, é correto dizer que o acesso à justiça só se completa com o acesso ao perfeito conhecimento do direito declarado pela jurisdição.

Sob este aspecto, podemos afirmar que quando este “perfeito conhecimento do direito” se refere a um direito tributário, temos uma missão específica da jurisdição na obtenção da chamada justiça fiscal, ou de uma maior sensação desta. Isso porque, quanto maior a litigiosidade tributária instalada e sem solução efetiva, maior a sensação de injustiça fiscal. Maior será a dúvida do indivíduo a respeito de se estará seu dever constitucional de pagar tributos lhe sendo exigido em justa medida

Esta conclusão nos parece um tanto lógica, se nos recordarmos que o ideal da justiça fiscal tem no princípio da equidade um de seus requisitos prioritários⁸⁶. Por isso, as normas fiscais têm de ser construídas com base em princípios que garantam uma efetiva igualdade na distribuição da carga fiscal.

⁸⁵ MIRANDA, Jorge – *Op. Cit.* p. 317

⁸⁶ SANTOS, J. Albano – *Teoria Fiscal*. P. 487-512.

Ora, se um cidadão de determinada capacidade contributiva sofre uma ilegítima tributação, um excesso por parte do Estado, questiona esta exação perante o judiciário e este não lhe entrega uma solução de maneira eficiente e eficaz, este cidadão estará em uma situação de verdadeira desigualdade de sacrifício em relação a outro cidadão de mesma capacidade que não tenha sido submetido a esta exação.

Por isso que a incapacidade estatal em efetivamente solucionar litígios tributários, considerando que a jurisdição, na hipótese, deve garantir que o Estado exija tributos em conformidade com os preceitos legais e constitucionais, representa uma diminuição na sensação de justiça fiscal.

Este não é o tema central deste estudo, mas sua menção se torna bastante significativa, ao passo que a resolução de conflitos tributários por meio da arbitragem possa ser um efetivo contributo à sensação de justiça fiscal, nos termos acima alinhavados.

2. INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ARBITRAGEM NO DIREITO PORTUGUÊS: INTRODUÇÃO, CRITÉRIOS DE ARBITRABILIDADE, EVOLUÇÃO E REFERÊNCIAS PELO MUNDO

Restando compreendida a concepção constitucional de acesso à justiça, enquanto direito fundamental que é, conforme alhures alinhavado, e compreendido que o Estado não realiza seu papel jurisdicional com eficiência, sendo imperiosa a admissão de meios alternativos de resolução de conflitos, dentre os quais se destaca a arbitragem, havemos de considerar que a ampliação do acesso a esses meios de resolução alternativa de litígios representa a ampliação do próprio acesso à justiça.

Sendo a arbitragem o único meio alternativo clássico de resolução de litígios com o poder de emitir uma decisão vinculante, imperiosa sua admissão a um patamar de destaque nos sistemas jurídicos, inserindo-a no próprio direito de acesso à justiça.

É cediço que todo e qualquer conflito pode ser resolvido com o uso de autocomposição ou de heterocomposição. O diferencia estes meios (autocomposição ou heterocomposição) “é basicamente a presença de um terceiro, que é chamado para analisar o caso e decidir, emitindo um provimento que vincule as partes”⁸⁷.

Nos casos de autocomposição, “as partes, em conjunto ou isoladamente, resolvem ou previnem o conflito, não contando com a participação de um terceiro imparcial que imponha sua decisão. O poder de tomada de decisão está com as partes e não com o terceiro a quem se delegou tal prerrogativa. Seu fundamento é a consensualidade, mesmo havendo a eventual presença de um terceiro facilitador contratado para permitir que as partes cheguem a um acordo”⁸⁸.

Podemos mencionar a mediação e a conciliação, ambos meios consensuais e não adjudicatórios, como exemplos mais clássicos de autocomposição ⁸⁹.

Já a heterocomposição, segundo Amaral⁹⁰, “pode ser definida como o método de resolução de conflitos em que um terceiro, neutro e imparcial, tem o poder e a incumbência de

⁸⁷ GIANNETTI, Leonardo Varela – *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. p. 83.

⁸⁸ *Idem*.

⁸⁹ *Idem*.

⁹⁰ AMARAL, Paulo Osternack – *Op. Cit.* p. 24.

resolver impositivamente o litígio.” Tanto arbitragem quanto a justiça tradicional dos tribunais estatais são considerados “meios de heterocomposição de litígios. Elas são também denominadas de meios adjudicatórios, pois atribuem a esse terceiro o poder de decisão que irá vincular as partes”⁹¹.

Não por acaso que, ao longo dos anos, a arbitragem vem se consolidando como o necessário meio alternativo de solução de controvérsias capaz de diminuir a quantidade de processos afetos ao Poder Judiciário e mitigar os litígios sociais. Mas, apesar de se tratar de um instrumento inovador, notadamente no que tange ao tratamento de matérias de ordem pública, a arbitragem não é um instituto propriamente novo.

A história da arbitragem tem acompanhado o desenvolvimento da humanidade desde os tempos mais remotos, dos quais não se tem registro algum, sendo um dos institutos mais antigos. Enquanto meio de resolução alternativa de litígio, a arbitragem remonta à Antiguidade Clássica, sabendo-se da existência dessa via na Grécia Antiga e no Egito⁹².

Em Roma, entretanto, foram dados os primeiros passos para uma tentativa de conciliação entre o aparelho judiciário estadual e a solução arbitral, no sentido de conferir a esta última uma possibilidade de execução coercitiva de suas decisões⁹³.

Após a Revolução Francesa, de 1789, que marca o surgimento do Estado Moderno, perdem as corporações de comerciantes a força que tinham sendo legalmente extintas. Como forma de contrabalançar os abusos praticados pela justiça real, a Assembleia Constituinte acolheu a arbitragem de forma obrigatória. Em 1876, a Bélgica adotou a arbitragem, agora respeitando seus traços característicos, como o da autonomia da vontade das partes para instituí-la e, a partir de então, esta se disseminou na Europa e nas Américas, especialmente nos Estados Unidos. Daí que paralelamente à justiça estatal e à justiça internacional, ressurge, assim, o conceito de arbitragem no mundo.

Em Portugal, desde os últimos anos do século XII até o começo do século XIII se tem notícia do surgimento das primeiras referências documentais à arbitragem, com a previsão de figuras como os “alvidros” e os “avenidores” ou “convenidores”, enquanto juízes

⁹¹ GIANNETTI, Leonardo Varela – *Idem*.

⁹² TRINDADE, Carla Castelo – *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*. p. 26-27.

⁹³ Sobre este apanhado histórico, que não é o centro desse trabalho, TRINDADE (2016) sugere a leitura de: ANTÓNIO SANTOS JUSTO (2013) “A Arbitragem em Direito Romano – Breve Referência ao Direito Português”; FRANCISCO CORTEZ (1992) “Arbitragem Voluntária em Portugal. Dos ricos homens aos tribunais privados”; e JOSÉ DUARTE NOGUEIRA (1996) “A arbitragem na história do Direito Português”.

investidos pelos poderes das partes. Nesta mesma época surgem os primeiros compromissos arbitrais.

Com as Ordenações Afonsinas do século XV surge a distinção entre os juízes-árbitros, os “alvidros” e os “avenidores”, cabendo aos primeiros decidir segundo o direito constituído e aos segundos com base na equidade. Com as Ordenações Manuelinas e Filipinas que se seguiram manteve-se o modelo, com algum avanço no que tocava aos recursos.

Este modelo de arbitragem vigorou em Portugal até o liberalismo do século XIX, quando a arbitragem se tornou bastante usual como meio de resolução de litígios, notadamente entre comerciante de diferentes nacionalidades – uma vez que um não confiava no tribunal estadual do outro, e vice-versa. Neste mesmo período, o Código Civil de Seabra (1876) já regulava a arbitragem em Portugal, nos seus artigos 44.º a 58.º, consagrando a dispensa de homologação judicial da decisão arbitral interna, uma solução considerada inovadora para a época.

Trindade⁹⁴ nos ensina que foi somente a partir da revolução de abril de 1974 “que se procurou atribuir à arbitragem uma sede própria enquanto via de resolução alternativa de litígios, independente das vias judiciais previstas na legislação processual”. A autora segue mencionando que foi em 1982, por meio da Lei Constitucional n. 1/82, de 30 de setembro, que a arbitragem passou a ser positivada pela Constituição da República Portuguesa, na época no artigo 212.º (atual artigo 209.º).

Foi nesse contexto que surgiu a Lei de Arbitragem Tributária (LAV), aprovada pela Lei n. 31/86, de 21 de agosto. A LAV, que foi em 2011 atualizada pela Lei n. 63/2011, de 14 de dezembro, consagrou a independência dos tribunais arbitrais em face dos judiciais e alternativamente da arbitragem na solução de litígios relativamente à via judicial prevista na lei processual. Contudo, limitou-se aos litígios de direito privado.

O caminho para que a arbitragem passasse a versar também sobre litígios de direito público, que parecia longo em 1986 (ano da primeira LAV), restou felizmente pavimentado pela autorização constitucional advinda do atual artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa, após a revisão constitucional de 1982.

Adiante trataremos desse tema, essencial à discussão da arbitragem tributária, propriamente.

⁹⁴ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 28.

2.1. Fundamentos gerais da arbitragem e sua institucionalização em Portugal

Para chegarmos a tratar da arbitragem tributária propriamente, passando pela arbitragem em direito público, nos impomos tratar dos fundamentos gerais do instituto da arbitragem, seu conceito, características e funcionamento, especificamente em Portugal.

Começemos pela definição do instituto, propriamente.

Existem diversas definições da arbitragem encontradas na doutrina, dentre as quais podemos destacar a elaborada por Carmona⁹⁵, para quem a arbitragem é “meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial [...]. Trata-se de mecanismo privado de solução de litígios, por meio do qual um terceiro, escolhido pelos litigantes, impõe sua decisão, que deverá ser cumprida pelas partes”.

Podemos mencionar, também, uma definição popular na doutrina brasileira, segundo a qual a arbitragem é a forma particular e alternativa de solucionar litígios que tenham a sua origem em direitos patrimoniais e/ou disponíveis⁹⁶ por meio de um terceiro imparcial representado pelo árbitro, que em regra, é especializado na questão em conflito e que, ao fim, dará uma decisão arbitral final, a qual constituirá um título executivo judicial⁹⁷.

Em um conceito mais aprofundado, mencionamos ainda Cachapuz⁹⁸:

[...] o meio de resolução de conflitos mais simples e objetivo, e os julgadores, além de imparciais, são técnicos especializados na área científica sobre a qual recai o objeto litigioso, e, via de regra, do mais alto quilate científico e respeitabilidade [...] esses atributos conferem às partes um julgamento seguro e rápido, sobretudo se confrontando com os atropelos verificados na jurisdição pública, que se forma por um exército de juízes com acúmulo de serviço, sem poder operacionalizar o direito dentro de um prazo razoável. [...] Pode-se verificar na arbitragem a rapidez na prestação da tutela jurisdicional privada perseguida, devido a irrecorribilidade das decisões arbitrais e inexistência de homologação da sentença nacional pelo órgão do Poder Judiciário”.

⁹⁵ CARMONA, Carlos Alberto – *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. p. 31.

⁹⁶ Deste conceito destacamos um elemento objetivo que, em análise superficial e com a qual não concordamos, impediria a participação de entes públicos na arbitragem.

⁹⁷ SCAVONE JUNIOR, Luiz Antônio – *Manual de Arbitragem: Mediação e Conciliação*.

⁹⁸ CACHAPUZ, Rozane da Rosa – *Arbitragem: Alguns aspectos do processo e do procedimento na Lei nº 9.307/96*.

A arbitragem possui, considerando que as partes convencionam pela escolha do árbitro (ou colégio arbitral), clara origem contratual, ou seja, decorre de um acordo de vontade das partes, cujo efeito é atribuir uma competência jurisdicional aos árbitros, para que o conflito instaurado seja julgado conforme fora acordado⁹⁹.

Esta convenção das partes é gênero que comporta duas espécies: a cláusula compromissória – que precede o conflito; e o compromisso arbitral – firmado quando instaurado o conflito. Esta convenção de arbitragem sempre será limitada em vista de quem pode celebrá-la e em razão das matérias que serão submetidas à arbitragem.

No que concerne às principais características da arbitragem, considerando o que acima mencionamos da doutrina, podemos dizer que ela é: (i) “heterocompositiva, pois o conflito é solucionado com a intervenção de alguém fora da relação conflituosa”; (ii) “convencional, vez que por meio de um acordo as partes escolhem a via arbitral”; (iii) “formalizada, porque pressupõe a escolha de procedimentos a serem seguidos”; e (iv) “sigilosa, visto que, em regra, somente as partes em litígio podem autorizar que o processo se torne público”¹⁰⁰.

Interessante mencionar que, em Portugal, existe ainda uma questão relativamente controversa¹⁰¹ na doutrina a respeito da arbitragem caracterizar-se, ou não, como uma função jurisdicional, discussão que, a nosso modesto ver, se torna inócua, ante a concepção constitucional de acesso à justiça adrede explicada, que é justamente o objeto deste trabalho.

A esse respeito, convém destacar a conhecida afirmação de Cortez¹⁰², segundo a qual:

⁹⁹ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow – *Curso prático de arbitragem e administração pública*. p. 23.

¹⁰⁰ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar - *Arbitragem Tributária: Uma Análise do Regime Português*. p. 33.

¹⁰¹ No entendimento de Ana Paula Carvalhal (CARVALHAL, Ana Paula Z. – *A arbitragem administrativa em Portugal*. Revista Eletrônica FMU Direito, São Paulo [Em linha] v. 24, n. 33, p. 1-18, 2010, p. 3. [Consult. 20 Mar. 2017]. Disponível em <http://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/article/view/73/72>), dois motivos permitem o entendimento de que os tribunais arbitrais em Portugal desempenham função jurisdicional: “primeiro, o Tribunal Arbitral constitui uma das categorias de tribunais segundo o art. 209º, n. 2, da Constituição Portuguesa. Segundo, os árbitros julgam segundo o direito constituído”. É relevante mencionar, inclusive, que este segundo argumento foi o mesmo utilizado na exposição de motivos do Regulamento Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n. 10/2011) esclarecendo que “a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído”.

¹⁰² CORTEZ, Francisco – *A arbitragem voluntária em Portugal: dos ricos homens aos tribunais privados*. p. 555.

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

Portanto, concordando com o autor e sem dúvidas, podemos afirmar que o instituto da arbitragem possui natureza jurisdicional, ainda que não contratual e negocial, “na medida em que os árbitros¹⁰³ são equiparados aos juízes, cabendo-lhes definir o direito nos casos concretos e suas decisões valem como sentença”¹⁰⁴.

No que tange à classificação, a arbitragem pode ser necessária ou voluntária, no âmbito do elemento volitivo; como *ad hoc* ou institucional, quanto ao elemento funcional; e segundo a lei ou segundo a equidade, quanto ao regime jurídico.

Na arbitragem voluntária, as partes optam por resolver seus conflitos pelo tribunal arbitral em detrimento da jurisdição ordinária do Estado, ficando as partes vinculadas à sua jurisdição¹⁰⁵. Na arbitragem necessária, ou obrigatória, “o recurso à solução arbitral é obrigatório para determinadas matérias, sob a mesma fundamentação de sua natureza jurídica, de modo que os árbitros integram a ordem judicial exercendo plena função jurisdicional”¹⁰⁶.

¹⁰³ Sobre este ponto, importa destacar a idoneidade dos árbitros. As exigências para ocupar o cargo de árbitro são severas. Para atuar em matéria fiscal, por exemplo, nos termos do regime de arbitragem, os árbitros têm de ser pessoas com comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público. Devem ser juristas com pelo menos dez 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 Fiscal ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. Em todo o caso, nas questões que exijam conhecimento especializado noutras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente, licenciado em Economia ou Gestão. O regime “prevê a existência de impedimento dos árbitros nomeadamente quando, nos dois anos anteriores, os designados tenham sido dirigentes, funcionários ou agentes da Administração Fiscal, membros de órgãos sociais, trabalhadores, mandatários, auditores ou consultores do sujeito passivo, que seja parte no processo ou de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio ou, ainda, de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão”. Prevê-se, ainda, “impedimento, no caso de o designado ter sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo. Finalmente, prevê-se que o árbitro designado deva rejeitar a nomeação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência”. (Cf. AGRELLOS, Miguel Durhan – *O regime de arbitragem tributária português*. Actualidad jurídica Uría Menéndez, Madrid, n. 29 (2011), p.138-142.)

¹⁰⁴ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Op. Cit.*, p. 35.

¹⁰⁵ VICENTE, Dário Moura – *Lei da Arbitragem Voluntária Anotada*, p. 40.

¹⁰⁶ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Idem*.

Na arbitragem *ad hoc*, por sua vez, “o tribunal arbitral é formado exclusivamente para a resolução de determinado conflito, desenvolvendo-se sem a intervenção de nenhuma entidade permanente”¹⁰⁷. Já na arbitragem institucionalizada, “o tribunal arbitral é organizado em um centro ou em uma entidade pré-constituída e permanente, entidade esta que tem regulamento próprio, presta apoio logístico e recebe como contraprestação o pagamento de uma taxa”¹⁰⁸.

Por fim, a partir dos critérios de decisão da lide, podemos classificar a arbitragem segundo a lei ou equidade. A esse respeito, temos que

Na arbitragem segundo a lei, os árbitros decidem o processo com fundamento nas regras do direito constituído que foi escolhido pelas partes, uma vez que é permitida, pela LAV, a designação de qualquer lei ou ainda do sistema jurídico de outro estado. Já na arbitragem por equidade os árbitros podem atender a critérios de conveniência, oportunidade e justiça concreta, sendo necessária a expressa determinação, por acordo das partes, que os árbitros assim procedam, nos termos do art. 39º, n. 1, da LAV. Importa destacar que, de acordo com o n. 4, do art. 39º, da LAV, não cabe recurso da sentença em que a causa tenha sido decidida segundo a equidade ou mediante composição amigável.¹⁰⁹

O ato jurídico apto a afastar a jurisdição estatal e a instaurar um processo arbitral é a convenção de arbitragem, conforme previsto nos artigos 1.º ao 7.º da LAV, a qual pode se manifestar por meio do “compromisso arbitral – convenção de arbitragem que tem por objeto um litígio atual, ainda que afeito a um tribunal do Estado; e a cláusula compromissória – que é a convenção envolvendo litígios eventuais decorrentes de uma relação jurídica contratual ou extracontratual (portanto, prévia ao litígio), conforme n. 3, do artigo 1.º, da LAV”¹¹⁰.

Para que seja válida (condição que pode ensejar nulidade, portanto), a convenção de arbitragem deve adotar a forma escrita e cunho material, o que determina que, “quando a arbitragem for instituída por compromisso arbitral, este deverá delimitar o objeto do litígio, e sendo por cláusula compromissória, deve designar a relação jurídica a que os litígios digam respeito”¹¹¹.

Se considerarmos estas premissas, podemos dizer que a arbitragem é um termo que abrange tanto o acordo que atribui jurisdição aos árbitros, quanto a jurisdição em si, exercida por estes.

¹⁰⁷ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Op. Cit.* p. 36.

¹⁰⁸ *Idem.*

¹⁰⁹ *Ibidem.*

¹¹⁰ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Op. Cit.* p. 37.

¹¹¹ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Op. Cit.* p. 38.

Em Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15.05.2007, foi muito feliz o relator no Sumário de julgamento quando, mesmo que sucintamente, afirmou que a arbitragem “é contratual na sua origem e, ainda, privada na sua natureza, jurisdicional na sua função e pública no resultado”¹¹².

Mas não é possível extrair a arbitragem do conceito de acesso à justiça.

E se entendemos que a arbitragem é um meio legítimo de acesso à justiça, considerado o direito de acesso à justiça uma “regra” que, como tal, impõe que seja seriamente admitida, havemos de verificar nesta investigação quais os critérios de arbitrabilidade existentes, e como estes podem servir de fundamento à limitação no âmbito objetivo da arbitragem tributária.

2.1.1. Critérios gerais de arbitrabilidade

Arbitrabilidade é a possibilidade de uma determinada pessoa ou tema sujeitar-se à arbitragem. Esta expressão, já institucionalizada na doutrina jurídica que se tem dedicado a esta matéria, significa a possibilidade de um litígio ser submetido à arbitragem voluntária, ou seja, “a qualidade que se aplica a uma matéria, a uma questão ou a um litígio que pode ser submetido ao poder jurisdicional dos árbitros”, tomando-se em conta não apenas a natureza do objeto em litígio, mas também a qualidade das partes¹¹³.

Conforme leciona Caramelo¹¹⁴, citando Raúl Ventura, em 1986 o termo era qualificado como neologismo, mas hoje deixou de o ser, tão vulgar se tornou a sua utilização. Designa precisamente a “aptidão de um litígio para ser submetido à arbitragem”. Quando se fala em arbitrabilidade, portanto, se está referindo ao pressuposto fundamental para que uma lide qualquer possa ser submetida à arbitragem.

Nesse sentido, Oliveira¹¹⁵ alude à arbitrabilidade subjetiva (“*ratione personae*”), que se preocupa com a capacidade das partes para contratar; e a arbitrabilidade objetiva (“*ratione materiae*”), que diz respeito ao assunto a ser colocado à apreciação dos árbitros.

¹¹² Tribunal da Relação de Lisboa. Acórdão nº 1473/2007-1. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/>>.

¹¹³ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Arbitragem de Litígios com Entes Públicos*. p. 12.

¹¹⁴ CAMELO, António Sampaio – *A Disponibilidade do Direito como Critério de Arbitrabilidade do Litígio*. [Em linha] [Consult. Em 24 de novembro de 2020] Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=30777&idsc=54103&ida=54123

¹¹⁵ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow – *Op. Cit.* p. 24-25.

Quanto ao primeiro pressuposto (subjetivo), tocante à capacidade das partes, verificamos o potencial inerente a toda pessoa para o exercício de atos da vida civil, ou na aptidão de tornar-se sujeito de direitos e deveres. Quanto ao segundo pressuposto (objetivo), uma análise de direito comparado demonstra que os diversos ordenamentos jurídicos se utilizam das mais diversas técnicas para se determinar quais litígios estarão aptos à resolução pela via arbitral.

Mas, em verdade, grande parte dos ordenamentos jurídicos, dentre os quais o do Brasil e o de Portugal, verifica a arbitrabilidade por meio de critérios de caráter geral (conceitual), “não obstante alguns deles combinem o uso desses critérios com listagens de matérias que especificamente se estabelece não serem arbitráveis”¹¹⁶.

A esse respeito, convém trazer à baila a Lei de Arbitragem brasileira (Lei n. 9.307/96), segundo a qual, conforme se depreende de seu artigo 1º, “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”. Vemos, pela dicção do dispositivo mencionado, uma descrição concomitante dos pressupostos subjetivos e objetivos, quais sejam: capacidade jurídica (para os atos da vida civil), quanto ao sujeito, e caráter patrimonial e disponível, quanto ao objeto.

Em Portugal, por sua vez, a LAV igualmente dispõe em seu artigo 1.º:

1 – Desde que por lei especial não esteja submetido exclusivamente aos tribunais do Estado ou a arbitragem necessária, qualquer litígio respeitante a interesses de natureza patrimonial pode ser cometido pelas partes, mediante convenção de arbitragem, à decisão de árbitros.

2 – É também válida uma convenção de arbitragem relativa a litígios que não envolvam interesses de natureza patrimonial, desde que as partes possam celebrar transação sobre o direito controvertido.

Da análise dos critérios de arbitrabilidade presentes no domínio do direito luso-brasileiro, vemos a predominância do critério de patrimonialidade como elemento configurador da arbitrabilidade objetiva, assim caracterizado quando presente o caráter patrimonial do direito, posto que esse, geralmente, é disponível. Sem embargo, a LAV também admite que quando não estejam em causa interesses de natureza patrimonial, a convenção seja considerada válida se as partes puderem transigir acerca do direito

¹¹⁶ SION, Alexandre – *Arbitrabilidade Objetiva e Administração Pública no Sistema Luso-Brasileiro*. Revista Jurídica Portuguesa JusJornal, da Wolters Kluwer [Em linha] [Consult. Em 24 de novembro de 2020] Disponível em: <https://www.sionadvogados.com.br/arbitrabilidade-objetiva-e-administracao-publica-no-sistema-luso-brasileiro/>

controvertido, do que se conclui ser a transigibilidade do direito, pois, critério subsidiário para aferição da arbitrabilidade objetiva no direito português.¹¹⁷

Assim, segundo a LAV, no que se refere à arbitrabilidade objetiva – conforme conceitos explicados acima – a arbitragem é permitida desde que a matéria do litígio atenda aos requisitos da patrimonialidade e, subsidiariamente, transigibilidade. É o que se depreende da leitura do artigo 1.º da norma, já colacionado anteriormente. Vemos aqui o critério objetivo do instituto.

No que toca à arbitrabilidade subjetiva, a LAV permite que as pessoas de direito público celebrem convenções arbitrais, desde que sejam autorizados por lei¹¹⁸ ou se o litígio tiver como objeto o direito privado. É o que se depreende da leitura do artigo 1.º, número 5, da norma¹¹⁹.

Nada obstante, os critérios de arbitrabilidade de caráter geral, que encontramos no direito comparado, são fundamentalmente três: a) “o da ligação do litígio com a ordem pública”; b) “o da natureza patrimonial” de pretensão; e c) o da disponibilidade do direito¹²⁰.

Quanto ao critério da ligação com a ordem pública, verificamos no direito comparado que, historicamente, “em presença de uma norma pública, qualquer possibilidade de arbitragem era excluída”¹²¹. O entendimento dominante era no sentido de que nenhuma contestação respeitante à interpretação e aplicação de normas de ordem pública poderia ser apreciada e decidida por árbitros.

A concepção do domínio da arbitragem, nesse aspecto, era extremamente restritiva, de modo que “a simples invocação de uma norma de ordem pública por uma das partes, fosse ou não bem fundada essa invocação, bastava para excluir a sujeição do litígio à jurisdição privada”¹²².

¹¹⁷ MENDES, Armindo Ribeiro – *A Nova Lei De Arbitragem Voluntária Evolução Ou Continuidade?* [Em linha] [Consult. 26 de dez. de 2020] Disponível em: http://www.trp.pt/ficheiros/estudos/novalav_armindoribeiriomendes.pdf

¹¹⁸ Importante notar que, mesmo nos termos do artigo 1.º, n. 4, da antiga Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n. 31/86, de 29 de Agosto, revogado pela Lei n. 63/2011, de 14 de dezembro), “o Estado e outras pessoas coletivas de direito público estavam autorizados a celebrar convenções de arbitragem, se para tanto forem autorizados por lei especial ou se elas tiverem por objeto litígios respeitantes a relações de direito privado”.

¹¹⁹ 5 - O Estado e outras pessoas coletivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, na medida em que para tanto estejam autorizados por lei ou se tais convenções tiverem por objeto litígios de direito privado.

