

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM CABO VERDE

Vânia Carine Leal Da Veiga

Orientadora: Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, julho de 2020

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM CABO VERDE

Vânia Carine Leal Da veiga

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Clotilde Celorico Palma, Doutorada em Ciências Jurídico Económicas, na área Científica de Direito Fiscal.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Professor Especialista Amândio Silva

Arguente _____ Professor Especialista Jesuíno A. Martins

Vogal _____ Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, julho de 2020

DEDICATÓRIA

Dedico esta Dissertação
à minha mãe Jovina Leal Da Veiga,
que lutou, durante estes anos todos, para a concretização deste sonho;
e aos meus irmãos, Cheila Da Veiga e Jeisson Patrick Carvalho.

Todos têm direito a que uma causa em que intervenham
seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.
(Artigo 20.º, n.º 4 da CRP)

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação representa para mim e para minha mãe a realização de um grande sonho. Foi uma luta de muitos anos no seio da pobreza em que vivíamos. A conclusão deste mestrado é, para mim, o início de um grande futuro. Pela grandeza deste acontecimento, quero agradecer a todas as pessoas que me ajudaram nesta caminhada.

Muito obrigada a todos os meus professores do ISCAL e, claro, em especial à minha orientadora, a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, que sugeriu o tema da minha dissertação e que, desde o início, se disponibilizou a orientar a minha dissertação. Muito obrigada pela confiança, pela ajuda e pelo apoio. Nesta caminhada para o sucesso, foi essencial estar acompanhada por uma grande profissional.

Muito obrigada mamã, por seres mais que uma mãe para mim. Sem ti nada seria possível. Serei eternamente grata.

Muito obrigada a todos os meus irmãos, às minhas filhas Lady e Lea, a todos os meus tios, ao meu companheiro Yukissa Simão e a todos os amigos e familiares que fizeram parte desta jornada.

RESUMO

A presente dissertação de mestrado visa a análise do Regime de Arbitragem Tributária de Cabo Verde, instituído pela Lei n.º 108/VIII/2016, de 28 de janeiro.

Primeiramente, será feito um breve enquadramento histórico, depois será abordada a questão da natureza jurídica da arbitragem tributária e a necessidade da sua implementação em Cabo Verde. De seguida, será apresentado o Regime da Arbitragem Tributária de Cabo Verde. Por último, será feita a análise de um caso prático do Centro de Arbitragem Administrativa de Portugal (CAAD).

Os tribunais tributários de Cabo Verde têm recebido vários litígios nos últimos anos. No entanto, não têm sido capazes de solucionar em tempo útil os problemas que lhe são apresentados, por isso, Cabo Verde (assim como Portugal) adotou o Regime de Arbitragem Tributária, como um meio alternativo para a resolução de litígios tributários.

Este regime tributário atribui ao tribunal arbitral de Cabo Verde a competência de julgar matérias respeitantes a declarações de ilegalidades relativos a atos de liquidações de impostos, taxas e contribuições, sendo que as decisões destes tribunais têm o mesmo valor que o dos tribunais judiciais.

Palavras-chave: arbitragem tributária em Cabo Verde, tribunal arbitral, litígios tributários, justiça fiscal, direito fiscal.

ABSTRACT

This master thesis analyzes the tax arbitration of Cabo Verde covered by the law 108/VIII/2016 of January 28th.

Firstly, we will do a brief historic framework, then we will question the judicial nature of tax arbitration and the need of its implementation in Cabo Verde. After we will present the respective regime of tax arbitration of Cabo Verde, lastly, we will analyze a practical case from CAAD.

The tax courts of Cabo Verde have been receiving various litigations lately. However, they haven't shown the capability to solve in useful time the problems that they get presented with, that's why Cabo Verde just like Portugal adopts the tax arbitration regime as an alternative means to resolve tax litigations.

This regime attaches to the tax court of Cabo Verde the competence to judge matters related to illegal statements of acts of liquidations of taxes, fees and contributions. That means that the decisions these courts make have the same value as judicial courts.

KEYWORDS: Tax Arbitration in Cabo Verde, arbitral court, tax litigations, tax justice, fiscal right

ÍNDICE

DEDICATÓRIA	4
AGRADECIMENTOS	6
LISTA DE ABREVIATURAS.....	12
Capítulo I	13
Introdução.....	13
Capítulo II	14
1. Arbitragem Tributária	14
1.1 Definição de arbitragem	14
1.2 Outros meios alternativos de resolução de litígios	15
1.3 Enquadramento histórico da arbitragem.....	16
1.4 A importância da arbitragem a nível internacional	17
1.5 Natureza jurídica da arbitragem	19
1.6. Arbitragem tributária em Cabo Verde	23
Capítulo III	26
1. Regime da arbitragem tributária de Cabo Verde.....	26
1.1 Admissibilidade no Ordenamento Jurídico Cabo-verdiano	26
1.2 Competência e direito aplicável	26
1.2.1 A equidade na arbitragem.....	27
1.2.2 Cumulação de pedidos e coligação de autores	29
1.2.3 Fundamento e prazos de pedido de pronúncia arbitral	30
1.3 Os Tribunais Arbitrais	31
1.3.1 Funcionamento e composição	31
1.3.2 Requisitos para ser árbitro	32
1.3.2.1 Impedimentos dos árbitros.....	34
1.3.2.2 Deveres e responsabilidades dos árbitros	34

1.4 Procedimento Arbitral	36
1.4.1 Constituição do Tribunal Arbitral	36
1.4.2 Designação dos árbitros.....	37
1.4.3 Efeitos de constituição do tribunal arbitral.....	37
1.5 Processo Arbitral	38
1.5.1 Princípios processuais	38
1.5.2 Peças processuais.....	42
1.6 Decisão arbitral.....	43
1.7 Impugnação da decisão arbitral	44
1.8 Direito subsidiário	45
1.9 Vantagens da Arbitragem Tributária	45
1.10 Desvantagens da arbitragem tributária	47
Capítulo IV.....	49
Regime da Arbitragem Tributária de Portugal.....	49
1. Arbitragem Tributária em Portugal	49
1.1 Caraterísticas do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Portugal	49
1.2 As alterações do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.....	50
1.3 Diferenças entre o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Portugal e o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Cabo Verde ..	52
Capítulo V.....	55
1. Análise de um Caso Prático – Processo n.º 47/2019-T	55
1.1 O pedido de pronúncia arbitral	55
1.2 Fundamentação da matéria de facto	56
1.3 Fundamentos da matéria de direito.....	57
1.3.1 A legalidade da Inspeção Tributária.....	57
1.3.2 Violação do procedimento específico de aplicação da cláusula geral anti-abuso	58
1.3.3 Inoponibilidade do ato de liquidação ao substituto tributário	61

1.3.4 Questões de constitucionalidade.....	61
1.4 Decisão	62
1.5 Observação final	62
Capítulo VI.....	63
Perspetivas do futuro.....	63
Capítulo VII.....	64
Conclusões	64
Referências Bibliográficas	67

LISTA DE ABREVIATURAS

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CPT – Código de Processo Tributário de Cabo Verde

CGT – Código Geral Tributário de Cabo Verde

CRCV – Constituição da República de Cabo Verde

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUR - Imposto Único sobre Rendimentos

MARL - Meios Alternativos de Resolução de Litígios

LAV- Lei da Arbitragem Voluntária

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Capítulo I

Introdução

A presente dissertação realiza-se no âmbito do Mestrado em Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração. Escolhemos como tema a Arbitragem Tributária em Cabo Verde por ser um tema atual e pertinente que retrata, não só a realidade de Cabo Verde, mas também a de vários outros países do mundo.

A arbitragem tributária é um meio alternativo de resolução de litígios tributários. Cabo Verde adotou este regime com a aprovação da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro de 2016. Os tribunais de Cabo Verde têm sobre a mesa litígios fiscais por resolver e, por isso, o diploma acima citado pretende alargar a capacidade de resposta de Cabo Verde, criando um regime de arbitragem tributária que tem como objetivo aliviar a sobrecarga dos tribunais, garantir resoluções bem fundamentadas e uma resposta rápida aos conflitos tributários que dão entrada no tribunal arbitral.

