



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

ALTERAÇÕES AO REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA¹

(Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012)

I – O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

1.1. Autorização legislativa. Objecto e âmbito.

O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária teve a sua génese na autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo, nos termos do artigo 124.º, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010)², concretizada através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, aprovado em Conselho de Ministros de 11 de Novembro de 2010.

¹ Parecer sancionado por Despacho de Sua Excelência o Provedor de Justiça, datado de 14.11.2011

² Artigo 124.º - Arbitragem em matéria tributária

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

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 contribuintes.

4 — O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir -se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;

b) A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes;

c) A determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade;

d) A definição dos efeitos da instauração do processo arbitral tributário, harmonizando-os com os previstos para a dedução de impugnação judicial, designadamente em termos de suspensão do processo de execução fiscal e de interrupção da prescrição das dívidas tributárias;

e) A definição do modo de constituição do tribunal arbitral, subordinando-o aos princípios da independência e da imparcialidade e prevendo, como regra, a existência de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro-presidente e a definição do regime de impedimento, afastamento e substituição dos árbitros;

f) A fixação dos princípios e das regras do processo arbitral tributário, em obediência ao princípio do inquisitório, do contraditório e da igualdade das partes e com dispensa de formalidades essenciais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo;

g) A fixação, como limite temporal para a prolação da sentença arbitral e subsequente notificação às partes, do prazo de seis meses a contar do início do processo arbitral tributário, com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada, por idêntico período;

h) A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Muito embora as leis de autorização legislativa não possam ser “cartas em branco” ao Governo, devendo obedecer ao complexo regime actualmente estabelecido pelos n.ºs 2 a 5, do artigo 165.º, da Constituição da República Portuguesa³, devendo definir os respectivos objecto, sentido, extensão e a duração, excepto, quanto a este último requisito, quando concedidas na lei do Orçamento e incidam sobre matéria fiscal, situação em que se mantêm até ao termo do ano económico a que respeitam, a autorização legislativa para a criação do regime em análise apresenta-se particularmente desenvolvida, por se reportar a um meio processual alternativo de resolução de conflitos

recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada;

i) A definição dos efeitos da apresentação do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal;

j) A definição do regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral;

l) A atribuição à sentença arbitral, que não tenha sido objecto de recurso ou de anulação, da mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado;

m) A definição dos montantes e do modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros, fixando os critérios de determinação dos honorários em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral, podendo ainda prever -se a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros;

n) A consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária;

o) A aplicação adaptada, para efeitos da nomeação dos árbitros, mediadores ou conciliadores do regime dos centros de arbitragem previsto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

p) A revisão da legislação tributária cuja necessidade de modificação decorra da presente autorização legislativa;

q) A consagração de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos actos objecto dos processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, em primeira instância, nos tribunais judiciais tributários, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

³ Artigo 165º - Reserva relativa de competência legislativa

1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

(...)

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

(...)

2. As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.

3. As autorizações legislativas não podem ser utilizadas mais de uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada.

4. As autorizações caducam com a demissão do Governo a que tiverem sido concedidas, com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República.

5. As autorizações concedidas ao Governo na lei do Orçamento observam o disposto no presente artigo e, quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

relativos a direitos indisponíveis, como é o direito ao crédito tributário (cfr. o n.º 2 do artigo 30.º, da Lei Geral Tributária⁴).

Deste modo, o âmbito da autorização legislativa para a instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, abrange, desde logo, a delimitação do objecto do processo arbitral tributário, enquanto direito potestativo dos contribuintes, a definição dos fundamentos que lhe podem servir de base, os princípios que o enfermam, a vinculação dos árbitros ao direito constituído e a proibição do recurso à equidade, a definição dos efeitos da instauração do processo arbitral tributário, assim como dos efeitos e fundamentos para apresentação do recurso da sentença do tribunal arbitral, do regime e fundamentos de anulação da sentença arbitral, atribuindo à sentença arbitral, que não tenha sido objecto de recurso ou de anulação, a mesma força executiva atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado.

Integram ainda o âmbito da autorização legislativa as condições de funcionamento do tribunal arbitral, a definição dos montantes e do modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros, dos critérios de determinação dos honorários em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo, os critérios da nomeação dos árbitros, a autorização para revisão da legislação tributária em função do novo meio processual de resolução de conflitos e a consagração de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos actos objecto dos processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, em primeira instância, nos tribunais judiciais tributários, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

⁴ Artigo 30º - Objecto da relação jurídica tributária

1 – Integram a relação jurídica tributária:

- a) O crédito e a dívida tributários;
- b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;
- c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- d) O direito a juros compensatórios;
- e) O direito a juros indemnizatórios.

2 – 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.

3 – O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

1.2. O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

1.2.1. Objectivos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o regime jurídico em apreço, este tem o propósito de servir três objectivos essenciais, desenvolvidos no articulado subsequente:

1. O reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos por parte dos sujeitos passivos;
2. A maior celeridade do sistema da justiça tributária e,
3. A redução do número de processos judiciais em curso junto dos diversos tribunais tributários de primeira instância.

Regista-se, em nosso entender, uma complementaridade entre os objectivos propostos, tendente à concretização do princípio da tutela judicial efectiva, na sua vertente do direito à célere definição dos direitos e deveres dos administrados, em matéria tributária, a que não serão alheios objectivos de maior eficiência no aproveitamento dos recursos – quer da administração tributária, traduzida por um desejável maior zelo na apreciação das questões que lhe são cometidas no âmbito das suas competências, quer dos particulares, que apenas têm a beneficiar com a maior celeridade da decisão arbitral.

Por outro lado, nas palavras do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “O Governo português assumiu perante a União Europeia a obrigação de *«implementar a nova lei de arbitragem fiscal»* até ao 3.º trimestre de 2011 (ponto 3.35 iii. do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica), (...) implementação [que] é especialmente urgente pelo facto de os tribunais tributários não disporem, desde há muito tempo, de um número de juízes suficiente, estando mesmo os quadros por preencher desde há vários anos, o que se vem tornado mais patente pelo enorme



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

aumento de actividade da máquina fiscal e correlativa amplificação da litigiosidade que se vem acentuando nos últimos cinco anos.”⁵

Com vista a garantir a necessária celeridade, e de acordo com a autorização legislativa contida na Lei do orçamento do Estado para 2010, foi adoptado um processo sem formalidades especiais (cfr. os artigos 17.º e 18.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro⁶), de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros (cfr. o artigo 19.º, do mesmo Decreto-Lei⁷) sendo, ainda, estabelecido um prazo de seis meses para a emissão da decisão arbitral, prazo esse que poderá ser prorrogado por sucessivos períodos de dois meses, até um máximo de seis meses (nos termos do artigo 21.º, do citado Decreto-Lei⁸).

⁵ - Artigo publicado na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), disponível em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3>

⁶ Artigo 17.º - Tramitação

1 — Recebido o requerimento a que refere o artigo 10.º, o tribunal arbitral notifica o dirigente máximo do serviço da administração tributária para, no prazo de 15 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional.

2 — A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Artigo 18.º - Primeira reunião do tribunal arbitral

1 — Apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para:

- a) Definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo;
- b) Ouvir as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido; e
- c) Convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário.

2 — Na reunião referida no número anterior, deve ainda ser comunicada às partes uma data para as alegações orais, caso sejam necessárias, bem como a data para a decisão arbitral, tendo em conta o disposto no artigo 21.º

⁷ Artigo 19.º - Princípio da livre condução do processo

1 — A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, o tribunal arbitral pode permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respectivo adiamento.

⁸ Artigo 21.º - Prazo

1 — A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

2 — O tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Assim, considerando as prorrogações, a decisão arbitral deverá ser emitida e notificada às partes no prazo máximo de doze meses, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data (cfr. o artigo 23.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro⁹).

A celeridade da decisão arbitral determina ainda a forma expedita de constituição do tribunal arbitral, cujo pedido é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao Presidente do CAAD (cfr. os n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro¹⁰), bem como do procedimento de designação dos árbitros que o irão integrar (nos termos do artigo 11.º, do referido Decreto-Lei¹¹).

⁹ Artigo 23.º - Dissolução do tribunal arbitral

Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando -se o tribunal arbitral dissolvido nessa data.

¹⁰ Artigo 10.º - Pedido de constituição de tribunal arbitral

1 — (...)

2 — O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar:

- a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;
- b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;
- c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral;
- d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;
- e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;
- f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro;
- g) A intenção de designar árbitro nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º

3 — O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do pedido, por via electrónica, à administração tributária.

¹¹ Artigo 11.º - Procedimento de designação dos árbitros

1 — Nos casos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa:

- a) Designa o árbitro ou árbitros;
- b) Notifica as partes dessa designação, no prazo de cinco dias após a recepção do requerimento referido no artigo anterior; e
- c) Comunica a data para a realização de reunião com o árbitro ou árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

2 — Nos casos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, a administração tributária notifica o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa da indicação, efectuada pelo dirigente máximo do serviço, de um dos árbitros do tribunal arbitral, no prazo de 10 dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral.

3 — Em caso de incumprimento do prazo referido no número anterior, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa substitui-se à administração tributária na designação de árbitro, dispondo do prazo de cinco dias para a notificar, por via electrónica, do árbitro nomeado.