¹²⁰ CAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

¹²¹ *Idem.*

¹²² *Ibidem.*

Segundo Caramelo, a evolução desta ideia restritiva a um patamar onde “a necessidade de aplicar uma norma de ordem pública não determina automaticamente a inarbitrabilidade do litígio, foi consagrado, quanto à arbitragem interna, pelo acórdão *Tissot*, de 1950, da *Cour de cassation*, que marcou o início da jurisprudência dos tribunais franceses nesse sentido. Seguidamente, os tribunais franceses acolheram o mesmo entendimento quanto à arbitragem internacional. Orientação semelhante foi adotada pelos tribunais belgas”¹²³.

Deste modo, passou-se a admitir que, à exceção das “matérias relativamente às quais a ordem pública impede que sejam apreciadas por um juiz privado” (por exemplo, as questões relativas ao estado civil das pessoas), o caráter “de ordem pública das normas aplicáveis não pode ser causa de inarbitrabilidade do litígio”¹²⁴.

O cerne da questão pairou sobre o reconhecimento efetivo (sério) do árbitro como ator jurisdicional, dirimindo um litígio conforme as regras do Direito (incluindo as normas imperativas que deste fazem parte), sempre que elas tenham de ser aplicadas. Nessa esteira, a ordem pública deve, em verdade, ser vista apenas como um limite ao poder decisório dos árbitros e não como um óbice à arbitrabilidade do litígio.

Quanto ao critério da natureza patrimonial de pretensão, temos o critério de arbitrabilidade “mais simples e seguro e, por esta razão, o mais adequado para se determinar quais os litígios que podem ser submetidos a árbitros”¹²⁵.

E, como vimos, dentre os critérios de arbitrabilidade presentes no domínio do direito luso-brasileiro é o dominante. Mas é também este o critério que foi consagrado na Lei Alemã sobre Arbitragem de 1991 (incorporada no Código de Processo Civil, passando a constituir o livro X deste). De acordo com o n.º 1 da secção 1030 deste Código, “qualquer pretensão que envolva um interesse económico (*vermögensrechtlicher Anspruch*) pode ser objeto de uma convenção de arbitragem. Uma convenção de arbitragem relativa a pretensões que não envolvam um interesse económico será juridicamente eficaz na medida em que as partes possam sobre elas concluir transacção”¹²⁶.

Aliás, se considerarmos o conceito pacificamente aceito pela doutrina, segundo o qual o imposto é “uma prestação patrimonial definitiva, unilateral, estabelecida pela lei, em favor de entidades que exerçam funções públicas, para satisfação de fins públicos”,

¹²³ Cfr. Olivier Caprasse e Jean Baptiste Racine, *Apud* CAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

¹²⁴ *Idem.*

¹²⁵ CAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

¹²⁶ *Idem.*

verificamos que o critério de patrimonialidade é de sua essência. O imposto sempre deverá ser susceptível de ser patrimonialmente mensurável¹²⁷.

Em verdade, “o critério de patrimonialidade da pretensão é, por um lado, o que permite uma mais fácil identificação de matérias susceptíveis de submissão à arbitragem e, por outro lado, o que possibilita o alargamento máximo, até ao limite de que parece razoável à luz dos valores fundamentais que enformam a ordem jurídica”.¹²⁸

No que toca ao critério da disponibilidade do direito, por fim, temos o que talvez faça surgir maiores dúvidas quanto à arbitrabilidade de determinadas matérias, não obstante seja justamente este o critério (patrimonial disponível) acolhido no artigo 1.º, n.º 1, da LAV.

Primeiramente, quanto a este critério, havemos de descobrir o que vem a ser a disponibilidade de um direito, ou, em outras palavras, o que seria um direito disponível.

Em linhas gerais, um direito será disponível quando possuir expressão económica e as partes dele puderem livremente dispor, sem que haja norma de carácter cogente, visando resguardar os interesses da coletividade. Seria, portanto, aquele direito sobre o qual as partes pudessem transigir, inclusive a ele renunciando parcial ou integralmente.

Em contrário, o direito deve ser tido como indisponível quando as partes dele não puderem se desfazer por sua vontade própria, em virtude de uma ingerência estatal prevista em lei. Em se tratando de um bem, é este considerado indisponível porque não é alienável, ou porque a lei determina que seja esse o regime, de forma temporária ou definitiva.

Para a doutrina portuguesa, um direito é considerado como disponível quando pode ser constituído ou extinto por ato de vontade do seu titular, implicando, portanto, que esteja sob seu total controle, de modo que este possa tudo fazer a seu respeito, nomeadamente, aliená-lo ou a ele renunciar¹²⁹.

A esse respeito, confira-se o professor João de Castro Mendes¹³⁰, segundo o qual havemos de distinguir a “indisponibilidade absoluta” e a “indisponibilidade relativa”, esta correspondente aos casos em que uma pessoa somente pode dispor do direito por certa forma ou por certas circunstâncias, ou ainda em favor de determinadas pessoas.

¹²⁷ VENTURA, André – *Lições de Direito Fiscal. Direito Público Português*. p. 19.

¹²⁸ CAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

¹²⁹ CAMELO, António Sampaio – *Critérios de arbitrabilidade dos litígios: revisitando o tema. Revista de Arbitragem e Mediação* n.º 27.

¹³⁰ *In* Direito Processual Civil – Lições – I volume – 1986-1987. p. 210. *Apud* CAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

Segundo o citado doutrinador, “nem sempre é fácil determinar se certa relação jurídica é disponível ou não é”. Esta dificuldade decorre do facto que,

em regra, a vontade das partes é determinante no sentido da constituição e da extinção das relações jurídicas. A aquisição e perda dos direitos depende, em regra, da vontade dos adquirentes e perdentes, por si ou conjugadas com outras vontades. Há, porém, relações jurídicas cuja constituição ou extinção (direitos e deveres cuja aquisição ou perda, absoluta ou relativa) está subtraída à vontade das partes. Estas são as relações jurídicas indisponíveis. Simplesmente, vulgar é que, quando a certa relação ou direito, certas vicissitudes estejam vedadas à vontade das partes, outras não. Então estamos perante relações jurídicas relativamente indisponíveis¹³¹.

Caramelo¹³² realiza uma distinção entre o que chamou de “disponibilidade forte do direito (que consiste na possibilidade de se renunciar ao direito, não só quando este já se constituiu na esfera jurídica do seu titular, mas também antes de tal ocorrer, ou seja, a sua renunciabilidade antecipada) e a disponibilidade fraca do direito (que se basta com possibilidade de este só vir a ser renunciável após a sua radicação na esfera jurídica do seu titular)”.

Dito isto, pelo critério da disponibilidade do direito, a determinar sua arbitrabilidade, temos que a celebração de uma convenção de arbitragem estaria a significar um ato de disposição deste direito, como se a escolha pela via arbitral fosse a renúncia ao próprio direito.

Ocorre que esta ideia representa, em verdade, uma confusão conceitual a respeito da arbitragem, em relação a outros métodos de resolução alternativa de litígio de natureza autocompositiva, como a mediação.

Não sem razão, destaca Caramelo não ser possível realizar:

qualquer analogia entre o contrato de transacção, em que as partes põem termo a um litígio mediante abandonos ou concessões recíprocas, [...] a convenção de arbitragem, mediante a qual as partes confiam a um decisor independente e imparcial, por elas directa ou indirectamente escolhido, a resolução de um litígio existente entre elas, de acordo com o direito ou com a equidade [...] nenhuma analogia se pode estabelecer entre a renúncia a um direito (ou a desistência dele em juízo) e a submissão a decisão por árbitros das controvérsias, actuais ou futuras, àqueles respeitantes¹³³.

¹³¹ *Idem*.

¹³² CARAMELO, António Sampaio – *Op. Cit.*

¹³³ *Idem*

Como se vê, em cada um desses critérios exsurge algum argumento que poderia, em tese, suplantar a ampliação do âmbito objetivo da arbitragem tributária (objeto desta investigação). Todavia, a análise acurada de cada um deles abstrai, em justa medida, os aparentes óbices.

Se analisarmos o direito comparado, contudo, percebemos que não há, em verdade, critérios verdadeiramente limitadores à arbitrabilidade. Em nosso sentir, apenas os litígios relacionados a direitos eivados da mencionada indisponibilidade absoluta, como o direito à vida, à liberdade, à saúde e à dignidade, por exemplo, poderiam encontrar óbice à via arbitral. Quanto aos demais litígios, não conseguimos verificar real impedimento, notadamente se considerarmos que o árbitro exerce verdadeira função jurisdicional, e deve dirimir o litígio de acordo com o direito aplicável (sem recurso à equidade), impondo-lhe o dever de aplicar as regras imperativas, especialmente as que sejam expressão da ordem pública.

De se dizer, conforme menciona Caramelo¹³⁴ em seus ensaios sobre a matéria, que “quaisquer que sejam os métodos utilizados para determinar os litígios que podem ser submetidos à arbitragem e aqueles em que tal é vedado, o que na generalidade dos Estados se verifica é que essa linha divisória tem vindo a deslocar-se, com grande nitidez, no sentido do alargamento das categorias de controvérsias que podem ser resolvidas por árbitros”.

Certamente por isto, justo concluir que o recurso a critérios conceituais de arbitrabilidade não foi determinante para que o legislador português elencasse como suscetíveis de submissão à arbitragem os litígios de direito administrativo e tributários.

2.1.2. Evolução ao Direito Público

Como dito acima: o caminho para que a arbitragem passasse a versar também sobre litígios de direito público restou pavimentado pela autorização constitucional advinda do atual artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa.

Prosseguindo a explanação, merece destaque a figura dos árbitros, dentre os fundamentos da arbitragem.

¹³⁴ *Ibidem*

Ao optarem pela arbitragem, as partes estão investindo sua confiança nos tribunais arbitrais, compostos por árbitros que, de acordo com Carmona¹³⁵, podem ser “pessoa física indicada pelas partes – ou por delegação delas – para solucionar uma controvérsia [...] declarando a norma que incidiu sobre um dado fato típico”.

Em regra, “a designação dos árbitros que constituirão o tribunal arbitral cabe às partes, o que é feito na convenção de arbitragem ou em escrito posterior assinado por elas”. Contudo, “as partes podem fixar o modo pelo qual os árbitros serão escolhidos, inclusive, incumbindo a designação a um terceiro”, cabendo ao tribunal estadual essa escolha, acaso ausente consenso¹³⁶.

De tudo, se depreende a clara missão do instituto da arbitragem: ser uma forma alternativa de solução de conflitos capaz de conferir um eficiente acesso à justiça, com celeridade e técnica.

Mas como conciliar toda a ideia de arbitragem – que nasceu para tratar de direitos disponíveis – com a as questões que envolvem matérias de direito público, sabido que estes são, de regra, indisponíveis?

O caminho pavimentado pelo artigo 209.º da Constituição Portuguesa foi seguido de autorização legal, claramente exposta no próprio artigo 1.º, n. 5 da LAV. Como vimos, a LAV permite que as pessoas de direito público celebrem convenções arbitrais, desde que sejam autorizados por lei ou se o litígio tiver como objeto o direito privado. Mas foi a LAV de 1986 (instituída pela Lei n. 31/86, de 29 de agosto) que abriu caminho, meses após sua promulgação, ao Decreto-Lei n. 425/86, de 27 de dezembro, que veio a admitir que os tribunais arbitrais pudessem funcionar institucionalizados numa determinada entidade, implicando que sua constituição não teria que ser necessariamente *ad hoc*. Com esta norma, restaram definidos os termos que deveriam ser seguidos pelas entidades que pretendessem realizar de forma institucional as arbitragens voluntárias.

Eis, pois que, no ano de 2002, por meio da Lei n. 15/2002, de 22 de fevereiro, que aprovou o novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) (antiga Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, de 1985), surge o necessário complemento à LAV, definindo-se o escopo de possíveis arbitragens no direito administrativo português.

¹³⁵ CARMONA, Carlos Alberto – *Op. Cit.* p. 228.

¹³⁶ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar – *Op. Cit.* p. 39.

O Título VIII da referida norma trata, em minúcias, dos tribunais arbitrais e centros de arbitragem. Seu artigo 180.º expõe as questões de direito administrativo que podem submeter-se a tribunal arbitral.

Segundo o dispositivo, restou permitida a constituição de tribunais arbitrais para o julgamento de (i) “questões respeitantes a contratos, incluindo a anulação ou declaração de nulidade de atos administrativos relativos à respetiva execução”; (ii) questões respeitantes a “responsabilidade civil extracontratual, incluindo a efetivação do direito de regresso”, ou indenizações devidas nos termos da lei, no âmbito das relações jurídicas administrativas; (iii) questões respeitantes à validade de atos administrativos, salvo determinação legal em contrário; e (iv) questões respeitantes a “relações jurídicas de emprego público, quando não estejam em causa direitos indisponíveis e quando não resultem de acidente de trabalho ou de doença profissional”¹³⁷.

Destaque-se que a norma, em seu artigo 185.º, cuidou até mesmo de limitar o âmbito objetivo da arbitragem administrativa, deixando claro que não poderia ser objeto de compromisso arbitral a responsabilidade civil por prejuízos decorrentes do exercício da função política e legislativa ou da função jurisdicional, e fixando aos árbitros o dever de estritamente observar o direito constituído, abstendo-se de pronunciar-se sobre a conveniência ou oportunidade da atuação administrativa, ou julgar segundo a equidade.

Em resumo, o CPTA possibilitou a arbitragem em controvérsias administrativas em relação às questões: (a) que digam respeito a contratos que pertençam ao escopo da jurisdição administrativa, podendo os árbitros avaliarem a validade, a interpretação ou a execução de contratos; (b) que tratem da responsabilidade civil extracontratual que envolva a Administração Pública, salvo por danos oriundos da função política, legislativa ou jurisdicional; (c) que tenham a ver com a validade dos atos administrativos; e (d) a relações jurídicas de emprego público¹³⁸.

Atualmente, a arbitragem institucionalizada em Portugal funciona em diversos centros nacionais, dentre os quais podemos mencionar: (a) o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) – onde funcionam arbitragens administrativas e também as tributárias; (b) o Centro de Arbitragem para a Propriedade Industrial, Nomes de Domínio,

¹³⁷ GIANNETTI, Leonardo Varella – Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos. p. 148.

¹³⁸ CARVALHAL, Ana Paula Z. – *Op. Cit.*

Firmas e Denominações (ARBITRARE); (c) o Centro de Informação, Mediação, Provedoria e Arbitragem de Seguros (CIMPAS); e (d) o Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo de Lisboa¹³⁹.

Conforme consta do Decreto-Lei n. 425/86, de 27 de dezembro, a criação de todos os centros de arbitragem institucionalizada depende de requerimento ao Ministro da Justiça, a quem cabe emitir o respetivo despacho de autorização.

Nessa esteira, a criação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que importa a este trabalho, foi autorizada pelo Despacho n. 5.097/2009, de 12 de fevereiro, ou seja, há pouco mais de uma década.

Quando de sua criação, o CAAD tinha como finalidade realizar a solução de litígios que vinham de problemas com contratos e com relações jurídicas de emprego público.

Em 2010, seus estatutos foram alterados, passando a abarcar também as arbitragens que tivessem como temática a área tributária, que é o tema central de nosso estudo.

2.2. Referências de arbitragem em direito público pelo mundo

Importa, aqui, realizarmos um breve relato sobre o instituto da arbitragem, no que se refere às matérias de direito público, na legislação de alguns países. Com isso, objetivamos reforçar a avaliação positiva da adoção do instituto como meio de exercício do direito de acesso à justiça, apesar das visíveis limitações existentes em todos os modelos.

2.2.1. A Espanha e a ausência de concreção legislativa

Amparada em autorização da Constituição espanhola, a Lei n. 60, de 23 de dezembro de 2003, inspirada na Lei Modelo de 1958 das Nações Unidas, traça o regime geral de arbitragem naquele país¹⁴⁰.

¹³⁹ Os centros de arbitragem autorizados pelo Ministério da Justiça encontram-se listados em <http://dgpj.mj.pt/>.

¹⁴⁰ Cf. MANTILLA-SERRANO, Fernando – *A nova lei de arbitragem na Espanha*. Revista Brasileira de Arbitragem – RBA, n. 2, p. 109-122, abr./jun. 2004, p. 111.

O artigo 2º, da Lei 60/2003, diz que são suscetíveis de arbitragem as controvérsias sobre cujas matérias as partes tenham livre disposição, conforme o Direito. Disso decorre que praticamente todos os conflitos podem ser submetidos à arbitragem, sem prejuízo de que o Estado estabeleça, por lei, quais conflitos são excluídos deste procedimento.

Isso significa que, na Espanha, a arbitragem tratará de controvérsias que se enquadram na esfera de livre disposição das partes, cujo conhecimento não é reservado à jurisdição exclusiva de juízes e tribunais.

Entretanto, a lei disciplinadora do regime jurídico das Administrações Públicas e do procedimento administrativo comum (Lei n. 30, de 26 de novembro de 1992, alterada pela Lei n. 4, de 13 de janeiro de 1999) não incorporou a atividade da arbitragem no campo do Direito Administrativo, ao menos em definitivo.

Tal limitação se deve ao facto de que a lei não trouxe uma concreção mínima acerca das matérias que seriam arbitráveis.

Nesse sentido, García Pérez ¹⁴¹ explica que perante as dificuldades de determinação das matérias disponíveis e a falta de unanimidade doutrinária sobre elas, seria recomendável uma concreção legal mínima daquelas matérias que não oferecem dúvidas e em que, portanto, a arbitragem poderia ser praticada. Para a autora, essa concreção não impediria que outras normas especiais ampliassem o alcance legal da arbitragem.

Assim, na Espanha não se observa progresso em sede de arbitragem das questões de direito público.

2.2.2. Os Estados Unidos e o ADRA

O uso da arbitragem pelo governo federal americano não era autorizado por lei até 1996, ano em que entrou em vigor o *Administrative Dispute Resolution Act (ADRA)*¹⁴².

O ADRA determina que o uso da arbitragem dependa da edição de orientações pelo órgão público ou agência. Disso decorre que, nos EUA, a arbitragem pode ser aprovada

¹⁴¹ GARCÍA PÉREZ, Marta – *Presente y futuro del arbitraje de derecho administrativo en España*. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF. Belo Horizonte, v. 2, n. 4, p. 13-44, jul./ dez. 2013.

¹⁴² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Interagency Alternative Dispute Resolution Working Group. *The Administrative Dispute Resolution Act of 1996*. Disponível em: <https://www.adr.gov/pdf/adra.pdf>. Acesso em 01 ago. 2019.

por todos os servidores públicos que tenham para si atribuições de finalizar um acordo acerca da questão em litígio ou quando exista autorização específica da instância diretora de sua entidade.

Por determinação do §575 do ADRA¹⁴³, as entidades administrativas devem considerar não se valer de meios alternativos de resolução de conflitos – entre eles, a arbitragem – quando:

(1) for conveniente que se estabeleça um precedente judicial a respeito do tema controvertido; (2) o objeto da controvérsia consistir em relevante política de governo; (3) houver possibilidade de se criar disparidades em relação a outros casos individuais de idêntica natureza; (4) a matéria afetar significativamente pessoas ou organizações que não sejam partes da disputa; (5) for necessário produzir e conservar ampla documentação a respeito do conflito; (6) for recomendável que a decisão seja adotada pela própria entidade administrativa – a fim de preservar a sua autoridade, nos termos, neste caso, o § 572 do ADRA¹⁴⁴.

Vemos, assim, tratar-se de um modelo com significativas limitações, mas não excludente da arbitragem enquanto meio alternativo viável.

Não obstante, importa salientar que alguns órgãos federais americanos possuem autorização legal específica para o emprego da arbitragem, tais como o *Internal Revenue*

¹⁴³ “ADRA, §575: *Authorization of arbitration (a) (1) Arbitration may be used as an alternative means of dispute resolution whenever all parties consent. Consent may be obtained either before or after an issue in controversy has arisen. A party may agree to-- (A) submit only certain issues in controversy to arbitration; or (B) arbitration on the condition that the award must be within a range of possible outcomes. (2) The arbitration agreement that sets forth the subject matter submitted to the arbitrator shall be in writing. Each such arbitration agreement shall specify a maximum award that may be issued by the arbitrator and may specify other conditions limiting the range of possible outcomes. (3) An agency may not require any person to consent to arbitration as a condition of entering into a contract or obtaining a benefit. (b) An officer or employee of an agency shall not offer to use arbitration for the resolution of issues in controversy unless such officer or employee-- (1) would otherwise have authority to enter into a settlement concerning the matter; or (2) is otherwise specifically authorized by the agency to consent to the use of arbitration*”.

¹⁴⁴ “ADRA, §572: *“General authority (a) An agency may use a dispute resolution proceeding for the resolution of an issue in controversy that relates to an administrative program, if the parties agree to such proceeding. (b) An agency shall consider not using a dispute resolution proceeding if-- (1) a definitive or authoritative resolution of the matter is required for precedential value, and such a proceeding is not likely to be accepted generally as an authoritative precedent; (2) the matter involves or may bear upon significant questions of Government policy that require additional procedures before a final resolution may be made, and such a proceeding would not likely serve to develop a recommended policy for the agency; (3) maintaining established policies is of special importance, so that variations among individual decisions are not increased and such a proceeding would not likely reach consistent results among individual decisions; (4) the matter significantly affects persons or organizations who are not parties to the proceeding; (5) a full public record of the proceeding is important, and a dispute resolution proceeding cannot provide such a record; and (6) the agency must maintain continuing jurisdiction over the matter with authority to alter the disposition of the matter in the light of changed circumstances, and a dispute resolution proceeding would interfere with the agency's fulfilling that requirement. (c) Alternative means of dispute resolution authorized under this subchapter are voluntary procedures which supplement rather than limit other available agency dispute resolution techniques”*.

Service, para controvérsias tributárias, e o da *Environment Protection Agency*, para a determinação de reparações ambientais inferiores a quinhentos mil dólares.

2.2.3. França: da expressa proibição legislativa à autorização gradativa

A França é um país restritivo à utilização da Arbitragem que esteja relacionada com matérias administrativas públicas.

O Código Civil francês dispõe em seu artigo 2.059: “Todas as pessoas podem fazer acordos de arbitragem relativos aos direitos de que tenham livre disposição”¹⁴⁵. Entretanto, o artigo seguinte (2.060) veda os acordos de arbitragem sobre questões de estado e capacidade de pessoas, sobre divórcio e a separação judicial ou sobre litígios envolvendo organizações públicas e instituições públicas e sobre todos os assuntos que dizem respeito à ordem pública¹⁴⁶.

Oliveira¹⁴⁷ menciona a existência de uma onda que haveria “simpatizado”, nos dizeres do autor, em relação às arbitragens envolvendo a Administração, razão pela qual o uso da arbitragem passou a ser especialmente organizado por vários tratados internacionais relativos a obras transfronteiriças.

Nesta mencionada onda, houve uma alteração legislativa no “Code Civil” em 1975, o qual recebeu a seguinte redação ao mencionado artigo 2.060: “No entanto, as categorias de estabelecimentos públicos de natureza industrial e comercial podem ser autorizadas por decreto a celebrar compromissos”¹⁴⁸.

Comummente o sistema continua a admitir a proibição para órgãos públicos no que toca ao processo arbitral. A interdição à via arbitral é interpretada de modo ampliativo pelo judiciário francês, sobretudo pela justiça administrativa.

¹⁴⁵ No original: “Article 2059. Toutes personnes peuvent compromettre sur les droits dont elles ont la libre disposition”.

¹⁴⁶ No original: “Article 2060. On ne peut compromettre sur les questions d'état et de capacité des personnes, sur celles relatives au divorce et à la séparation de corps ou sur les contestations intéressant les collectivités publiques et les établissements publics et plus généralement dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public”.

¹⁴⁷ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow – Op. Cit. p. 37.

¹⁴⁸ Toutefois, des catégories d'établissements publics à caractère industriel et commercial peuvent être autorisées par décret à compromettre.

Todavia, segundo menciona Marolla ¹⁴⁹, esse entendimento vem sendo flexibilizado. A autora relata que, em tempos mais recentes, conforme previsto na lei, a França vem admitindo que contratos de natureza público-privada prevejam a possibilidade de suas questões serem solucionadas pela via arbitral. A autora também informa que tramita na Assembleia Nacional francesa um projeto de lei que tem como finalidade aumentar as possibilidades de arbitragem que tenham como parte o Estado para as questões contratuais, exceto aquelas que digam respeito à prestação de serviços públicos.

Vemos, portanto, uma sinalização positiva do Estado Francês à necessidade de abertura à modalidade de arbitragem no âmbito do direito público, como meio alternativo de acessar à justiça.

2.2.4. A Itália e a evolução da legislação autorizadora

O direito italiano já esteve bastante distante da arbitragem em questões de direito público. Contudo, atualmente está em vigor o Decreto Legislativo n. 50, de 18 de abril de 2016 – Código dos Contratos Públicos (*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture*), o qual permitiu o uso da arbitragem em contratos administrativos, a partir das alterações advindas do Decreto Legislativo de 20 de março de 2010.

O artigo 209 do Código italiano dispõe que nos litígios sobre direitos subjetivos, resultantes da execução de contratos públicos relativos a obras, serviços, fornecimentos, concursos de projetos e ideias, incluindo os resultantes da impossibilidade de se chegar a acordo amigável, podem ser submetidos à arbitragem.

O dispositivo também abre caminho para que os litígios relacionados com concessões e contratos públicos de obras, serviços e fornecimentos em que seja parte uma empresa com participação pública ou uma empresa controlada ou coligada a uma sociedade de participação pública ou que tenha por objeto obras ou fornecimentos financiados por recursos públicos, sejam objeto de resolução por arbitragem.

Ou seja, houve na Itália uma sensível evolução da legislação autorizadora da arbitragem em direito público, de modo que, em se tratando de resolução de controvérsias

¹⁴⁹ MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto – *A Arbitragem e os contratos da Administração Pública*.

relativas a direitos subjetivos em contratos públicos de serviços e fornecimentos, a arbitragem é o efetivo instrumento de acesso à justiça.

2.2.5. O Brasil e seu ousado PL n. 4.257/19

Em se tratando de Brasil, ainda há pouco que se falar a respeito da arbitragem em direito público, uma vez que não há lei aprovada no sentido de ser possível a utilização deste instituto, ou seja, não há o amparo legal para que ela seja colocada em prática.

Não obstante, o instituto funciona muito bem quanto às questões de direito privado. A Constituição Federal brasileira de 1988 também prestigia a arbitragem, nos termos do art.º 114, §1º. Não somente a Constituição Federal, mas inclui-se igualmente o Código de Processo Civil (CPC) também como código que regula a arbitragem em terras brasileiras.

Seu regulamento central, no que tange ao direito privado – arbitragem voluntária, repousa no âmbito da legislação de Arbitragem (Lei n.º 9.307/1996)¹⁵⁰, a qual explica, com extremada clareza, todos os fundamentos que a direcionam.