Nesta dissertação, temos como objeto de estudo a Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro, do Regime de Arbitragem Tributária de Cabo Verde. O nosso objetivo é a análise deste mesmo regime, sem perder de vista o Regime de Arbitragem Tributária de Portugal que serviu de base para a criação do regime de Cabo Verde. Pretendemos também, demonstrar a qualidade das decisões arbitrais em matéria tributária, baseando-nos nas jurisprudências do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). A seguir, vamos apresentar os benefícios que a arbitragem tributária trará para Cabo Verde, demonstrar que a arbitragem tributária é um meio eficaz para a resolução de conflitos tributários, que é um meio de resolução de conflitos apropriado para se aplicar em Cabo Verde e, por fim, que pode contribuir para uma melhor justiça tributária.

Este trabalho é composto por: enquadramento histórico, análise de natureza jurídica, análise do regime da arbitragem tributária e análise de jurisprudência.

Capítulo II

1. Arbitragem Tributária

1.1 Definição de arbitragem

A arbitragem constitui-se como um meio de resolução de conflitos sem a participação de um tribunal judicial. O Centro de Arbitragem da Câmara de Comércio de Barlavento de Cabo Verde considera a arbitragem como um meio privado de resolução de litígios. Em Portugal encontramos alguns conceitos idênticos: - por exemplo, Barrocas (2013, p. 33) refere que a arbitragem é um meio de resolução de conflitos, efetuada por pessoas legalmente constituídas para tal, segundo a qual o valor da decisão equivale ao de um tribunal judicial, tendo as partes o poder de escolha de árbitros. Tem como principais características a simplicidade, a celeridade e a qualidade das suas decisões.

A Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro, Lei da Arbitragem Voluntária (LAV) determina no seu artigo 1.º, n.º 1 que «desde que por lei especial não esteja submetido exclusivamente aos tribunais do Estado ou a arbitragem necessária, qualquer litígio respeitante a interesses de natureza patrimonial pode ser cometido pelas partes, mediante convenção de arbitragem, à decisão de árbitros». Tradicionalmente, fala-se de arbitragem voluntária e arbitragem necessária, mas no presente documento iremos mencionar apenas a arbitragem voluntária, que é aquela que só ocorre quando as partes decidem submeter o litígio a uma decisão arbitral. Por outro lado, temos a arbitragem necessária que é imposta previamente por uma lei como sendo o único meio contencioso a ser usado. Na arbitragem voluntária, a causa pode ser julgada nos termos da lei ou segundo a equidade. No entanto, como veremos adiante, na arbitragem tributária não é permitido recorrer à equidade.

Para a aplicação efetiva da arbitragem voluntária é sempre necessária a existência prévia de um conflito. Mas, segundo Catarino e Fillipo (2019, p.235), «nada impede que na negociação de um contrato ou de um regime de benefícios fiscais contratuais, as partes recorram ao procedimento arbitral para fixar o exato sentido de certos termos ou expressões nele empregues». Estamos perante um campo onde predomina a vontade das partes, ou seja, «[a] arbitragem voluntária assenta na autonomia das partes, fundando-se nela a constituição e o funcionamento do tribunal arbitral. A eficácia jurisdicional da decisão arbitral deve ser independente da intervenção de qualquer órgão estadual» (p.243).

Apesar da arbitragem ser do ramo privado, é um meio válido para ajudar a efetivar a justiça fiscal. Por isso, foi criada legislação específica para a arbitragem no âmbito fiscal.

Podemos definir arbitragem tributária como sendo um meio alternativo para resolução de conflitos fiscais. Neste sentido, Ferreira (2019, p. 272) define a arbitragem como sendo «uma via alternativa de resolução de litígios, através de terceiros neutrais e imparciais». Mais à frente, iremos referir quais são as condições exigidas a um terceiro para que este possa assumir o papel de árbitro e que nos permite caracterizá-lo como sendo neutro e imparcial.

1.2 Outros meios alternativos de resolução de litígios

Além da arbitragem, existem ainda outros meios alternativos de resolução de litígios (MARL), como por exemplo, a mediação e a conciliação. Domingos (2019, p.147)) alega que, atualmente, a verdadeira função do Estado é promover o bem-estar da comunidade, sendo que, para um resultado mais eficiente, é indispensável a aplicação dos MARL, visto que só a Administração Tributária é incapaz de responder à procura.

Na mediação, temos as partes e o mediador. As partes procuram chegar a um acordo com a ajuda de um mediador de conflitos. Neste campo, Domingos (2019, p. 151) refere que o mediador promove o debate, criando condições para o entendimento entre as partes, não dando a sua opinião sobre a matéria em questão. Neste mesmo sentido, Gonçalves, Vale e Diamvutu (2014, p. 22) explica que na mediação «as partes escolhem um mediador para facilitar o consenso que pretendem atingir, que ajuda a identificar os interessados e as necessidades inerentes ao conflito para que as partes, por si próprias, encontrem uma solução». Por sua vez, Catarino e Fillipo (2019, p. 228) referem que a ideia geral de mediação «congrega o sentido de um procedimento flexível através do qual o mediador ajuda as partes a entender quais são os seus pontos fracos no processo de modo a criar um ambiente propício ao acordo».

Na conciliação temos as partes e o conciliador, tendo este último um papel ativo na resolução do litígio. Como refere Domingos (2019, p. 150), é o terceiro quem convida as partes a se reunirem para chegarem a um acordo e apresenta-lhes os benefícios de uma resolução extrajudicial.

Numa conciliação, as partes encontram-se em grande discordância e o conciliador assume o papel de apaziguador, propondo às partes soluções alternativas para dar fim ao conflito. Contudo, a decisão final cabe sempre às partes, podendo estas acatar ou não as sugestões do

conciliador. Na mesma linha de pensamento que os autores anteriores, Barrocas (2013, p.73) faz uma distinção entre mediação e conciliação:

[N]a mediação são as próprias partes que negociam a tentativa de obtenção do acordo que possa pôr termo ao litígio, mas assistidas por um mediador neutral. Na conciliação não há negociação assistida entre as partes. Estas estão desavindas e consideram que não há condições para negociar, todavia admitem uma hipótese de se conciliar com o auxílio de um terceiro. O trabalho do conciliador é, assim, de maior envolvimento do que o mediador, pois tem de contar com a indisponibilidade das partes desavindas para negociar. Na mediação, em princípio, o mediador não se reúne em separado com cada uma das partes. Na conciliação é em regra, mediante reuniões desse tipo que se inicia e se desenvolve a uma boa parte do processo conciliatório. Na mediação, em princípio, o mediador não aprecia nem se socorre da análise dos direitos e da bondade, pois, se o faz, corre o risco de perder a credibilidade de mediador perante as partes. O conciliador tem mais latitude e, embora não aconselhável em todas as situações pelas mesmas razões referidas para a mediação, pode, por vezes, ser útil invocar a sua opinião sobre o mérito dos direitos das partes em presença.

Os MARL têm desempenhado um papel relevante na promoção da justiça social. Os tribunais mostram-se insuficientes para a satisfação das necessidades desta sociedade atual, tornando-se cada vez mais necessário recorrer à mediação, à conciliação e à arbitragem.

1.3 Enquadramento histórico da arbitragem

Cabo Verde bebe muito da arbitragem tributária de Portugal, por isso faremos uma breve referência aos traços principais da história desta última que vem, mais tarde, dar origem à arbitragem tributária de Cabo Verde.

A arbitragem não é um conceito novo, ela já existe há muito tempo, desde a antiguidade clássica (Grécia Antiga e na Roma Antiga). No século XIII, em Portugal, segundo Barrocas (2013, p. 55), deparamo-nos com a existência da arbitragem, quer pela influência das Sete Partidas, compiladas e publicadas por Afonso X, o Sábio, o rei de Leão e Castela, mas também pela influência das leis e posturas publicadas nos reinados da primeira dinastia de D. Diniz, D. Afonso III e D. Duarte. Nessa época, os tribunais ordinários respeitavam a opção pela arbitragem, abstando-se de conhecer o litígio. As ordenações Afonsinas de 1446, com um regime que provém em grande parte do direito romano, foi seguida pelas ordenações Manuelinas, embora com algumas alterações publicadas em 1520. Posteriormente, as ordenações Filipinas seguem o mesmo caminho.