4 — O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica o sujeito passivo do árbitro já designado no prazo de cinco dias a contar da recepção da notificação referida no n.º 2, ou da designação a que se refere o número anterior.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Porém, o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos não se basta com a maior celeridade na definição dos mesmos, mas também como a qualidade das decisões que os definem, motivo pelo qual o legislador estabeleceu critérios rigorosos quanto à composição dos tribunais arbitrais e quanto aos critérios de selecção dos árbitros, assim como sobre os efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, sobre os princípios a que deve obedecer o processo arbitral e sobre os recursos e impugnações da decisão arbitral.

Nos termos dos artigos 5.º e 6.º do regime aprovado¹², os tribunais arbitrais funcionam com a intervenção de árbitro singular ou de colectivo, com três árbitros.

A intervenção de um único árbitro ocorre quando o valor da pretensão seja igual ou inferior a duas vezes a alçada do Tribunal Central Administrativo (i.e. € 60.000,00) e o contribuinte opte por não nomear árbitro. Neste caso, o árbitro é nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD.

5 — O sujeito passivo indica, mediante requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem Administrativa, o árbitro por si designado, no prazo de 10 dias após a recepção da notificação referida no número anterior.

6 — Após a recepção do requerimento referido no número anterior, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica, por via electrónica, os árbitros designados para, no prazo de 10 dias, designarem o terceiro árbitro.

7 — Designado o terceiro árbitro, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa informa as partes dessa designação e comunica a data para a realização de reunião com os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

8 — O tribunal arbitral considera -se constituído com a realização da reunião referida na alínea c) do n.º 1 ou no número anterior, consoante o caso.

¹² Artigo 5.º - Composição dos tribunais arbitrais

1 — Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com intervenção do colectivo de três árbitros.

2 — Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando:

- a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e
- b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.

3 — Os tribunais arbitrais funcionam com intervenção do colectivo de três árbitros quando:

- a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou
- b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

Artigo 6.º - Designação dos árbitros

1 — Quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.

2 — Quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados:

- a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa; ou
- b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

3 — No caso previsto na alínea b) do número anterior, os árbitros podem não constar da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

A intervenção do colectivo ocorre sempre que o valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo ou o contribuinte opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido.

De acordo com o artigo 7.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária¹³, os árbitros têm de ser pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, a recrutar de entre 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.

Para as questões que exijam conhecimentos especializados noutras áreas, podem ser designados como árbitros licenciados em Economia ou Gestão, que preencham os mesmos requisitos anteriores, com as necessárias adaptações, sem que, no entanto, possam desempenhar funções de presidente do tribunal arbitral.

O artigo 8.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro¹⁴, prevê a existência de impedimento dos árbitros nomeadamente quando, nos dois anos anteriores, os

¹³ Artigo 7.º - Requisitos de designação dos árbitros

1 — Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público.

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

3 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 1 e 2.

4 — A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos do presente decreto-lei e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa.

¹⁴ Artigo 8.º - Impedimentos dos árbitros

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

a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;

b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

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.

Prevêm-se ainda impedimentos nos casos do designado ter sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria, jurisconsultoria ou advocacia ao contribuinte, prevendo-se que o árbitro designado deva rejeitar a nomeação sempre que ocorra qualquer circunstância pela qual possa, razoavelmente, suspeitar-se da sua imparcialidade e independência.

Os árbitros ficam sujeitos aos deveres cominados pelo artigo 9.º, do citado diploma¹⁵ (imparcialidade, independência e sigilo fiscal), cujo incumprimento superveniente poderá dar causa à sua substituição no processo, assim como à decisão conforme ao direito constituído, sendo-lhes vedado o recurso à equidade (cfr. o n.º 2 do artigo 2.º - à decisão arbitral são subsidiariamente aplicáveis, consoante a natureza dos casos omissos, as normas para que remete o n.º 1 do artigo 29.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro¹⁶).

2 — A pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar -se da sua imparcialidade e independência.

3 — Cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

¹⁵ **Artigo 9.º - Deveres dos árbitros**

1 — Os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária.

2 — A impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação por causa imputável ao árbitro importa a substituição deste de acordo com as regras aplicáveis à indicação do árbitro substituído ou, ouvidos os restantes árbitros e não havendo oposição das partes, a alteração da composição do tribunal.

3 — No caso de se verificar a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em face da nova composição do tribunal, tendo em conta o estado do processo.

¹⁶ **Artigo 29.º - Direito subsidiário**

1 — São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:

- a) As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias;
- b) As normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária;
- c) As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários;
- d) O Código do Procedimento Administrativo;
- e) O Código de Processo Civil.

2 — O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Não obstante as garantias de independência dos árbitros, o facto de o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, não exigir aos árbitros um regime de exclusividade do exercício de funções, ao contrário do que o n.º 3 do artigo 216.º, Constituição da República Portuguesa, impõe para os juízes dos tribunais tributários, tem sido apontado como ponto negativo, a nível das garantias de imparcialidade.

“Desta perspectiva”, segundo Jorge Lopes de Sousa, “é de aplaudir vivamente o reforço e densificação dos impedimentos dos árbitros concretizado no código deontológico elaborado por aquele Conselho¹⁷, que terá de ser complementado com aplicação atenta e rigorosa, de forma a não permitir o exercício da actividade de árbitro a quem não revele inequivocamente que está em condições se a assegurar a imparcialidade dos julgamentos arbitrais”¹⁸.

Os efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 13.º e 14.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro¹⁹, são os seguintes:

¹⁷ Refere-se o Autor ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

¹⁸ Artigo publicado na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), disponível em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3>

¹⁹ **Artigo 13.º - Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral**

1 — Nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo.

2 — Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

3 — Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.

4 — A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

5 — Salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

Artigo 14.º - Efeito suspensivo do pedido de constituição do tribunal arbitral

Os pedidos de constituição de tribunal arbitral apresentados com a vista à obtenção das pronúncias previstas nas alíneas *b)* e *c)* do artigo 2.º têm efeito suspensivo:

- a)* Da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida;
- b)* Dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Para a Administração Tributária:

- a) - Quando o pedido tiver por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários previstos no artigo 2º (actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta (n.º 1, alínea a), actos de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria colectável e de fixação de valores patrimoniais (n.º 1, alínea b) e a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que não exista meio processual adequado à satisfação da pretensão referida na alínea anterior (n.º 1, alínea c)), o dirigente máximo da administração tributária tem a faculdade de proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto cuja ilegalidade haja sido suscitada, praticando, se necessário, o acto tributário substitutivo, no prazo de oito dias contados do conhecimento da constituição do tribunal arbitral – artigo 13.º, n.º 1;
- b) – Não o fazendo, preclude-se o direito de o fazer, caso em que a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo, bem como ao imposto e período de tributação, a menos que existam novos fundamentos para o efeito – artigo 13º, n.º 3.

Para o sujeito passivo:

- a) – Se o acto objecto do pedido de pronúncia arbitral for alterado, no todo ou em parte, ou substituído por outro, a administração tributária deverá notificar o sujeito passivo para que este, no prazo de 10 dias, se pronuncie sobre o mesmo. Se este nada disser ou declarar que mantém o seu interesse, o pedido de pronúncia arbitral prosseguirá contra este último acto – artigo 13.º, n.º 2²⁰;

da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

²⁰ - Se a substituição do acto objecto do pedido de decisão arbitral se fundar em factos novos, registar-se-á a modificação objectiva da instância, com as consequências previstas no artigo 20.º, do Decreto-Lei em análise:

Artigo 20.º - Modificação objectiva da instância

1 — A substituição na pendência do processo dos actos objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objectiva da instância.

2 — No caso a que se refere o número anterior, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo possa prosseguir nesses termos, observando-se, quando aplicável, o disposto no artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

- b) – O pedido de constituição de tribunal arbitral leva à preclusão do direito de reclamar, impugnar, requerer a revisão – onde se inclui o pedido de revisão da matéria colectável – ou a promoção da revisão oficiosa, bem como suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes, excepto se se o procedimento arbitral terminar antes da data de constituição do tribunal arbitral ou se o processo arbitral terminar sem pronúncia sobre o mérito da causa – artigo 13.º, n.º 4.

Para ambos os sujeitos da relação jurídico-tributária:

- a) – A apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral tem os mesmos efeitos da apresentação da impugnação judicial, salvo quando a lei dispuser diferentemente, nomeadamente no que se refere a (artigo 13.º, n.º 5):
1. Suspensão do processo de execução fiscal;
 2. Suspensão e interrupção do prazo de caducidade do direito à liquidação;
 3. Suspensão e interrupção da prescrição da prestação tributária;
- b) - O pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciação das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinantes da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e à apreciação de qualquer questão relativa ao projecto de decisão de liquidação a que se referem as alíneas b) e c), do n.º 1 do artigo 2.º, tem **efeito suspensivo**:
1. Da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas, quanto à parte controvertida – artigo 14.º, alínea a);
 2. Dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

O processo arbitral subordina-se aos princípios referidos no artigo 16.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro²¹: do contraditório, da igualdade das partes, da autonomia

²¹ **Artigo 16.º - Princípios processuais**

Constituem princípios do processo arbitral:

a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

do tribunal na sua condução e na determinação das regras tendentes à rápida obtenção de uma pronúncia do mérito das causas, da oralidade e da mediação na discussão das matérias de facto e de direito, a cooperação, a boa fé processual e a publicidade das respectivas decisões²².