Há notícias de dois projetos de lei no âmbito da solução eficaz ou administrativa de conflitos tributários, em trâmite no Congresso Nacional brasileiro. Um deles é o Projeto de Lei n.º 2.412/2007, e o outro, o Projeto de Lei n.º 5.082, de 2009¹⁵¹. Referidos projetos, no entanto, não tratam propriamente da arbitragem em direito público, tampouco, por óbvio, em matéria tributária.

¹⁵⁰ “Art. 2.º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes. § 1.º Poderão as partes escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública. § 2.º Poderão, também, as partes convencionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio. Art. 3.º As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral. Art. 4.º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato. [...] Art. 9.º O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial. § 1.º O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda. § 2.º O compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público”.

¹⁵¹ “O projeto inicial (2412/2007) teve por ideia a transferência de atos relacionados à tributação para a esfera administrativa, onde estariam mais adequadamente localizados. Já o Projeto de Lei n.º 2.412, de 2007, tem por objetivo uma maior celeridade e serve como passo para que haja a racionalização da prestação jurisdicional do Estado, garantindo ao contribuinte o acesso às vias judiciais, por meio de embargos à execução fiscal e à adjudicação ou à arrematação”.

Eis que, em 6 de agosto de 2019, em meio aos intensos debates sobre as propostas de reforma tributária em nível constitucional – que devem (espera-se) ser apreciadas em breve pelo Congresso, surge o ousado Projeto de Lei n. 4.257.

O projeto prevê, em linhas gerais, mudanças na Lei n. 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais) para dar hipótese à utilização da arbitragem tributária nas situações em que haja débitos inscritos em dívida ativa e que sejam também objeto de execução fiscal, assim como nos casos da ação consignatória e da ação anulatória de débito fiscal.

A iniciativa vem em um bom momento já que a arbitragem vem ganhando cada vez mais atenção dos tributaristas nacionais, sendo possível dizer que a doutrina tende a aceitar a hipótese de utilização do instituto para solucionar conflitos envolvendo tributos.

O Projeto traz uma permissão para que os executados, oferecendo depósito, fiança bancária ou seguro garantia, possam optar pela via da arbitragem para julgamento dos embargos à execução.

O processo decorreria inserido nas câmaras arbitrais que já existem, mas que tenham prática suficiente, capacidade e fiabilidade na gestão de processos em arbitragem.

A proposta indica, ainda, que as despesas do processo arbitral serão adiantadas pelo contribuinte devedor e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios, os quais, por sua vez, serão limitados à metade do que seria definido em processo judicial, com base nas regras do artigo 85, do Código de Processo Civil brasileiro.

O Projeto prevê o controle da arbitragem tributária pelo Poder Judiciário, assegurando às partes o direito de pleitear a declaração de nulidade da sentença arbitral ao órgão judicial competente, caso contrarie súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em sede de repetitivo ou repercussão geral.

Um ponto ousado do Projeto, e que vem em encontro ao tema central deste trabalho, é que não há qualquer restrição ou delimitação das matérias consideradas arbitráveis, nem limites de valores, ou de qualquer outra natureza. A única condição é que o debate sobre dívida tributária já tenha chegado ao judiciário – ou seja, se dará pelo método da convenção arbitral, e será utilizada como via alternativa após o processo ter sido ajuizado.

Os críticos do tema, no Brasil, comentam que a instituição da arbitragem tributária pelo Projeto em trâmite, isenta de uma mudança pequena no Código Tributário, por meio de

lei complementar, poderá ser refutada, ademais de originar falta de confiança no seu uso pelo Poder Público e por seus contribuintes. Concordamos com esta crítica, pois vemos ser necessária estar expressa no Código Tributário Nacional a previsão sobre a sentença arbitral como causa capaz de extinguir a relação jurídica tributária.

O Projeto traz, por fim, a possibilidade de manifestação de vontade do contribuinte pela via do juízo arbitral, assegurando de que se trata do exercício de um direito potestativo do cidadão – o que, entendemos, não deva ser unilateral, o que pode fazer surgir a necessidade de edição de um decreto prevendo a arbitragem nos casos previstos em lei.

A iniciativa é louvável, apesar de algumas visíveis falhas, a nosso modesto sentir. O Projeto não trata, por exemplo, da qualificação dos árbitros e da composição do tribunal arbitral, limitando-se a prever a impossibilidade de o mesmo árbitro decidir mais de um processo por ano do mesmo contribuinte particular ou grupo económico. Nessa esteira, ficam em aberto algumas questões, como a viabilidade de o Estado eleger árbitros do quadro de seus servidores, o que – pela regra geral do art. 14 da Lei de Arbitragem, incorporada pelo art. 16-A do Projeto – estaria vedado.

Cabe uma crítica, também, à redação proposta para o art. 16-A, o qual prevê a opção pela arbitragem somente quando a execução for garantia com depósito, fiança bancária ou seguro garantia, deixando de fora situação muito comum no processo tributário brasileiro, que é o oferecimento de bens. Também não é viabilizada, pela proposta, a iniciativa do contribuinte em propor, antes da execução fiscal, o debate da questão tributária na arbitragem, como é possível fazer por meio de ações ordinárias.

Mas o Projeto de Lei é, sem dúvidas, muito bem-vindo!

Atualmente, ele se encontra na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (Secretaria de Apoio à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania)¹⁵² do Senado da República, devendo ir a plenário tão logo seja aprovado na comissão.

¹⁵² BRASIL. *Movimentação disponível ao público no sítio do Senado da República.* <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>

3. O ÂMBITO OBJETIVO DO MODELO PORTUGUÊS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Como vimos até aqui, o Estado não é suficientemente eficiente na administração da justiça, falhando na sua missão de entregar jurisdição e garantir direitos aos cidadãos. Disso decorre ser possível afirmar que ele (Estado) não consegue garantir, apenas com as estruturas tradicionais de justiça, que o indivíduo exerça plenamente seu direito constitucional ao acesso à justiça.

Villa-Lobos¹⁵³ inclusive menciona, em artigo divulgado no Brasil, que “as pendências e a morosidade da jurisdição administrativa e tributária são assumidas como um problema político pelo menos desde o discurso da tomada de posse do Presidente do Supremo Tribunal Administrativo (STA) em 2003”¹⁵⁴.

Ante este cenário, lançar mão de meios alternativos de resolução de litígios parece-nos ser (como de facto tem se mostrado) uma medida inevitável e, por que não dizer, uma realidade cada vez mais presente – como vimos no capítulo imediatamente anterior.

Nessa senda, conforme estudado alhures, uma vez que o artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa – via revisão de 1982 – previu a possibilidade de criação de tribunais arbitrais, sem qualquer limitação relativamente às matérias que podem ser objeto de julgamento, isto é, sem limitar as matérias dotadas de arbitrabilidade, a criação de tribunais arbitrais competentes para tratar de conflitos de direito público, inclusive tributários, possui expresso suporte constitucional, a nosso sentir.

A par dessa expressa abertura constitucional, a Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, responsável por aprovar o orçamento do Estado para o ano de 2010, como vimos, fez surgir a autorização ao Governo português para legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, conforme preceitua a redação de seu artigo 124.º: “Fica o Governo autorizado a legislar no sentido de

¹⁵³ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Arbitragem em Direito Público*. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos.

¹⁵⁴ Nas palavras do Conselheiro Manuel Fernando dos Santos Serra, “na base dos elevados níveis de pendência processual encontramos, ainda hoje, fenómenos como o da irracional distribuição de magistrados e de funcionários judiciais; a ausência de informação centralizada em determinados serviços; os trâmites excessivamente burocratizados a que obedece a circulação de informação dentro do próprio sistema judicial; os atos de mero expediente que cumpre ao magistrado realizar; a crescente judicialização de conflitos suscetíveis de regulação extrajudicial; a progressiva internacionalização do direito; a cultura jurídica de excessiva fundamentação das decisões; e, particularmente, o iniludível excesso de garantismo da nossa lei do processo”.

instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”.

Esta legislação se concretizou, efetivamente, com a aprovação do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – o RJAT.

A legislação Portuguesa de Arbitragem Tributária surge, assim, com a missão de dar mais força para a proteção dos direitos dos sujeitos passivos protegidos na forma da lei, de modo a dar mais rapidez e diminuir a demanda no âmbito dos processos tributários¹⁵⁵. E, ao que se tem revelado em quase uma década de sua existência é que, no seu âmbito de atuação, a arbitragem tributária tem sido um verdadeiro contributo ao efetivo acesso à justiça fiscal.

3.1. Arbitrabilidade tributária como contributo ao efetivo acesso à justiça fiscal

Como vimos, há um movimento positivo em diversos países – inclusive no Brasil – em direção à arbitrabilidade em direito público – apesar das limitações encontradas, o que configura passo decisivo à arbitragem tributária.

Conforme mencionado por Villa-Lobos¹⁵⁶, “a grande inovação em matéria processual tributária nas últimas décadas”, em Portugal, “terá sido mesmo a introdução da arbitragem em matéria tributária”, justamente por ter visado “contribuir para o descongestionamento dos Tribunais Tributários, o combate à morosidade processual e os bloqueios de funcionamento da justiça fiscal, e, em geral, para a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, o que pressupõe uma decisão em prazo razoável (artigos 20º, nº 1, e 268º, nº 4, da Constituição Portuguesa)”.

De se dizer que, desde o início das discussões doutrinárias acerca da admissibilidade da arbitragem tributária, o interesse nesta via de acesso à justiça aparece associada ao combate à morosidade dos tribunais ordinários.¹⁵⁷

Assim, e considerando que não podemos perder de vista que a relação de tributação é uma relação jurídica e não simplesmente de poder, de modo que se tem como

¹⁵⁵ CASTILHO, Ian Fernandes de – *Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019.

¹⁵⁶ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Op. Cit.*

¹⁵⁷ MARQUES, Alexandra – *Arbitragem tributária*. In: *Arbitragem e direito público*/coordenação de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, [e] Ricardo Pedro. p. 355-394.

induvidosa a existência de limites à exação, na mesma proporção que esta seja obrigatória aos indivíduos, decorre admitirmos que o conhecimento do direito advindo do exercício jurisdicional, quando se refere a um direito tributário, possui uma missão específica na obtenção da justiça fiscal, ou, de uma maior sensação desta – lembrando que, quanto maior a litigiosidade tributária instalada e sem solução efetiva, maior a sensação de injustiça fiscal.

Por este motivo, a incapacidade ou ineficiência estatal (acima demonstrada) em efetivamente solucionar litígios tributários, considerando que a jurisdição, na hipótese, deve garantir que o Estado exija tributos em conformidade com os preceitos legais e constitucionais, representa uma diminuição na sensação de justiça fiscal.

Foi nesse contexto que a arbitragem em direito público acabou por ser institucionalizada em Portugal, conforme descrevemos no capítulo anterior. Não haveria óbice, a partir de então, à utilização do instituto para solução de questões referentes à matéria fiscal, o que veio a se concretizar em janeiro de 2011, com o surgimento da arbitragem tributária, propriamente.

Por meio da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2010, nasce a autorização ao Governo português para criar lei na forma de instituir o meio arbitral como modelo alternativo de resolução de litígios em matéria tributária, “prevista como um direito potestativo dos contribuintes”, nos dizeres de Villa-Lobos¹⁵⁸.

O barulho em torno da novidade legislativa foi tremendo. Trindade¹⁵⁹ narra que houve uma “junção de vozes dentro e fora da comunidade de fiscalistas que, em uníssono, se opunham à adoção do regime”. Segundo a autora, todos tomavam a iniciativa como inconstitucional, arguindo que, se não se fizera em lado algum do mundo, não seria Portugal o primeiro a fazê-lo.

Mas o facto é que o instituto restou, indubitavelmente, autorizado pela referida norma orçamentária. A redação de seu artigo 124.º não deixa margem para dúvidas, dada sua expressiva clareza. *Verbis*:

1 - Fica o Governo autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

¹⁵⁸ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais – *A implementação da arbitragem tributária em Portugal: Origens e resultados*. In PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de [coordenação] – *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. p. 27.

¹⁵⁹ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 19.

2 - O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

3 - A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes¹⁶⁰.

Importante mencionar que a Assembleia da República impôs que o julgamento do tribunal arbitral constituído para a apreciação de litígios tributários ocorra somente segundo o direito constituído, vedando de maneira expressa o recurso à equidade. Este ponto é importante, notadamente para afastar a equivocada ideia de que a arbitragem importaria em renúncia ao indisponível crédito tributário (argumento que adiante descontruiremos).

A partir da autorização legislativa conferida pela Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, restou aprovado o Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, o qual introduziu no ordenamento jurídico português o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), que entrou em vigor em 25 de janeiro de 2011, e cuja efetiva aplicação ficou a depender da publicação de uma portaria de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários – instrumento que trataremos adiante, como objeto deste trabalho.

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visou três objetivos principais, conforme fica evidente da redação do n. 03 do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril.

O primeiro objetivo, de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, impõe “uma função primária de garantia de direitos” ao Estado¹⁶¹. E por tutela eficaz rememoramos toda a construção jusfilosófica em torno do direito de acesso à justiça: regra essencial que deve ser levada à sério.

O segundo objetivo, por sua vez, importa em imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõe a administração tributária ao sujeito passivo. Esta celeridade,

¹⁶⁰ O Artigo ainda elenca, em seu n. 4, as matérias que constituem a arbitrabilidade objetiva da norma. No dispositivo, é possível verificar o âmbito da autorização legislativa, com delimitação exaustiva: actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.

¹⁶¹ PEDRO, Ricardo – *Op. Cit.* p. 276.

por óbvio, vem sendo demonstrada ano após ano pelo desempenho da arbitragem tributária portuguesa. “No domínio da arbitragem tributária, a duração média dos processos cifra-se em cerca de quatro meses e 15 dias, o que demonstra a franca celeridade desse mecanismo de resolução de litígios”¹⁶².

No que tange, finalmente, ao último objetivo, temos a ideia de diminuir os processos não resolvidos nos tribunais administrativos e fiscais. No que respeita a este objetivo, refere Sousa, mencionando o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que: “no final de 2010 estavam pendentes 2.131 processos tributários, mas a esmagadora maioria deles tinha dado entrada nesse mesmo ano de 2010, pois foram nele instaurados 1.548 processos”¹⁶³.

Sobre esta questão, Villa-Lobos¹⁶⁴ assevera que o efeito de aliviar as demandas no âmbito da arbitragem tributária tem a ver com a sua possibilidade efetiva para resolver um número interessante de processos de forma que a resolução seja maior à entrada dos processos no âmbito dos tribunais tributários. No âmbito do regime atual, o que se tem na arbitragem tributária somente pode ser tida como uma forma de resolução jurisdicional alternativa à forma judicial, quanto à apreciação da legalidade de um conjunto reduzido de atos. Critérios limitadores resultam em uma “redução contida”, ou mitigada, quando o objetivo seria, em nosso ver, uma redução ampla e efetiva.

Nesse cenário, podemos perceber que os processos não resolvidos só atrapalham a realização efetiva da justiça fiscal, no sentido adrede explicado, o que vai de encontro ao que pretende a Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 20.º n. 5, ao dispor que “todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo”¹⁶⁵.

A questão que se coloca é que a consagração desta pretensão constitucional não conduz à ideia na qual as questões dos cidadãos que contribuem tenham obrigatoriamente de ser verificadas apenas nos tribunais estaduais, porque nesta situação somente é concedida uma das possibilidades dentro da resolução do conflito. E como já repetido diversas vezes, “acesso à justiça” não se confunde com “acesso ao Poder Judiciário”.

¹⁶² VIDEIRA, Susana Antas – *Notas sobre a arbitragem no direito público: uma experiência tentada ou um instituto consagrado?* In: *Arbitragem em Direito Público*. p. 161-169. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Arbitragem em Direito Público*. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos.

¹⁶³ SOUSA, Jorge Lopes de – *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, em A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca. p. 229.

¹⁶⁴ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Op. Cit.*

¹⁶⁵ Cfr. CRP.

De facto, os três objetivos acima enunciados partilham entre si justamente este valor que é consagrado pela Constituição Portuguesa: a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva! E por efetividade da tutela jurisdicional, conforme menciona Villa-Lobos, pressupomos decisões em prazo razoável¹⁶⁶.

A propósito, “a ausência de resposta do sistema judicial à demanda dos cidadãos não se coaduna com o direito de acesso à justiça”, pois, “sendo a obtenção de uma decisão em prazo razoável um direito constitucionalmente garantido” (regra, que deve ser levada a sério, como visto no primeiro capítulo), “a lentidão consubstancia um obstáculo à efetividade dos seus direitos”¹⁶⁷.

Villa-Lobos¹⁶⁸ chega a afirmar que “o acesso à justiça é uma condição essencial ao desenvolvimento económico de qualquer país, representando um eixo estruturante da competitividade da economia e da atração do investimento estrangeiro”. Como exemplo de sua afirmação, o autor menciona os relatórios anuais “*Doing Business*”, do Banco Mundial, cuja avaliação do ambiente de negócios de cada estado considera a eficiência do sistema judicial como um dos parâmetros centrais.

Todavia, as dificuldades no domínio da justiça são as mais variadas, seja pelos custos exagerados, a carência de meios, a falta de especialização, problemas que de alguma forma colocam a justiça em contraciclo com as exigências atuais das sociedades globalizadas.

E no âmbito do Direito Tributário, o problema da morosidade tem repercussões especiais ao nível do Estado e dos contribuintes. Ao nível do Estado, ao deixar de perceber a importância que entende devida pelo crédito tributário que sofreu insurgência dos contribuintes. Ao nível dos contribuintes, que ficam na contigência a aguardar uma decisão, muitas das vezes sob elevado custo financeiro de garantias prestadas. Disto decorre que, quanto maior o lapso entre o início da discussão e a efetiva entrega da prestação jurisdicional, maior será a sensação de injustiça fiscal (conforme já mencionamos alhures).

Convém destacar, nesta altura, que a par da celeridade da arbitragem tributária, há uma questão que ainda impõe resistência de parte da doutrina portuguesa: a redução do direito

¹⁶⁶ VILLA-LOBOS, Nuno – *Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal*. In: Desafios tributários/coordenação Nuno Barroso, e Pedro Marinho Falcão; [prefácio de] Paulo Nuncio; [contributos] Ana Paula Calicho Raposo. [et al.]. p.191-214.

¹⁶⁷ NABAIS, José Casalta – *Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária*. In: Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem / Centro de Arbitragem Administrativa; organizadores Nuno de Villa-Lobos, Mónica Brito Vieira, [com prefácio de] Lúcio Barbosa. p. 83-102.

¹⁶⁸ VILLA-LOBOS, Nuno – *Op. Cit.*

ao recurso no âmbito das decisões dos tribunais arbitrais, colocados no campo do CAAD. Segundo esta corrente, o regime jurídico de recursos das decisões arbitrais seria inconstitucional pois violaria, justamente, o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva¹⁶⁹.

É que, em regra, as sentenças arbitrais não podem ser recorríveis, ainda que essa resposta esteja entre as hipóteses excepcionais de controle pelos seguintes tribunais: i) Tribunal Central Administrativo Sul; ii) Tribunal Constitucional e iii) Supremo Tribunal Administrativo¹⁷⁰. Disto, violaria o direito à tutela jurisdicional efetiva, de modo em que seriam muito menores as possibilidades de controlar as decisões arbitrais comparadas ao regime judicial, nos termos do artigo 124.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril.

A esse respeito, entretanto, convém destacar a posição de Domingos¹⁷¹, segundo o qual “a irrecorribilidade, por via de regra, das decisões arbitrais não é inconstitucional, pois a utilização da arbitragem tributária envolve uma renúncia, ainda que limitada”, a uma dimensão do “direito à tutela jurisdicional efetiva, quando o legislador o consagra, como é disso exemplo, o artigo 25.º do RJAT. Isto é, a renúncia a direitos fundamentais só é admissível quando o legislador o admita e para o concatenar com outro direito com a mesma dignidade. Ora, na arbitragem tributária é admissível limitar o direito à tutela jurisdicional efetiva, na dimensão do direito ao recurso, para assegurar outra dimensão do mesmo direito, v.g. a obtenção de uma decisão jurisdicional em prazo razoável”.¹⁷²

Importante notar que esta posição foi, inclusive, ratificada pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0164/18.7BALSB¹⁷³ quando defende que: “[o]utro dos traços marcantes da arbitragem tributária é o de que envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional, renúncia essa em tese admissível, quando o legislador a consagre, como sucede no regime jurídico previsto no RJAT (Vide Francisco Nicolau Domingos, Os

¹⁶⁹ SOUSA, Jorge Lopes de – *Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária*. In: Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches / organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama, p. 211-231.

¹⁷⁰ Através da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro alterou o teor do artigo 25.º, n.º 2 do RJAT e ampliou os fundamentos para apresentação de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, pois desde 1º de outubro de 2019 é admissível recorrer para tal instância jurisdicional da decisão arbitral que ponha termo ao processo, quando esteja em oposição relativamente à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral.

¹⁷¹ DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem tributária com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário*. pp. 335-346.

¹⁷² *Idem*.

¹⁷³ Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a440761d7e89c5780258359004e9cd4?OpenDocument&ExpandSection=1>. Acesso em 02/06/2020.

Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários, ed. Núria Fabris, págs. 474/478). Note-se que o tribunal arbitral é uma opção do contribuinte”.

A verdade é que, enfim, apesar dos diversos benefícios apontados pela doutrina, na seara do Direito Público em geral, a instituição da arbitragem tributária sempre encontrou grandes resistências. E mesmo com sua institucionalização em questões que envolvam a Administração Pública, as matérias vinculadas sempre são restritas aos interesses do Estado (e não necessariamente da coletividade), externadas nas portarias de vinculação – como veremos adiante.

Felizmente, a vocação constitucional da arbitragem tributária enquanto efetivo meio de acesso à justiça – a nosso sentir, o verdadeiro critério de arbitrabilidade, consoante podemos prematuramente concluir do que vimos até aqui – parece hoje pacífica perante a doutrina. Neste sentido, temos os comentários de Nabais¹⁷⁴, segundo o qual esta vocação (ou base) é cristalina, a par do que dispõe o n.º 2 do artigo 209.º da Constituição Portuguesa.

Deste modo, não falamos em arbitragem tributária como um sistema estranho ao ordenamento judicial, no entanto compreendemos como um modelo que está de acordo com ele, tendo como objetivo a resolução de litígios por meio de um terceiro imparcial, neutro, responsável por decidir e cuja sentença terá efeito equiparado ao de uma sentença convencional do Poder Judiciário.

E a efetividade do modelo vem se demonstrando ao longo dos anos. Em março de 2013 o CAAD fez publicar estudo, contendo dados estatísticos¹⁷⁵, segundo os quais 200 (duzentas) arbitragens tributárias tinham sido submetidas ao CAAD, das quais 97 (noventa e sete) foram processos decididos por árbitros únicos e 103 (cento e três) por três julgadores, tendo sido concluídos 127 procedimentos. Divulgou-se, ainda, que mais da metade dos

¹⁷⁴ “Cristalina, pois o n.º 2 do art. 209.º da Constituição limita-se a prescrever que ‘podem existir tribunais arbitrais’, não estabelecendo no quadro desse preceito quaisquer limites à sua instituição, os quais serão apenas os que resultarem de outras normas ou princípios constitucionais. [...] Isto significa que não se poderá recorrer à arbitragem para resolver litígios para os quais a Constituição imponha a intervenção dos tribunais não arbitrais ou respeitem a matérias para as quais a lei imponha uma solução estritamente vinculada. Por conseguinte, não contém a Constituição qualquer disposição específica a vedar a instituição de tribunais arbitrais no direito dos impostos ou, mais em geral, no domínio das relações jurídicas tributárias. [...] Por isso, a Constituição não fecha a porta à existência de tribunais arbitrais para a solução de litígios de natureza tributária, nos quais se incluem, designadamente, os litígios respeitantes aos atos de liquidação de tributos e a demais atos em matéria tributária”. (Cf. NABAIS, José Casalta – *Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária*. [Em linha] In: *Revista da PGFN*, 2010. [Consult. 15 Jun. 2017] Disponível em: <<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>>>)

¹⁷⁵ VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (coord.) – *Guia da Arbitragem Tributária*. p. 89-90.

procedimentos (58,8%) foi decidida favoravelmente aos contribuintes, e o prazo médio de tramitação dos procedimentos foi de quatro meses e quatro dias¹⁷⁶.

Um novo estudo mais recente (2017) aponta que o prazo médio de tramitação se mantém em cerca de quatro meses e meio. Expõe, ainda, que de setembro de 2011 a agosto de 2017 cerca de 3.383 processos foram submetidos à arbitragem tributária do CAAD, restando findos, no mesmo período, 2.954 processos, 95,5% deles com decisão arbitral.

Para se ter uma ideia do que estes números significam, no Brasil, onde não existe arbitragem tributária institucionalizada, a litigiosidade tributária se arrasta por anos, muitas das vezes resultando em julgamentos afastados da melhor técnica que permita uma maior justiça fiscal.

A esta altura, ainda que se possa argumentar ser cedo (dez anos se passaram) para se fazer um balanço suficientemente preciso da arbitragem tributária portuguesa e sobre sua eficácia, não se pode negar que ele acarreta decisões mais rápidas e de maior qualidade, configurando-se assim como um efetivo meio de acesso à justiça fiscal, consoante argumentos acima alinhavados.

Por que, então, há tantas limitações no modelo português? Por que não são todos os tributos considerados dotados de arbitralidade?

Este é o problema central que objetivamos tratar neste trabalho adiante, a par de tudo o que até aqui foi construído. Por certo, conhecidas que são as dificuldades que todo o sistema judicial ultrapassa, eventual recusa ou limitação à introdução da arbitragem tributária poderia mesmo constituir uma restrição intolerável ao direito de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva em matéria fiscal.

E conforme aprendemos de Dworkin, mencionado ao início deste estudo, não há espaço para meio termo: ou entendemos que a arbitragem é um meio legítimo de acesso à justiça, e não lhe impomos limitação, ou entendemos que ele não é um meio legítimo de acesso à justiça.

¹⁷⁶ *Op. Cit.* p. 90.

3.2. O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro)

A Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, que permitiu a aprovação do RJAT apresentou um âmbito objetivo, em certa medida, extenso para a arbitragem tributária. Vimos que seu artigo 124.º é bastante detalhado a este respeito.

O RJAT, por sua vez, apresenta um âmbito objetivo mais restrito e delimitado, talvez pelo cuidado que se impôs, pela necessidade de assegurar o cumprimento dos princípios constitucionais neste domínio, ou pela desconfiança no instituto, inicialmente compreensível – visto tratar-se de uma experiência inovadora e pioneira que implicaria determinados riscos¹⁷⁷.