Barrocas (2013, p. 57) observa que, embora a evolução francesa tenha tido um grande impacto na arbitragem, Portugal não adere de imediato às ideias desta revolução. Isto só vem a acontecer em 1820 com o liberalismo. Já em 1822 é consagrada a arbitragem na Constituição. Este regime é colocado na carta constitucional de 1826 e, finalmente, no século XIX, a arbitragem tem a sua existência reconhecida em todos os textos constitucionais. Portugal aprova o seu regime jurídico de arbitragem em matéria tributária através do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro. O recurso à arbitragem é introduzido em julho de 2008, no artigo 25.º da Convenção do Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património.

Atualmente, como refere Palma (2019, p. 246 a 247)

a generalidade das jurisdições admite a arbitragem como forma de dirimir questões relativas a contratos e atos administrativos relativos à sua execução, a questões relativas de responsabilidade civil extracontratual e a questões relativas a atos administrativos que possam ser revogados com fundamento na invalidade.

Palma prossegue, dizendo que (p. 247)

A consagração da possibilidade da arbitragem em matéria tributária em Portugal não foi um processo fácil, tendo sido objeto de numerosas críticas (algumas ainda se mantêm) que, no geral, são apontadas a este tipo de procedimento, conducentes, em regra, ao facto de a atividade tributária se encontrar subordinada a princípios – legalidade e indisponibilidade dos créditos tributários – inconciliáveis com o acolhimento da arbitragem no ordenamento jurídico tributário.

Já em Cabo Verde, o regulamento da arbitragem entrou em vigor no dia 1 de outubro de 2010, estabelecido pela Câmara de Comércio de Barlavento e a arbitragem tributária só entrou em vigor a 28 de janeiro de 2016, através da Lei n.º 108/VIII/2016.

1.4 A importância da arbitragem a nível internacional

A arbitragem desde sempre tem demonstrado a sua relevância no âmbito administrativo. Todavia, nesta nova era, torna-se também indispensável a evolução dos campos de atuação da arbitragem, daí que tenha nascido a arbitragem tributária. Existe um outro campo de atuação onde ela é hoje indispensável: na arbitragem internacional.

«A arbitragem internacional constitui, hoje, um meio indispensável para a resolução de litígios internacionais privados, salientando-se com especial significado os litígios do comércio internacional. Dito de outro modo, constitui o meio por excelência» (Barrocas, 2013, p. 563). Para Barrocas (2013, p. 563), a arbitragem internacional é o meio mais apropriado para resolução de litígios internacionais, no âmbito das transações do comércio internacional. Palma (2019, p. 245) acrescenta ainda que:

O recurso à arbitragem como forma de resolução de conflitos não é algo de novo no direito tributário, tendo, em especial, merecido acolhimento nos casos de conflitos por dupla tributação, através do desenvolvimento de técnicas subscritas, nomeadamente, por Alessandro Garelli, Guggenheim, Ludwig Von Bar, Pugliese, Van Hoorn, Michael e Emmen Riedel. Posteriormente, os organismos internacionais defenderam a arbitragem como meio de resolução de conflitos entre partes soberanas e outros sujeitos, incluindo particulares e empresas, particularmente no domínio do direito internacional público e comercial.

A arbitragem é hoje recomendada, tanto pela Câmara de Comércio Internacional, como pela *International Fiscal Association*, para a resolução de conflitos tributários a nível internacional. Hoje, a importância da arbitragem tributária é inegável, principalmente no que toca à resolução de litígios de dupla tributação.

Barrocas (2013, p.48) aponta que

Esta popularidade na área internacional acabou por influenciar, igualmente, as empresas no plano doméstico, confrontadas com a acumulação de processos nos tribunais estaduais, pela demora na sua resolução e pelo interesse de manter a confidencialidade da lide e, na medida do possível, evitar a carga psicológica do contencioso judicial, bem como a preservação da relação comercial com a contraparte.

Este fenómeno, no nosso tempo, tem o seu campo de origem e de desenvolvimento na economia e, mais particularmente, no comércio internacional. Na verdade, as exigências deste, a globalização dos mercados financeiros e comerciais, a conveniência em submeter a técnicos experientes escolhidos pelas partes, juristas ou não, a resolução de litígios dentro de certas regras pre-acordadas ou previamente conhecidas, que evite a submissão aos tribunais estaduais do país de uma das partes, que seja o mais célere possível e desprovido dos formalismos jurídicos constitui uma ambição legítima e natural de qualquer empresário.

Rocha (2012, p.128) vê a justiça tributária como obstáculo à internacionalização da economia, por causa das patologias do sistema: a complexidade das leis, a complexidade

das atuações administrativas, a excessiva litigiosidade e a inadequação das estruturas jurisdicionais. Estes fatores dificultam a aplicação da justiça tributária quer a nível nacional como internacional, por isso, a arbitragem com o seu regime mais simplificado e célere, é uma excelente ajuda, na procura de maior justiça fiscal, e conseqüentemente, contribui para garantir melhores condições para a economia nacional e internacional.

A natureza da arbitragem internacional e da arbitragem a nível nacional é praticamente igual. A única diferença está no facto da primeira estar direccionada para a resolução de litígios entre países e da segunda estar destinada a resolver litígios da população dentro de cada País.

1.5 Natureza jurídica da arbitragem

A Constituição da República de Cabo Verde (CRCV) estabelece que Cabo Verde é uma República soberana, unitária e democrática. É um país onde a justiça é administrada em nome do povo, pelos tribunais e pelos órgãos não jurisdicionais de composição de conflitos.

Neste sentido, o artigo 214.º da CRCV define as categorias dos tribunais e também legitima a criação de tribunais arbitrais no n.º 2 alínea b), tornando assim a arbitragem num legítimo instrumento de justiça. Este artigo remete nos para o artigo 210.º da CRCV que permite a administração da justiça pelos tribunais e pelos órgãos não jurisdicionais de composição de conflitos. E ainda, o artigo 92.º do Código de Processo Tributário de Cabo Verde (CPT) que permite a arbitragem resolver litígios em matéria tributária.

No entanto, apesar da arbitragem tributária ser permitida por lei, a sua legitimidade é frequentemente questionada, isto porque, de certa forma, ainda existe uma mentalidade tradicionalista da justiça, onde temos um tribunal estadual que é encarado como «o poder do juiz emana diretamente da lei. Ele é titular de um órgão de soberania. O juiz cível detém o poder de decidir por sua própria iniciativa, embora a solicitação de certos órgãos auxiliares, como o ministério público, ou as partes» (Barrocas, 2013, p. 37). O poder dos tribunais judiciais é «um poder que não conhece outros limites senão os materializados na própria Constituição ou os que por esta sejam autorizado» (Nabais, 2010, p. 86), sendo este um meio de justiça tradicionalmente aceite pela sociedade. Por outro lado, existe uma dificuldade de aceitação da arbitragem sobretudo quando se reporta àquele sector da justiça que tem por objeto litígios de natureza pública (p.87).

Nabais (2010, p. 88) questiona até que ponto se pode recusar a aplicação da arbitragem, visto que a sua recusa constitui, no fundo, uma violação dos direitos de acesso à justiça e uma tutela jurisdicional efetiva. De facto, um dos maiores problemas atuais dos tribunais é o da morosidade da justiça, sendo esta uma das maiores lacunas que este regime pretende colmatar. Com base nisto, hoje, a arbitragem mostra-se necessária na medida em que os tribunais ficam inúmeros anos com um processo por decidir, deixando muito a desejar no que toca à salvaguarda dos direitos à justiça em tempo útil, que deve ser garantido a todos os cidadãos.