Ao **conteúdo e forma da decisão arbitral** se refere o artigo 22.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária²³, com remissão para o disposto no artigo 123.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário²⁴:

-
- b) A igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa;
 - c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;
 - d) A oralidade e a mediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito;
 - e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros;
 - f) A cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários;
 - g) A publicidade, assegurando -se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

²² - Sobre os benefícios do conhecimento da jurisprudência em matéria tributária, registem-se as palavras de João Tabora da Gama, na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), disponível em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3>, segundo o qual “ (...) a arbitragem tributária, com a publicação imediata de todas as decisões, representa uma revolução no acesso ao direito fiscal e pode devolver à jurisprudência um papel importante nas fileiras das fontes de direito. A inadmissível demora na decisão da primeira instância fiscal é acompanhada da não publicação das suas decisões. Isto quer dizer que as primeiras decisões publicitadas são as dos TCAs ou do STA – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos. Dito de outro modo, aconselham-se clientes, formam-se magistrados, advogados ou consultores fiscais, sem o apoio imprescindível da jurisprudência fiscal. A arbitragem pode ir colmatando essa falha”.

²³ **Artigo 22.º - Deliberação, conteúdo e forma**

1 — A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta para esse efeito em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo, salvo nos casos de árbitro singular.

2 — É aplicável à decisão arbitral o disposto no artigo 123.º, primeira parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relativamente à sentença judicial.

3 — A decisão arbitral é assinada por todos os árbitros, identificando os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, bem como a data em que foi proferida, sendo remetido um exemplar assinado da decisão a cada uma das partes.

4 — Da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal tenha sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º

5 — Os árbitros podem fazer lavar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais.

²⁴ **Artigo 123º - Sentença. Objecto**

1 — A sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

2 — O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

- a) – Deve ser deliberada por maioria dos membros (à excepção, naturalmente, dos casos em que o tribunal seja constituído por um árbitro único), que a assinam, identificando os interessados, os factos objecto de litígio, discriminando a matéria provada da não provada, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, bem como a data em que foi proferida, sendo remetido um exemplar assinado a cada uma das partes;
- b) – A decisão arbitral pode ser decomposta em diversos segmentos, traduzidos em pronúncias parciais que incidam sobre as diversas questões suscitadas no processo, relativamente às quais os árbitros podem lavrar voto de vencido, assim como quanto à decisão propriamente dita;
- c) – A decisão deve ainda conter a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, sempre que se trate de decisão proferida por tribunal singular ou por tribunal colectivo, sem indicação de árbitro pelo sujeito passivo (cfr. o n.º 1 e o n.º 2, alínea b), do Decreto-Lei em análise).

As decisões do tribunal arbitral são, em princípio, irrecorríveis; no entanto, os artigos 25.º e 27.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro²⁵, admitem a possibilidade de recurso, nos seguintes casos e com os seguintes fundamentos:

²⁵ **Artigo 25.º - Fundamento do recurso da decisão arbitral**

1 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

3 — Ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando -se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

4 — Os recursos previstos nos números anteriores são apresentados, por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso.

Artigo 27.º - Impugnação da decisão arbitral

1 — A decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão arbitral ou da notificação prevista no artigo 23.º, no caso de decisão arbitral emitida por tribunal colectivo cuja intervenção tenha sido requerida nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º

2 — Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

- a) **Recurso para o Tribunal Constitucional**, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada;
- b) **Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo**, nos casos em que a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo;
- c) **Recurso (impugnação) para o Tribunal Central Administrativo**, no caso de decisão arbitral proferida por tribunal colectivo, cujos árbitros tenham sido designados pelas partes, com base nos seguintes fundamentos:
 - 1. Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
 - 2. Oposição dos fundamentos com a decisão;
 - 3. Pronúncia indevida ou omissão de pronúncia;
 - 4. Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.
- d) - Quando o tribunal arbitral seja a última instância, a respectiva decisão é susceptível de **reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia** (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

Em qualquer das situações, o recurso ou impugnação da decisão arbitral tem os efeitos previstos no artigo 26.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro²⁶ (quanto à impugnação, por remissão do n.º 2 do artigo 28.º), isto é:

- a) – **Efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão recorrida** (quer a mesma tenha por objecto um acto de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta – cfr. o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) –, quer qualquer acto de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria colectável, de fixação de valores patrimoniais ou de qualquer outra questão

²⁶Artigo 26.º - **Efeitos do recurso da decisão arbitral**

1 — O recurso tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, o recurso interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação, a que se refere o artigo 14.º



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

- relativa ao projecto de decisão de liquidação – cfr. o artigo 2.º, n.º 1, alíneas b) e c));
- b) – Se o recurso for interposto pela Administração Tributária, determina a **caducidade da garantia** que o contribuinte tiver prestado, **para suspensão do processo de execução fiscal** (apenas se o objecto da decisão arbitral for um acto de liquidação);
- c) – Se o recurso for interposto pelo contribuinte, tem por efeito a **cessação da suspensão da liquidação** (se o objecto da decisão se enquadrar na previsão das alíneas b) e c) do n.º 1, do artigo 2.º).

Os **efeitos da decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação**, encontram-se fixados nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 24.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro²⁷:

- a) A Administração Tributária fica vinculada, alternativa ou cumulativamente, a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, nos termos da decisão arbitral favorável ao sujeito passivo, e até ao prazo previsto para a execução espontânea de sentenças judiciais dos tribunais tributários (n.º 1):

²⁷ **Artigo 24.º - Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação**

1 — A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;
- b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;
- c) Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;
- d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

2 — Sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação.

3 — Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral.

4 — A decisão arbitral preclui o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.

5 — É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

1. À emissão do acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;
 2. Ao restabelecimento da situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, devendo adoptar os actos e operações necessários para o efeito;
 3. À revisão dos actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por estarem inscritos na mesma relação jurídica de imposto (mesmo no caso em que estes correspondam a obrigações periódicas distintas), alterando-os ou substituindo-os de forma total ou parcial;
 4. À liquidação das prestações tributárias de modo conforme com a decisão arbitral ou à abstenção de as liquidar;
 5. À impossibilidade de, relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação, praticar novo acto tributário, excepto se com fundamento em factos diversos dos que foram objecto da decisão arbitral (n.º 4);
 6. Ao pagamento de juros indemnizatórios e ou moratórios, nos termos da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário (n.º 5);
- b) – Sendo a decisão arbitral desfavorável à pretensão do sujeito passivo, para além dos efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (v. g. o prosseguimento da execução fiscal), vê este precludido o direito de, com os mesmos fundamentos²⁸ (n.º 2):
1. Apresentar reclamação graciosa;
 2. Deduzir impugnação judicial;
 3. Requerer a revisão oficiosa;
 4. Requerer a revisão da matéria tributável;
 5. Suscitar nova decisão arbitral sobre os mesmos actos.

²⁸ A impossibilidade prevista no n.º 2 do artigo 24.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, não contente com o disposto no artigo 3º, n.º. 2, já que aqui se permite a dedução paralela de uma impugnação judicial e de uma pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto tributário desde que, no entanto, os fundamentos sejam diferentes (cfr. LOURENÇO CÔRTE-REAL ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA – ANÁLISE DO DEC.-LEI N.º 10/2011, DE 20.01, in Verbo Jurídico).



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

- c) – Se a decisão arbitral puser termo ao processo, sem conhecer do mérito da causa, por facto não imputável ao sujeito passivo, a partir da data da notificação da mesma, abem-se novos prazos para que este possa lançar mão de qualquer um dos meios de defesa indicados na alínea precedente (n.º 3).

1.2.2 – Competência dos tribunais arbitrais.

Como ficou dito supra, o artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010 – cfr. nota 1), autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Confessadamente quis o Governo que “A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária [viesses] a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos”²⁹

Desde logo, por não se descortinar, no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que o processo arbitral seja alternativa à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, actualmente prevista pelo artigo 145.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁰ (e, anteriormente, de forma

²⁹ - Excerto do texto de Sérgio Vasques, anterior Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicado na Newsletter de Outubro de 2011, do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), disponível em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3>

³⁰ **Artigo 145º - Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária**

1 – As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.

2 – O prazo da instauração da acção é de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado.

3 – As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

inovadora, pelo artigo 165.º, do Código de Processo Tributário³¹), enquanto meio residual de tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes contra “quaisquer actos que os lesem, independentemente da sua forma”, de “determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos” e de “adopção de medidas cautelares adequadas”³².

A competência atribuída aos tribunais arbitrais configura o respectivo processo, por um lado, como um meio alternativo ao processo de impugnação judicial³³, mesmo quanto às situações especiais previstas nos artigos 131 a 134.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁴, embora, por outro lado, possam ser objecto de decisão arbitral

4 – As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.

³¹ - Vide Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, “Código de Processo Tributário – comentado e anotado”, 4.ª Ed., Almedina, 1998, págs. 377 e seguintes.

³² - Cfr. Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado” – Volume I, Áreas Editora, 2006, págs. 1015 e seguintes.

³³ - Processo judicial que visa a anulação total ou parcial do acto tributário de liquidação, com qualquer dos fundamentos que possam determinar a sua ilegalidade, nos termos do artigo 99.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário:

Artigo 99º - Fundamentos da impugnação

Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.