Com esse cenário, o artigo 2.º do RJAT dispõe delimitadamente, a respeito da competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável. *In verbis*:

“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; (Alterada pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, em vigência desde 1 de janeiro de 2012)

(“b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;” - Anterior redação dada pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, em vigor até 31 de dezembro de 2011)

c) (Revogada). (Revogada pelo artigo 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, em vigência desde 1º de janeiro de 2012)

(“c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.” - Anterior redação dada pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, em vigor até 31 de dezembro de 2011).

2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.”

O artigo 2º do RJAT, como se pode denotar de sua leitura, define o âmbito material da arbitragem tributária fixando, nas duas alíneas do n. 1, atualmente em vigor (acima destacadas), o conjunto de questões que podem ser submetidas à análise nos tribunais

¹⁷⁷ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 56.

arbitrais, tal como se previa no artigo 124.º, alínea “a”, n. 4, da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril.

Neto e Trindade¹⁷⁸ compreendem que as limitações impostas pela Portaria de Vinculação dividem o âmbito material da arbitragem em duas “zonas”: “uma em que o arbitrável e o impugnável são coincidentes” – que seriam os mencionados na alínea “a” do n. 1 do artigo 2º do RJAT; e “outra em que o arbitrável vai além do que é impugnável” – a respeito dos atos de fixação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Mas as matérias, arbitráveis segundo o RJAT, são bastante limitadas.

Deixa-se claro, ainda, no também destacado n. 2 do artigo 2.º do RJAT, que a arbitragem tributária não pode se socorrer à equidade como critério de decisão. Este ponto, como vimos alhures, é fundamental para afastar o argumento de rejeição à arbitragem tributária que repousa na indisponibilidade do crédito tributário, posto que “se os tribunais arbitrais estão condicionados a um julgamento segundo o direito constituído, como também o estão os tribunais tributários judiciais, as decisões dos primeiros violariam tanto o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários quanto as dos segundos”¹⁷⁹.

Mas retornemos ao âmbito delimitado pelo n. 1 do artigo em comento.

Para se compreender o real alcance desta delimitação legal, impõe-nos recorrer à comparação com as listas de pedidos cuja apreciação cabe aos tribunais tributários. Constan dos artigos 49.º e 49.º-A do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, cerca de 14 (quatorze) matérias sujeitas à competência dos tribunais tributários, dentre elas ações de impugnação de atos de liquidação, de fixação de matéria tributável e declaração de ilegalidade de atos administrativos.

Ainda, temos no artigo 101.º da Lei Geral Tributária (LGT), Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que estabelece 10 (dez) meios processuais tributários, incluindo da impugnação judicial aos recursos contenciosos de atos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros atos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do ato de liquidação.

¹⁷⁸ CABRITA NETO, Serna; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário. Volume II. Processo, Arbitragem e Execução*. p. 445.

¹⁷⁹ *Idem*.

Por fim, vemos no artigo 97.º, n. 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que prevê 16 (dezesesseis) objetos ao processo judicial tributário.

Pela leitura dos dispositivos supramencionados, em comparação com o disposto no artigo 2.º do RJAT – e seu par de competências externado –, constatamos que somente quanto a uma parcela, que tem relação com a legalidade de atos de liquidação e de atos que determinam qual será a matéria tributável, foi dada a abertura aos tribunais arbitrais.

O que se via como verdadeira inovação – externada na alínea “c” do n. 1 do artigo 2.º, traduzida na “impugnabilidade autónoma de atos preparatórios em termos mais latos que os previstos no CPPT”¹⁸⁰ –, acabou por ser suprimida com a alteração legislativa advinda da Lei n. 64-B/2011, de 31 de dezembro, motivo pelo qual esta novidade não chegou a ter “expressão prática, segundo se depreende da jurisprudência conhecida dos tribunais arbitrais tributários”.

Foram deixados de fora do âmbito objetivo da arbitragem tributária, portanto e, infelizmente, a apreciação de litígios gerados em processos de execução fiscal ou em processos contraordenacionais tributários.

De tudo, o que se percebe é que, ao fixar o âmbito das questões cujo conhecimento pode ser submetido à apreciação dos tribunais, “o RJAT ficou aquém da autorização legislativa em que se baseou, concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril”¹⁸¹.

Houve considerável delimitação prejudicial ao escopo da lei autorizadora, ao passo que nela se indicou que “o processo arbitral tributário devia constituir um meio processual alternativo não só ao processo de impugnação judicial, mas também à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária [n.s 2 e 4, alíneas “a” e “b” daquele artigo]”¹⁸².

Vemos que há um contrassenso da delimitação objetiva do RJAT até mesmo com os objetivos externados em seu preâmbulo. É que, segundo o preâmbulo do RJAT, a sua vigência visa o cumprimento de três objetivos principais: (1) fortalecer a tutela efetiva dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (2) produzir maior

¹⁸⁰ VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (coord.) – *Op. Cit.* p. 87.

¹⁸¹ *Idem.* p. 88.

¹⁸² *Ibidem.*

celeridade na solução de demandas que opõem a administração tributária ao sujeito passivo;
(3) reduzir a pendência de processos existentes nos tribunais administrativos e fiscais.

Ora, somente pelo objetivo de fortalecer a tutela efetiva dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, temos uma clara necessidade de ampliação de seu objeto, e não de delimitação – a qual se torna ainda maior a partir da Portaria de Vinculação (que veremos mais adiante).

Feitas as considerações acima, passemos à análise detalhada das alíneas “a” e “b” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT, de modo que possamos delimitar o vigente âmbito material objetivo da arbitragem em matéria tributária, no modelo português.

3.2.1. A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta

Os atos de liquidação são atos administrativos, praticados pela Administração Tributária (artigo 1º, n. 3 da LGT), que determinam o quantitativo do tributo a pagar pelo sujeito passivo, consubstanciando-se na aplicação de uma taxa à matéria coletável.

A liquidação consiste na última fase¹⁸³ do procedimento tributário estipulado com vista a obter um resultado final, que é a arrecadação do montante de imposto a pagar. Ato de liquidação é, portanto, e em resumo, o ato administrativo através do qual é concretizada a taxa de imposto a pagar. No direito brasileiro, conhecemos esta fase como lançamento¹⁸⁴.

Existem três tipos de liquidação, segundo o direito português: a liquidação administrativa, a liquidação oficiosa e os atos de liquidação adicional.

¹⁸³ “São quatro os momentos da técnica tributária: (i) Todo o imposto incide sobre certos bens, que constituem a sua matéria colectável. De modo que o primeiro quesito é este: qual ou quais, dentre as várias matérias colectáveis possíveis, hão-de ser objeto da tributação? Temos o problema da definição da matéria coletável. (ii) Mas a matéria colectável, uma vez definida, precisa de ser determinada. De modo que o segundo quesito é este: qual ou quais, dentre os vários métodos ou processos de avaliação da matéria coletável, hão-de ser preferidos? Temos o problema da determinação da matéria colectável. (iii) Conhecida a matéria colectável, há que fixar a soma de imposto exigível a cada contribuinte. De modo que o terceiro quesito é este: qual ou quais, dentre os vários métodos para o estabelecimento do montante de imposto, hão de ser aplicados? Temos o problema da fixação da quota individual. (iv) Fixada a quota, há que proceder, finalmente, à arrecadação do tributo. De modo que o quarto quesito é este: quando e como há-de o contribuinte para o imposto? Temos o problema da cobrança.” RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “Lições de Finanças Públicas”. 5.ª Edição, Refundida e Atualizada (Reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

¹⁸⁴ Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional Brasileiro, o lançamento consiste em um procedimento administrativo privativo da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e a matéria tributável, a definir o montante e identificar o sujeito passivo.

A liquidação administrativa se dá “sempre que a competência para o cálculo do imposto recai sobre os serviços da Administração Tributária”¹⁸⁵ – obrigação que tende em diminuir, à medida que vai ganhando terreno a autoliquidação – verificável, por exemplo, em impostos como o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou o Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (IMT).

A liquidação oficiosa, por sua vez, “é aquela que ocorre sempre que o impulso para a liquidação ou a própria liquidação são competência do sujeito passivo, mas o mesmo não pratica nenhum ato, sendo a liquidação feita oficiosamente pela Administração Tributária”¹⁸⁶.

“A liquidação adicional, inserida nos atos de liquidação adicional, sucede a outros atos de liquidação (seja ela administrativa ou oficiosa), substituindo-os sempre que o imposto pago em primeira instância pelo sujeito passivo não seja correto”¹⁸⁷.

O artigo 2.º, alínea “a” do RJAT refere-se também ao conceito de autoliquidação – que, como mencionado, vem retirando espaço da liquidação administrativa. A autoliquidação é o ato através do qual o próprio sujeito passivo apura o valor do imposto a pagar, sem qualquer intervenção da Administração Tributária. No Brasil, este instituto é chamado de lançamento por homologação.

O conceito sugere uma mitigação da responsabilidade da Administração Tributária, transferindo variadas tarefas da Administração para os contribuintes, onerando-os do cumprimento delas.

Segundo Oliveira, “a autoliquidação do imposto é, talvez, uma das maiores bandeiras desta perspectiva, pois permite ao sujeito passivo determinar, de forma isolada, o montante de imposto a pagar (com base em critérios estritos impostos pela Administração, é claro), não existindo qualquer intervenção direta do poder administrativo”.¹⁸⁸

Verificamos a autoliquidação no âmbito de dois dos impostos mais importantes no sistema fiscal português: o Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

¹⁸⁵ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro – *A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não? - análise ao âmbito material da arbitragem tributária*. Universidade de Lisboa, 2017. 97 p. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses.

¹⁸⁶ *Idem*.

¹⁸⁷ *Ibidem*.

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro – *Op. Cit.*

Dispõe o artigo 89.º alínea “a” do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), onde esta figura ganha grande expressão, que “a liquidação do IRC é efetuada: a) pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º; b) pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos. ”

O artigo 27.º do Código do IVA, por sua vez, tem até como título “Pagamento do imposto apurado pelo sujeito passivo.”

Outro conceito que é abordado na alínea “a” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT é o conceito de retenção na fonte. A retenção na fonte está relacionada ao conceito do substituto tributário, que, segundo nos ensina a doutrina, é a “figura que representa a pessoa ou entidade que é chamada a satisfazer a prestação tributária devida pelo contribuinte. Esta pessoa (substituto) entrega aos cofres do Estado quantias pecuniárias resultantes de deduções aos rendimentos colocados à disposição do sujeito passivo”.¹⁸⁹

Vemos o substituto tributário no artigo 34.º da LGT, segundo o qual “as entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.”

Por fim, a alínea “a” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT expõe o conceito de pagamento por conta. O ato de pagamento por conta é o ato através do qual o sujeito passivo procede à entrega de imposto, de forma antecipada, durante a formação do facto tributário.

Dispõe o artigo 104.º n. 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC):

As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes: a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;

A par do conceito de liquidação, em sentido amplo, que vimos alcançar todos os atos que se reduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria coletável e, por isso, também os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, podemos verificar que o artigo 2.º, alínea “a” do RJAT não estabelece qualquer limitação em relação

¹⁸⁹ *Idem.*

aos tipos de tributos que podem ser objeto de pedido de declaração de ilegalidade perante os tribunais arbitrais. Disso, temos a ideia de que a pretensão do legislador foi alcançar todos os tipos de tributos indicados no artigo 3.º da LGT: fiscais e parafiscais; estaduais, regionais e locais; impostos, incluindo aduaneiros e especiais, taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Entretanto, não podemos olvidar que o artigo 4.º do RJAT estabelece que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e justiça.

Daí fica evidente que não basta a iniciativa do contribuinte para ser atribuída competência aos tribunais arbitrais previstos neste diploma, sendo necessária também a aceitação da Administração, em termos gerais e abstratos, através de uma norma de natureza regulamentar.

Além disso, tem-se que estes atos são arbitráveis na exata medida em que apreciem a (i)legalidade dos correspondentes atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta, não se considerando qualquer questão que extravase esta apreciação.

Esta posição encontra amparo em decisão proferida pelo tribunal arbitral no âmbito do Processo 272/2014-T, de 28 de novembro de 2014, cujo árbitro foi António Correia Valente, que determina o seguinte:

Estando a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam junto do CAAD, circunscrita e limitada, como já atrás se referiu, à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, a apreciação dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, por parte dos referidos tribunais, há de estar condicionada ao efectivo conhecimento que tais actos tiveram da legalidade dos actos de liquidação com que estão relacionados.

Nessa senda, é possível afirmar que o âmbito da arbitragem tributária, no contexto da alínea “a” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT, compreende – em respeito somente a tributos determinados pela Administração (artigo 4.º do RJAT) – o ato de liquidação de tributos (seja ela administrativa, oficiosa ou adicional), a autoliquidação, a retenção na fonte e o pagamento por conta, bem como os atos de segundo e terceiro grau que decidam sobre a (i)legalidade destes atos no âmbito de uma reclamação graciosa, de um recurso hierárquico ou de um pedido de revisão do ato tributário.

3.2.2. A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais

Uma vez que a alínea “c” do artigo 2.º do RJAT foi revogada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, a alínea “b” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT encerra as situações passíveis de serem submetidas a tribunal arbitral.

Interessante notar que, a par do conceito de matéria tributável e de matéria coletável, o escopo permitido pelo RJAT torna-se ainda mais diminuto. Isso porque conceitos de matéria tributável e matéria coletável são geralmente utilizados como sinônimos¹⁹⁰, embora o seu significado possa ser ligeiramente diferente.

Em verdade, conforme se colhe da doutrina, o artigo 2.º n. 1 alínea “b” do RJAT parece ser a primeira vez que o legislador português se refere às duas expressões de forma distinta, ao menos em matéria processual.

Nessa senda, a diferença entre os dois conceitos é que a expressão “matéria tributável”, que em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) é referida como “lucro tributável” – nos termos do artigo 17.º do CIRC –, abrange uma realidade mais lata do que a “matéria coletável”, que é determinada com base naquela (matéria tributável) com reduções, nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC).

Segundo Villa-Lobos¹⁹¹, a “matéria coletável é o montante que serve diretamente de base de cálculo do imposto,” – verbete semelhante ao utilizado pelo direito tributário brasileiro – “com aplicação da taxa do tributo, enquanto a matéria tributável é um dos elementos a considerar para o cálculo da matéria coletável, sendo esta constituída pela matéria tributável reduzida em função de abatimentos e deduções, benefícios fiscais e prejuízos fiscais que devam ser considerados”.

¹⁹⁰ A esse respeito, podemos conferir os artigos 91º, 92º e 94º da Lei Geral Tributária.

¹⁹¹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Guia da Arbitragem Tributária. Revisto e Atualizado*. p. 123.

Como dito, portanto, “matéria tributável” abrange uma realidade mais lata do que a “matéria coletável”. Não se pode negar, contudo, que embora os dois conceitos possam alcançar significados distintos, a utilização dos seus termos no artigo 2.º n. 1 alínea “b” do RJAT pode indicar uma abertura do legislador ao arbitrável maior do que a que apresenta face ao impugnável.

Merece destaque o facto de que, no que tange à declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, esta só pode ser submetida à arbitragem quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo. Neste segmento, Trindade¹⁹² menciona que “a alteração introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, à alínea “b” do artigo 2.º n. 1 do RJAT se mostra desnecessária – a mesma introduziu no preceito o requisito da determinação da matéria tributável não abranger a liquidação de qualquer imposto – uma vez que quando nos encontramos em sede de liquidação do imposto, já estamos perante matéria coletável e não matéria tributável”.

Avançando no descritivo da ora discutida alínea “b” do n. 1 do artigo 2.º do RJAT, temos os atos de fixação de valores patrimoniais, que se definem como atos que fixam o valor patrimonial de um objeto e/ou coisa, a partir do qual são, posteriormente, feitas as mais diversas operações fiscais, como sejam, a fixação da coleta ou a própria liquidação do imposto.

São exemplos de atos de fixação de valores patrimoniais os atos presentes nos artigos 37.º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), subjacentes à fixação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos.

Ainda, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo¹⁹³, “os atos de fixação de valores patrimoniais são atos que, ao fixar precisamente o valor de um objeto/coisa, devem sempre ser fundamentados, ou seja, carecem sempre de justificação sobre a fixação daquele valor para o objeto/coisa e não de outro valor, fixação esta que é baseada em determinados critérios objetivos e subjetivos”.

¹⁹² TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.*

¹⁹³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00122/03-Porto, de 15 de novembro de 2013.

“Os atos de fixação de valores patrimoniais são, portanto, impugnáveis nos termos do artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), sendo também objeto de processo arbitral, nos mesmos termos”¹⁹⁴.

Nessa esteira, considerando que o artigo 134.º n. 7 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) impõe que, em termos de impugnação judicial, é necessário que se encontrem esgotados todos os meios gratuitos de reclamação para que possa ser impugnado judicialmente um ato de fixação de valores patrimoniais, “estariam também que se encontrar esgotados todos os meios gratuitos à disposição do contribuinte antes que este recorresse ao tribunal arbitral para resolução de uma questão relacionada com atos de fixação de valores patrimoniais”¹⁹⁵.

Este ponto, contudo, não encontra unanimidade na doutrina. Os que divergem, como a já mencionada Carla Castelo Trindade, o fazem por considerar que o RJAT menciona expressamente que os casos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) se encontram absorvidos pela determinação de esgotamentos dos meios necessários, o mesmo não deve acontecer com estes atos, de fixação de valores patrimoniais, uma vez que o preceituado na alínea “b” do artigo 2.º do RJAT nada indica nesse sentido.

Nos alinhamos ao entendimento de que o requisito de esgotamento da via administrativa deve sim ser exigível em sede de impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais, porque o é em sede de outros atos, e porque entendemos – como já mencionado ao início deste trabalho, que a via arbitral representa verdadeira prestação jurisdicional, não se confundindo, portanto, com procedimento administrativo de reclamação do contribuinte.

Este seria o âmbito, portanto, da arbitragem tributária, segundo o RJAT. Contudo, a arbitrabilidade em matéria tributária se encontra também condicionada pela Portaria de Vinculação ao CAAD, que surgiu em 2011, e cuja entrada em vigor, bem como a alteração legislativa que se lhe seguiu (na Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro) fragilizou o âmbito objetivo da arbitragem tributária, que é o tema desta investigação.

¹⁹⁴ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro – *Op. Cit.*

¹⁹⁵ *Idem.*

3.3. Os critérios limitadores de arbitralidade contidos na Portaria de Vinculação (Portaria 112-A/2011, de 22 de março)

Pretendemos afirmar, com o presente trabalho, que a par de todo o arcabouço fático e doutrinário acima recorrido, há certa incoerência constitucional no modelo português de arbitragem tributária. Dizemos isto porque, se pensamos em arbitragem como meio de efetivo exercício do direito de acesso à justiça, por si só, não vemos motivo plausível para delimitar o seu âmbito objetivo, em prejuízo do almejado acesso à justiça.

Em Portugal, como mencionamos acima, “a grande inovação em matéria processual tributária nas últimas décadas terá sido mesmo a introdução da arbitragem em matéria tributária, que visou contribuir para o descongestionamento dos Tribunais Tributários, o combate à morosidade processual e aos bloqueios de funcionamento da justiça fiscal, e, em geral, para a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, o que pressupõe uma decisão em prazo razoável (artigos 20º, nº 1, e 268º, nº 4, da Constituição)”¹⁹⁶.

Todavia, as expectativas em torno do instituto vêm sendo frustradas, ante o confronto “com o âmbito de competência limitado dos Tribunais Arbitrais, claramente mais reduzido do que o âmbito de competência dos Tribunais Tributários, em razão da matéria e do valor”¹⁹⁷.

Ora, a Constituição Portuguesa permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal. Em matéria tributária, essa regulamentação ocorreu em 2011 mediante o Decreto-Lei n. 10 (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT), seguido pela Portaria n. 112-A/2011 que vinculou, a partir do dia 1º de julho de 2011, diversos órgãos à arbitragem para resolução dos conflitos fiscais, garantindo ao contribuinte a opção por mais essa via.

Se simplesmente compararmos o par de matérias dotadas de arbitralidade exposto no RJAT ao vasto elenco dos artigos 49.º e 49.º-A do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, do artigo 101.º da Lei

¹⁹⁶ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais – *Op. Cit.* p. 13.

¹⁹⁷ *Idem.*

Geral Tributária (LGT), Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro e do artigo 97.º, n. 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, como fizemos acima, percebemos que os critérios do modelo português de arbitragem tributária, conquanto seja digno de todos os elogios, remonta criticável limitação.

Não bastasse o limitado alcance do RJAT, a Portaria n. 112-A/2011 (“Portaria de Vinculação da Administração Tributária e Aduaneira à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)” – e que adiante nos referiremos sempre, apenas como Portaria de Vinculação), que decorre do disposto no artigo 4º do RJAT, trouxe considerável limitação ao âmbito objetivo da arbitragem tributária, notadamente por permitir aos Ministros da Justiça e das Finanças redefinirem, através de ato de natureza regulamentar, o âmbito da jurisdição arbitral tributária, facto que torna questionável sua constitucionalidade, se confrontada com o amplo direito de acesso à justiça.

O art. 4.º n. 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, introduzido, pelo DL 10/2011, de 20 de janeiro, determinava que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

O legislador pretendeu, desta forma, que a Autoridade Tributária se vinculasse às decisões dos tribunais arbitrais através de portaria, dos seus membros das áreas da justiça e das finanças, por serem as áreas mais intimamente ligadas com o campo de aplicação do presente regime jurídico, que determinaria os termos em que essa vinculação se processaria. Mas será que houve pretensão de que fosse efetuada, por via desta portaria, uma delimitação ainda maior do âmbito da jurisdição, definido no artigo 2º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária? Entendemos que não, mas foi exatamente o que aconteceu.

Neste ponto, menciona Villa-Lobos o próprio RJAT já não dá plena execução à autorização legislativa em que o Governo se baseou para legislar, concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, uma vez que no seu n. 3 estabelece-se que “a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes”¹⁹⁸.

¹⁹⁸ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 147.

Arrematando a limitação, verificada no modelo português de arbitragem tributária, a Portaria de Vinculação vem concretizar essa exigência de vinculação, presente no artigo 4º, n. 1 do RJAT, conforme é possível verificar no preâmbulo do diploma que a introduz no ordenamento jurídico português:

Com a presente portaria, a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.1 do artigo 4.º do Decreto Lei 10/2011, de 20 de janeiro (...) nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.

Como vemos, da simples leitura do dispositivo, ao passo que passou a ser possível afirmar que a Administração Tributária estaria vinculada à arbitragem tributária, também restou verificado que ela não se encontra vinculada a toda e qualquer decisão que seja tomada pelos tribunais arbitrais, mas sim apenas àquelas que são definidas nos termos em questão, isto é, da Portaria de Vinculação.

E esta Portaria de Vinculação é ainda mais restritiva que o RJAT, no que tange ao âmbito objetivo da arbitragem tributária. Vemos, de início, que foi retirado o imperativo de que a norma deveria ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.

Ora, o direito potestativo, conforme muito bem mencionado por Villa-Lobos¹⁹⁹, confere ao seu titular ativo (consoante o espírito do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, o contribuinte) o poder de, por ato unilateral, sem necessidade de qualquer ato da entidade que está sujeita ao seu exercício, constituir, modificar ou extinguir uma relação jurídica, estando o seu titular passivo num mero estado de sujeição, não podendo este impedir que o efeito jurídico se produza mediante uma manifestação de vontade do titular ativo da relação jurídica.

Nesse compasso, o facto de se fazer depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria conjunta do Ministro da Justiça e do Ministro das Finanças conduz à conclusão de que se limitou a possibilidade de utilização dos tribunais arbitrais aos litígios relativos a tributos administrados por aqueles ministérios, com exclusão de qualquer outro.

¹⁹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 148.

Isso implica reconhecer que a vinculação limitada da Administração Tributária acabou por deixar de fora da jurisdição arbitral os litígios emergentes de atos praticados por outras entidades da Administração Tributária estadual, não integradas aos Ministérios da Justiça e das Finanças, como a seguridade social, e das regiões autónomas, autarquias locais e institutos públicos.

Podemos dizer, portanto, que a vinculação operada pelos míseros quatro artigos que compõem a Portaria n. 112/-A/2011 reduziu consideravelmente as matérias relativamente às quais a Administração Tributária se vinculou à arbitragem tributária.

Não é outro o entendimento que se extrai do exposto artigo 2º da Portaria de Vinculação, cujo título é “Objeto da vinculação”, e que determina em que termos é que a Administração Tributária se vincula às decisões dos tribunais arbitrais, conforme adiante nos obrigamos a colacionar:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n. 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.

Como vemos, a lista de exceções à vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral praticamente exclui do âmbito desta os atos praticados em matéria aduaneira.

Vemos, ainda do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, que a sujeição à arbitragem está limitada à apreciação das pretensões relativas a impostos. Portanto, sem qualquer

justificativa plausível, fogem aos termos de vinculação da administração tributária questões relativas a taxas e contribuições – não obstante o artigo 2º do RJAT não realize esta exclusão quanto às espécies tributárias.

Aqui cabe um parêntese conceitual. As espécies tributárias existentes em Portugal não são diversas das existentes no Brasil, ainda que em terras lusitanas as subvariações das espécies sejam mais limitadas.

Colhe-se do artigo 3.º da Lei Geral Tributária que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

A partir daí, a doutrina define as três espécies, de modo que o “imposto é a prestação pecuniária, coactiva e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita”; a taxa, por sua vez, “é a prestação pecuniária coactiva, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”; e as contribuições, por fim, são “prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”²⁰⁰.

Vemos da construção conceitual doutrinária que, à exceção da contrapartida de uma prestação administrativa (efetiva ou presumida) presente nas taxas e contribuições, nada há que as diferencie, essencialmente, dos impostos.

Não vislumbramos, portanto – e assim cremos que não existe –, qualquer razão plausível para que taxas e contribuições sejam excluídas do âmbito da arbitragem tributária na Portaria de Vinculação.

Prosseguindo em retorno às limitações à arbitragem, por força do artigo 3.º da Portaria, limitou-se também a vinculação a litígios de valor não superior a € 10.000.000,00 (dez milhões de euros) e estabeleceram-se requisitos quanto aos presidentes dos tribunais arbitrais em que estejam em causa litígios de valor superior a €500.000,00 (quinhentos mil euros)²⁰¹. Todas as disposições da Portaria de Vinculação importam, assim, em alterações

²⁰⁰ VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*. p. 181

²⁰¹ Artigo 3.º Termos da vinculação

1 - A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a (euro) 10 000 000.

2 - Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:

ainda mais limitantes ao âmbito material da arbitragem tributária, reduzindo-o, através da introdução de alguns requisitos, que, ao não estarem preenchidos, determinam a não vinculação da Administração Tributária a decisões que abranjam essas questões, situação que consideramos inconcebível a partir de uma ideia de busca por efetividade ao exercício do direito de acesso à justiça.