Segundo Catarino e Fillipo (2019, p. 225) a arbitragem pode ser observada de dois ângulos: primeiro, como um instrumento regulador de conflitos que satisfaz o interesse público do Estado relativamente ao imposto e, segundo, como instrumento regulador de conflitos que promove a paz social e que ajuda na administração da justiça.

Existe, de facto, um medo de que a arbitragem possa não respeitar o princípio da capacidade contributiva e, assim, afetar a aplicação da justiça efetiva. Sobre esta questão, os defensores da arbitragem alegam que a arbitragem vem ajudar a demonstrar a verdadeira capacidade contributiva e determinar aqueles que devem ou não devem pagar imposto. Neste sentido, Catarino e Fillipo (2019, p. 234) afirmam que:

O procedimento arbitral não altera o princípio. A arbitragem pode ser utilizada exatamente para determinar a existência dessa capacidade contributiva através da determinação dos factos em litígio. Isto é, pode ser utilizada para determinar com adequada certeza e segurança que factos da vida real efetivamente ocorreram e qual a sua efetiva configuração. E com isso não se afetam os limites constitucionais e legais do dever fundamental de pagar imposto.

Partindo do princípio de que os árbitros são pessoas capacitadas, com formação especializada, podemos dizer que estão aptos a analisar os factos e a interpretar as leis. E desta forma, determinar com certa segurança a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Podemos, assim, concluir que a arbitragem tributária é um instrumento que permite determinar com precisão a capacidade contributiva dos sujeitos passivos e que contribui para a administração da justiça.

Uma outra questão que é frequentemente levantada pelos opositores da arbitragem, é a questão de saber se a arbitragem pode envolver a interpretação da lei. É evidente que não se pode proibir a interpretação da lei na arbitragem, aliás, ela é necessária para que se possa chegar a uma solução mais correta. Os árbitros devem possuir uma formação que lhes permita

ter capacitação para interpretar uma lei tributária e aplicá-la ao caso a ser resolvido. Segundo Catarino e Fillipo (2019, p. 240), não podemos acreditar na ideia de que a Administração Tributária interpreta melhor a lei, apenas pelo facto de ser uma entidade pública, porque nada impede o árbitro de determinar o exato sentido da lei. Na verdade, o processo de subsunção da lei ao caso concreto implica sempre alguma interpretação da lei, porque para aplicar a lei é preciso entender a lei. O tribunal arbitral, assim como o tribunal judicial visam sempre uma solução justa.

Tendo em conta todos os aspetos acima mencionados, não podemos negar a aplicação da arbitragem tributária, porque tal seria o mesmo que retirar o poder dos indivíduos de proteger os direitos que possam estar a ser violados, cultivar a ideia de um Estado autoritário, onde os cidadãos são meros sujeitos passivos, sem voz na sociedade e aceitar a utilização de impostos como instrumento de dominação dos seus governantes (Catarino & Fillipo, 2019, p. 234), isto porque, como afirma Palma (2019, p. 267) «[n]o que respeita ao reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos é inequívoco que a arbitragem tributária consubstancia num reforço dos direitos e garantias dos contribuintes».

Assim, Campos (2010, p. 39) não aceita a ideia da dominação do Estado sobre os sujeitos passivos. Ele afirma que:

O Estado não tem qualquer monopólio da função judicial ou jurisdicional. Esse monopólio é dos cidadãos que delegam parte dele ao Estado através dos seus tribunais. Portanto, a arbitragem, seja qual for o campo, não é um meio alternativo de resolução de conflitos, é um dos meios de resolução dos conflitos, exatamente com a mesma dignidade, a mesma força e a mesma legitimidade política dos tribunais do Estado.

Neste sentido, a arbitragem tributária não pode ser vista como uma solução secundária, isto é, ela não é uma solução a usar quando não for possível usar o tribunal judicial. O indivíduo quando está perante um conflito, no primeiro momento tem a opção de escolha entre o tribunal judicial e o tribunal arbitral, sendo que as suas decisões têm o mesmo valor. A arbitragem é mais uma forma de garantir a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes (Catarino & Fillipo, 2019, p. 225).

Para melhor compreensão, podemos comparar esta situação da justiça realizada nos tribunais judiciais e nos tribunais arbitrais, com a dos hospitais públicos e privados. Vejamos, tanto os hospitais públicos como os privados cuidam dos doentes e têm como finalidade principal curar as suas doenças. Mas só o simples facto de os hospitais públicos pertencerem ao Estado, não significa que cuidam melhor dos seus pacientes. No entanto, estes têm mais procura por

serem conhecidos tradicionalmente por todos. Por outro lado, os hospitais privados esforçam-se para dar o seu melhor cuidado ao paciente, porque só um serviço de excelência pode fidelizar indivíduos. Normalmente, as pessoas com mais capacidade financeira optam pelos hospitais privados, pois acreditam que ali terão um melhor serviço e serão acompanhados pelos melhores especialistas. A única diferença nesta comparação é o facto da arbitragem não ser tão dispendiosa como os hospitais privados. Então, se na prática todos têm competência e a mesma finalidade, deve ser garantida ao sujeito passivo a possibilidade de escolha entre o público e o privado garantindo, assim, melhores condições para a satisfação das suas necessidades.

Para alguns, a arbitragem, em certos casos é mais eficiente que os tribunais judiciais, tendo em vista a especialização dos árbitros. Segundo Núncio (2010, p. 65) «a arbitragem tributária poderá produzir decisões qualitativamente mais elaboradas do ponto de vista técnico, principalmente nas questões de complexidade técnica mais elevada».

Núncio (2010, p. 65) acrescenta que «[u]ma justiça especializada e sofisticada representa, só por si, a consagração do princípio constitucional da realização da justiça».

A arbitragem tributária vai provando com a sua aplicação a sua eficiência e, com isso, vai ganhando mais credibilidade no universo do direito tributário, como refere Catarino e Fillipo (2019, p. 242 a 243):

Não existe ao nível dos princípios estruturantes enformadores da ideia de estado de Direito democrático nem dos princípios próprios da atividade tributária [...] qualquer limite à sua implementação, sendo evidentes os ganhos em termos de celeridade e custos, por comparação com a demora na administração da justiça pública.

Vivemos numa sociedade onde os litígios são cada vez mais complexos, e os tribunais estão cada vez mais saturados, não sendo, por isso, racional limitar a possibilidade de escolha dos cidadãos no campo da justiça. Estamos cada vez mais conscientes de que administração pública não consegue ser eficiente e precisa de outros meios para garantir a paz social (Catarino & Fillipo, 2019, p. 220). A arbitragem tributária é um novo instrumento de resolução de conflitos, criado à medida desta nova sociedade, que precisa de respostas rápidas aos seus problemas crescentes.

Como sabemos, tradicionalmente, compete ao Estado o poder de administrar a justiça em nome do povo. A arbitragem vem romper «os conceitos tradicionais de defesa da soberania dos estados e, sobretudo, com o poder absoluto do estado» (Pereira & Sampaio, 2015, p. 49)

porque, num Estado de direito, a preocupação deve estar focada na realização dos direitos das pessoas, e não centrada no Estado (Nabais, 2010, p. 87). Uma recusa ampla da arbitragem, num país afetado pela morosidade da justiça, constitui uma violação dos direitos de acesso à justiça e uma tutela jurisdicional efetiva. Nabais (2010, p. 88) acrescenta que a arbitragem, não só não afeta a ideia de Estado de Direito, como também contribui para a concretização do mesmo.

Vivemos numa época de muita violência tributária, derivado às constantes alterações e aumentos das taxas, contribuições e impostos, que afetam a segurança do Direito (Campos, 2006, p. 34). E numa sociedade vítima das receitas fiscais, é indispensável a ajuda de outros meios, para ajudar o Estado a garantir a justiça fiscal. Dito isto, a arbitragem é necessária. Juntos, arbitragem e o Estado, conseguem um melhor equilíbrio para alcançar a justiça efetiva de toda a sociedade, devendo estar os dois meios disponíveis aos indivíduos, pois ambas são vias adequadas para a obtenção de justiça (p.88).