³⁴ - **Artigo 131º - Impugnação em caso de autoliquidação**

1 – Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

2 – Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 – Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do nº 1 do artigo 102º.

Artigo 132º - Impugnação em caso de retenção na fonte

1 – A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 – O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 – Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 – O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

outras questões que, em regra, apenas poderiam ser submetidas à apreciação judicial a final (princípio da impugnação unitária), por lhes não ser reconhecida a natureza de actos destacáveis do procedimento tributário (cfr. o artigo 54.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁵).

Assim, nos termos do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a competência dos tribunais arbitrais **seria** a de proceder à apreciação de pretensões dos contribuintes, relativas:

1. À **declaração da ilegalidade de actos tributários** (de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta) – artigo 2.º, n.º 1, alínea a);

5 – Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.

6 – À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

Artigo 133º - Impugnação em caso de pagamento por conta

1 – O pagamento por conta é susceptível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária.

2 – A impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.

3 – Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, o acto nos mesmos termos que do acto de liquidação.

4 – Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.

Artigo 134º - Objecto da impugnação

1 – Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 – Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

3 – As incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido.

4 – À impugnação referida no número anterior aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 111º

5 – O pedido de correcção da inscrição nos termos do número anterior pode ser apresentado a todo o tempo.

6 – O prazo da impugnação referida no n.º 3 conta-se a partir da notificação da recusa ou do termo do prazo para apreciação do pedido.

7 – A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

³⁵ **Artigo 54º - Impugnação unitária**

Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

2. **À declaração da ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria colectável e de fixação de valores patrimoniais** – artigo 2.º, n.º 1, alínea b);
3. **À apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação**, sempre que não exista meio processual adequado à satisfação da pretensão referida na alínea anterior – artigo 2.º, n.º 1, alínea c).

No que respeita à alínea a), poderá concluir-se que a decisão arbitral incide sobre situações até agora abrangidas pelo processo de impugnação judicial.

A única novidade nesta matéria está no prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral (cfr. o n.º 1 do artigo 10.º, do Decreto-Lei em análise³⁶), alargado para noventa dias nas situações previstas actualmente pelo n.º 2 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁷, (de quinze dias, após a notificação de indeferimento de reclamação graciosa – ou da formação do indeferimento tácito, pelo decurso do prazo de seis meses sobre a data do pedido – cfr. os n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º, da Lei Geral Tributária) ou da reclamação prévia, nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta (de trinta dias após o indeferimento, nos termos dos n.º 2 do artigo 131.º, n.º 2 do artigo 132.º e n.º 3 do artigo

³⁶ **Artigo 10.º - Pedido de constituição de tribunal arbitral**

1 — O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;

b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.

(...)

³⁷ **Artigo 102º- Impugnação judicial. Prazo de apresentação**

1 – A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

2 – Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

3 – Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

4 – O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

133.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, respectivamente – cfr. supra, nota 33).

Acontece, porém, que, nos termos do artigo 4.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária³⁸, o início do funcionamento dos tribunais arbitrais ficou condicionado à vinculação da administração tributária, por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que apenas viria a ocorrer com a publicação da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março, com entrada em vigor em 1 de Julho, que veio restringir ainda mais o âmbito de aplicação do novo regime, quer quanto às matérias da competência da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, quer quanto aos requisitos exigidos aos árbitros, em função do valor das causas (cfr. os artigos 1.º a 3.º, daquela Portaria³⁹).

³⁸ - Artigo 4.º - Vinculação e funcionamento

1 — 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.

2 — Os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa.

³⁹ - Artigo 1.º - Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto – Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e

b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Artigo 2.º - Objecto da vinculação

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

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos 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 actos de determinação da matéria colectável e actos 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.

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 € 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:

a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 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 € 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.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Refere-se, a propósito, que o próprio artigo 4.º do Decreto-Lei em análise, ao remeter para o membro do Governo responsável pela área das finanças, limita a competência dos tribunais arbitrais aos litígios fiscais, deixando de fora toda a restante matéria tributária (taxas e contribuições para a Segurança Social), pelo que o conceito de “administração tributária” ali referido é muito mais restrito do que o que decorre do artigo 1.º, da Lei Geral Tributária⁴⁰.

No que respeita ao objecto da vinculação (artigo 2.º, da Portaria), não prescinde a Administração Tributária (máxime, a Direcção-Geral dos Impostos) da reclamação necessária a que se referem os artigos 131.º a 133.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nas situações em que ela é condição prévia à impugnação judicial nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta (o que se julga justificado pela aplicação subsidiária das “normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias”, a que se refere a alínea a) do n.º 1, do artigo 29.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, não obstante a conclusão diversa a que poderá conduzir o estabelecimento do prazo de 8 dias, a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, para que o dirigente máximo do serviço possa proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário⁴¹ cuja ilegalidade foi suscitada – cfr. o n.º 1 do artigo 13.º do diploma em análise).

⁴⁰ Artigo 1º - Âmbito de aplicação

1 – A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial.

2 – Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

3 – Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

⁴¹ Reporta-se a expressão “acto tributário” aos actos previstos no artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro – porém, quer a doutrina, quer a jurisprudência, reservam a expressão para a designação dos actos de liquidação, ou seja, de aplicação da previsão legal ao caso concreto, pela Administração Fiscal e não para as situações de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, em que o imposto é apurado pelo contribuinte (n.º 1, alínea a). Também não é habitual a designação de “acto tributário” para os actos a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1 daquele artigo 2.º, usualmente conhecidos por “actos administrativos em matéria tributária”.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Recorde-se, todavia, que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, reportava-se também à “revisão da legislação tributária cuja necessidade de modificação decorra da presente autorização legislativa” (n.º 4, alínea p) – cfr. supra, nota 1), que não ocorreu até à data da publicação da referida Portaria de vinculação.

Decorre ainda da mesma Portaria que ficam cerceadas as competências dos tribunais arbitrais para a apreciação das “Pretensões relativas a **actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável**, ambos **por métodos indirectos**, incluindo a decisão do procedimento de revisão”.

As matérias da competência da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo subtraídas à competência dos tribunais arbitrais relacionam-se com os direitos aduaneiros e classificação pautal, de natureza comunitária, não obstante a possibilidade de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, prevista no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (mas não no seu articulado).

2. Alterações ao Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (artigos 151.º e 152.º, da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 – Proposta de Lei n.º 27/XII)

Os artigos 151.º e 152.º, da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Proposta de Lei n.º 27/XII)⁴², contêm alterações à redacção da alínea b) do n.º 1 do

⁴² **Artigo 151.º - Alteração ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária**

O artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, passa a ter a seguinte redacção:

«Artigo 2.º [...]

1 - [...]:

a) [...];

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.

c) [*Revogada*].

2 - [...].»

Artigo 152.º - Norma revogatória no âmbito do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

São revogados a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º e o artigo 14.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, assim como a revogação da alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo e do artigo 14.º, do diploma citado.

A fim de aquilatar da coerência interna das alterações propostas, necessário se torna a sua análise conjunta com o regime anteriormente estabelecido pelas leis tributárias, assim como com a redacção inicial das normas cuja alteração está proposta, tendo em conta as restrições impostas ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária pela Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março.

2.1.1 – O regime da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. Distinção entre matéria tributável e matéria colectável. Distinção entre avaliação directa e avaliação indirecta. Os casos de avaliação por métodos indirectos: impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, regime simplificado de tributação e tributação das manifestações de fortuna.

De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, integrariam as competências dos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria colectável e de fixação de valores patrimoniais – embora apenas nas situações de avaliação directa, por a Administração Tributária se não ter vinculado às decisões relativas a actos de determinação da matéria tributável e da matéria colectável, por métodos indirectos, nem mesmo quando as mesmas incidam sobre “a decisão do procedimento de revisão”.

As expressões “matéria tributável” e “matéria colectável” são muitas vezes usadas em sinonímia, embora possam não ser exactamente coincidentes; estamos em crer, aliás, que a sua distinção entre as referidas expressões seja particularmente nítida no caso do IRC, em que a matéria colectável = lucro tributável – prejuízos – benefícios (cfr. o artigo 15.º, do Código do IRC⁴³).

⁴³ **Artigo 15º - Definição da matéria colectável**
1 – Para efeitos deste Código:



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Por seu turno, o lucro tributável das pessoas colectivas (sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas de direito público ou privado), com sede ou direcção efectiva em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, corresponde à soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e, eventualmente, corrigidos nos termos do Código do IRC (cfr. o artigo 17.º do mesmo Código⁴⁴).

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a: (sublinhado nosso)

1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º; (sublinhado nosso)

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro; (sublinhado nosso)

b) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos seguintes montantes:

1) Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento;

c) Relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 55.º, dos montantes correspondentes a:

1) Prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 52.º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de actividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direcção efectiva, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos e desde que seja obtida a autorização do director -geral dos impostos mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de actividade, em que se demonstre aquela correspondência;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

d) Relativamente às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 56.º;

2 – Quando haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos, nos termos dos artigos 57.º e seguintes, o disposto nas alíneas a), b) e c) do número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações.

3 – O disposto nos artigos 63.º e seguintes é aplicável, quando for caso disso, na determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.