Em resumo:

[...] A leitura conjugada do disposto no art. 2º do RJAT e no artigo 2º da Portaria de Vinculação, podemos concluir que ficam de fora da arbitragem a impugnação de qualquer ato de liquidação de valor superior a a €10.000.000,00 (dez milhões de euros), assim como a apreciação da legalidade de atos de liquidação com fundamento em métodos indiretos, de direitos aduaneiros e de impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, nos quais se incluem os impostos especiais sobre o consumo (álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos), devidos pela importação e, de acordo com a jurisprudência maioritária dos Tribunais Arbitrais, também o IVA devido pela importação de bens. De fora do âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais, ainda ficam todos os processos de contraordenação e de execução fiscal, a apreciação da legalidade de atos em matéria tributária ou as providências cautelares, assim como a própria execução de julgados, que são as áreas que concorrem igualmente para o atual volume de pendências²⁰².

Chegamos, desse modo, ao ponto central do presente trabalho, no qual buscaremos verificar se – com todas as restrições impostas pelo RJAT e pela Portaria de Vinculação – há efetividade no modelo português de arbitragem tributária.

Ousaremos realizar uma crítica ao RJAT e à Portaria de Vinculação e sugerir uma ampliação de seus critérios em busca de uma maior coerência constitucional.

a) Nos litígios de valor igual ou superior a (euro) 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;

b) Nos litígios de valor igual ou superior a (euro) 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.

3 - Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.

²⁰² VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 148.

4. A (IN)EFETIVIDADE DO MODELO PORTUGUÊS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA FACE À VOCAÇÃO CONSTITUCIONAL DO INSTITUTO

Como vimos de início, o acesso à justiça, enquanto regra, deve convergir para o princípio da pacificação social, de modo que o direito de acesso à justiça deve ser exercido da forma mais ampla e eficaz possível. Deve-se ter pleno acesso à justiça, que significa a ampla possibilidade de esclarecer o direito vinculado ao bem da vida de cada indivíduo.

A ideia de uma arbitragem tributária, em nosso sentir, veio ao encontro desta efetividade. Contudo, com todas as restrições impostas pelo Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e pela Portaria de Vinculação – acima expostas – percebemos certa “desconfiança” do Estado português quanto ao instituto, o que acaba por restringir sua efetividade.

É inegável que, no que importa ao âmbito das matérias cujo conhecimento pode ser submetido à apreciação dos tribunais arbitrais, o RJAT ficou muito aquém da autorização legislativa em que se baseou, concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, segundo o qual a arbitragem tributária devia ser uma modalidade processual alternativa para além da impugnação judicial, mas também no que toca às ações para o reconhecimento de direitos/interesses tributários, conforme se extrai dos n.ºs 2 e 4, alíneas “a” e “b” daquele dispositivo.

E se considerarmos que a autorização legislativa advinda com a Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, decorre da própria Constituição Portuguesa, que não só permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, como expressamente, em seu artigo 209.º, n. 2, permitiu a criação de tribunais arbitrais, a timidez do RJAT se torna ainda mais evidenciada.

Não bastasse, a competência dos tribunais arbitrais os quais atuam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), tornou-se ainda mais delimitada, como vimos, pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n. 112-A/2011, de 22 de março – a já mencionada Portaria de Vinculação – decorrente do artigo 4º do RJAT, o qual estabeleceu que “a vinculação da Administração

Tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

Nestes termos, tem-se que:

Nem toda a Administração Tributária ficou vinculada ao procedimento arbitral. Apenas a (ex-) Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e a (ex-) Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) se encontraram vinculadas à jurisdição dos Tribunais Fiscais Arbitrais, em funcionamento no CAAD. Assim, não se encontram vinculados ao procedimento arbitral os demais organismos com competências em matéria fiscal, tais como as Câmaras Municipais, ou a Segurança Social, pese embora se encontrem dentro do conceito de Administração tributária previsto na Lei Geral Tributária²⁰³.

Desta segunda delimitação do âmbito objetivo da arbitragem tributária, proporcionada pela Portaria de Vinculação, resultou que a questão da competência dos tribunais arbitrais depende essencialmente dos termos desta vinculação, de modo que, ainda que se esteja perante uma situação absolutamente enquadrável no artigo 2º do RJAT, se esta situação não estiver albergada pela Portaria de Vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser decidido por um daqueles tribunais²⁰⁴.

Disso decorre que, apesar do pioneirismo português em 2011, que aprovou sua legislação especial para arbitragem em matéria tributária, e hoje é o país da Europa mais avançado no tratamento dos litígios tributários pela via da arbitragem, temos uma arbitragem tributária ainda muito aquém do que se poderia ter.

A efetividade do modelo português, no limitado âmbito em que se permitiu sua aplicação, conforme o RJAT e a Portaria de Vinculação, é inegável. Decisões rápidas e de qualidade são a marca da arbitragem tributária portuguesa.

O contencioso arbitral português é praticado separadamente do contencioso administrativo e do judicial, cada qual com jurisdição própria e independente. A diferença é que o contencioso tributário arbitral “passou a resolver mais rapidamente os conflitos entre a administração pública tributária portuguesa e seus contribuintes e, ainda, acelerou a

²⁰³ FERREIRA, Rogério Fernandes – *A arbitragem tributária em Portugal (Perspectiva de um advogado)*. In: *Arbitragem em Direito Público*. p. 171-186. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Arbitragem em Direito Público*. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos.

²⁰⁴ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 89-90.

arrecadação de tributos”²⁰⁵. De se dizer que, “atualmente, os procedimentos arbitrais em matéria tributária são resolvidos, como mencionado, em média em quatro meses e meio, tempo de resolução impensável no Brasil”²⁰⁶.

Então, impossível não perquirir o motivo pelo qual não se dá plena abertura ao modelo, permitindo-se alargar as possibilidades de escolha da via arbitral, como permitido pela Constituição Portuguesa e pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril.

De acordo com o magistério de Campos²⁰⁷, “a concepção do Estado, do Direito administrativo e Direito público em geral, tem vindo a alterar-se. Mas estas alterações têm sido muito mais lentas no Direito tributário. Por que razão precisamente em Direito tributário? Porque se trata do Direito que regula a arrecadação dos impostos que são o principal instrumento político dos dirigentes de todos os Estados”.

Esta afirmação, todavia, com sucedâneo em tudo o que até aqui discurremos, não parece ser um óbice à atuação plena da arbitragem tributária.

Dizemos isso ante ao facto de que, apesar da jurisdição ser uma característica fundamental do Estado de Direito, pelo que se impõe a necessidade de o Estado exercer essa função através do poder judicial, a maneira específica de realizar essa a jurisdição não nos parece imposta, motivo pelo qual a arbitragem se apresenta, antes de tudo, “como um meio de reforço das garantias fundamentais dos cidadãos”²⁰⁸, e não como um meio secundário ou de segunda linha.

Não se pode admitir, em homenagem à vocação constitucional do instituto, que a arbitragem em matéria tributária seja limitada à conveniência estatal, em detrimento dos cidadãos jurisdicionados.

²⁰⁵ PASQUALIN, Roberto – *Arbitragem tributária ajuda reduzir número de ações administrativas e judiciais*. Revista Consultor Jurídico. 1 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-01/roberto-pasqualin-arbitragem-tributaria-ajuda-reduzir-contencioso#:~:text=Arbitragem%20tribut%C3%A1ria%20ajuda%20reduzir%20n%C3%BAmero%20de%20a%C3%A7%C3%B5es%20administrativas%20e%20judiciais&text=Em%202011%20j%C3%A1%20escrevia%20sobre,vez%20mais%20lento%20e%20ineficiente>

²⁰⁶ Idem.

²⁰⁷ CAMPOS, Diogo Leite – *Arbitragem no Direito Tributário*. In Homenagem ao Prof. Doutor Sousa Franco. p. 739-748.

²⁰⁸ LOUREIRO, Luciano Ferreira – *Arbitragem no Sistema Tributário Português*. Uma breve análise da relevância da arbitragem. Universidade Autónoma de Lisboa, 2018. 20 p. Mestrado em Ciências Jurídicas.

4.1. A limitação do âmbito objetivo da arbitragem tributária à conveniência do Estado

Português: uma crítica à Portaria de Vinculação

O regime da arbitragem tributária ampliou o âmbito da arbitrabilidade, de modo que ele passou a alcançar litígios tradicionalmente vedados, como os atos de liquidação dos impostos. Entretanto, acabou por excluir “domínios que a visão mais conservadora, amparada no dogma da indisponibilidade do crédito tributário, tendia, até então, a admitir”²⁰⁹.

Como vimos alhures, e segundo o magistério de Villa-Lobos, o RJAT acabou por não conferir plena execução à autorização legislativa em que o Governo se baseou para legislar sobre arbitragem tributária, concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, pois no seu n. 3 estabelece-se que “a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes”²¹⁰.

Mas, com respeito às posições contrárias, o facto de se permitir uma vinculação restritiva do Estado, por meio de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, já fere o almejado direito potestativo dos contribuintes, segundo o qual a arbitragem tributária deveria se dar. O modelo português de arbitragem tributária impõe que o contribuinte pode, sim, escolher a via arbitral às suas questões tributárias, mas a escolha é definida por um estreito caminho, apenas em relação a limitadíssimas matérias permitidas pelos Ministros das Finanças e Justiça.

Não se está aqui a defender a inexistência de uma norma vinculante da Administração Pública à arbitragem tributária. Não se trata disso, até porque verificamos que a Portaria de Vinculação possui um propósito legítimo. Segundo Trindade²¹¹, este propósito da Portaria de Vinculação está intimamente relacionado com o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

De se dizer, contudo, que o facto de a LGT dispor sobre a indisponibilidade dos créditos tributários, fazendo assentar esta indisponibilidade no princípio da legalidade dos impostos, não licencia o uso desta norma para vedar a ampla aplicação da arbitragem em

²⁰⁹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – Arbitragem em Direito Público. São Paulo: FGV Projetos/Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, 2019. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos. ISBN 978-85-64878-62-4.

²¹⁰ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.*, p. 147.

²¹¹ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 172.

matérias tributárias – sobretudo porque, como vimos em capítulo anterior, a escolha pela via arbitral não significa uma renúncia ao direito em que se funda o objeto do litígio.

Aliás, tal pensamento “representa um juízo negativo sobre a arbitragem que é excluir. Ora, os árbitros julgarão conforme a lei, tal como os juízes togados, respeitando assim o princípio da legalidade”. Entender “que julgar é dispor dos créditos tributários, significa rejeitar a própria função judicial dos juízes do Estado”²¹².

Não bastasse, cumpre-nos recordar que quando admitimos a arbitragem tributária em Portugal estamos a tratar de uma arbitragem institucionalizada, na qual não se verifica qualquer alheamento do Estado, no que tange ao funcionamento do próprio CAAD. A esse respeito, Videira destaca que “o Conselho Deontológico do CAAD assume papel basilar, dado tratar-se do órgão responsável pela salvaguarda das condições de neutralidade e transparência dos árbitros, incumbindo-lhe, para tal, designadamente, pronunciar-se sobre a lista de árbitros do Centro e escolher árbitros da lista quando as partes não os designem”.²¹³

Os árbitros são normalmente escolhidos pelo CAAD, e têm em conta a sua área de especialização. Para se qualificar como árbitro, é necessário pelo menos 10 (dez) anos de comprovada experiência em Direito tributário. Há ainda a possibilidade de o contribuinte escolher um árbitro, hipótese na qual a Autoridade Tributária designará um segundo, vindo um terceiro – que funcionará como presidente – a ser escolhido por ambas as partes ou pelo Conselho Deontológico do CAAD.

Acresce que, em reforço da independência, fazemos notar que o Centro funciona sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a quem compete nomear o presidente do referido Conselho Deontológico.

O Estado atesta, por via do regime jurídico assim gizado, que não se alheou de conferir qualidade ao funcionamento dos tribunais criados sob a alçada do CAAD, tanto no que tange à arbitragem administrativa como no que concerne à arbitragem tributária, posto que, num caso e noutro, estão em causa valores de preservação do interesse público e, em última análise, do relacionamento assente em critérios de justiça, que têm de se promover no tocante às relações de índole administrativa e tributária entre os cidadãos e empresas e o Estado-administração.

O CAAD também oferece a quem recorre aos seus tribunais uma tramitação do processo simples e sem formalismos excessivos, sendo tal tramitação levada a cabo eletronicamente pelo centro, o que torna o processo mais eficiente. Outro dos mecanismos de segurança previstos prende-se com o fato de, no CAAD, as

²¹² CAMPOS, Diogo Leite de – A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem. p.63-73.

²¹³ VIDEIRA, Susana Antas – *Notas sobre a arbitragem no direito público: uma experiência tentada ou um instituto consagrado?* In: Arbitragem em Direito Público. p. 161-169. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – Arbitragem em Direito Público. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos.

arbitragens estarem limitadas, tanto em matéria administrativa como tributária, à legalidade, estando excluída a equidade como forma de justiça no caso concreto²¹⁴.

Ou seja, os critérios limitadores da Portaria de Vinculação não encontram salvaguarda em qualquer horizonte que se vislumbre.

Em continuidade, conforme explicamos no início desta investigação – quando tratamos dos fundamentos do instituto da arbitragem – a arbitragem é um instituto que dependia, tradicionalmente, de acordo das partes (convenção arbitral). Nesse sentido, se o recurso à arbitragem dependesse da disponibilidade da Administração Tributária em ir ou não a juízo arbitral, estaríamos diante de uma contrariedade a uma das premissas do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários. Assim, para que a possibilidade de recurso à arbitragem não ficasse nas mãos de uma manifestação de vontade da Administração Tributária, foi que o legislador “obrigou”, através do artigo 4.º do RJAT, que esta se vinculasse, através de portaria, à jurisdição arbitral e não a cada litígio concreto.

A previsão de uma Portaria de Vinculação decorreu, portanto, da intenção de fazer valer o direito potestativo dos contribuintes, de modo que a Administração Tributária esteja tão vinculada à decisão do contribuinte de recorrer à via judicial ou à via arbitral, como o está quanto à opção do contribuinte de recorrer à via graciosa ou judicial. Quem decide qual o meio de reação à exação tributária é o contribuinte, não se violando, assim, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Fato é, contudo, que ainda que o contribuinte possa escolher a via arbitral às suas questões tributárias, esta escolha tornou-se limitada a um estreito caminho, apenas em relação a limitadíssimas matérias, em razão dos critérios limitadores da Portaria de Vinculação. Esta é a principal crítica que se faz à Portaria de Vinculação: vincular-se a quem do que deveria, a teor do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril.

Nada obstante, se retornarmos ao enfrentamento da problemática da eficácia dos direitos fundamentais, não há como desconsiderar sua função inicial, qual seja, o direito de defesa ou prestacional, tampouco a sua forma de positivação no texto constitucional, sendo

²¹⁴ *Idem.*

certo que os dois aspectos (função e forma de positivação) constituem fatores intimamente vinculados ao grau de eficácia e aplicabilidade dos direitos fundamentais²¹⁵.

Ora, se a Constituição Portuguesa permitiu que se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, inclusive em matéria tributária (a teor do artigo 209.º), certamente se pretendeu que estes instrumentos possuísem máxima eficácia em sua aplicabilidade.

Nessa esteira, uma vez que tomamos a arbitragem como meio de efetivo exercício do direito de acesso à justiça, por si só, não vemos motivo plausível para delimitar o seu âmbito objetivo, em prejuízo do almejado acesso à justiça. Esta postura fere a eficácia do direito fundamental que se consubstancia no acesso à justiça.

Não nos olvidemos que “o tribunal arbitral é equiparado ao tribunal judicial, ao ser considerado um órgão jurisdicional que emite decisões jurisdicionais, com caráter geral, definitivo”²¹⁶ e vinculativo²¹⁷. Justo por isto, havemos de convir que a limitação de competência dos tribunais arbitrais, efetuada pela Portaria de Vinculação padece de aparente incoerência constitucional, ou mesmo de “questionável constitucionalidade”²¹⁸, repousando aqui outra crítica à Portaria de Vinculação.

Diz-se isso porque, na verdade, o artigo 4.º do RJAT estabeleceu, na redação inicial, que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas de finanças e da justiça”, mas não permitiu que fosse efetuada, por via desta portaria, qualquer delimitação do âmbito da jurisdição, definido no artigo 2º do RJAT.

Da Portaria de Vinculação, nesse sentido, poderia depender o início e a cessação da possibilidade de os contribuintes demandarem a Autoridade Tributária e Aduaneira nos tribunais arbitrais, mas não a definição das competências destes tribunais. Nisso, extrapolou a

²¹⁵ SARLET, Igo Wolfgang – *A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. p. 268.

²¹⁶ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro – *Op. Cit.*

²¹⁷ Aliás, também assim acontece em sede de direito da União Europeia, e nos termos do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 12 de junho de 2014, n. de Processo C-377/13 que, ao analisar questões como a origem legal, a permanência, o caráter vinculativo das decisões, a natureza contraditória do processo, a aplicação das regras de direito e a independência, concluiu que o CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), sobre a égide do qual funcionam os tribunais arbitrais, cumpre integralmente os requisitos para ser considerado um órgão jurisdicional europeu.

²¹⁸ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 92.

Portaria de Vinculação, segundo a doutrina, em sua função – meramente vinculante e regulamentar.

Não se olvide que, já depois da Portaria de Vinculação ter sido emitida, veio a Lei n. 64-B/2011, de 30 de dezembro, alterar a redação do artigo 4.º do RJAT, fazendo dele constar que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas de finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. Todavia, aplica-se ao caso o princípio *tempus regit actum*, segundo o qual a validade dos atos jurídicos é apreciada face à lei vigente quando eles são praticados (a teor do artigo 12.º, n. 2 do Código Civil Português).

Ainda que assim não fosse, não poderíamos ignorar o disposto no artigo 112.º, n. 5, da Constituição Portuguesa, segundo o qual “nenhuma lei pode criar outras categorias de atos legislativos ou conferir a atos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos”.

Isso significa, conforme menciona Villa-Lobos, que seja por sua antiga ou mais recente redação, se entendermos que o artigo 4.º do RJAT permite que os Ministros da Justiça e das Finanças podem redefinir, através da Portaria de Vinculação – que nada mais é do que um ato regulamentar, nos termos do artigo 112.º, n. 5, da Constituição Portuguesa – o âmbito da jurisdição arbitral tributária, estaremos reconhecendo que o dispositivo é materialmente inconstitucional, por violação deste princípio da hierarquia das fontes normativas, que se consagra na Constituição²¹⁹.

De outra banda, a Portaria de Vinculação possui, ainda, outro viés de inconstitucionalidade. É que, conforme destaca Villa-Lobos,

interpretada como restringindo as competências dos tribunais arbitrais em relação ao que decorre do artigo 2º do RJAT e da Lei de autorização legislativa em que este se baseou, para além de ser também materialmente inconstitucional por violação do referido artigo 112.º, n. 5, será organicamente inconstitucional, na parte em que excede a vinculação à jurisdição arbitral definida pelo artigo 2º do RJAT, por regular inovatoriamente matéria incluída na reserva de competência legislativa da Assembleia da República, sobre a qual não é permitido ao Governo emitir normas no uso de competência própria²²⁰.

²¹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.*, p. 93.

²²⁰ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Idem.*

Temos, portanto e em conclusão a este tópico, três críticas à Portaria de Vinculação: (1) deveras restritiva, tendo vinculado aquém do que deveria, a teor do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, estreitando além do que já realizado pelo RJAT o direito potestativo do contribuinte; (2) materialmente inconstitucional, por violação deste princípio da hierarquia das fontes normativas, que se consagra na Constituição Portuguesa, em seu artigo 112.º, n. 5; e (3) organicamente inconstitucional, por indevidamente regular matéria incluída na reserva de competência legislativa da Assembleia da República, sobre a qual não é permitido ao Governo emitir normas no uso de competência própria, nos termos do mesmo artigo 112.º, n. 5, da Constituição Portuguesa.

A Portaria de Vinculação deveria ser um mero regulamento de vinculação, mas acabou por impor um segundo filtro ao já estrangulado âmbito objetivo da arbitragem tributária portuguesa, estreitando ainda mais o escopo definido no RJAT.

Isso se deve, talvez, a uma cautela motivada pelo pioneirismo e inexperiência do modelo. Contudo, passada quase uma década de excelentes resultados, demonstrada sua efetividade no estreito permissivo da Portaria de Vinculação, não seria a hora de ampliar o alcance da arbitrabilidade tributária, tornando-a verdadeiramente válida e eficaz como meio de exercício do direito de acesso à justiça?

4.2. O que impede a ampla arbitrabilidade em matéria fiscal?

Como vimos, o RJAT e a Portaria de Vinculação deixam de fora da arbitragem a impugnação de qualquer ato de liquidação de valor superior a €10.000.000,00 (dez milhões de euros), assim “como a apreciação da legalidade de atos de liquidação com fundamento em métodos indiretos, de direitos aduaneiros e de impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, nos quais se incluem os impostos especiais sobre o consumo (álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos), devidos pela importação e, de acordo com a jurisprudência maioritária dos Tribunais Arbitrais, também o IVA devido pela importação de bens”²²¹.

²²¹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Op.Cit.* p. 20. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos.

Excluem-se do âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais, ainda, “todos os processos” de contraordenação e de “execução fiscal, a apreciação da legalidade de atos em matéria tributária ou as providências cautelares, assim como a própria execução de julgados, que são as áreas que concorrem igualmente para o atual volume de pendências”²²².

Disso decorre a crítica que fazemos ao modelo português de arbitragem tributária: afastou-se de sua vocação constitucional de ser um contributo ao efetivo exercício do direito de acesso à justiça, ao passo que a Portaria de Vinculação, que deveria ser um mero regulamento de vinculação, acabou por restringir ainda mais o já estrangulado âmbito objetivo da arbitragem tributária portuguesa, definido no RJAT.

A questão que se coloca é: o que estaria a impedir a ampla arbitrariedade em matéria fiscal?

Em matéria divulgada pelo sítio *Advocatus.pt*²²³, registrou-se que a estatística do CAAD em 2017 evidenciou que os contribuintes saem vencedores em 60% dos casos de arbitragem tributária disputados. Não obstante esta estatística esteja alinhada com os tribunais estaduais – conforme lembra na matéria o diretor do CAAD, Nuno Villa-Lobos – evidencia uma real vantagem aos contribuintes, em detrimento do fisco: em apenas 4 meses e meio (tempo médio de um processo arbitral) o contribuinte vê a questão tributária decidida em seu favor 60% das vezes, quando demoraria anos e anos para ter o mesmo resultado nos tribunais estaduais. Poderia ser esta a razão velada, talvez política, do estreitamento do âmbito objetivo da arbitragem tributária. Todavia, esta é apenas uma conjectura.

Juridicamente falando, são basicamente três os argumentos de rejeição à arbitragem tributária, e que certamente obstem a ampliação de seu alcance: o primeiro, diz respeito à tese de que a Constituição da República Portuguesa consagra os tribunais judiciais tributários, enquanto tribunais de competência especializada; o segundo, diz respeito ao princípio da legalidade fiscal; e o terceiro, por fim, mas repetidamente invocado, respeita ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário²²⁴.

Quanto ao primeiro argumento de rejeição, entendemos que ele decorre, em certa medida, do facto de que a Constituição da República Portuguesa é omissa quanto à arbitragem em matéria fiscal propriamente, uma vez que, embora o n. 2 de seu artigo 209.º possibilite a

²²² *Idem*.

²²³ Arbitragem Fiscal. *Fisco perde seis em cada dez contenciosos. Porquê?* Por Ana Batalha Oliveira, Março de 2018, disponível em www.advocatus.pt

²²⁴ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 42.

criação de tribunais arbitrais, sem exclusão prévia de qualquer esfera de competências, notadamente em matéria fiscal, o n. 3 de seu artigo 212.º nos diz que “compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Haveria, então, certa contradição, da qual aproveitariam os argumentos contrários à arbitragem tributária.

Notemos que este n. 3 do artigo 212.º da CRP, não obstante, não faz qualquer distinção entre tribunais estaduais e arbitrais. E é neste sentido a valiosa opinião de Canotilho²²⁵. Segundo o autor, ao invés de uma reserva constitucional de jurisdição, a Constituição da República Portuguesa prevê uma reserva legal, devendo ser anotado que a “Constituição dá cobertura à criação de Tribunais Arbitrais (artigo 209.º/2), entendendo-se que esta norma abrange os Tribunais voluntários (...) e, ao admitir tribunais arbitrais, parece não afastar a ideia de reserva de juiz nas vestes de juiz arbitral”.

Quanto a possível afronta ao princípio da legalidade fiscal, entendemos ser este o mais frágil dos três argumentos de rejeição.

Ora, referido princípio, enquanto expressão do princípio do Estado Democrático de Direito, vem constitucionalmente consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, o qual “exige que as leis de imposto sejam votadas pelo parlamento democraticamente eleito e que essas leis fixem os elementos essenciais dos impostos com a densidade bastante para garantir a segurança dos contribuintes”.

Da simples leitura do dispositivo constitucional, denotamos que o princípio da legalidade fiscal atua tão somente no plano da criação de impostos e do seu aumento, não se percebendo qualquer confusão entre esta (criação de impostos) e o julgamento de litígios fiscais²²⁶.

Ainda que assim não se entendesse, considerando que o diploma legal que aprova o regime jurídico da arbitragem tributária carece de intervenção parlamentar – fato consumado com a autorização legislativa ao Governo, seja pela Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, seja pelo próprio RJAT (Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro) – o princípio da legalidade estaria, ainda assim, assegurado pela reserva formal e material da lei.

²²⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes – *Op. Cit.* p. 665.

²²⁶ TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 45.

Ademais, a submissão de um litígio tributário à arbitragem não envolve a desconsideração dos parâmetros legislativos a que os juízes dos tribunais estaduais se encontram vinculados, quando uma das características deste método de resolução de disputas é a opção pela arbitragem de Direito, conforme já verificamos acima, reiteradas vezes (vedada a equidade). Disso decorre que “uma interpretação sistemática do princípio da legalidade na sua dimensão de reserva de lei e de legalidade administrativa permite concluir que o mesmo não é obstáculo à previsão normativa da possibilidade de utilizar a arbitragem” para amplamente “dirimir conflitos” tributários²²⁷.

A bem da verdade, se a própria lei admite a possibilidade de arbitragem tributária, dúvidas não podem existir quanto à compatibilidade de tal método de resolução de controvérsias com o princípio da legalidade.

No que toca ao terceiro argumento de rejeição, por fim, temos o mais reincidente de todos. A Lei Geral Tributária (adiante, LGT) propõe, no âmbito do artigo 30.º, n.º 2, o que convencionou chamar princípio da indisponibilidade do crédito tributário, dispondo que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”. Por este motivo, alguns setores da doutrina viram na indisponibilidade do crédito tributário – decorrente do princípio da supremacia do interesse público – um obstáculo à formação de um sistema de arbitragem amplo em sede fiscal.

Na verdade, antes da aprovação do RJAT em Portugal, em 2004, nas XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário, ficou assente, nas respectivas Conclusões, que “*la obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito conseqüente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje*”²²⁸.