Sobre sermos um Estado de Direito, Campos (2010, p. 36) comenta que se ninguém se opõe ao Estado de Direito dos cidadãos é porque aprovam a existência da arbitragem tributária, pois um Estado de Direito é comandado pelos cidadãos, e o Estado é a representação dos cidadãos. Por isso, devemos «pensar o problema da arbitragem radicalmente com base nos valores e na estrutura do Estado de direito democrático dos cidadãos» (p. 37).

Segundo Campos (2010, p. 39), sendo a justiça e os direitos dos cidadãos o que realmente importa, para chegarmos à conclusão de que a arbitragem é permitida, basta ver se ela nos garante justiça e a luta pelos nossos direitos. Não precisamos de procurar uma lei que a permita, ou uma constituição que a permita. Temos apenas de ler os nossos valores e as nossas estruturas jurídicas para chegarmos a esta conclusão.

Sobre o trabalho que a arbitragem tem feito, podemos consultar vários casos do CAAD, que provam a efetivação da justiça e credibilizam a arbitragem.

1.6. Arbitragem tributária em Cabo Verde

Cabo Verde sofre do mesmo problema que Portugal e vários outros países, respeitante a morosidade da justiça. «O excesso de processos existentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais e a sua tramitação legislativa – conjugada com a falta de Juízes especializados - impedem uma rápida e célebre justiça por parte destes órgãos de justiça» (Guimarães 2019, p. 126). Existem tribunais judiciais para a realização da justiça, mas a capacidade de resposta

é reduzida, devido ao elevado número de processos que entram constantemente nos tribunais. A cada juiz é atribuído um elevado número de processos, levando a uma situação de pressão e à urgente necessidade de decidir o caso, mais do que a chegar a uma decisão justa sobre o caso.

O país tem lutado contra a situação, aumentando o número de juizes nos tribunais. No entanto, devido ao excesso de formalidades que são inerentes a um processo, continua a ser muito difícil dar resposta em tempo útil aos cidadãos. Uma justiça tardia é uma justiça ineficaz com várias consequências negativas, entre elas a diminuição da confiança no Estado e descredibilização do poder judiciário. Cabo Verde protegeu-se com imensas garantias formais que o legislador considerou serem fundamentais, mas que hoje jogam contra a própria cidadania, descredibilizando a própria legislação, tendo-se tornado um grande causador de morosidade e incerteza jurídica. Esta morosidade é contrária ao artigo 65.º do CPT que determina o dever de decisão e celeridade na definição da situação tributária dos contribuintes.

A morosidade da justiça traz também consequências económicas nefastas. Cabo Verde é um país de desenvolvimento médio, com grande vulnerabilidade económica devido à forte dependência de fatores externos, nomeadamente de investidores. Neste sentido, a morosidade da justiça em Cabo Verde funciona como um obstáculo, que diminui o interesse dos empresários em investir no país.

Villa-Lobos (2015, p. 195) refere que:

A celeridade na resolução dos litígios que opõem os contribuintes ao Estado apresenta ainda uma vertente económica não desprecianda, vertente para a qual importa sobretudo salvaguardar que a lentidão da Justiça se não transforme num obstáculo ao desenvolvimento económico, ao investimento privado e à prossecução do interesse público. Ou seja, evitar e prevenir que a Justiça Fiscal seja um custo de contexto e um fator de desincentivo ao investimento na economia do país.

O acesso à justiça, na verdade, é hoje condição essencial ao desenvolvimento económico de qualquer país, representando um eixo estruturante da competitividade da economia e da atração do investimento estrangeiro.

A morosidade da justiça traz ainda mais consequências negativas, como as que refere Villa-Lobos (2015, p. 195 a 196):

uma decisão demorada retarda a arrecadação efetiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de vencimento da causa pelo contribuinte, pode fazer “disparar” o valor da

indemnização a pagar pelo Estado só em juros, mais encargos com a prestação de garantia e com o patrocínio. Os contribuintes, por seu turno, ficam na contingência de aguardar anos por uma decisão, tendo associado o custo financeiro de garantias bancárias prestadas.

[...]na perspectiva das empresas, para o efeito da realização de provisões, afigura-se de enorme relevância saber, com relativa certeza, o tempo previsível de obtenção da decisão final.

[...] A atual falta de sintonia entre a jurisprudência e a legislação, que andam a diferentes velocidades, diminui a importância da jurisprudência no plano da prevenção de litígios fiscais, com custos nunca calculados.

Estas são as razões pelas quais Cabo Verde resolve criar um regime da arbitragem tributária, para reforçar as garantias efetivas dos cidadãos. Ainda, Guimarães (2019, p.126) afirma que «[o]Tribunal Arbitral é hoje – no sistema judicial português – o único que permite uma apreciação da legalidade em tempo útil ou com um mínimo de rapidez que permita alguma relação de crítica construtiva entre a prática da ilegalidade e a sua sanção do ordenamento jurídico». Segundo os dados publicados no site do CAAD, a média de tempo de resolução dos casos é de 4 meses e meio. Este caso de sucesso foi a base de partida para a implementação da arbitragem tributária em Cabo Verde. Em África, Cabo verde é um dos primeiros países que adere à experiência de implementação de um regime de arbitragem tributária.

Capítulo III

1. Regime da arbitragem tributária de Cabo Verde

1.1 Admissibilidade no Ordenamento Jurídico Cabo-verdiano

Cabo Verde apresenta um certo número de pendências nos tribunais tributários. A cada juiz é distribuído um elevado número de processos, o que tem trazido consequências negativas para os indivíduos e para a economia do próprio país. Para resolver esta questão, Cabo Verde cria um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, através da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

Vamos proceder à análise deste regime, para concluirmos se este tem condições para alcançar os seus objetivos, cientes de que a arbitragem tributária visa três grandes objetivos: reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir maior celeridade na resolução de litígios fiscais; e reduzir a pendência de processos nos tribunais fiscais.

1.2 Competência e direito aplicável

O tribunal arbitral só tem competência para julgar matéria respeitante à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos, taxas e contribuições e, nestes casos, a utilidade económica do pedido não pode ultrapassar o montante de 10.000.000\$00 (dez milhões de escudos), nos primeiros cinco anos a contar da entrada em vigor do presente diploma; e 20.000.000\$00 (vinte milhões de escudos), decorrido o prazo mencionado acima¹.

O Código Geral Tributário (CGT) de Cabo Verde define os impostos, as taxas e as contribuições. Os impostos são as prestações pecuniárias e obrigatórias, sem contrapartida individualizada, exigidas por uma entidade pública com vista à prossecução dos seus fins. As taxas são prestações pecuniárias e obrigatórias, exigidas por uma entidade pública, em contrapartida, de prestações administrativas efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, nomeadamente, em contrapartida, da utilização individualizada de bens do domínio público ou de serviços públicos, bem como da remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares. Já as contribuições são as prestações pecuniárias e obrigatórias exigidas por uma entidade pública, em contrapartida, de prestações administrativas

¹ Artigo 2 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, nomeadamente, em contrapartida, das prestações da segurança social ou, em contrapartida de aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas, da criação ou, ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade².

Este regime permite à arbitragem atuar em três campos, salvo algumas exceções. Primeiro, tem uma limitação monetária que vai de 10.000.000\$00 a 20.000.000\$00. Segundo, não pode julgar os atos tributários dos quais resultem receitas que sejam da titularidade da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental; não pode atuar sobre as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação nem sobre as 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 efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira. E, terceiro, também não são suscetíveis de recurso à arbitragem tributária³ as entidades licenciadas no centro Internacional de Negócios de Cabo Verde às quais são aplicáveis benefícios fiscais sob a forma de taxas reduzidas de Imposto Único sobre Rendimentos (IUR) relativamente aos rendimentos derivados do exercício das atividades acessórias ou complementares bem como de prestação de serviços, sendo esta uma limitação imposta pelo n.º 9 do artigo 19.º do Código dos Benefícios Fiscais.

1.2.1 A equidade na arbitragem

Na arbitragem tributária, os tribunais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade⁴.