Nota: A redacção do presente artigo resulta da republicação realizada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, com aplicação aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

⁴⁴ Artigo 17.º - Determinação do lucro tributável

1 – O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 – De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Nota: A redacção do presente artigo resulta da republicação realizada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, com aplicação aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Assim, o lucro bruto, ou seja, o lucro contabilístico apurado no balanço, com as correções decorrentes das normas tributárias, constitui a base do imposto, a matéria tributável, só este podendo ser determinado por métodos indirectos⁴⁵, nas situações expressamente previstas na Lei Geral Tributária, mas não já (nem sempre) a matéria colectável o poderá ser, caso sejam conhecidos prejuízos de anos anteriores ou benefícios fiscais dedutíveis, dada a subsidiariedade da avaliação indirecta relativamente à avaliação directa, sendo-lhe aplicáveis, sempre que possível, as regras da avaliação directa (cfr. o artigo 85.º, da Lei Geral Tributária).

A confirmar a distinção entre aqueles conceitos, está o n.º 2 do artigo 15.º, do Código do IRC que manda aplicar, com as necessárias adaptações, as disposições das alíneas a), b) e c) do número anterior, atinentes à determinação da matéria colectável, sempre que “haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos”.

A referida distinção já não se afigura tão nítida nos restantes impostos, *maxime* no IRS, salvo para os sujeitos passivos que tenham rendimentos profissionais, comerciais, industriais ou agrícolas (categoria B) e sejam tributados com base na contabilidade, cuja determinação segue as regras do Código do IRC (por remissão do artigo 32.º, do Código do IRS).

Anteriormente às alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei n.º 127-B/2007, de 20/12 (Orçamento do Estado para 1998), que transformou a maioria dos abatimentos ao rendimento líquido total (previstos no então artigo 55.º, daquele Código) em deduções à colecta (artigo 80.º, na redacção que então lhe foi conferida), escrevia Rui Camacho Palma que a matéria tributável de IRS correspondia ao rendimento líquido das diversas categorias de rendimentos, após efectuadas as respectivas deduções específicas (cfr. o actual artigo 22.º, do Código citado – “Englobamento”); por seu turno, a matéria colectável seria o valor sobre o qual incidiria a colecta, após terem sido feitos os abatimentos ao rendimento líquido.

⁴⁵ No mesmo sentido, entre outros, Rui Camacho Palma, “Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário”, Fisco n.º 82/83 – Setembro/Outubro de 1997 (Ano IX), Lex. e Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária – anotada”, Rei dos



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Segundo o Autor citado⁴⁶, “*Em termos teóricos, poder-se-á afirmar que, para a fixação da matéria tributável, concorrem operações destinadas a deduzir do rendimento ou lucro líquido os montantes cujo dispêndio se relacione com a própria produção do rendimento ou lucro (que, no caso dos trabalhadores dependentes, englobarão pelo menos as contribuições para a Segurança Social – A^os 2^o/7 e 25^o CIRS). Para a determinação da matéria colectável, pelo contrário, já concorrem operações que visam atender às circunstâncias especiais do sujeito passivo que à produção do rendimento ou lucro se não reportam*”.

Não sabemos se, após as alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei n.º 127-B/2007, de 20/12, se justifica a distinção entre matéria tributável e matéria colectável (apesar do disposto no artigo 65.º, do Código do IRS⁴⁷, sobre o apuramento do rendimento colectável), questão que agora se volta a colocar, face à disjunção estabelecida pela norma em análise.

* * * * *

A actual redacção da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, ao determinar a competência dos tribunais arbitrais para a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria colectável e de actos de determinação da matéria tributável, abrangeria tanto a avaliação directa (correções técnicas à matéria

Livros, 2000, pág. 360 (comentário ao artigo 83.º).

⁴⁶ - Cfr. o A. citado, ob. citada (na nota anterior).

⁴⁷ **Artigo 65º - Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos**

1 – O rendimento colectável de IRS apura-se de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes e com as regras relativas a benefícios fiscais a que os sujeitos passivos tenham direito, com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e noutros elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha.

2 – A Direcção-Geral dos Impostos procede à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação quando ocorra alguma das situações ou factos previstos no n.º 4 do artigo 29º, no artigo 39º ou no artigo 52º. (Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

3 – (Revogado.) (O presente número foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

4 – A Direcção-Geral dos Impostos procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

5 – A competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo director de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

colectável), como a avaliação indirecta da matéria tributável; esta, no entanto, já subtraída a tal competência, por via da não vinculação da Administração Tributária.

Os actos de determinação da matéria tributável, por avaliação indirecta, não são apenas os que resultam da “impossibilidade de comprovação e de quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta de terminação da matéria tributável”, apurados, em regra, pelos serviços de inspecção tributária, em acções de inspecção externa, nas situações a que se refere o artigo 88.º, da Lei Geral Tributária, ou seja:

- Por “inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais” (alínea a);
- Por “recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação (alínea b);
- Pela “existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal” (alínea c) ou,
- Pela “existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada” (alínea d).

Para além da avaliação indirecta nos termos descritos, com base em “indícios”, de entre os quais os enunciados no artigo 90.º, da Lei Geral Tributária⁴⁸ e, na falta de publicação

⁴⁸ **Artigo 90º - Determinação da matéria tributável por métodos indirectos**

1 – Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:

a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;

b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

dos “indicadores objectivos de actividade de base técnico científica” a que se refere o seu artigo 89.º, integram ainda o conceito de avaliação indirecta os regimes simplificados de tributação (ou, mais correctamente, o regime simplificado de tributação em sede de IRS – nos termos do artigo 31.º, do respectivo Código –, após a revogação, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, do artigo 58.º, do Código do IRC, em que se previa um regime simplificado de tributação das pessoas colectivas), assim como a tributação das “manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados”, nos termos do seu artigo 89.º - A.

Nas situações em que a matéria tributável é determinada por métodos indirectos, por “impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta de terminação da matéria tributável”, poderá o sujeito passivo requerer a revisão da matéria tributável, nos termos dos artigos 91.º⁴⁹ e seguintes da Lei

-
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
 - d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
 - e) A localização e dimensão da actividade exercida;
 - f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
 - g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
 - h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
 - i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.
- 2 – No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores.

⁴⁹ Artigo 91º - Pedido de revisão da matéria tributável

1 – O sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa.

2 – O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.

3 – Recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão, o órgão da administração tributária referido no nº 1 designará no prazo de oito dias um perito da administração tributária que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no processo e marcará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias.

4 – No requerimento referido no nº 1, pode o sujeito passivo requerer a nomeação de perito independente, igual faculdade cabendo ao órgão da administração tributária até à marcação da reunião referida no nº 3.

5 – A convocação é efectuada com antecedência não inferior a oito dias por carta registada e vale como desistência do pedido a não comparência injustificada do perito designado pelo contribuinte.

6 – Em caso de falta do perito do contribuinte, o órgão da administração tributária marcará nova reunião para o 5º dia subsequente, advertindo simultaneamente o perito do contribuinte que deverá justificar a falta à primeira reunião e que a não justificação da falta ou a não comparência à segunda reunião valem como desistência da reclamação.

7 – A falta do perito independente não obsta à realização das reuniões sem prejuízo de este poder apresentar por escrito as suas observações no prazo de cinco dias a seguir à reunião em que devia ter comparecido.

8 – O sujeito passivo que apresente pedido de revisão da matéria tributável não está sujeito a qualquer encargo em caso de indeferimento do pedido, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

9 – Poderá ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até 5% da colecta reclamada quando se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- a) Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indirectos;
- b) A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Geral Tributária, com efeito suspensivo da liquidação do imposto, como condição necessária à posterior impugnação judicial da liquidação a que aquela vier a servir de base (cfr. o n.º 5 do artigo 86.º, do mesmo diploma citado⁵⁰), excepto se a matéria tributável tiver sido fixada por acordo entre a Administração Tributária e o contribuinte.

Assim, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos, por “impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta de terminação da matéria tributável” apenas é passível de impugnação judicial directa, se não der origem a liquidação (cfr. o n.º 3 do artigo 86.º e na alínea c) do n.º 2 do artigo 95.º, ambos da Lei Geral Tributária e a alínea b) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Será o caso de terem sido apurados prejuízos de valor inferior ao que o sujeito passivo considera serem verdadeiros e que poderão influenciar a matéria colectável de exercícios futuros (por dedução ao lucro tributável de um ou mais dos quatro exercícios posteriores, nos termos do artigo 52.º, do Código do IRC⁵¹).

c) Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.

10 – O agravamento referido no número anterior será aplicado pelo órgão da administração tributária referido no n.º 1 e exigido adicionalmente ao tributo a título de custas.

11 – Os peritos da Fazenda Pública constarão da lista de âmbito distrital a aprovar anualmente pelo Ministro das Finanças até 31 de Março.

12 – As listas poderão estar organizadas, por sectores de actividade económica, de acordo com a qualificação dos peritos.

13 – Os processos de revisão serão distribuídos pelos peritos de acordo com a data de entrada e a ordem das listas referidas no n.º 11, salvo impedimento ou outra circunstância devidamente fundamentada pela entidade referida no n.º 1.

14 – As correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável, não estão abrangidas pelo disposto neste artigo. (Redacção dada Pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)

15 – É atuado um único procedimento de revisão em caso de reclamação de matéria tributável apurada na mesma acção de inspecção, ainda que respeitante a mais de um exercício ou tributo.

⁵⁰ **Artigo 86º - Impugnação judicial**

1 – A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa.

2 – A impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão.

3 – A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação.

4 – Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.

5 – Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.