Contudo, a esse respeito, convém mencionar o doutrinador brasileiro Torres²²⁹, segundo o qual “a nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese (...) separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público”. E o autor prossegue,

²²⁷ DOMINGOS, Francisco Nicolau – *Op. Cit.*

²²⁸ Conclusões da XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário. Quito, Perú, 2004, p. 7

²²⁹ TORRES, Ricardo Lobo – *Transação, conciliação e processo tributário administrativo*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES Vasco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. p. 107.

mencionando que, em época de processo administrativo tributário equitativo, o interesse fiscal “só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva²³⁰”.

Alinhando-nos a este pensamento, podemos afirmar que a indisponibilidade não residiria no âmbito do crédito tributário, mas na verdade estaria na atividade de cobrança do crédito tributário, que é prevista em lei e, atendendo os limites estabelecidos pela própria lei, pode ser disponível para a Administração, inclusive para atender a critérios de interesse coletivo, como a forma de resolução de conflitos, desde que observados os princípios fundamentais da igualdade, generalidade e da definição de capacidade contributiva²³¹.

Indo mais a fundo, Carla Castrelo Trindade²³² expõe que “se os tribunais arbitrais estão condicionados a um julgamento segundo o direito constituído, como também o estão os tribunais tributários judiciais, as decisões dos primeiros violariam tanto o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários quanto as dos segundos. Com efeito, vinculados que estão os árbitros ao direito constituído, as suas decisões irão, em princípio, no mesmo sentido em que iriam as de um qualquer juiz de toga”.

Não bastasse, não podemos olvidar que a indisponibilidade do crédito tributário está intimamente ligada à prevalecência do interesse coletivo (da sociedade) em detrimento ao interesse privado (no caso, o interesse do contribuinte). Todavia, havemos de convir que o interesse público não necessariamente será o interesse do Estado, na medida em que, como vimos, há vertentes no direito público que, justamente, homenageiam o interesse coletivo em detrimento do interesse individual do próprio ente estatal. Se transpormos tal concepção à seara tributária, é possível afirmar-se que não basta arrecadar o tributo, sendo necessário que a arrecadação se opere de forma justa e coerente com os anseios sociais e com as necessidades da máquina estatal.

Dito isso, podemos afirmar, sem qualquer dúvida, que utilizar a arbitragem não tem a ver com a renúncia ou a disponibilidade do crédito tributário. Por outro lado, significa a escolha por uma forma alternativa ou complementar ao método clássico de resolver conflitos no âmbito dos tribunais tributários.

²³⁰ *Idem*.

²³¹ TORRES, Heleno – *Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES Vasco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. p. 300.

²³² TRINDADE, Carla Castelo – *Op. Cit.* p. 49.

Mas, especificamente sobre a indisponibilidade do crédito, entendemos pertinente aprofundarmos o argumento adiante.

4.2.1. Indisponibilidade do crédito tributário?

O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, em que pese não esteja expresso na Constituição Portuguesa, apresenta-se como corolário dos princípios da legalidade (master das normas tributárias em geral) e da igualdade (em relação ao tratamento dos sujeitos passivos), respectivamente previstos em seus artigos 3.º, n. 2, 13.º e 266.º, n. 2. Aliás, é isto que se expõe no já mencionado n. 2 do artigo 30 da Lei Geral Tributária, o qual dispõe que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”.

A relação jurídica fiscal é essencialmente uma relação jurídica de crédito, dotada de indisponibilidade ou irrenunciabilidade do crédito fiscal, que se traduz na impossibilidade de conceder moratórias, perdoar a dívida ou alterar os modos admitidos para o seu pagamento. “Esta indisponibilidade determina que nenhuma das partes da relação jurídica tributária possa livremente dispor da relação do crédito, que não pode ser alterada por simples acordo entre as partes”²³³. Nem o Estado, na sua qualidade de sujeito ativo da relação, nem o contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, podem dela dispor, estando antes adstritos aos limites estritos da lei

Dizendo de outro modo, e a par do que já explicamos anteriormente, a respeito deste critério de arbitrabilidade, em razão do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, “a Administração Fiscal está obrigada a cobrar os impostos legalmente devidos não podendo renunciar aos mesmos (por razões de equidade ou simplificação) senão em virtude de uma lei”²³⁴.

Ocorre que, a bem da verdade, o crédito fiscal “não é sempre e necessariamente irrenunciável, comportando a lei vigente diversas exceções a esta regra”²³⁵. Desde logo, e como manifestação dessa exceção, surge a possibilidade de pagamento em prestações, nas

²³³ FONTES, Tito Arantes – *A arbitragem tributária no ordenamento legal português*. p.23-24.

²³⁴ NABAIS, Casalta. *Apud* OLIVEIRA, Ana Perestelo de – *Op. Cit.* p. 99.

²³⁵ *Idem*.

situações legalmente admissíveis. Também como exemplo da possibilidade de renúncia temos diversos diplomas de regularização de dívidas, que consagram regimes de acordo com os quais se permite ao contribuinte efetuar o pagamento da dívida sem juros, ainda que seja discutível a questão de saber se nestes casos existe uma renúncia por parte da Administração Fiscal, uma vez que apenas os juros, e não o capital, são objeto de perdão²³⁶.

Entretanto, a indisponibilidade do crédito tributário tem constituído o principal argumento para afastar a arbitragem do campo das relações tributárias, e de fato nos parece implicar em seu estreitamento pelo RJAT e pela Portaria de Vinculação. Tal conclusão justificar-se-ia, desde logo, pelo fato de a arbitragem constituir um método heterocompositivo de resolução de controvérsias, cuja base está na autonomia da vontade das partes que decidem voluntariamente submeter uma questão litigiosa à decisão de árbitros externos à estrutura orgânica do Estado. Submeter essa questão controvertida à arbitragem significaria dispor de elementos da obrigação tributária, atenta a sua natureza *ex lege*²³⁷.

Mas, em verdade, e como já dissemos acima, recorrer à arbitragem e dispor de elementos essenciais da obrigação tributária são realidades distintas, que não devem ser sobrepostas. É que a arbitragem não interfere no exercício do poder estatal de efetuar a cobrança do tributo já apurado pelo fisco, por meio da liquidação. Em outras palavras, o crédito tributário é, sim, indisponível (*a priori*), mas passível de impugnação. A arbitragem, na hipótese, ocorre somente após a existência do conflito, sendo que a manifestação de vontade existente entre as partes é apenas para instaurá-la, ou seja, para firmar o compromisso arbitral²³⁸.

É certo que “os direitos indisponíveis não podem ser afastados pelas partes. São direitos irrenunciáveis, traduzidos na maior parte das vezes em normas imperativas”²³⁹. Mas isto “apenas significa que, na arbitragem tributária, os árbitros estariam obrigados a aplicar o direito constituído, sendo-lhes, portanto, vedado o recurso ao julgamento pela equidade”²⁴⁰.

Nesse sentido, temos que, na verdade, a indisponibilidade dos créditos tributários não é – e nunca foi – um desafio real à arbitragem em matéria fiscal, mas apenas “um impedimento à aplicação da arbitragem por recurso à equidade”. Não se pode considerar que

²³⁶ *Idem*.

²³⁷ DOMINGOS, Francisco Nicolau – *Op. Cit.*

²³⁸ GODOI, Marciano Seabra de; GIANNETTI, Leonardo Varela – *Arbitragem e direito tributário brasileiro: a superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário*. Arbitragem Tributária. p.38-46

²³⁹ OLIVEIRA, Ana Perestelo de – *Op. Cit.* p. 99.

²⁴⁰ *Idem*.

as partes que desejem submeter o conflito a árbitros venham a colocar em causa a indisponibilidade dos créditos tributários, “desde que o façam estritamente dentro do direito constituído, o que motiva e justifica que seja vedado o recurso ao julgamento segundo a equidade na autorização legislativa constante da Lei do Orçamento do Estado para 2010”²⁴¹.

Ora, existindo o conflito em torno do crédito tributário exigido, e sendo este conflito dirimido por um tribunal arbitral (como seria por um tribunal judicial), não estará o Estado a dispor do crédito tributário, mas a encarregar os “cidadãos” da resolução, com igual responsabilidade em produzir uma decisão final, de acordo com os cânones normativos do sistema tributário, ou seja, com a mesma obrigação que qualquer juiz tem em administrar a Justiça. E se o problema não se coloca quando aquela é resolvida pelos tribunais estaduais, se a Constituição da República Portuguesa equipara os tribunais arbitrais aos estaduais, a consistência do argumento é abalada²⁴².

O legislador reconhece que o recurso à arbitragem não envolve qualquer renúncia aos elementos essenciais da obrigação tributária, pois o tribunal arbitral conhecerá o mérito do litígio no plano da legalidade e de acordo com o direito constituído. Por este motivo, negar a possibilidade de, após o surgimento do conflito, as partes recorrerem à heterocomposição do mesmo, na modalidade de arbitragem, seria recuar na história do Direito Tributário, concluindo que no domínio das relações tributárias apenas cabe a autocomposição, isto é, só a Administração se podia julgar a si própria²⁴³.

Não podemos olvidar que, mesmo sendo indiscutível a consagração em Portugal da indisponibilidade do crédito tributário, a teor do artigo 30 da LGT, há igual previsão de arbitrabilidade em matéria fiscal no Decreto-Lei n. 10/2011. Por óbvio que esta aparente incongruência legislativa representa, em verdade, total compatibilidade do direito discutido com a solução jurisdicional privada²⁴⁴.

²⁴¹ ROMÃO, Filipe – *Arbitragem tributária: uma análise breve da autorização legislativa para introdução da arbitragem tributária constante da proposta de Lei 9-XI-1.ª a (OE 2010)*. In: A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal/ [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. p. 47.

²⁴² DOMINGOS, Francisco Nicolau – *Idem*.

²⁴³ CAMPOS, Diogo Leite de – *A arbitragem tributária. “A centralidade da pessoa”*. Apud DOMINGOS, Francisco Nicolau – *Ibidem*.

²⁴⁴ BARBI, Marcelo – Arbitragem Tributária no Brasil: Por que não? In PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de [coordenação] – *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. p. 323.

Havemos de convir, portanto, que a indisponibilidade significa “apenas que não seria possível ‘substituir a vontade vertida na lei por aquela que resulta da concentração ou acordo entre a Administração e os contribuintes sobre a existência da obrigação tributária ou de alguns de seus elementos essenciais’”. A bem da verdade, “não se predica absolutamente nada acerca do meio heterocompositivo da disputa decorrente da interpretação da norma tributária”²⁴⁵.

Portanto, a utilização da arbitragem não ofende a indisponibilidade do crédito tributário, na medida em que só após a atuação unilateral da Administração, através de ato, é que o contribuinte que considera que o seu conteúdo contende com o direito à correta aplicação da lei tributária opta por resolver o litígio através de arbitragem. Isto é, a decisão do conflito tributário pelos tribunais do Estado, de acordo com o direito constituído, não coloca em causa o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, como também o julgamento do dissídio com os mesmos parâmetros de legalidade pelos tribunais arbitrais não o coloca.

Em verdade, uma vez que a arbitragem em matéria fiscal vem se consolidando, como previsto, em uma necessidade premente, ante a ineficiência do Estado na prestação jurisdicional eficaz, sequer havemos de falar de disponibilidade ou de renunciabilidade, quando a invocamos. A via arbitral significa “praticabilidade” e “adequação de um sistema de decisão a situações extraordinariamente complexas”²⁴⁶.

Temos, assim, que o argumento da indisponibilidade do crédito tributário como óbice ao alargamento do âmbito objetivo da arbitragem tributária deve ser rechaçado, posto que, a nosso ver, não passa de desconfiança implícita e infundada quanto à possibilidade de os tribunais poderem contornar os imperativos legais. Este receio não subsiste, considerando que a decisão arbitral deve se nortear pelo direito constituído e nas garantias de independência dos árbitros.

²⁴⁵ BARBI, Marcelo – *Op. Cit.*

²⁴⁶ LOBO, Carlos – *A arbitragem e a fixação da matéria colectável por métodos indirectos. In: A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. p. 147-155.*

4.2.2. Arbitrabilidade das taxas e contribuições: Por que não?

Se admitimos que a indisponibilidade do crédito tributário não constitui, só por si, um obstáculo inultrapassável à consagração da arbitragem no direito fiscal – uma vez que sequer é ofendida, como vimos –, por que limitar o âmbito da arbitragem tributária apenas aos impostos? Invertendo a questão, por que não admitir a arbitrabilidade das taxas e contribuições?

Como vimos, no artigo 2.º da Portaria de Vinculação delimitou a sujeição à arbitragem à apreciação das pretensões relativas a impostos. Ou seja, sem qualquer justificativa plausível, fogem aos termos de vinculação da administração tributária questões relativas a taxas e contribuições – não obstante o artigo 2º do RJAT não realize esta exclusão quanto às espécies tributárias.

Assim como os impostos, as taxas e contribuições, com especial destaque para as taxas e contribuições setoriais, oneram fortemente os contribuintes, empresas e particulares, dando origem a um aumento significativo do contencioso tributário neste domínio, posto que os contribuintes, face a uma pesada carga tributária que lhes é imposta por via de taxas e contribuições, vêm demonstrando maior predisposição para o recurso aos tribunais como forma de contestar aludidas exações, muitas das quais de duvidosa legalidade e conformidade com a Constituição da República Portuguesa²⁴⁷.

Ora, como vimos, a introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visou três objetivos principais, externados no n. 03 do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, dentre os quais estão o reforço à tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, e a redução da pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Aliás, o Preâmbulo do RJAT reitera os três objetivos visados pela arbitragem tributária, estabelecendo que este visa, “por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior

²⁴⁷ GAMITO, Conceição; MOTTA, Teresa Teixeira – *A arbitrabilidade das taxas*. Arbitragem Tributária. p.18-22.

celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”.²⁴⁸

Contudo, o que se tem visto em Portugal nestes dez anos de instituição da arbitragem tributária é um incremento expressivo do contencioso tributário, não apenas em matéria de impostos, senão também de taxas e contribuições. E nem precisamos repetir a notória dificuldade dos tribunais tributários em dar resposta efetiva às inúmeras solicitações que diariamente lhes são dirigidas.

E isso decorre, sem sombra de dúvidas, do fato de que o campo de aplicação deste regime se encontra ainda muito aquém do seu potencial alcance.

Como vimos acima, o RJAT e a Portaria de Vinculação acabaram por realizar uma prejudicial limitação do âmbito material de competência dos tribunais arbitrais que, por ora, se encontram confinados à resolução de litígios em matéria fiscal.

Se recorrermos ao contexto histórico da instituição da arbitragem tributária em Portugal, e de toda desconfiança que a novidade inovadora trazia em 2010, é até compreensível a limitação da competência material dos tribunais arbitrais imposta pela Portaria de Vinculação. Contudo, passada quase que uma década de sua instituição, esta desconfiança se mostra menos justificada e totalmente carente de revisão.

Não podemos olvidar, conforme mencionado anteriormente, que o RJAT já não dá plena execução à autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, uma vez que no seu n.º 3 estabelece-se que “a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes”²⁴⁹, o qual confere ao seu titular ativo o poder de, por ato unilateral, sem necessidade de qualquer ato da entidade que está sujeita ao seu exercício, constituir, modificar ou extinguir uma relação jurídica, estando o seu titular passivo num mero estado de sujeição, não podendo este impedir que o efeito jurídico se produza mediante uma manifestação de vontade do titular ativo da relação jurídica.

Nessa esteira, temos que o sentido e alcance prático do artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010 importa em determinar que, dentre todos os casos em que o recurso à arbitragem é

²⁴⁸ Vide RJAT.

²⁴⁹ Vide RJAT.

admissível, caberia apenas ao contribuinte a decisão quanto à submissão da questão a um tribunal arbitral, o que significa admitir que, decidindo por iniciar uma ação tributária junto a um tribunal arbitral e submeter à respectiva apreciação uma questão de que este possa conhecer, duas consequências emergem de imediato: a uma, não poderia o tribunal arbitral escusar-se lícitamente a decidir a questão, remetendo-a a tribunal tributário; a duas, não seria lícita a oposição da administração tributária à subordinação da questão à arbitragem, ressalvados os casos previstos na lei de invocação de exceções dilatórias ou peremptórias pela administração tributária que possam determinar o não conhecimento do mérito da causa²⁵⁰.

Mas o fato é que os critérios limitadores do RJAT e da Portaria de Vinculação acabaram por determinar que apenas a (ex-) Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e a (ex-) Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) se encontraram vinculadas à jurisdição arbitral, como meio alternativo de resolução de litígios relativos a impostos cuja administração lhes esteja cometida, o que importa justamente na exclusão dos litígios cujo objeto sejam taxas ou contribuições, mesmo as taxas cuja cobrança coercitiva é cometida à DGCI.

Esta limitação não se justifica. Na verdade, se mostra prejudicial ao âmbito objetivo constitucionalmente originário da arbitragem tributária (efetivo acesso à justiça). Isso porque, em verdade, apenas a indisponibilidade absoluta do direito (como explicado em capítulo anterior) poderia ser óbice real à arbitrabilidade de um litígio, sendo certo – por tudo o que vimos até aqui – que a patrimonialidade do interesse controvertido, que certamente se evidencia nos litígios tributários, é o único critério que deve realmente determinar sua sujeição à via arbitral.

As estatísticas do CAAD em referência à arbitragem tributária, não apenas quanto à redução de pendências nos tribunais tributários, mas também quanto à inquestionável qualidade técnico-jurídica das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais em matéria tributária, aliada à sua celeridade na resolução efetiva dos litígios que opõem os contribuintes à administração tributária, concede a segurança necessária à ampliação do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais.

Na medida em que as finalidades visadas pelo instituto da arbitragem tributária ainda existem e precisam ser atingidas, notadamente concedendo efetividade ao direito constitucional de acesso à justiça, havemos de concordar que a melhor solução é o

²⁵⁰ GAMITO, Conceição; MOTTA, Teresa Teixeira – *Op. Cit.*

alargamento do âmbito material do instituto, de modo a nele incluir a resolução de litígios também em matéria de taxas e contribuições²⁵¹.

Ainda, é necessário que mais entidades integrantes da Administração Tributária, *ex vi* do artigo 1.º n. 3 da LGT, e a quem esteja cometida a liquidação e cobrança de taxas, venham a se vincular ao CAAD. Aumentando o número de ministérios vinculados, aumentará o âmbito de atuação do CAAD e, espera-se, com a correspondente diminuição das pendências também nesta área.

4.2.3. Liquidações superiores a 10 milhões de euros?

Como mencionamos alhures, existe ainda uma limitação ao âmbito objetivo da arbitragem tributária, conforme o valor, decidindo o legislador por não ligar a Administração Tributária aos procedimentos arbitrais nos litígios de valor maior a 10 milhões de euros, estabelecendo, desse modo, uma norma que submete à arbitragem as causas de determinado valor e, não confiando relativamente nesses tribunais, ao menos quanto às causas de maior valor.

Sucintamente, o contribuinte apenas pode recorrer à arbitragem tributária tendo em vista dirimir um litígio com a Administração Fiscal, caso o referido litígio seja de valor inferior a €10.000.000 (dez milhões de euros). Isto significa que, em relação a litígios de valor superior a este, ainda que constantes do âmbito delimitado pela Portaria de Vinculação (impostos administrados pela Administração Tributária e Aduaneira), a arbitragem tributária não constitui um meio alternativo de resolução.

Assim como a limitação a impostos (excluindo taxas e contribuições) esta limitação em função do valor do litígio tinha uma razão de ser quando da instituição do regime, em virtude das divergências de opinião que pairavam no meio jurídico da época e atendendo aos riscos desconhecidos da então novidade processual, pioneira no panorama fiscal europeu e internacional.

Todavia, a referida limitação não encontra sentido no cenário atual da arbitragem tributária, não subsistindo razões justificativas válidas para a manutenção desta limitação que

²⁵¹ *Idem.*

prejudica os contribuintes e o próprio Estado, ao constituir um impedimento a uma melhor administração da justiça²⁵².

Atualmente, admite-se a possibilidade de o contribuinte submeter questões superiores ao teto do âmbito material permitido pela Portaria de Vinculação, bastando que, para tanto, opte por restringir o valor da causa e a utilidade económica do pedido e, dessa forma, aceitando que em caso de procedência do pedido, não receberá o montante total a que teria direito. Há ainda a possibilidade de o contribuinte, sendo notificado de uma liquidação de imposto em valor superior a €10.000.000 (dez milhões de euros), pagar o imposto antes de contestar a referida liquidação e, em seguida, submeter a questão à arbitragem somente dentro do limite permitido, obviamente renunciando ao montante excedente²⁵³.

Contudo, não existe razão para a continuidade desta limitação, sendo necessário que se alargue a possibilidade de arbitragem a liquidações sem limite em razão do valor, tudo em homenagem ao efetivo exercício do direito constitucional de acesso à justiça, que é a vocação da arbitragem tributária.

A limitação da vinculação da Administração Fiscal à arbitragem tributária somente a litígios não superiores a €10 milhões de euros encontra-se desatualizada com as estatísticas do instituto, divulgadas pelo CAAD. Faz-se necessária a edição de uma nova Portaria de Vinculação, atualizada.

Em verdade, passados 10 (dez) anos de instituição da arbitragem tributária, esta limitação em razão do valor do litígio não nos parece ser mais que uma desconfiança congênita²⁵⁴ em prejuízo, sobretudo, do próprio Estado.

4.3. O necessário alcance do âmbito objetivo da arbitragem tributária: ampliação dos critérios de arbitrabilidade e coerência constitucional

Amparados em tudo sobre o que discorremos até aqui, defendemos, neste trabalho, a máxima ampliação dos critérios de vinculação à arbitragem tributária em Portugal, como forma de se conferir plena execução à autorização legislativa em que o Governo se

²⁵² SANTIAGO, Bruno; PINTO, Diogo – *Sobre a possibilidade de submeter à arbitragem liquidações de imposto de valor superior a 10 milhões de euros*. p.18-22.

²⁵³ *Idem*.

²⁵⁴ *Ibidem*.

baseou para legislar sobre arbitragem tributária, concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, e assim alcançar coerência constitucional com o artigo 202.º, n. 4 da Constituição Portuguesa.

Como vimos de início, o acesso à justiça, enquanto regra, deve convergir para o princípio da pacificação social, de modo que o direito de acesso à justiça deve ser exercido da forma mais ampla e eficaz possível. Deve-se ter pleno acesso à justiça, que significa a ampla possibilidade de esclarecer o direito vinculado ao bem da vida de cada indivíduo.

A justiça é base de toda a pacificação social, sem a qual é impossível se imaginar uma sociedade democrática e de direito. Toda construção social parte de objetivos comuns, ideais históricos que serviram de inspiração para seus fundadores. Estes objetivos, que representam os ideais da construção social, devem ser preservados ao máximo esforço, sob pena de restar fragilizada a própria fundação constitucional.

Os objetivos de uma construção social são facilmente percebidos nas constituições dos diversos Estados liberais. Na Constituição da República Portuguesa atual, por exemplo, restam claros os ideais que inspiraram sua promulgação pela Assembleia Constituinte, logo em seu Preâmbulo. Partindo do ideal revolucionário de “libertar Portugal da ditadura”, passando pela restituição dos “direitos e liberdades fundamentais” aos portugueses, e pelo estabelecimento dos “princípios basilares da democracia”, culminando com “a construção de um país mais livre, mais justo e mais fraterno”.

Todos estes ideais são o núcleo, a coluna fundamental da sociedade democrática portuguesa, ao passo que, não havendo instrumentos capazes de gerar certeza de que estes serão respeitados ao longo do tempo, resta esvaziado o próprio ideal constituinte, fragilizada a pacificação social e, enfim, impossibilitada a própria existência social.

A esse respeito, Canotilho, em sua célebre obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*²⁵⁵, é enfático em afirmar que “o Estado constitucional democrático ficaria incompleto e enfraquecido se não assegurasse um mínimo de garantias e de sanções: garantias da observância, estabilidade e preservação das normas constitucionais; sanções contra atos dos órgãos de soberania e dos outros poderes públicos não conformes com a constituição”.

E prossegue o autor, afirmando que “a ideia de proteção, defesa, tutela ou garantia da ordem constitucional tem como antecedente a ideia de defesa do Estado, que, num sentido

²⁵⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. p. 887.

amplo e global, se pode definir como o complexo de institutos, garantias e medidas destinadas a defender e proteger, interna e externamente, a existência jurídica e fáctica do Estado (defesa do território, defesa da independência, defesa das instituições)”.

Sem embargo, convém mencionar que Otto Bachof²⁵⁶ assevera que “a permanência de uma Constituição depende em primeira linha da medida em que ela for adequada à missão integradora que lhe cabe face à comunidade que ela mesma <<constitui>>”. Nessa senda – prossegue em seu discurso dizendo que “uma proteção judicial, ainda que completa, não poderá salvar uma Constituição que falhe nessa missão, assim como também, inversamente, a falta de proteção judicial não tem de representar necessariamente um prejuízo para uma Constituição dotada de genuína eficácia integradora”.

Em síntese, temos que: (i) a Constituição é fruto de uma construção social, fundada em ideais históricos e a esta adequada; (ii) a proteção da Constituição, enquanto norma integradora da sociedade que a instituiu, é medida do mais elevado grau de segurança jurídica, inclusive resultante do ideal de Justiça Constitucional.

Sob esta ideia, que resulta de tudo o que até aqui vimos, temos que reconhecer que quando a Constituição da República Portuguesa permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, e em seu artigo 209.º, n. 2, que houvesse tribunais arbitrais, pretendeu ampliar sua função integradora da sociedade, ampliando o acesso à justiça.

Não pretendeu o legislador constituinte, em nosso sentir, apenas criar um meio secundário, subsidiário ou mesmo “coadjuvante” de acesso à justiça. Não pretendeu o legislador constituinte segmentar uma competência jurisdicional aos tribunais arbitrais (pois isso nem seria ampliação de acesso à justiça, mas simplesmente organização jurisdicional). Pretendeu o legislador constitucional, sim e em verdade, ampliar o acesso à justiça, no sentido mais abrangente que esta ampliação possa permitir.

O legislador pretendeu melhorar a efetividade da prestação jurisdicional ao cidadão, uma vez que, como vimos alhures, o Estado não tem sido capaz de cumprir com primor esta missão, sendo possível, inclusive, sua responsabilização por isso²⁵⁷.

²⁵⁶ BACHOF, Otto – *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução e Nota Prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. p. 11.

²⁵⁷ PEDRO, Ricardo – *Op. Cit.* p. 22.

Nessa senda, constitucionalmente falando, depreende-se clara intenção do legislador de que a pretensão levada pela parte ao processo encontre solução eficaz, de modo que se faça justiça a ambos os participantes do conflito e do processo. Por isso é que aqui se reafirma que o processo deve ser manipulado de modo a propiciar às partes o acesso à justiça.