Aristóteles já referia que a equidade é uma simples forma de justiça e que estes não têm valores diferentes, apenas fazem caminhos diferentes para chegar a um único valor jurídico (Radbruch, 1974, p. 91). A questão que agora se coloca é: se a equidade tem como objetivo proporcionar a justiça, então qual é a justificação para a sua proibição? Para melhor entender esta questão, temos de entender qual o significado de equidade.

«A equidade é entendida como o poder concedido ao árbitro de não se autorrestringir na aplicação de normas jurídicas de fonte legal e, assim, ter a liberdade, não só de as poder

² Artigo 2.º do Código Geral Tributário de Cabo Verde.

³ artigo 19.º do Código dos Benefícios Fiscais de Cabo Verde.

⁴ Artigo 2, n.º 5 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

ignorar no seu conjunto, mas também de não as aplicar estritamente na medida requerida pela sua conceção do que é equitativo» (Barrocas, 2013, p. 481). O juiz que agir com equidade está à procura de uma justiça efetiva, querendo encontrar a própria lei do caso individual, para depois a transformar também numa lei geral (Radbruch, 1974, p. 91). Neste mesmo sentido, Perelman (2002, p. 152) refere que a equidade é justa, mas que não se reduz a uma justiça que é conforme a lei, mas é antes uma correção à justiça legal. Ele afirma que, por ser uma disposição universal, a aplicação literal da lei não é sempre a opção mais justa, visto que as circunstâncias estão sempre a mudar. Neste contexto, é legítima a aplicação da equidade nas situações em que a disposição adotada pelo legislador se mostre insuficiente e errónea, num caso em julgamento. Assim, é permitido, então, ao juiz usar este recurso contra a lei, não querendo isto dizer que o juiz deva ir contra a lei, mas apenas que não precisa aplicar rigorosamente a lei para poder conseguir uma justiça efetiva. É sabido que um juiz não se pode negar a julgar um caso alegando insuficiência da lei. Contudo pode apoiar-se no conceito de equidade em casos onde «a aplicação da justiça nos obriga a transgredir a justiça formal» (Perelman, 2002, p. 42).

Segundo os autores acima referidos, a equidade pretende alcançar uma decisão justa. Mas quais são os riscos de recorrer à equidade, num campo como os impostos, taxas e contribuições?

Vejamos: se for atribuído aos árbitros o poder de aplicar a equidade, abrir-se-ia caminho para algo incerto e injusto, uma vez que a única coisa que tem de ser avaliada sobre o pagamento de impostos é a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, para saber se são obrigados ou não a pagar o imposto. Não cabe ao árbitro ter compaixão da situação económica do sujeito passivo e isentá-lo da obrigação tributária. Se tal fosse possível, esta decisão seria injusta para com aqueles sujeitos passivos que se esforçam para cumprir a sua obrigação em tempo útil. Seria também crescente o número de sujeitos passivos que iriam alegar razões semelhantes, apelando ao uso da equidade, diminuindo, assim, significativamente a receita do Estado.

A arbitragem tributária deve simplesmente apoiar os tribunais judiciais na determinação da verdade e não contestar a legislação fiscal vigente. Proibir o uso da equidade na arbitragem permite uma maior segurança jurídica. O regime de Portugal, também defende que o procedimento arbitral deve estar estritamente sujeito à lei em tudo quanto tenha a ver com elementos essenciais da relação de imposto, ou seja, não se devem admitir decisões segundo a equidade.

1.2.2 Cumulação de pedidos e coligação de autores

Na arbitragem tributária, a cumulação de pedidos ou a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito⁵. Este regime e o artigo 41.º do CPT são complementares. Este último estabelece que o autor pode deduzir, cumulativamente num processo contra a Fazenda Pública, pedidos que sejam substancialmente compatíveis entre si se, quanto à forma do processo e quanto à competência do tribunal, não existirem os obstáculos que impeçam a coligação⁶. Este regime é amplo porque admite a cumulação de pedidos sempre que estes forem substancialmente compatíveis. A Lei da Arbitragem Tributária acolhe o mesmo sentido que o Código do Processo Tributário no âmbito da cumulação de pedidos.

Segue um exemplo prático da utilidade da aplicação artigo 41.º do CPT e do artigo 3.º da Lei da Arbitragem Tributária⁷:

Numa ação de inspeção tributária em que a Administração Tributária desconsidere faturas apresentadas pelo prestador de serviços, por considerar que se tratam de faturas falsas, a liquidação resultante dessa inspeção tributária, vai levar a que sejam corrigidos o valor do IVA deduzido pelo sujeito passivo em causa, e leva também a que sejam corrigido o seu lucro tributável (em sede de IRC), na medida em que estas faturas deixam de ser consideradas na determinação do seu lucro tributável da empresa em causa. Ora, caso a entidade inspecionada não concorde com a correção efetuada pela Administração Tributária, terá de instaurar dois processos de impugnação judicial, um relativo ao IVA e outro relativo às correções efetuadas ao nível do lucro tributável. Em ambos os processos, a matéria de facto e de direito a ser analisada é a mesma, na medida em que se vai discutir a materialidade das operações a que as faturas dizem respeito, sendo que, pelo facto de existir uma divergência de tributos a discutir terão de ser intentadas duas impugnações judiciais que irão apreciar a mesma matéria de facto. Esta realidade não contribui para uma economia de meios e uniformidade das decisões, uma vez que se tratando de processos distintos, existe a possibilidade de ocorrer uma decisão divergente em ambos os processos.

⁵ Artigo 3 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁶ Artigo 41º, n.º 1 do Código de Processo Tributário.

⁷ Retirada da dissertação de Nuno Henriques (2013, p. 30 a 31).

Na arbitragem tributária «a possibilidade de cumulação de pedidos de pronúncia arbitral ocorre independentemente da identidade do tributo em causa, aqui apenas surge como requisito que é a análise das matérias incida sobre a mesma circunstância de facto e a interpretação e aplicação das mesmas regras de direito» (Henriques, 2013, p. 31)⁸.

Nos casos em que o sujeito passivo escolha ser julgado pelos tribunais arbitrais e solicitar a cumulação de pedidos, é-lhe apenas exigido que as matérias a serem analisadas sejam da competência do tribunal arbitral, e que pertençam à mesma circunstância de facto e de interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O critério acolhido pela arbitragem tributária é um facilitador para o sujeito passivo, que requer menos formalidades, permitindo que o sujeito perca menos tempo nos tribunais, sendo esta uma das preocupações da arbitragem - resolver os litígios no menor tempo possível.

1.2.3 Fundamento e prazos de pedido de pronúncia arbitral

Constituem fundamentos do pedido de pronúncia arbitral⁹ os previstos no artigo 35.º do CPT de Cabo Verde, que identificamos abaixo:

- A errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, valores patrimoniais e outros fatores tributários;
- A inexistência total ou parcial do facto tributário;
- A incompetência do autor do ato;
- A ausência ou vício da notificação ou da fundamentação legalmente exigida;
- A preterição de outras formalidades legais.

Todo o litígio apresentado ao tribunal arbitral tem de estar fundamentado em base legal. Primeiro, o sujeito passivo pode recorrer ao tribunal quando a Administração Tributária lhe aplicar uma tributação sobre uma quantidade e tipo de rendimento que não corresponde à realidade. Com base no princípio da capacidade tributária, ninguém pode ser tributado se não tiver bens que justifiquem tal tributação.

⁸ Henriques, Nuno. Dissertação de Mestrado (2013, p. 31).

⁹ Artigo 4 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

Existem também casos em que o facto tributado é inexistente, ou seja, foi aplicado um tributo a uma situação que nunca existiu. O sujeito passivo, neste caso, pode pedir a anulação desta tributação através do pedido de pronúncia arbitral.

Também nos casos em que a Administração Tributária comete erros formais como, por exemplo, não notificar o sujeito passivo ou notificar erradamente, o sujeito passivo pode dirigir-se ao tribunal arbitral para alegar a ilicitude desta tributação.