⁵¹ **Artigo 52º - Dedução de prejuízos fiscais**



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

O pedido de revisão da matéria tributável apurada por métodos indirectos constitui um procedimento autónomo, baseado num “debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver”, tendente à obtenção de um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

Já o regime simplificado de tributação acaba por se traduzir num método indirecto e automático de determinação da matéria tributável, de que o contribuinte não pode requerer a revisão, nos termos dos artigos 91.º e seguintes, da Lei Geral Tributária.

1 – Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos quatro exercícios posteriores. (Redacção dada pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

2 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.

3 – (Revogado.) (Redacção revogada pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação. A presente revogação produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011.)

4 – Quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efectuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, do IRC, se forem decorridos mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.

5 – No caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada período de tributação, dos lucros tributáveis das restantes.

6 – O período mencionado na alínea d) do nº 4 do artigo 8º, quando inferior a seis meses, não conta para efeitos da limitação temporal estabelecida no nº 1.

7 – Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no nº 1 do artigo 6º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

8 – O previsto no nº 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

9 – O Ministro das Finanças pode autorizar, em casos especiais de reconhecido interesse económico e, mediante requerimento a apresentar na Direcção-Geral dos Impostos, antes da ocorrência das alterações referidas no número anterior, que não seja aplicável a limitação aí prevista.

10 – Quando as alterações previstas no nº 8 sejam consequência da realização de uma operação de fusão, cisão ou entrada de activos à qual se aplique o regime previsto no artigo 74º, o requerimento referido no número anterior pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao do pedido de registo da operação na conservatória do registo comercial. (Redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2011.)

11 – No caso de sociedades comerciais que deduzam prejuízos fiscais em dois períodos de tributação consecutivos, a dedução a que se refere o nº 1 depende, no terceiro ano, da certificação legal das contas por revisor oficial de contas nos termos e condições a definir em portaria do Ministro das Finanças. (Redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2011.)

12 – Sempre que estejam em causa prejuízos fiscais relativos ao período imediatamente anterior ao da ocorrência de alguma das alterações previstas no nº 8 e esta ocorra antes do termo do prazo de entrega da respectiva declaração de rendimentos, o requerimento referido no nº 9 pode ser apresentado no prazo de 15 dias contados do termo do prazo de entrega dessa declaração ou da data da respectiva entrega, se anterior. (Redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2011. A redacção do nº 12 tem carácter interpretativo.)

Nota: O presente artigo correspondia ao anterior artigo 47º, renumerado por força das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 159/2009.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Se bem que a tributação pelo regime simplificado de tributação dependa, de entre outros factores, de o sujeito passivo não ter optado pela tributação segundo a contabilidade (possibilidade de opção que permite salvaguardar o princípio da subsidiariedade da avaliação indirecta, relativamente à avaliação directa), a liquidação de IRS emitida segundo o regime simplificado apenas poderá ser objecto de impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade da própria liquidação (cfr. o n.º 4 do artigo 86.º, da Lei Geral Tributária), mas não com fundamento no erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável. (cfr. o n.º 6, do artigo 86.º, da Lei Geral Tributária).

Crê-se que o único meio de defesa do contribuinte contra o erro nos pressupostos de aplicação do regime simplificado de tributação (por exemplo, por errado enquadramento no mencionado regime), seja a acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária.

Nas situações em que o contribuinte revele “manifestações de fortuna” sem que tenha apresentado declaração de rendimentos ou aquelas se revelem incompatíveis com os rendimentos declarados, sem que faça prova da veracidade dos respectivos valores ou da fonte dos acréscimos patrimoniais de que beneficiou, poderão as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais ser tributados, em sede de IRS, como rendimentos da categoria G, nos termos do artigo 89.º - A, da Lei Geral Tributária^{52 53}.

⁵² **Artigo 89º-A - Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados**

1 – Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. (A presente redacção foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

2 – Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração:

- a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar;
- b) Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.
- c) Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar. (Redacção dada pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro)

3 – Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada. (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro.)



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Também nestas situações é vedada ao contribuinte a possibilidade de efectuar pedido de revisão da matéria tributável, nos termos dos artigos 91.º e seguintes, da Lei Geral Tributária; contudo, da decisão de determinação dos rendimentos tributáveis relativos às

4 – Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte: (A redacção do presente número foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

| Manifestações de Fortuna | Rendimento padrão |
|---|---|
| 1 – Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250 000. | 20% do valor de aquisição |
| 2 – Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10 000 | 50% do valor no ano de matrícula, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 3 – Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000. | Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 4 – Aeronaves de turismo | Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 5 – Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000 | 50% do valor anual |

(A redacção da tabela foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2005)

5 – Para efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º: (A redacção do presente n.º e respectivas alíneas foi dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro.)

a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;

b) Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada;

c) Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado;

d) Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.

6 – A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação. (A presente redacção foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

7 – Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

8 – Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

9 – Para a aplicação dos n.ºs 3 a 4 da tabela, atende-se ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa.

10 – A decisão de avaliação da matéria colectável com recurso ao método indirecto constante deste artigo, após tornar-se definitiva, deve ser comunicada pelo director de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes para efeitos de averiguações no âmbito da respectiva competência. (Redacção dada pela Lei n.º 19/2008, de 21 de Abril.)

11 – A avaliação indirecta no caso da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respectivos períodos. (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro.)

⁵³ - Atendendo à distinção entre matéria tributável e matéria colectável que traçámos supra, registamos a terminologia usada neste artigo 89.º - A, da Lei Geral Tributária que, referindo-se a um método de avaliação indirecta (n.ºs 1, 7, 10 e 11) “da matéria colectável”, parece ser de aplicação exclusiva às pessoas singulares, qualificando os valores apurados como rendimentos da categoria G (e não profissionais ou empresariais – Categoria B).



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo da liquidação (cfr. o n.º 7, do artigo 89.º - A, da Lei Geral Tributária, com remissão para o artigo 146.º - B, do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁵⁴).

2.1.2 – O regime da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro – “A declaração de ilegalidade dos actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.

Traçámos, no início do ponto anterior, a distinção entre matéria tributável e matéria colectável, especialmente nítida no que respeita às pessoas colectivas, atendendo às definições contidas nos artigos 15.º e 17.º, do Código do IRC e, aderindo à opinião de Rui Camacho Palma e de Lima Guerreiro, considerámos que apenas a matéria tributável poderia ser determinada por métodos indirectos, salvo se não existirem prejuízos ou benefícios fiscais a deduzir ao lucro tributável, que, nessa situação, coincidirá com a matéria colectável.

É que, embora as pessoas colectivas sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada e estejam adstritas ao dever de avaliação directa da matéria colectável sobre a qual incidirá o imposto a pagar por autoliquidação (cfr. o n.º 1 do artigo 82.º, da Lei Geral Tributária), os resultados contabilísticos são apenas o ponto de partida para a

⁵⁴ **Artigo 146º-B - Tramitação do recurso interposto pelo contribuinte**

1 – O contribuinte que pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal.

2 – A petição referida no número anterior deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão, independentemente de a lei atribuir à mesma efeito suspensivo ou devolutivo.

3 – A petição referida no número anterior não obedece a formalidade especial, não tem de ser subscrita por advogado e deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental.

4 – O director-geral dos Impostos ou o director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo são notificados para, querendo, deduzirem oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova.

5 – As regras dos números precedentes aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao recurso previsto no artigo 89º-A da lei geral tributária.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

determinação do lucro tributável (com as correcções decorrentes do Código do IRC), segundo o princípio da “dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal”^{55 56}.

Poderá acontecer que, sendo a contabilidade do sujeito passivo organizada nos termos das normas contabilísticas, permitindo a “comprovação e quantificação directa e exacta da matéria da matéria tributável”, haja necessidade de correcções aos valores declarados, sem que a Administração Fiscal fique legitimada à aplicação de métodos indirectos, pelo que tais correcções, ainda que da competência da Administração Fiscal, integram, ainda o conceito de avaliação directa.

Nessas situações, obviamente que o sujeito passivo não pode pedir a revisão da matéria tributável, como decorre do disposto no n.º 14 do artigo 91.º, da Lei Geral Tributária, segundo o qual “As correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável, não estão abrangidas pelo disposto neste artigo” (cfr. a redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro).

Assim, na inexistência de norma que permita a apresentação de reclamação contra as correcções técnicas, com efeito suspensivo da liquidação, os contribuintes apenas poderiam deduzir reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial contra a liquidação emitida a final.

⁵⁵ Cfr. o estudo de TAVARES, Tomás de Castro, “Da relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, Boletim CTF n.º 396, DGCI – Out/Dez 1999.

⁵⁶ Nas palavras do Prof. Rogério Fernandes Ferreira, citado por Joaquim Fernando da Cunha Guimarães, “O “Casamento” entre a Contabilidade e a Fiscalidade”, in Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 16, de Janeiro de 2007, pp.6: “A tributação das empresas assenta, regra geral, em dados da contabilidade, mas para se encontrar o resultado para efeitos fiscais há que examinar se os custos processados são totalmente aceitáveis, reduzíveis ou majoráveis e quanto ao proveitos há que ver também se, para efeitos fiscais, alguns são excluíveis e outros a acrescentar” e “Nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos até afirmam não ser isso possível porque divergentes são os fins dos respectivos apuramentos.