Como explicado por Canotilho²⁵⁸ – perdoe-nos a repetição, “verdadeiramente fundamental no princípio de abertura da via judiciária é a sua conexão com a defesa dos direitos. Tal princípio reforça a efetividade dos direitos fundamentais, proibindo sua inexecutabilidade ou ineficácia por falta de meios judiciais. Esta efetiva proteção jurídica implica um controle das questões de fato e das questões de direito suscitadas no processo, possibilitando assim uma decisão material do litígio feita por um juiz em termos juridicamente vinculantes”.

E se observarmos o texto do artigo 202.º, n. 2 da Constituição Portuguesa, vemos que ela atribui aos “tribunais” – sem qualquer distinção entre tribunais estaduais ou arbitrais – a administração da justiça, que assegure a tutela dos direitos e interesses dos cidadãos, afastando a violação da legalidade democrática e reduzindo os litígios de interesses públicos e privados.

Isso significa, como dito, que o direito de acesso à justiça não se restringe ao direito de acesso aos tribunais ou ao direito à via judiciária. O poder judiciário – ou a justiça estadual tradicional – é apenas uma das formas de acesso ao direito²⁵⁹. A ampliação do acesso à justiça, portanto, não pode ser restritiva, sob pena de nem mesmo ser verdadeira ampliação, mas apenas segmentação de competência.

Nessa senda, não se pode negar que, como direito fundamental que se apresenta, o acesso à justiça é dever do Estado, o qual deve garantir plena eficácia, utilizando-se de todos os meios disponíveis. Se o acesso à justiça é o mesmo que acesso ao conhecimento do direito, este deve ser ministrado com rapidez e eficiência, posto que fundamental ao cidadão.

Nesse contexto, o ideal constitucional de uma arbitragem tributária, em nosso sentir, veio ao encontro desta efetividade, desta ampliação do direito de acesso à justiça. Isso implica reconhecer que as restrições impostas pelo Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e pela Portaria de Vinculação seguem na contramão do ideal constitucional, expresso nos

²⁵⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 276.

²⁵⁹ GERSZTEIN, Paola Coelho – *Op. Cit.* p. 9.438.

artigos 202.º, n. 4 e 209.º, n. 2 da Constituição Portuguesa, o que acaba por restringir sua efetividade.

O RJAT, como vimos, ficou muito aquém da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, segundo o qual o processo arbitral tributário devia constituir um meio processual alternativo não só ao processo de impugnação judicial, mas também à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, conforme se extrai dos n.s 2 e 4, alíneas “a” e “b” daquele dispositivo. E, se comparado com o ideal constitucional da arbitragem tributária, a timidez do RJAT se torna ainda mais evidenciada.

Deve-se dar efetividade à arbitragem tributária portuguesa, enquanto legítimo meio de exercício do direito de acesso à justiça, de modo amplo, o que implica na necessidade de um regime jurídico e uma norma regulamentar capazes de apreciar toda e qualquer questão em matéria tributária, e não apenas aos impostos administrados pelos Ministérios das Finanças e da Justiça, em lides não superiores a €10 milhões de euros.

Somente com coerência constitucional, ampliando-se o alcance do âmbito objetivo da arbitragem tributária a todas as questões possíveis de serem levadas à prestação jurisdicional, ter-se-á verdadeira efetividade no modelo português.

4.4. Análise do Acórdão nº 545/2019, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional Português

Poderíamos encerrar esta dissertação com a conclusão do tópico anterior: Somente com coerência constitucional, ampliando-se o alcance do âmbito objetivo da arbitragem tributária a todas as questões possíveis de serem levadas à prestação jurisdicional, ter-se-á verdadeira efetividade no modelo português.

Esta coerência constitucional a que nos referimos decorreria da harmonia do âmbito objeto do instituto da arbitragem tributária com os artigos 202.º n.s 2 e 4, e 209.º n. 4 da Constituição Portuguesa – sem nos olvidarmos da inconstitucionalidade da Portaria de Vinculação frente o artigo 112.º, n. 5, conforme defendido por Villa-Lobos²⁶⁰, e com a qual concordamos.

²⁶⁰ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Op. Cit.* p. 93.

Todavia, em 16 de outubro de 2019, enquanto avançava a redação deste trabalho, o Tribunal Constitucional Português julgou matéria de interesse às conclusões aqui externadas. Trata-se do Processo n.º 1067/2018, que tramitou perante a 1.ª Secção, sob a relatoria da conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros.

O feito tratou de recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do artigo 70.º, n. 1, alínea “b”, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, doravante designada por LTC), delimitando como objeto justamente a norma constante do artigo 2.º, alínea “a”, da Portaria de Vinculação à arbitragem tributária, “interpretada e aplicada no sentido de restringir o âmbito da jurisdição arbitral às pretensões relativas a impostos, mesmo que estejam em causa outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária”. O recurso em questão suscitou violação dos princípios constitucionais da proteção da igualdade e da tutela jurisdicional efetiva, consagrados nos artigos 13.º e 20.º da Constituição Portuguesa.

Veja-se que a matéria apreciada pelo Tribunal Constitucional (artigos 13.º e 20.º), no caso, foge aos artigos da Constituição cuja coerência reclamamos nesta dissertação (artigos 202.º e 209.º). Contudo, a insurgência ao caráter restritivo da norma (Portaria de Vinculação) e a maneira como o processo restou resolvido pelo Tribunal nos chamou atenção, ao ponto de merecer um tópico específico neste trabalho.

Em sua insurgência, a recorrente do caso (A A., Lda.) suscitou o entendimento de que a norma que determina que o âmbito da jurisdição arbitral abrange somente pretensões relativas a impostos, não incluindo “outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária”, nomeadamente as pretensões relativas a contribuições financeiras, decorrente do artigo 2.º, alínea “a”, da Portaria n.º 112-A/2011, é inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da tutela jurisdicional efetiva, consagrados nos artigos 13.º e 20.º da Constituição.

Ao analisar a questão, o Tribunal Constitucional entendeu que, sobre o primeiro ponto suscitado (violação do princípio da igualdade), não estaria caracterizada qualquer violação constitucional.

Segundo o Tribunal, “o princípio da igualdade não proíbe o legislador da realização de todas e quaisquer distinções, mas apresenta-se aqui, como decorrência do artigo 13.º, n. 1, da Constituição, como limite objetivo da discricionariedade legislativa, proibindo o arbítrio”. Assim, segundo o Tribunal Constitucional Português, “pode o legislador, no âmbito

da sua liberdade de conformação, estabelecer diferenciações de tratamento, desde que fundadas racional e objetivamente e ditadas pela razoabilidade”.

Disse ainda que, embora o artigo 2.º do RJAT defina o âmbito material da arbitragem tributária por referência a “tributos”, o artigo 4.º do RJAT, estabelece que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça “que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. O legislador teria determinado, assim, a existência de um espaço de discricionariedade administrativa relativamente às entidades da administração que ficam abrangidas pelo sistema de arbitragem tributária, bem como o valor e o tipo de causas que podem ser submissas a esta arbitragem.

A Portaria de Vinculação, neste contexto, prevê no seu artigo 2.º que “os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n. 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (...)”.

Sob este prisma, de acordo com a interpretação adotada pelo Tribunal, existiria um tratamento diferenciado de contribuintes que pretendem a declaração de ilegalidade de atos de liquidação, a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais, por exemplo, quando estejam em causa impostos ou outros tributos. Apenas no primeiro caso existe a possibilidade de acesso à arbitragem – relativamente aos restantes tributos tal hipótese não se verifica.

Destacou o Tribunal que, no plano constitucional,

a autonomização das três categorias de tributos públicos (impostos, taxas e contribuições) não releva apenas dos princípios da legalidade, da tipicidade e da reserva de lei parlamentar, mas também quanto ao princípio da igualdade. Por um lado, os impostos, que não as taxas e contribuições financeiras, estão sujeitos aos princípios formais da legalidade e da tipicidade, contidos no artigo 103.º da CRP, aos princípios substanciais, orientadores do sistema fiscal, consagrados no artigo 104.º, e à reserva absoluta de lei parlamentar, prevista na alínea “i” do n. 1 do artigo 165.º; por outro, o princípio da igualdade tributária não reveste o mesmo significado em todas as categorias de tributos, exigindo critérios de repartição que se adequem à respetiva estrutura e finalidade: o da capacidade contributiva para os impostos e o da equivalência para as taxas e contribuições.

Ancorado em seus precedentes (Acórdãos n.s 365/2008, 177/2010, 152/2013, 539/2015, 320/2016, 848/2017, 418/2017, 367/2018, 379/18 e 7/2019), o Tribunal entendeu que a qualificação de um tributo como imposto, por contraposição ao conceito constitucional de taxa, reside na análise do seu pressuposto e da respetiva finalidade:

o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais”; diversamente, “a taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática.

A contribuição, por sua vez, não obstante pretender concretizar uma troca entre o Estado e o contribuinte, sem envolver uma prestação efetiva, não tem estrutura unilateral como o imposto nem estrutura bilateral como a taxa.

Assim, o Tribunal Constitucional concluiu que

existem diferenças substanciais de regime entre impostos e os restantes tributos – quer ao nível do enquadramento constitucional, quer ao nível do tratamento legal aplicável, quer ao nível da atividade da administração tributária, de modo que esta natureza distinta e as respectivas condições da sua legalidade podem justificar a adoção de regimes normativos diferenciados, ou um tratamento distinto relativamente ao acesso à arbitragem tributária, tendo em conta a complexidade das matérias ou o tipo de questões de validade que podem ser suscitadas, por exemplo, que não poderá, por isso, ser considerado arbitrário ou desrazoável, na medida em que tem por base figuras materialmente distintas.

Especificamente sobre este ponto (violação do princípio da igualdade) – trazendo a interpretação do Tribunal Constitucional ao ponto de coerência constitucional em que ancoramos este trabalho –, entendemos que as diferenças substanciais entre as espécies tributárias não são capazes de afastar a total e absoluta igualdade que mantêm entre si, quando nos referimos à relação fisco-contribuinte e aos conflitos que podem advir desta relação.

Como vimos, no decorrer deste trabalho, o único critério efetivamente coerente, a definir a arbitralidade de um litígio, seria o critério da patrimonialidade do interesse controvertido. Nessa esteira, todas as espécies tributárias – impostos, taxas ou contribuições – se enquadram neste critério. Todas inferem sobremaneira no âmbito patrimonial dos contribuintes, e do próprio Estado, sendo impossível distingui-las no que tange à natureza mantenedora do Estado social.

Não há que se falar, portanto, em real distinção das espécies tributárias quanto à natureza e as respectivas condições da sua legalidade, a justificar a adoção de regimes normativos diferenciados, ou um tratamento distinto relativamente ao acesso à arbitragem tributária, como entendeu o Tribunal Constitucional Português, equivocadamente (em nosso modesto entendimento).

Não bastasse, seja por um imposto, uma taxa ou contribuição, é certo que a exação estatal pode ser excessiva ou ilegal, o que faria surgir para o contribuinte a necessidade de socorro à prestação jurisdicional. Nesta hipótese, com o devido respeito ao entendimento exposto pelo Tribunal Constitucional, não importa a substância do tributo, para fins de acesso à justiça, conforme seu ideal constitucional.

Ancoramos tal afirmação no já mencionado pensamento de Rawls²⁶¹, segundo o qual os direitos garantidos pela justiça não estão dependentes da negociação política ou do cálculo dos interesses sociais. Nesse sentido, acesso à justiça está intimamente ligado à constituição da sociedade, a partir do pacto social, ou da “posição contratual inicial” mencionada por Rawls. Não importa a substância do tributo, mas importa o acesso à justiça, que deve ser amplo, para ser verdadeiramente alternativo.

Prosseguindo ao Acórdão, quanto à violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, restou igualmente afastada pelo Tribunal Constitucional, no caso em análise.

O Tribunal entendeu, conforme seus precedentes, que

o direito de acesso à tutela jurisdicional efetiva implica a garantia de uma proteção jurisdicional eficaz ou de uma tutela judicial efetiva, cujo âmbito normativo abrange nomeadamente: (a) o direito de ação, no sentido do direito subjetivo de levar determinada pretensão ao conhecimento de um órgão jurisdicional; (b) o direito ao processo, traduzido na abertura de um processo após a apresentação daquela pretensão, com o consequente dever de o órgão jurisdicional sobre ela se pronunciar mediante decisão fundamentada; (c) o direito a uma decisão judicial sem dilações indevidas, no sentido de a decisão haver de ser proferida dentro dos prazos preestabelecidos, ou, no caso de estes não estarem fixados na lei, dentro de um lapso temporal proporcional e adequado à complexidade da causa; (d) o direito a um processo justo baseado nos princípios da prioridade e da sumariedade, no caso daqueles direitos cujo exercício pode ser aniquilado pela falta de medidas de defesa expeditas (cfr., v.g., Acórdão n.º 141/2019, 1.ª Secção, ponto 17).

Contudo, entendeu o Tribunal que

a possibilidade de institucionalizar formas de composição não jurisdicional de conflitos, nos termos do n.º 4 do artigo 202.º, e de submissão de litígios a uma

²⁶¹ RAWLS, John – *Uma teoria da justiça*. p. 27.

jurisdição arbitral, como prevê o n.º 2 do artigo 209.º, não significa que a Constituição obrigue o legislador a criar vias arbitrais para a resolução de todos os litígios ou que o recurso a um tribunal estadual não seja ainda a principal via de acesso ao direito. A criação de uma via arbitral no domínio do contencioso administrativo ou tributário não seria uma obrigação do legislador, decorrente da Constituição. Aliás, com base em reservas de jurisdição estadual constitucionalmente fundadas, deve reconhecer-se a existência de certos limites à constituição de tribunais arbitrais – alguns deles precisamente no domínio de litígios emergentes de relações jurídicas administrativas ou tributárias.

Neste contexto, como o Tribunal Constitucional já havia afirmado no Acórdão n.º 230/2013, plenário, ponto 13,

ainda que os tribunais arbitrais constituam uma categoria de tribunais e exerçam a função jurisdicional, não pode perder-se de vista que essa é uma forma de jurisdição privada, (...). O direito fundamental de acesso aos tribunais constitui tendencialmente uma garantia de acesso a tribunais estaduais em resultado da necessária conexão entre esse direito e a reserva de jurisdição, que apenas poderá caracterizar uma reserva de jurisdição arbitral quando o acesso ao tribunal arbitral seja livre e voluntário.

Isto significaria, segundo o Tribunal Constitucional, que existindo a possibilidade de recurso aos tribunais tributários estaduais, os quais entendeu constituírem a principal via de acesso ao direito, não se pode considerar que o regime adjetivo não proporcione aos cidadãos meios efetivos de defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Por essa razão, o Tribunal entendeu não ser possível considerar-se que, assegurado que está o recurso aos tribunais estaduais, a não consagração de uma determinada via arbitral no domínio tributário represente uma restrição do direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição. Não existindo uma restrição de um direito fundamental, não existe razão para mobilizar o princípio da proporcionalidade no presente caso.

Este entendimento, contudo, a exemplo do referente ao artigo 13.º, não nos pareceu acertado.

Como dito alhures, quando a Constituição da República Portuguesa permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, e em seu artigo 209.º, n. 2, que houvesse tribunais arbitrais, pretendeu ampliar sua função integradora da sociedade, ampliando o acesso à justiça.

O constituinte não pretendeu apenas criar um meio secundário, subsidiário ou mesmo “coadjuvante” de acesso à justiça. Não pretendeu o legislador constituinte segmentar uma competência jurisdicional aos tribunais arbitrais (pois isso nem seria ampliação de acesso à justiça, mas simplesmente organização jurisdicional). Pretendeu o legislador constitucional, sim e em verdade, ampliar o acesso à justiça, no sentido mais abrangente que esta ampliação possa permitir.

Não nos olvidemos que – como repetidas vezes mencionamos acima – quando se fala em “acesso à justiça” não se pretende referir apenas ao “acesso ao judiciário”, segundo se extrai da doutrina. De mesma sorte, o direito de acesso à justiça não se completa no direito de acesso ao judiciário. Tal pensamento é sim limitado, e se afasta da concepção constitucional do direito de acesso à justiça, o qual possui claro status de direito fundamental.

De se dizer, conforme acertadamente recorda Bastos²⁶², podemos invocar, a esse respeito, o artigo 20.º, n. 1 da Constituição Portuguesa, o qual não deixa margem para dúvidas quando estabelece que todos têm direito ao conhecimento do Direito e aos tribunais, sendo este último de ser compreendido à luz da vinculação de todos os poderes do Estado ao princípio geral da igualdade. Inclusive, conforme Acórdão TC n.º 249/97, esta vinculação, “mais do que significar igualdade de acesso à via judiciária, significa igualdade perante os tribunais, de onde decorre que ‘as partes têm que dispor de idênticos meios processuais para litigar, de idênticos direitos processuais’”.

Ora, restringir o acesso ao conhecimento do direito pela via arbitral, em único proveito ao interesse do Estado, há de significar, sim, uma ofensa ao amplo direito de acesso à justiça.

A efetividade do direito de acesso à justiça, como mencionado anteriormente nesta investigação, deve compreender muito mais do que simplesmente ter o direito de ir ao judiciário reclamar uma violação ao bem da vida. Efetividade, neste caso, compreende o direito de receber uma decisão rápida e de qualidade.

Se, neste sentido, o Estado não é eficiente na administração da justiça pela via dos tribunais ordinários, e a própria Constituição admite a via arbitral como meio adequado de

²⁶² BASTOS, Filipe Brito – *A arbitragem em Direito Administrativo e o direito fundamental de acesso ao Direito nos tribunais portugueses*. In: *Arbitragem e direito público* / coordenação de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, [e] Ricardo Pedro. p. 88.

solução de conflitos, cercear este meio, classificando-o como secundário ou coadjuvante, significa cercear o próprio direito de acesso à Justiça.

Aliás, convém mencionar que há uma estreita relação entre o texto constitucional português e a arbitragem, desde logo porque o artigo 209.º, n. 2, da Constituição Portuguesa, prevê expressamente a existência de tribunais arbitrais na ordem jurídica, classificando-os, em definitivo, numa “categoria de tribunais que, nesses termos, coexiste na ordem jurídica da República Portuguesa lado a lado com os tribunais estaduais”²⁶³.

Isso significa, como dito, que o direito de acesso à justiça não se restringe ao direito de acesso aos tribunais ou ao direito à via judiciária. O poder judiciário – ou a justiça estadual tradicional – é apenas uma das formas de acesso ao direito. E mesmo que, pelo monopólio estatal, se possa admitir que ela (a jurisdição estatal) seja a via principal, o ideal constitucional de ampliação do acesso à justiça, presente no artigo 202.º, n. 4, não pode ser restritivo, sob pena de nem mesmo ser verdadeira ampliação, mas apenas segmentação de competência.

Com efeito, convém lembrar o discurso de Rodrigues²⁶⁴, segundo o qual o acesso à justiça sequer poderia ser posto em causa com a perfeita admissibilidade da arbitragem tributária. Isso porque, “não só um processo de arbitragem não deixará de impor o acesso, por via de recurso, aos tribunais judiciais, o que elimina tal argumento, como tal princípio também exige que seja assegurado aos cidadãos que os procedimentos judiciais sejam caracterizados pela celeridade, de modo a obter a tutela em tempo útil. E a situação em que se encontra a jurisdição tributária não é de molde a cumprir esse princípio constitucional”.

Lembre-mos que pensar em arbitragem enquanto efetivo meio de acesso à justiça significa conferir seriedade ao instituto²⁶⁵. Ou entendemos que ele é um meio legítimo de acesso à justiça, e não lhe impomos limitação, ou entendemos que ele não é um meio legítimo de acesso à justiça.

²⁶³ LANCEIRO, Rui Tavares – *Necessidade da arbitragem e arbitragem necessária – uma análise à luz da jurisprudência constitucional*, In GOMES, Carla Amado; PEDRO, Ricardo (Coord.) – *A arbitragem administrativa em debate: Problemas gerais e arbitragem no âmbito do Código dos Contratos Públicos*. p. 45

²⁶⁴ RODRIGUES, Anselmo – *A possibilidade da arbitragem tributária*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira*. p. 25-34.

²⁶⁵ DWORKIN, Ronald – *Op. Cit.* p. 36.

Limitar o direito de acesso à justiça em favor do Estado significaria atribuir poderes maiores ao estado, restringindo os direitos individuais dos cidadãos²⁶⁶. Não se pode fragilizar a defesa do indivíduo em seu convívio social, sob pena de se estar fragilizando a efetiva obtenção de justiça.

A conclusão do Tribunal Constitucional de que a norma que determina que o âmbito da jurisdição arbitral abrange somente pretensões relativas a impostos, não incluindo outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária, decorrente do artigo 2.º, alínea “a”, da Portaria de Vinculação, não é inconstitucional, nem por violação do princípio da igualdade, na vertente de proibição do arbítrio, previsto no artigo 13.º, n. 1, da Constituição, nem por violação do direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição não caminhou bem, com o devido respeito que merece o Tribunal.

Quando pensamos em tribunais arbitrais, não estamos admitindo uma espécie de “concorrência jurisdicional, em que várias ordens poderiam candidatar-se a resolver os mesmos litígios”. Diante da arbitragem estamos diante de uma solução que encontra sua legitimidade no próprio Estado, e que, justamente por isso, não é contraditória com a ideia que o Estado monopolizou o exercício da justiça²⁶⁷.

Efetividade do direito de acesso à justiça impõe, em sua concepção constitucional, a máxima abertura aos meios legítimos capazes de esclarecer os direitos dos cidadãos, preservando a paz social.

A ineficiência da atuação estatal na administração da justiça e, portanto, na efetiva entrega de jurisdição, e os obstáculos quanto à busca de alternativas que possam corrigir esta ineficiência implicam em risco ao próprio estado de direito, por fragilizarem a pacificação social. Justiça lenta ou justiça rápida de baixa qualidade (aferida por decisões equivocadas, segundo as respectivas normas de regência), não podem ser consideradas efetiva justiça.

²⁶⁶ NOZICK, Robert – *Anarquia, Estado e Utopia*.

²⁶⁷ FERREIRA, Eduardo Paz – *A possibilidade da arbitragem tributária*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal* / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. p. 18-19.

Sem efetivamente conhecer o seu direito, quando necessária correção estatal – nos moldes explicados por Alexy²⁶⁸, o cidadão fica desprovido da própria cidadania, rompida que se mostra a própria “posição contratual inicial” mencionada por Rawls em sua obra²⁶⁹.

Os direitos fundamentais podem ser considerados como elementos limitativos da Constituição Federal, por terem como escopo a limitação e a função de restringir o exercício do poder que é conferido ao Estado. Por sua eficácia vertical²⁷⁰, são oponíveis contra o Estado, como direitos de defesa individual perante o arbítrio de poder que este eventualmente possa exercer, em determinados casos, quando vier a extrapolar suas funções legais.

A efetividade do direito de acesso à justiça impõe, assim, em sua concepção constitucional e eficácia vertical, a máxima abertura aos meios legítimos capazes de esclarecer os direitos dos cidadãos, preservando a paz social, ainda que se tenha em discussão uma violação praticada pelo próprio Estado.

Por fim, cumpre mencionar que, apesar da jurisdição ser uma característica fundamental do Estado de Direito, pelo que se impõe a necessidade de o Estado exercer essa função através do poder judicial, a maneira específica de realizar essa jurisdição não nos parece imposta, motivo pelo qual a arbitragem se apresenta, antes de tudo, “como um meio de reforço das garantias fundamentais dos cidadãos”²⁷¹, e não como um meio secundário ou de segunda linha.

²⁶⁸ ALEXY, Robert – *Op. Cit.* p. 151.

²⁶⁹ RAWLS, John – *Op. Cit.* p. 27.

²⁷⁰ Estes devem possuir eficácia horizontal – no que tange às relações entre os cidadãos (particulares) – e também eficácia vertical.

²⁷¹ LOUREIRO, Luciano Ferreira – *Op. Cit.*

CONCLUSÃO

Em conclusão, reafirmamos que o direito de acesso à justiça possui inquestionável status de direito fundamental, ao passo que assegura a todos os cidadãos de um determinado Estado o direito à prestação da justiça efetiva, e não somente o direito de se manifestar perante um tribunal, enquanto poder estatal.

Se a eficácia de uma norma está relacionada à sua capacidade de produzir efeitos, devemos considerar que a norma constitucional que consagra o direito de acesso à justiça somente pode ser considerada efetivamente respeitada se houver a devida ampliação da atuação jurisdicional, seja pelos tribunais do Estado seja pelos tribunais arbitrais, equiparados quanto ao dever de entrega da jurisdição, nos estritos termos do artigo 202.º, n. 2, da Constituição Portuguesa. E esta efetividade se traduz em decisões céleres e de qualidade técnica inquestionável.

Vimos neste trabalho que, enquanto instituto de direito, a arbitragem vem se consolidando como meio alternativo e eficaz de solução de controvérsias, também em Direito Público e, portanto, igualmente em matéria tributária, sendo capaz de desafogar o Poder Judiciário e mitigar os conflitos sociais.

Destacamos que, no que tange especificamente à arbitragem em Direito Público, a Constituição Portuguesa foi pioneira, tendo permitido expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de Lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, permitindo ainda, em seu artigo 209.º, n. 2, a criação de tribunais arbitrais.

Vimos também que, em matéria tributária, a regulamentação da arbitragem ocorreu em 2011 mediante o Decreto-Lei n. 10 (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT), seguido pela Portaria n. 112-A/2011 (Portaria de Vinculação) que vinculou, a partir do dia 1º de julho de 2011, diversos órgãos à arbitragem para resolução dos conflitos fiscais, garantindo ao contribuinte a opção por mais essa via.

Evidenciamos que, mesmo sendo ainda cedo para um julgamento definitivo sobre esta eficácia do modelo português, não se pode negar que ele acarreta decisões mais rápidas (e de maior qualidade, se levarmos em conta a especificidade da matéria sob competência do

tribunal arbitral), configurando-se assim como um efetivo meio de acesso a uma ordem jurídica justa, elevando a sensação de justiça fiscal.

Suscitamos que, a par de todo este arcabouço fático, há incoerência no modelo português de arbitragem tributária, ao passo que seus critérios são limitadores, ficando aquém da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, e em desarmonia com o ideal constitucional externado nos artigos 202.º, n. 4 e 209.º n. 2 da Constituição Portuguesa.

Deste fato, concluímos que, conquanto a pretensão constitucional com a via arbitral tenha sido a de ampliar o direito de acesso à Justiça, a Administração Tributária não se encontra vinculada a toda e qualquer decisão que seja tomada pelos tribunais arbitrais, mas apenas àquelas que são definidas nos termos em questão. Temos, portanto, um direito de acesso à justiça mitigado, no que tange à via arbitral.

No primeiro capítulo, realizamos uma definição da concepção constitucional do direito de acesso à Justiça e sua efetividade, analisando que o Estado não cumpre de maneira eficiente seu papel jurisdicional, fato que aponta a necessidade de adoção de meios alternativos de resolução de litígios, como a arbitragem. Vimos ainda que a ineficiência do Estado na prestação jurisdicional em matéria tributária importa em sensível redução da sensação de justiça fiscal.