Os atos ilegais são anuláveis, nulos ou inexistentes¹⁰, consoante o caso, aplicando-se o disposto no Código Geral Tributário (CGT) de Cabo Verde.

De acordo com o Artigo 38.º do CPT de Cabo Verde, o pedido de constituição de tribunais é apresentado no prazo de noventa dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento das prestações tributárias legalmente notificadas ao sujeito; da notificação dos restantes atos, mesmo quando não dê origem a qualquer liquidação; e do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos, não abrangidos nos factos anteriores¹¹.

Os prazos no âmbito do procedimento e do processo tributário contam-se nos termos do Código de Processo Civil. Os árbitros, quando se deparam com uma lacuna na Lei da Arbitragem Tributária, devem recorrer às leis supletivas, aos códigos civis e tributários.

1.3 Os Tribunais Arbitrais

1.3.1 Funcionamento e composição

Os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Tributária¹², e pode ter a natureza de pessoa coletiva ou privada¹³. Através do Decreto-Lei n.º 25/2018, de 24 de maio foi criado o Centro de Arbitragem Tributária e aprovados os seus estatutos. Este tem caráter especializado e visa promover a resolução de litígios respeitantes à matéria tributável que é regulada pelo regime jurídico da arbitragem tributária.

O artigo 6.º, n.º6 da Lei da Arbitragem Tributária determina como órgãos do Centro de Arbitragem Tributária, para além dos estabelecidos nos respetivos estatutos:

- a) Conselho Diretivo – Composto pelo Presidente e dois vogais, nomeados por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças, de entre

¹⁰ Artigo 35.º do Código de Procedimento Tributário de Cabo Verde.

¹¹ Artigo 38.º do Código de Processo tributário de Cabo Verde.

¹² Artigo 5.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

¹³ Artigo 6.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

personalidades nacionais das áreas de Direito, Gestão e Economia, com pelo menos dez anos de experiência, tendo como função principal gerir financeira e administrativamente o Centro;

- b) Conselho Deontológico – Composto pelo Presidente, nomeado pelo Conselho Superior de Magistratura Judicial, de entre juizes dos tribunais superiores e dois vogais, sendo um nomeado pelo Conselho Superior do Ministério Público, de entre procuradores da república com mais de quinze anos de experiência e, outro, pela Ordem dos Advogados de Cabo Verde, de entre advogados com mais de quinze anos de experiência, com a função de garantir o cumprimento das regras deontológicas aplicáveis e a imparcialidade do Centro e dos árbitros.

O tribunal arbitral é composto por três árbitros, sendo o primeiro e o segundo escolhidos cada um por uma das partes e o terceiro pelos dois árbitros escolhidos pelas partes, sendo este último quem exerce as funções de presidente. O árbitro presidente também pode ser designado pelo Conselho Deontológico quando os dois primeiros árbitros não estão de acordo sobre a designação do árbitro presidente¹⁴. Os três árbitros podem, também, ser designados pelo Conselho Deontológico, de entre os constantes da lista de árbitros inscritos no Centro de Arbitragem Tributária.

1.3.2 Requisitos para ser árbitro

No âmbito da Lei n.º 108/VIII/2016, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, foi aprovado o Código Deontológico da Arbitragem Tributária, através do Decreto-Lei n.º 20/2018, de 23 de abril, o qual veio regular a atuação dos árbitros, a sua nomeação, os requisitos para ser árbitro e os motivos de recusa, a sua substituição e afastamento¹⁵.

Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público. O presente diploma estabelece um conjunto de requisitos, sendo necessário preencher apenas um dos requisitos para ser árbitro do tribunal arbitral de Cabo Verde:

- O indivíduo tem de ser um profissional com comprovada experiência na arbitragem;
- Ser profissional formado em arbitragem;

¹⁴ Artigo 7.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

¹⁵ Artigo 8.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

- Ser licenciado, pós-graduado, ou mestre nas áreas de direito, economia, gestão, contabilidade, auditoria e fiscalidade e ter frequentado com a classificação mínima de Bom o curso de juízes árbitros reconhecidos por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças.

- Para ser árbitro presidente tem de ser, pelo menos, licenciado em direito.

Tanto Portugal como Cabo Verde determinam que os árbitros devem ser escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público. Contudo, Cabo Verde pede menos requisitos. Portugal determina no artigo 7.º, nº 2 do regime geral da arbitragem que 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 júris-consultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. De acordo com a Administração Tributária de Cabo Verde, a diferença reside na divergência da realidade dos dois países em questão. Cabo Verde tem poucas pessoas que preenchem todos os requisitos impostos na Lei de Arbitragem de Portugal. Neste contexto, foram determinados requisitos compatíveis com os profissionais de Cabo Verde, uma vez que o país não pretende ter maioritariamente figuras internacionais a trabalhar no Centro de Arbitragem Tributária. Contudo, «os árbitros devem apresentar uma elevada competência técnica, reconhecida nacional e internacionalmente e devem ter uma proximidade territorial ao assunto e ao litígio que visam resolver» (Núncio, 2010, p. 67). Neste âmbito, será aberto uma formação no Centro de Arbitragem de carácter obrigatório para todos os candidatos que pretendam ser árbitros, com o objetivo de uma melhor preparação dos mesmos¹⁶.

Núncio (2010, p. 68) defende «que a lista de árbitros tenha o âmbito mais abrangente possível e que inclua, para além de juristas, outros profissionais não juristas ligados á área da fiscalidade», por exemplo, em preços de transferência. Aconselha ainda, que deve ser paga uma remuneração justa, para atrair os melhores profissionais para a área da arbitragem tributária (2010, p. 69). Importa salientar que Cabo Verde é um país tradicionalmente conhecido pela forte emigração e tem, atualmente, muitos estudantes fora do país, principalmente em Portugal, muitos dos quais acabam por ficar no país onde estão a estudar. Criar condições atrativas para estes estudantes, principalmente os que estão a especializar-se

¹⁶ Informações apresentadas pela Administração Tributária de Cabo Verde.

em áreas fiscais, é um excelente ponto de partida para ter estes novos formandos a trabalhar no Centro de Arbitragem de Cabo Verde¹⁷.

1.3.2.1 Impedimentos dos árbitros

Existem casos em que o árbitro fica proibido de exercer a sua função como, por exemplo, quando este tem interesse no litígio, direta ou indiretamente. O presente diploma apresenta todos os casos de impedimento geral e específico da função de árbitro¹⁸:

- Quando a resolução do litígio de forma X, traga benefícios para o próprio árbitro ou a pessoas do seu interesse, nomeadamente, cônjuge, familiares, amigos próximos, empresas;
- Quando a resolução do litígio de forma X, venha a beneficiar um outro litígio do seu interesse;
- Quando a pessoa designada como árbitro tenha participado no procedimento como perito ou mandatário ou tenha dado parecer sobre questão a resolver;
- Quando tenha feito parte da Administração Tributária, passados apenas dois anos.

A determinação dos impedimentos tem por objetivo proteger a imparcialidade da decisão, sendo o árbitro obrigado a renunciar à designação do cargo, sendo exonerado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Tributária.

1.3.2.2 Deveres e responsabilidades dos árbitros

As restrições apontadas anteriormente existem porque os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Por isso, só é permitido exercer o cargo de árbitro num litígio quando não se põem em causa estes princípios. Os árbitros também estão sujeitos ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária¹⁹. Segundo Catarino e Fillipo (2019, p. 241):

As jurisdições que desejem consagrar a arbitragem não podem deixar de definir um conjunto de aspetos essenciais. A atividade do Tribunal arbitral deve estar subordinada à lei e aos princípios da independência e da imparcialidade, cabendo a cada parte a livre designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do presidente. Por

¹⁷ Retirado em http://ine.cv/wp-content/uploads/2016/10/Migracoes2014_Rev1.pdf

¹⁸ Artigo 9.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

¹⁹ Artigo 10.º, n.º 1 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

exemplo, a lei deve garantir a imparcialidade dos árbitros estabelecendo claramente o regime de impedimento, afastamento e substituição.