A nossa opinião hoje é diferente: entende-se que são motivos pragmáticos e não de ciência que provocaram as actuais divergências. A necessidade de acautelar a receita fiscal perante arbítrios do seu apuramento, quer por vícios, quer por desacertos de natureza conceptual na fixação das regras ou na interpretação dos textos legais e princípios técnicos adoptados, trouxe afastamentos e desfasamentos inconvenientes que devem ser combatidos.

Se a fiscalidade pretende apurar e tributar o lucro real, esse é igualmente o objectivo da contabilidade. Se divergências existem é porque se carece de elaboração doutrinária suficiente e de sinceridade na prestação das contas, situação de transição que deve culminar no apuramento de um lucro fiscal cuja preocupação não seja reduzir o imposto mas sim propiciar a verdade do lucro.”



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Também os actos de fixação de valores patrimoniais são actos de avaliação directa da matéria tributável dos imóveis, sobre os quais incidirá o Imposto Municipal sobre Imóveis (assim como os impostos devidos pela sua transmissão gratuita – imposto de selo –, ou onerosa, se superior ao valor declarado no contrato – IMT), segundo os procedimentos previstos no Código do IMI, em que se admite a possibilidade de ser requerida uma segunda avaliação (cfr. os artigos 74.º e 75.º, para os prédios rústicos e o artigo 76.º, para os prédios urbanos), como condição necessária à impugnação judicial prevista no artigo 134.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (cfr. o artigo 77.º, do C. IMI⁵⁷).

Contudo, ainda que a avaliação através da qual é determinado o valor patrimonial tributário de um imóvel seja um acto pressuposto da liquidação dos impostos a que serve de base, o pedido de segunda avaliação não tem efeito suspensivo da liquidação, embora esta deva ser corrigida *a posteriori*, como acto consequente do valor patrimonial tributário judicialmente definido (invalidade derivada)⁵⁸.

⁵⁷ Artigo 77º - Impugnação

1 – Do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 – A impugnação referida no número anterior pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio.

⁵⁸ Tem, no entanto, efeito suspensivo da liquidação de IRC, na parte respeitante à prova do valor efectivo da transmissão de imóveis, se inferior ao valor patrimonial tributário – cfr. o artigo 139.º, do C. IRC, cujo n.º 5 remete expressamente para o disposto nos artigos 91.º e 92.º e para o n.º 4 do artigo 86.º, da Lei Geral Tributária (reclamação necessária):

Artigo 139º Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis

1 – O disposto no n.º 2 do artigo 64º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objectivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário.

3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 – O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Direcção-Geral dos Impostos.

5 – O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto no artigo 91º e artigo 92º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86º da mesma lei.

6 – Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

2.1.3 – O regime da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro – “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”.

A alínea c) do artigo 2.º, do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro tem carácter residual, reservada às situações em que a lei não assegure ao sujeito passivo a faculdade de obter a declaração de ilegalidade de qualquer dos actos indicados na alínea b), de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria colectável ou de fixação de valores patrimoniais – seriam, segundo se crê, aquelas decisões que não constituem acto destacável do procedimento de liquidação, directamente impugnáveis, mas apenas invocáveis em sede de impugnação judicial da liquidação emitida a final.

Estariam nesta situação os actos preparatórios da liquidação que, relativamente a esta, tivessem natureza prejudicial, por lhes serem lógica e cronologicamente anteriores e beneficiarem de autonomia⁵⁹, sempre que não fosse assegurada reclamação ou recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação, quanto à parte controvertida, como determinava a versão inicial do artigo 112.º, do Código do IRC⁶⁰.

7 – A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa.

8 – A impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário, prevista no artigo 77.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e no artigo 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração previsto no presente artigo.

⁵⁹ Sobre as relações de prejudicialidade dos actos preparatórios da liquidação, cfr. XAVIER, Alberto P., “Conceito e Natureza do Acro Tributário”, Almedina, Coimbra, 1972, págs. 243 e seguintes.

⁶⁰ Artigo 112.º - Recurso hierárquico

1 – Sempre que, nos termos deste Código, sejam efectuadas correcções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações de rendimento do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável, será aquele notificado, pela forma estabelecida no n.º 2 do artigo 53.º, das alterações efectuadas, com indicação dos respectivos fundamentos.

2 – Dessas alterações poderá o contribuinte, no prazo de trinta dias contados da notificação, interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e da decisão deste para os tribunais, nos termos da legislação aplicável.

3 – O recurso previsto no número anterior terá efeito suspensivo quanto à parte do IRC correspondente aos valores contestados e deverá conter, sob pena de ser liminarmente rejeitado, os respectivos fundamentos, podendo ser-lhe juntos os documentos ou pareceres considerados relevantes.

4 – Quando o recurso for desatendido em mais de 25% do total dos valores contestados, poderá o Ministro das Finanças fixar, a título de custas, um agravamento ao IRC, liquidado adicionalmente, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca superior a 5%.

5 – Sempre que o contribuinte utilize o recurso previsto neste artigo, não poderá, em relação à matéria recorrida, socorrer-se dos meios de defesa previstos no artigo anterior.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

A remissão para “qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação”⁶¹, reportar-se-á não apenas à determinação da matéria tributável na avaliação indirecta, mas também às situações em que são efectuadas correcções técnicas, no âmbito da margem de livre apreciação da Administração Fiscal, com o preenchimento de conceitos vagos ou indeterminados, sem fundamentação suficiente⁶², relativos aos custos ou perdas declarados pelo contribuinte⁶³.

Nos casos de avaliação indirecta, dispõe o sujeito passivo, em regra, da possibilidade de requerer a revisão da matéria tributável, nos termos dos artigos 91.º e seguintes da Lei Geral Tributária, o que já não acontece, também em regra, quanto às correcções técnicas, apenas sindicáveis na impugnação judicial do acto de liquidação, embora segundo Saldanha Sanches, fosse “defensável uma acção judicial sobre a existência dos pressupostos da tributação”, cuja inexistência se deverá à “necessidade de não permitir o uso abusivo de meios litigiosos com o fim único de atrasar e colocar entraves à cobrança de créditos fiscais”, tendendo-se a “encontrar sistemas que de forma mais ou menos feliz, com garantia ou sem garantia dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, procurem conciliar a necessidade de evitar as [...] execuções injustas com os princípios da economia processual”⁶⁴.

⁶¹ Entendendo-se como “questão de facto” tudo o que tende a apurar quaisquer ocorrências da vida real, quaisquer eventos materiais e concretos, quaisquer mudanças operadas no mundo exterior, mediante a apreciação da respectiva prova e como «questão de direito”, tudo o que respeita à interpretação e aplicação da lei.

⁶² Sobre a função garantística da fundamentação das decisões da Administração Fiscal, cfr. Sanches, J. L. Saldanha, in “Princípios do Contencioso Tributário”, pág. 77: “Sempre que nos encontramos perante uma disposição que concede poderes a Administração para o exercício de uma determinada margem de livre apreciação ou para a utilização de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, imediatamente surge a questão da fundamentação da sua decisão, como condição efectiva de permitir o controlo judicial da mesma. A fundamentação ou motivação de uma decisão administrativa tem apenas sentido como forma de documentação do percurso decisório no sentido de tornar possível verificar se a Administração respeitou os pressupostos definidos pela lei para justificar a sua forma de actuação e se agiu para a realização dos fins que justificaram que lhe fossem atribuídos determinados poderes. A fundamentação deverá, assim, servir, numa fórmula simples mas exacta, para que o interessado possa saber «porque se decidiu neste sentido e não noutra qualquer», dando-lhe assim meios para impugnar a decisão no caso de considerar que esta viola um seu interesse legalmente protegido”.

⁶³ Cfr. Alberto P. Xavier, ob. citada, págs. 361 e seguintes.

⁶⁴ Cfr. o A. citado, ob. citada, pág. 82.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

2.2 – Os efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral sobre as pretensões previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Como já se antecipou supra, o pedido de constituição do tribunal arbitral para apreciação das pretensões relativas à ilegalidade dos actos de determinação da matéria tributável, dos actos de determinação da matéria colectável, dos actos de fixação de valores patrimoniais (artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ou 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 anterior (artigo 2.º, n.º 1, alínea c), são os estabelecidos pelo artigo 14.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (transcrito supra, na nota 18), ou seja, efeitos suspensivos da liquidação, na parte correspondente às questões controvertidas (alínea a) e efeitos suspensivos dos prazos de caducidade e de prescrição, embora sujeitos a condição resolutiva (alínea b).

O efeito suspensivo da liquidação, previsto na alínea a) do referido artigo 14.º, é totalmente inovador: não que se não atribua efeito suspensivo da liquidação, quando a apreciação das questões prévias à liquidação de imposto seja deixada à Administração Fiscal, como acontece nos casos de pedido de revisão da matéria tributável – contudo, são raríssimos os casos em que a apreciação das mesmas seja da competência dos tribunais – a título exemplificativo, citaremos o recurso judicial a que se referem os n.ºs 7 e 8 do artigo 89.º - A, da Lei Geral Tributária (manifestações de fortuna) ou os anteriormente previstos nos artigos 83.º a 85.º, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações⁶⁵, embora a suspensão fosse, nestes últimos

⁶⁵ **Artigo 83.º**

Estando a correr inventário judicial, suspender-se-á a instrução do processo depois de apresentado o balanço ou a relação de bens, mas se a conclusão do inventário demorar mais que dois anos sobre o acto ou facto que tiver motivado a transmissão, ou o inventário for arquivado, o chefe da repartição de finanças fixará prazo, não superior a trinta dias, para a apresentação dos documentos dispensados no § 4.º do artigo 69.º, e completará a instrução, procedendo oportunamente à liquidação do imposto, sem prejuízo, no primeiro caso, da sua reforma ulterior.