No segundo capítulo, abordamos a arbitragem tributária e sua introdução no sistema legal português, propriamente, passando por seus fundamentos, suas referências pelo mundo, e evidenciando que ela representa, de fato, um contributo ao efetivo acesso à justiça.

O terceiro capítulo, por sua vez, discurremos a respeito do âmbito objetivo do modelo português de arbitragem tributária, especificamente. Realizamos uma análise do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, culminando com os critérios limitadores da Portaria de Vinculação.

No quarto e derradeiro capítulo, finalmente, externamos que a efetividade no modelo português de arbitragem tributária não é plena, ante os critérios limitadores impostos pelo RJAT e pela Portaria de Vinculação, motivo pelo qual sugerimos a ampliação de seus critérios em busca de uma maior coerência constitucional.

No decorrer desta dissertação, verificamos que não existem motivos plausíveis para a mitigação do âmbito objetivo da arbitragem tributária, proporcionada pelo RJAT e pela

Portaria de Vinculação. Vimos que não existem verdadeiros e justificáveis critérios a definir o que está dentro e o que está fora do âmbito da arbitragem tributária, de modo que as limitações do modelo português implicam em desarrazoada desconfiança no instituto e em verdadeira incoerência constitucional.

Concluimos que apenas a indisponibilidade absoluta do direito poderia ser óbice real à arbitrabilidade de um litígio, sendo certo – por tudo o que vimos – que a patrimonialidade do interesse controvertido, que certamente se evidencia nos litígios tributários, é o único critério que deve realmente determinar sua sujeição à via arbitral.

Assim, havemos de concluir que a melhor solução para esta incoerência constitucional é o alargamento do âmbito material do instituto, de modo a nele incluir a resolução de litígios também em matéria de taxas e contribuições, bem como quaisquer tributos liquidados e cobrados pelas entidades integrantes da Administração Tributária, *ex vi* do artigo 1.º n. 3 da LGT, de modo a aumentar o âmbito de atuação do CAAD, com a correspondente diminuição das pendências também nesta área.

De tudo, é possível afirmar que, em razão do direito constitucional de acesso à justiça, a arbitragem tributária não só é louvável, mas atualmente imprescindível para a redução de contenciosos generalizados e massivos. Ela desafoga a estrutura judicial saturada, confere celeridade à resolução dos conflitos e maior tecnicidade às decisões proferidas.

A ideia de uma arbitragem tributária veio ao encontro da efetividade do direito de acesso à justiça. Contudo, com todas as restrições impostas pelo RJAT e pela Portaria de Vinculação, percebemos injustificável “desconfiança” do Estado português no instituto, o que acaba por restringir sua efetividade.

Apesar do pioneirismo português em 2011, que aprovou sua legislação especial para arbitragem em matéria tributária, e hoje é o país da Europa mais avançado no tratamento dos litígios tributários pela via da arbitragem, temos uma arbitragem tributária ainda muito aquém do que se poderia ter.

A experiência portuguesa é, sem dúvida, um caso de sucesso que pode ser tomado de exemplo por outros países. Contudo, seus critérios limitadores precisam ser revistos, para que seja garantido aos cidadãos o efetivo direito de acesso à justiça.

O modelo português de arbitragem tributária afastou-se de sua vocação constitucional de ser um contributo ao efetivo exercício do direito de acesso à justiça, ao passo que a Portaria de Vinculação, que deveria ser um mero regulamento de vinculação, acabou por restringir ainda mais o já estrangulado âmbito objetivo da arbitragem tributária portuguesa, definido no RJAT.

Havemos de reconhecer que quando a Constituição da República Portuguesa permitiu expressamente em seu artigo 202.º, n. 4 que, por meio de lei, se regulassem outros instrumentos e formas de resolução de litígios como alternativas à jurisdição estatal, e em seu artigo 209.º, n. 2, que houvesse tribunais arbitrais, pretendeu ampliar sua função integradora da sociedade, ampliando o acesso à justiça.

Certamente, por tudo o que aqui vimos, não pretendeu o legislador constituinte apenas criar um meio secundário, subsidiário ou mesmo “coadjuvante” de acesso à justiça. Não pretendeu, sem dúvidas, o legislador constituinte segmentar uma competência jurisdicional aos tribunais arbitrais (pois isso nem seria ampliação de acesso à justiça, mas simplesmente organização jurisdicional). Pretendeu o legislador constitucional, sim e em verdade, ampliar o acesso à justiça, no sentido mais abrangente que esta ampliação possa permitir.

Pensar em arbitragem enquanto efetivo meio de acesso à justiça significa conferir seriedade ao instituto, no sentido de entender que ele é um meio legítimo de acesso à justiça, não lhe impondo limitação apenas em favor do Estado.

Limitar o direito de acesso à justiça em favor do Estado significaria atribuir poderes maiores ao Estado, restringindo os direitos individuais dos cidadãos. Contudo, havemos de convir que o arcabouço normativo impõe que não se pode fragilizar a de defesa do indivíduo em seu convívio social, sob pena de se estar fragilizando a efetiva obtenção de justiça.

A efetividade do modelo português de arbitragem tributária clama coerência constitucional, ampliando-se o alcance de seu âmbito objetivo a todas as questões possíveis de serem levadas à prestação jurisdicional. Esta coerência constitucional decorreria da harmonia do âmbito objetivo do instituto da arbitragem tributária com os artigos 202.º n.s 2 e 4, e 209.º n. 4 da Constituição Portuguesa.

Somente com coerência constitucional, ampliando-se o alcance do âmbito objetivo da arbitragem tributária a todas as questões possíveis de serem levadas à prestação jurisdicional, ter-se-á verdadeira efetividade no modelo português.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGRELLOS, Miguel Durhan – *O regime de arbitragem tributária português*. Actualidad jurídica Uría Menéndez, Madrid, n.29 (2011), p.138-142.
- ALEXY, Robert – *Conceito e Validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. ISBN 978-85-7827-163-3.
- ALEXY, Robert – *Teoria discursiva do direito*. Org. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. ISBN 978-85-309-8281-2.
- ALEXY, Robert – *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. ISBN 978-85-392-007-33.
- AMARAL, Paulo Osternack – *Arbitragem e Administração Pública: Aspectos Processuais, Medidas de Urgência e Instrumentos de Controle*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. ISBN 978-85-7700-538-3
- ARAÚJO, António de; NABAIS, José Casalta; VILALONGA, José Manuel – *Critérios, condições e procedimentos de admissão no acesso à Justiça Constitucional na perspectiva da sua racionalidade e funcionalidade. Relatório do Tribunal Constitucional Português*. In II Conferência da Justiça Constitucional da Ibero-América. Madrid, 1998.
- ARRUDA, Samuel Miranda – *Direito fundamental a razoável duração do processo*. Ed. Brasília Jurídica, Brasília, 2006.
- BACHOF, Otto – *Normas Constitucionais Inconstitucionais? Tradução e Nota Prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa*. Reimp. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-0787-8.
- BARROSO, Luís Roberto – *O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. ISBN 85-7147-706-3
- BASTOS, Filipe Brito – *A arbitragem em Direito Administrativo e o direito fundamental de acesso ao Direito nos tribunais portugueses*. In: *Arbitragem e direito público / coordenação de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, [e] Ricardo Pedro*. - Lisboa: AAFDL Editora, 2016. - p. 75-98.

- CABRITA NETO, Serna; TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário. Volume II. Processo, Arbitragem e Execução*. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-6885-5.
- CACHAPUZ, Rozane da Rosa – *Arbitragem: Alguns aspectos do processo e do procedimento na Lei nº 9.307/96*. São Paulo: LED – Editora de Direito, 2000.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *Arbitragem no Direito Tributário*. In *Homenagem ao Prof. Doutor Sousa Franco*. Lisboa: 2006. Vol. I, p. 739-748.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem*. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, a.2 n.1 (Primavera 2009), p.63-73.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *A arbitragem em direito tributário: conclusões*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira*. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 161-163 ; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). - ISBN 978-972-40-4308-1.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *A arbitragem tributária: breves notas sobre a arbitragem tributária*. *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, Coimbra, a.4 n.4 (Inverno2011), p.21-22.
- CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.^a ed., 18 reimp. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 978-972-40-2106-5.
- CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant – *Acesso a justiça*. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1998.
- CARAMELO, António Sampaio – *Critérios de arbitrabilidade dos litígios: revisitando o tema*. *Revista de Arbitragem e Mediação* n.º 27. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.
- CARAMELO, António Sampaio – *A Disponibilidade do Direito como Critério de Arbitrabilidade do Litígio*. [Em linha] [Consult. Em 24 de novembro de 2020] Disponível em:
http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=30777&idsc=54103&ida=54123

- CARMONA, Carlos Alberto – *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3.^a ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 31. Livro eletrônico. [Consult. 20 Mai. 2017]. Disponível em: <http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522470617>.
- CARVALHAL, Ana Paula Z. – *A arbitragem administrativa em Portugal*. Revista Eletrônica FMU Direito, São Paulo [Em linha] v. 24, n. 33, p. 1-18, 2010, p. 3. [Consult. 20 Mar. 2017]. Disponível em <<http://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/article/view/73/72>>.
- CASTILHO, Ian Fernandes de – *Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel – *Teoria geral do processo*. 9.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- CONCLUSÕES DA XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTÁRIO. Quito, Perú, 2004.
- CONDADO, Elaine Christina Gomes – *A arbitragem como instrumento eficaz de acesso à Justiça*. 2008. 253 p. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina.
- CORTEZ, Francisco – *A arbitragem voluntária em Portugal: dos ricos homens aos tribunais privados*. Revista O Direito, [Em linha] v. 4, ano 124, p. 365-404, 1992, IV, p. 555. [Consult. 20 Mar. 2017] Disponível em: <<http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/508.pdf>>
- DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem tributária com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário*. In: Economic Analysis Law Review. vol. 9, n.º 1, 2018, pp. 335-346.
- DWORKIN, Ronald – *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010. ISBN 978-85-7827-251-7
- DWORKIN, Ronald – *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014. ISBN 978-85-7827-251-7

- FARINHO, Domingos Soares – *As vantagens da arbitragem no contexto dos meios de resolução de conflitos administrativos*. In: Arbitragem e direito público / coordenação de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, [e] Ricardo Pedro. - Lisboa: AAFDL Editora, 2016. - p. 485-502; 23 cm.
- FERREIRA, Eduardo Paz – *A arbitragem em direito tributário: conclusões*. In: A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 159-160; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). - ISBN 978-972-40-4308-1.
- FERREIRA, Eduardo Paz – *A possibilidade da arbitragem tributária*. In: A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 15-24; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). - ISBN 978-972-40-4308-1.
- FERREIRA, Rogério Fernandes – *A arbitragem tributária em Portugal (Perspectiva de um advogado)*. In: Arbitragem em Direito Público, p. 171-186. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – Arbitragem em Direito Público. São Paulo: FGV Projetos/Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, 2019. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos. ISBN 978-85-64878-62-4.
- FONSECA, Isabel Celeste M. – *A arbitragem administrativa: uma realidade com futuro?* In: A arbitragem administrativa e tributária: problemas e desafios/ coordenadora Isabel Celeste M. Fonseca. - [Coimbra]: Almedina, [2012]. - p. 61-80; 24 cm. - (Obras colectivas). - ISBN 978-972-40-4659-4.
- FONTES, Tito Arantes – *A arbitragem tributária no ordenamento legal português*. Newsletter DGAE, Lisboa, n.8(Mar.2007), p.23-24.
- FRADE, Catarina – *A resolução alternativa de litígios e o acesso à justiça: A mediação do sobreendividamento*. *Revista Crítica de Ciências Sociais* [Em linha], 65 | 2003, posto

- online no dia 01 outubro 2012. [Consult. 15 Jun. 2019] Disponível em <http://journals.openedition.org/rccs/1184> e <https://doi.org/10.4000/rccs.1184>
- GAMITO, Conceição; MOTTA, Teresa Teixeira – *A arbitrabilidade das taxas*. Arbitragem Tributária, Lisboa, n. 2 (Jan. 2015), p.18-22.
- GARCÍA PÉREZ, Marta – *Presente y futuro del arbitraje de derecho administrativo en España*. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF. Belo Horizonte, v. 2, n. 4, p. 13-44, jul./dez. 2013.
- GERSZTEIN, Paola Coelho - *O direito fundamental de acesso à Justiça na perspectiva luso-brasileira*. RIDB [Em linha]. Ano 2 (2013), nº 9, 9421-9496. [Consult. 15 Jun. 2017] Disponível em <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567.
- GIANNETTI, Leonardo Varella – *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. Belo Horizonte, 2017. 390 f.: il. Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Coorientador: João Ricardo Catarino Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito
- GODOI, Marciano Seabra de – *A arbitragem em direito tributário: traços gerais*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal* / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 73-81; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). - ISBN 978-972-40-4308-1.
- GODOI, Marciano Seabra de; GIANNETTI, Leonardo Varella – *Arbitragem e direito tributário brasileiro: a superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário*. Arbitragem Tributária, Lisboa, n.3 (Jun. 2015), p.38-46
- GOMES, Carla Amado; PEDRO, Ricardo (Coord.) – *A arbitragem administrativa em debate: Problemas gerais e arbitragem no âmbito do Código dos Contratos Públicos*. Lisboa: AFDL Editora, 2018. ISBN 978-972-629-186-2
- GOMES, Conceição – *Os Atrasos da Justiça*. Lisboa: FFMS Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016. ISBN 978-989-8819-55-0.

- GONÇALVES, Jéssica – *Acesso à justiça e Teoria dos Jogos: Da lógica competitiva do processo civil à estratégia cooperativa da mediação*. 2ª ed. Florianópolis: Habitus, 2021. ISBN 978-65-86381-50-4
- HART, Herbert L. A. – *O conceito de direito*. 6. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. ISBN 978-972-31-0692-3.
- KELSEN, Hans – *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. ISBN 83-336-0836-5.
- KELSEN, Hans – *O problema da justiça*. Trad. João Baptista Machado. 5. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011. ISBN 978-85-8063-001-5.
- KELSEN, Hans – *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001. ISBN 978-85-336-1398-0.
- LOBO, Carlos – *A arbitragem e a fixação da matéria colectável por métodos indirectos*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal / [org. da] Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 147-155; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). - ISBN 978-972-40-4308-1.*
- LOUREIRO, Luciano Ferreira – *Arbitragem no Sistema Tributário Português. Uma breve análise da relevância da arbitragem*. Universidade Autónoma de Lisboa, 2018. 20 p. Mestrado em Ciências Jurídicas.
- MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. Revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, 2003.
- MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar - *Arbitragem Tributária: Uma Análise do Regime Português*. Rev. Fac. Dir. Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 32, n. 1: 31-60, jan./jun. 2016.
- MANTILLA-SERRANO, Fernando – *A nova lei de arbitragem na Espanha*. Revista Brasileira de Arbitragem – RBA, n. 2, p. 109-122, abr./jun. 2004.
- MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto – *A Arbitragem e os contratos da Administração Pública*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. ISBN 978-858-44-0467-4

- MARQUES, Alexandra – *Arbitragem tributária*. In: *Arbitragem e direito público/ coordenação de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, [e] Ricardo Pedro*. Lisboa: AAFDL Editora, 2016. p. 355-394.
- MENDES, Armindo Ribeiro – *A Nova Lei De Arbitragem Voluntária Evolução Ou Continuidade?* [Em linha] [Consult. 26 de dez. de 2020] Disponível em: http://www.trp.pt/ficheiros/estudos/novalav_armindoribeiriomendes.pdf
- MIRANDA, Jorge – *Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais*. 4.^a ed. Coimbra Editora, 2008.^[L]_[SEP]
- NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-1115-8.
- NABAIS, José Casalta – *Reflexão breve sobre a introdução da arbitragem tributária*. In: *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem/ Centro de Arbitragem Administrativa; organizadores Nuno de Villa-Lobos, Mónica Brito Vieira, [com prefácio de] Lúcio Barbosa*. - Coimbra: Wolters Kluwer Portugal, [2010]. - p. 83-102; 23 cm. - ISBN 978-972-32-1887-6.
- NABAIS, José Casalta – *Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária*. [Em linha] In: *Revista da PGFN*, 2010. [Consult. 15 Jun. 2017] Disponível em: << <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>>> .
- NABAIS, José Casalta – *Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária*. In: *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda / [coordenação de] Marcelo Rebelo de Sousa. [et al.]*. - [Coimbra]: [Coimbra Editora], 2012. - 5.v.: Direito internacional e direito da União Europeia: direito internacional privado e direito marítimo: direito financeiro e direito fiscal, p. 751-778; 24 cm.
- NOZICK, Robert – *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011. ISBN 978-857-82-7450-4.
- OLIVEIRA, Ana Batalha – *Arbitragem Fiscal. Fisco perde seis em cada dez contenciosos. Porquê?* [Em linha]. [Consult. Em 24 de novembro de 2020] disponível em
- OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Arbitragem de Litígios com Entes Públicos*. 2. Ed. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6063-7.

- OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro – *A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não? - análise ao âmbito material da arbitragem tributária*. Universidade de Lisboa, 2017. 97 p. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses.
- OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow – *Curso prático de arbitragem e administração pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. ISBN 978-85-5321-921-6
- PALMA, Clotilde Celorico – *O Orçamento de Estado para 2010 e a arbitragem em matéria tributária*. In. Coletânea de Estudos de Fiscalidade e de Contabilidade: 10 Anos de GEOTOC | 10 Anos em memória do Professor Sousa Franco. Lisboa: 2010.
- PASQUALIN, Roberto – *Arbitragem tributária ajuda reduzir número de ações administrativas e judiciais*. Revista Consultor Jurídico. [Em linha]. [Consult. Em 11 de novembro de 2020]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-01/roberto-pasqualin-arbitragem-tributaria-ajuda-reduzir-contencioso#:~:text=Arbitragem%20tribut%C3%A1ria%20ajuda%20reduzir%20n%C3%BAmero%20de%20a%C3%A7%C3%B5es%20administrativas%20e%20judiciais&text=Em%202011%20j%C3%A1%20escrevia%20sobre,vez%20mais%20lento%20e%20ineficiente>
- PAULSSON, Jan – *The Idea of Arbitration*. Oxford: OUP, 2013. ISBN 978-0-19-956416-3
- PEDRO, Ricardo – *Estudos sobre a Administração da Justiça e Responsabilidade Civil do Estado*. Lisboa: AAFDL Editora, 2016. ISBN 978-972-629-062-9.
- PEDRO, Ricardo – *Responsabilidade Civil do Estado Pelo Mau Funcionamento da Administração da Justiça. Fundamento, Conceito e Âmbito*. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6607-3.
- PEDRO, Ricardo – *Estudos sobre Arbitragem (Em especial, de Direito Público)*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. ISBN 978-972-629-292-0.
- PEREIRA, Rui Ribeiro – *Breves notas sobre o regime da arbitragem tributária*. In: *A arbitragem administrativa e tributária: problemas e desafios/ coordenadora Isabel Celeste M. Fonseca*. - [Coimbra]: Almedina, [2012]. - p. 191-208; 24 cm. - (Obras colectivas). - ISBN 978-972-40-4659-4.

- PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de [coordenação] – *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. ISBN 978-85-5321-920-9
- RAWLS, John – *Uma teoria da justiça*. Trad. Carlos Pinto Correia. 4. Ed. Lisboa: Editorial Presença, 2017. ISBN 978-972-23-1715-3.
- REALE, Miguel – *Lições Preliminares de Direito*. 22. Ed. São Paulo: Saraiva. 1995.
- REYMÃO, Ana Elizabeth Neirão; LEITE, Geraldo Neves; CEBOLÃO, Karla Azevedo - *A eficiência nos Tribunais Judiciários Brasileiros: um olhar sobre o Tribunal de Justiça do Estado do Pará*. Revista CNJ, Brasília, DF, v. 3, n. 1, p. 08-17, jan./jun. 2019
- RODRIGUES, Anselmo – *A possibilidade da arbitragem tributária*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT - Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF - Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal* / [org. da Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 25-34 ; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2) - ISBN 978-972-40-4308-1.
- ROMÃO, Filipe – *Arbitragem tributária: uma análise breve da autorização legislativa para introdução da arbitragem tributária constante da proposta de Lei 9-XI-1.^a a (OE 2010)*. In: *A arbitragem em direito tributário: I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal*/ [org. da Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária, [e o] Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal; comissão organizadora Diogo Leite de Campos, [e] Eduardo Paz Ferreira. - [Coimbra]: Almedina, [2010]. - p. 45-61; 24 cm. - (Colóquios IDEFF; 2). ISBN 978-972-40-4308-1.
- SANTIAGO, Bruno; PINTO, Diogo – *Sobre a possibilidade de submeter à arbitragem liquidações de imposto de valor superior a 10 milhões de euros*. Arbitragem Tributária, Lisboa, n.8 (Jan. 2018), p.18-22.
- SANTOS, J. Albano – *Teoria Fiscal*. Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. ISBN: 972-8726-23-6.

- SARLET, Igo Wolfgang – *A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. ISBN: 978-85-9590-025-7.
- SCAVONE JUNIOR, Luiz Antônio – *Manual de Arbitragem: Mediação e Conciliação*. Rio de Janeiro, Forense: 2014. ISBN 978-85-309-5452-9
- SILVA, Virgílio Afonso da – *Direito Constitucional Brasileiro*. 1.Ed. 1. Reimpr. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 2021. (Acadêmica; 107). ISBN: 978-65-5785-005-3
- SION, Alexandre - Arbitrabilidade Objetiva e Administração Pública no Sistema Luso-Brasileiro. Revista Jurídica Portuguesa JusJornal, da Wolters Kluwer [Em linha] [Consult. Em 24 de novembro de 2020] Disponível em: <https://www.sionadvogados.com.br/arbitrabilidade-objetiva-e-administracao-publica-no-sistema-luso-brasileiro/>
- SOUSA, Jorge Lopes de – *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária, em A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios, Coordenadora: Isabel Celeste M. Fonseca*, 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2013.
- SOUSA, Jorge Lopes de – *Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária. In: Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches / organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama. - [Coimbra]: Coimbra Editora, [2011]. - 5.v.: Direito fiscal: garantias, procedimento, infracções, gestão fiscal, internacional e europeu, p. 211-231; 24 cm. - ISBN 978-972-32-1956-2.*
- SOUSA, Jorge Manuel Lopes de – *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária. In: A arbitragem administrativa e tributária: problemas e desafios / coordenadora Isabel Celeste M. Fonseca. - [Coimbra]: Almedina, [2012]. p.115-130; 24 cm. - (Obras colectivas). - ISBN 978-972-40-4659-4.*
- TORRES, Heleno – *Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES Vasco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.*
- TORRES, Ricardo Lobo – *Transação, conciliação e processo tributário administrativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES Vasco (Org.). Transação e*

- arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- TRINDADE, Carla Castelo – *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. Anotado*. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6213-6.
- VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2014.
- VASQUES, Sérgio; TRINDADE, Carla Castelo – *O âmbito material da arbitragem tributária*. Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.0 (Abr.-Jun. 2013), p.19-32
- VENTURA, André – *Lições de Direito Fiscal. Direito Público Português*. Lisboa: Chiado, 2014. ISBN 978-989-51-1453-5.
- VICENTE, Dário Moura – *Lei da Arbitragem Voluntária Anotada*. 3. Ed. Coimbra: Almedina/APA, 2017. ISBN 978-972-40-6952-4
- VIDEIRA, Susana Antas – *Notas sobre a arbitragem no direito público: uma experiência tentada ou um instituto consagrado?* In: *Arbitragem em Direito Público*, p. 161-169.
- VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Arbitragem em Direito Público*. São Paulo: FGV Projetos/Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, 2019. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos. ISBN 978-85-64878-62-4.
- VILLA-LOBOS, Nuno – *Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal*. In: *Desafios tributários / coordenação Nuno Barroso, e Pedro Marinho Falcão; [prefácio de] Paulo Nuncio; [contributos] Ana Paula Calição Raposo. [et al.]*. - [Porto]: Vida Económica, [2015]. - p.191-214; 24 cm. ISBN 978-989-768-173-8.
- VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.) – *Guia da Arbitragem Tributária*. Revisto e Atualizado. 3. Ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7315-6.
- VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.) – *Arbitragem em Direito Público*. São Paulo: FGV Projetos/Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, 2019. Disponível para download no site: www.fgv.br/fgvprojetos. ISBN 978-85-64878-62-4.
- VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (coord.) – *Guia da Arbitragem Tributária*. Coimbra: Almedina/Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, 2013.

RECURSOS

BRASIL – *Constituição da República Federativa do Brasil*. 35. Ed. Brasília: Edições Câmara, 2012.

BRASIL – *Dispõe sobre a Arbitragem* – Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996.

BRASIL – *Justiça em Números 2019*/Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2019.

ESPANHA – *Institui o Regime Geral de Arbitragem na Espanha* – Lei n. 60, de 23 de dezembro de 2003.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Interagency Alternative Dispute Resolution Working Group. *The Administrative Dispute Resolution Act of 1996*. Disponível em: <https://www.adr.gov/pdf/adra.pdf>. Acesso em 01 ago. 2019.

FRANÇA – Código Civil (*Code civil*), de 21 de março de 1804.

ITÁLIA – Código dos Contratos Públicos (*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture*) – Decreto Legislativo de 18 de abril de 2016 n. 50.

PORTUGAL – Acórdão n.º 545/2019, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional Português.

PORTUGAL – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00122/03 – Porto, de 15 de novembro de 2013.

PORTUGAL – Acórdão n.º 1473/2007-1, do Tribunal da Relação de Lisboa.

PORTUGAL – *Autoriza Criação Centro Arbitragem Administrativa* – Despacho n.º 5097/2009, de 12 de Fevereiro.

PORTUGAL – *Autorização Criação Centros Arbitragem Voluntária* – Decreto-Lei n.º 425/86, de 27 de Dezembro.

PORTUGAL - *Aprova o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (revoga o Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) e procede à quarta alteração do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelas Leis n.os 13/2000, de 20 de Julho, e 30-A/2000, de 20 de Dezembro* – Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro.

PORTUGAL – *Código Deontológico do Árbitro* – Associação Portuguesa De Arbitragem
(Versão aprovada na Assembleia Geral da APA realizada a 11 de Abril de 2014).

PORTUGAL – *Código do Procedimento e de Processo Tributário* – Decreto-Lei n.º 433/99,
de 26 de Outubro.

PORTUGAL – *Constituição da República Portuguesa*. 4.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017.
ISBN 978-972-40-6867-1.

PORTUGAL – *Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais* – Lei n.º 13/2002, de 19 de
Fevereiro.

PORTUGAL – *Lei da Arbitragem Voluntária (LAV)* – Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro.

PORTUGAL – *Lei Geral Tributária* – Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

PORTUGAL – Portaria de Vinculação – Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

PORTUGAL – *Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária/Regime Jurídico da
Arbitragem Tributária* – Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.