Artigo 84.º

Se estiver pendente litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação, os interessados poderão requerer, em qualquer altura, a suspensão do processo de liquidação, apresentando certidão do estado da causa.

§ 1.º A suspensão referir-se-á apenas aos bens que forem objecto do pleito.

§ 2.º Enquanto durar o litígio, os requerentes da suspensão têm de apresentar, no mês de Janeiro de cada ano, nova certidão do estado da causa.



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

casos, meramente facultativa, por depender de requerimento dos interessados – suspensão apenas era obrigatória na situação prevista no artigo 83.º do citado Código (na pendência de inventário judicial).

Os efeitos suspensivos da caducidade e da prescrição a que se refere a alínea b) do artigo 14.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, também são inovadores, por confronto com as disposições dos artigos 46.º e 49.º⁶⁶, da Lei Geral Tributária.

§ 3.º Findo o pleito, e transitada em julgado a decisão, deverão os responsáveis pelo imposto declarar o facto dentro de trinta dias na secção de finanças competente, prosseguindo o processo de liquidação, ou reformando-se no que for necessário, conforme o que houver sido julgado.

§ 4.º Só se entenderá haver litígio sobre dívidas activas quando elas forem contestadas em juízo.

Artigo 85.º

Os interessados também poderão requerer a suspensão do processo de liquidação, nos termos do artigo anterior, quando penda acção judicial a exigir dívidas activas pertencentes às herança ou doação, ou quando tenha corrido ou esteja pendente processo de insolvência ou de falência contra os devedores.

§ 1.º Enquanto durar o processo, os requerentes da suspensão têm de apresentar nova certidão do seu estado, no mês de Janeiro de cada ano.

§ 2.º À medida que as dívidas activas forem sendo recebidas, em parte ou na totalidade, os responsáveis pelo imposto deverão declarar o facto na repartição de finanças competente, dentro dos trinta dias seguintes, a fim de se proceder à respectiva liquidação.

⁶⁶ **Artigo 46º - Suspensão e interrupção do prazo de caducidade**

1 – O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação. (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)

2 – O prazo de caducidade suspende-se ainda:

- a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;
- b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
- c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;
- d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.

3 – Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final. (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho)

Artigo 49º - Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – (Revogado.) (O presente número foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

3 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. (A presente redacção foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)

4 – O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida. (A presente redacção foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.)



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Compreende-se, no entanto, a *ratio* da suspensão do prazo de prescrição da prestação tributária que vier a ser liquidada após a pronúncia arbitral, por não serem legalmente possíveis nem a sua liquidação nem a sua cobrança, enquanto a mesma se não tornar definitiva, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

3. Os efeitos das alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (artigos 151.º e 152.º, da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 – Proposta de Lei n.º 27/XII). CONCLUSÕES.

Identificámos no ponto 2 as alterações ao Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, previstas nos artigos 151.º e 152.º da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012, transcritos na nota 41, que se consubstanciam:

1. Na revogação da alínea c) do artigo 2.º (em que se atribuía competência aos tribunais arbitrais para “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”);
2. Na revogação do artigo 14.º, relativo aos efeitos suspensivos do pedido de constituição do tribunal arbitral para apreciação das pretensões a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º;
3. Na alteração da redacção da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, de “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” para “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.” (sublinhado nosso).

As alterações propostas afiguram-se coerentes com ao teor a alínea b) do artigo 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 23 de Março, através da qual a Administração Tributária não se vinculou às decisões dos tribunais arbitrais que tivessem por objecto as



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

“Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”.

Deste modo, manter-se-á a competência dos tribunais arbitrais para apreciação das questões relativas à avaliação directa (actos de determinação da matéria colectável e actos de fixação de valores patrimoniais⁶⁷), enquanto actos prejudiciais e autónomos relativamente ao acto de liquidação final, embora sem o efeito suspensivo que ao pedido da sua constituição era atribuído pelo artigo 14.º do Decreto-Lei em análise.

O que significará dizer-se que a decisão favorável ao sujeito passivo apenas imporá à Administração Fiscal o dever de conformação com a invalidade derivada da liquidação de imposto, na parte controvertida, que deverá ser anulada.

Assim sendo, os efeitos da constituição do tribunal arbitral para a apreciação das pretensões mencionadas na proposta de alteração legislativa, em pouco diferirão dos já atribuídos à interposição de impugnação judicial – não ficando suspenso o processo gracioso de liquidação, nada impede que a liquidação emitida na pendência do litígio seja objecto de execução, sem prejuízo da suspensão do processo executivo, nos termos dos artigos 169.º e seguintes, do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁶⁸,

⁶⁷ Um dos casos especiais de impugnação judicial é o previsto no artigo 134.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (transcrito na nota 33), em que o objecto processual não é a liquidação dos impostos que tiveram por base o valor patrimonial tributário fixado pela comissão de avaliação, mas antes o próprio acto de fixação do valor patrimonial, com fundamento e qualquer ilegalidade (preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação), a que não é atribuído efeito suspensivo e cuja propositura depende do prévio esgotamento dos meios graciosos previstos no procedimento de avaliação).

A considerar-se que o pedido de constituição do tribunal arbitral para declaração da ilegalidade dos actos de fixação de valores patrimoniais seja um meio alternativo à impugnação judicial antes referida, também ele dependerá do prévio esgotamento dos meios graciosos ao alcance do contribuinte.

⁶⁸ **Artigo 169º - Suspensão da execução. Garantias**

1 – A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem nº 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente. (A presente redacção foi dada pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2008.)

2 – Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

por remissão do n.º 5 do artigo 13.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (mediante prestação de garantia idónea, ou com dispensa da sua prestação, sendo caso disso).

Passa ainda a redacção proposta para a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária a atribuir competência aos tribunais arbitrais para “A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo”, o que não constitui novidade relativamente ao regime da impugnação judicial de tais actos (em matéria tributária), até agora prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no n.º 3 do artigo 86.º e na alínea c) do n.º 2 do artigo 95.º, ambos da Lei Geral Tributária, enquanto actos directamente lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

dentro do prazo de 15 dias. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

3 – Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior, proceder-se-á de imediato à penhora. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

2 – A execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

3 – O requerimento a que se refere o número anterior dá início a um procedimento, que é extinto se, no prazo legal, não for apresentado o correspondente meio processual e comunicado esse facto ao órgão competente para a execução. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

4 – Extinto o procedimento referido no número anterior, aplica-se o disposto no n.º 2 do artigo 200º. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

5 – A execução fica ainda suspensa até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos a que se referem os artigos 90º e 90º-A. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

6 – Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no n.º 1 dentro do prazo de 15 dias. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

7 – Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior procede-se de imediato à penhora. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

8 – O executado que não der conhecimento da existência de processo que justifique a suspensão da execução responderá pelas custas relativas ao processado posterior à penhora. (Redacção renumerada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, correspondente ao anterior n.º 4.)

9 – Se for apresentada oposição à execução, aplica-se o disposto nos n.ºs 1 a 7. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)

10 – O disposto no presente artigo não se aplica às dívidas de recursos próprios comunitários. (Redacção renumerada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, correspondente ao anterior n.º 6.)

11 – Considera-se que têm a situação tributária regularizada os contribuintes que obtenham a suspensão do processo de execução fiscal nos termos do presente artigo, sem prejuízo do disposto quanto à dispensa de garantia. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.)



PROVEDORIA DE JUSTIÇA

Concomitantemente com as alterações ao Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 contém alterações ao artigo 46.º, da Lei Geral Tributária – Suspensão do prazo de caducidade – (cfr. a redacção actual, na nota 65), pelo aditamento de uma alínea e) ao seu n.º 2, com a seguinte redacção: “2 – O prazo de caducidade suspende-se ainda: e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão.”.

No entanto, esta alteração ao artigo 46.º, da Lei Geral Tributária não se apresenta como equivalente, ainda que parcial, à actual redacção da alínea b) do artigo 14.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, em que se prevê a suspensão “dos prazos de caducidade do direito à liquidação (...) até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo”.

Embora as propostas de alteração ao Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, conjuntamente com a Portaria n.º 112-A/2011, de 23 de Março, não permitam o alargamento dos meios de defesa dos contribuintes contra actuações ilegais da Administração Fiscal, como decorreria da autorização legislativa contida no artigo 124.º, da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, também não se afigura conterem restrições às existentes antes da criação do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

Se bem que as referidas alterações de regime constituam uma restrição ao âmbito das competências inicialmente atribuídas aos tribunais arbitrais, quer pela autorização legislativa, quer pelo Decreto-Lei que a concretizou, a simples existência de um meio alternativo de resolução de conflitos em matéria tributária continuará, certamente, a traduzir-se num reforço da tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, decorrente da possibilidade de obtenção de decisão da sua pretensão tributária, em prazo (mais) razoável, mediante processo equitativo, conduzido por árbitros de elevada capacidade técnica e garantias de imparcialidade.

Lisboa, 9 de Novembro de 2011.

A Assessora,

/Mariana Vargas/