Para o sucesso da arbitragem tributária é necessária uma boa seleção dos árbitros, sendo este o ato mais importante do processo arbitral (Barrocas, 2013). Os árbitros devem possuir algumas qualidades, tais como: a independência, a liberdade e a imparcialidade, para que a sua decisão seja uma decisão neutra. Contudo, estas qualidades não são fáceis de identificar. Vejamos, (Barrocas, 2013, p.300):

A independência não é uma qualidade abstrata imóvel. Pelo contrário, só se vê em ação a todo o momento no processo. Pode ser intelectualmente independente e justo num determinado momento do processo e injusto, eventualmente revelador de falta de independência noutra momento relativamente a outros trâmites de dinâmica do processo.

A independência pode, assim, definir-se como um estado intelectual que permite ao árbitro, bem como ao juiz, perante um litígio, tomar uma decisão liberto de todo e qualquer constrangimento ao processo intelectual da formação da decisão.

O árbitro pode exercer outras atividades profissionais e, ocasionalmente, quando for nomeado para um litígio, assumir o seu papel de árbitro. A parcialidade é fundamento de recusa de um árbitro se existirem fundadas dúvidas da sua existência²⁰. «A imparcialidade diz respeito à liberdade de o árbitro ou juiz decidir sem constrangimentos de ordem moral ou intelectual» (Barrocas, 2013, p.303).

Se durante o julgamento for constatado o desrespeito do árbitro pelos princípios acima referidos, ou falhas das formalidades do processo arbitral, o árbitro pode ser substituído. Ainda pode ser imputada a responsabilidade pelos danos causados. Mais concretamente, os árbitros podem responder pelos danos causados, se tiverem tido uma conduta desonesta, fraudulenta ou que viole a lei no exercício das suas funções²¹. Os árbitros podem ser responsabilizados pelo incumprimento injustificado dos prazos para a prolação da decisão arbitral²². Esta deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral. Entretanto, 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.

²⁰ Artigo 13.º n.º 3 da Lei da Arbitragem Voluntária.

²¹ Artigo 10.º, n.º 2 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²² Artigo 10.º, n.º 3 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

Quando, devido ao incumprimento por parte do árbitro, é impossível dar continuidade ao processo, então este árbitro é substituído e altera-se a composição do tribunal arbitral²³. Entretanto, o tribunal arbitral decide que ato processual deste caso deve ser salvo e qual deverá ser repetido²⁴, dando assim continuidade ao julgamento do caso.

1.4 Procedimento Arbitral

Importa agora, dar a conhecer todos os trâmites do processo arbitral, desde a constituição do tribunal arbitral até à decisão final do caso e pagamento das custas do processo.

1.4.1 Constituição do Tribunal Arbitral

Num primeiro momento, o sujeito passivo, deve enviar por correio eletrónico, um requerimento ao presidente do Centro de Arbitragem Tributária. Neste requerimento deve constar a sua identificação; a identificação da repartição de finanças do seu domicílio; a identificação do ato de liquidação, as questões de facto e de direito, os objetos do pedido de pronúncia arbitral; a indicação do valor da utilidade do pedido e enviar em anexo o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial. Em 10 dias úteis, o presidente do Centro de Arbitragem Tributária deve avisar ao Diretor Nacional das Receitas do Estado sobre o pedido de constituição do tribunal arbitral²⁵. Estamos, assim, diante do primeiro passo do processo arbitral, onde o Centro de Arbitragem Tributária e a Administração Tributária têm conhecimento do caso apresentado pelo sujeito passivo.

Sobre o processo arbitral, os autores Catarino e Fillipo (2019, p. 242) referem que:

deve também proceder-se à fixação de um limite temporal para a prolação da sentença arbitral com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada. Pode abranger as questões acessórias sobre os montantes e o modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros. Podem ainda ser reguladas as condições de responsabilização da parte vencida nos honorários e despesas dos árbitros.

As preocupações indicadas acima são consideradas e confirmadas no regime da arbitragem tributária, como iremos ver ao longo da análise da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²³ Artigo 10.º, n.º 4 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²⁴ Artigo 10.º, n.º 5 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²⁵ Artigo 11.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

Relativamente ao pagamento da taxa de arbitragem inicial, esta é da responsabilidade do sujeito passivo. Caso este não o faça, o tribunal arbitral não é constituído e não há pronúncia arbitral. O valor da taxa encontra-se definido nos regulamentos das custas, aprovada pela Portaria n.º 32/2018 de 11 de outubro²⁶.

1.4.2 Designação dos árbitros

Nos casos em que as partes escolham os seus árbitros, a Administração Tributária notifica o presidente do Centro de Arbitragem Tributária da indicação efetiva, através do dirigente máximo do serviço de um dos árbitros do tribunal arbitral, no prazo de 10 dias a contar da receção do pedido de constituição de tribunal arbitral. Em caso de incumprimento de prazo, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Tributária substitui-se à Administração Tributária na designação de árbitro, dispondo do prazo de 5 dias para a notificar, por email, do árbitro nomeado. O sujeito passivo é notificado sobre o árbitro escolhido e este, em 10 dias úteis, deve indicar o seu árbitro. Finalmente, os dois árbitros escolhidos são notificados e, em 10 dias, estes designam o terceiro árbitro, que é notificado a ambas as partes. É, então, marcado, no máximo em 15 dias, a primeira reunião entre os árbitros, Administração Tributária e o sujeito passivo. Com esta reunião, o tribunal arbitral está formalmente constituído²⁷. Este acontecimento marca o início do processo arbitral.

Nos casos em que é da responsabilidade do Conselho Deontológico determinar os árbitros, após a receção do requerimento, tem 20 dias para escolher os respetivos árbitros e informar as partes. De seguida, estes são avisados da data para a realização da reunião com os árbitros para efeitos de constituição do tribunal arbitral²⁸ e começo do processo arbitral.

1.4.3 Efeitos de constituição do tribunal arbitral

Quando a Administração Tributária for notificada da constituição do tribunal arbitral, caso ela concorde com as alegações do sujeito passivo e considere que realmente houve uma falha na determinação da tributação referente a esse sujeito passivo, a Administração Tributária tem até 30 dias para corrigir a tributação, efetuando um novo ato tributário, ou até mesmo anulando a tributação anteriormente feita. Deverá, então, notificar o sujeito passivo da alteração efetuada para que este, no prazo de 20 dias, se pronuncie a respeito. Se o sujeito

²⁶ Artigo 13.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²⁷ Artigo 12.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

²⁸ Artigo 12.º, n.º 8 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

passivo concordar com as modificações efetuadas pela Administração Tributária, não se dará continuidade ao processo arbitral. Caso o sujeito passivo nada disser ou, notificar que mantém o interesse no processo arbitral, então dá-se seguimento ao processo arbitral²⁹.

O sujeito passivo apenas pode suscitar a pronúncia arbitral uma única vez, com base no mesmo fundamento respeitante a um ato tributário³⁰.

A constituição do tribunal arbitral não tem efeito suspensivo do processo de execução fiscal que venha a ser instaurado, salvo quando, a requerimento do sujeito passivo, for prestada garantia adequada, no prazo de 15 dias após a notificação para o efeito ou quando a prestação de garantia tenha sido dispensada pelo tribunal³¹. Esta garantia consiste no aval solidário de uma instituição de crédito ou outra legalmente autorizada a prestá-lo em caução, em certificado de seguro de caução por instituição de seguros legalmente autorizada ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente, nos termos da lei civil³². As garantias respeitantes às dívidas tributárias que devem ser pagas em prestações, devem cobrir todo o período necessário para efetuar o pagamento, acrescido de três meses, e prestadas no prazo de 15 dias contados da notificação do despacho da administração tributária que o autoriza³³.

1.5 Processo Arbitral

1.5.1 Princípios processuais

A Lei da Arbitragem Tributária apresenta um conjunto de princípios fundamentais, que devem ser usados durante todo o processo arbitral³⁴.

Vamos analisar primeiro o princípio do contraditório, que é aplicado logo que as partes apresentem a sua fundamentação sobre a matéria de facto e de direito. Segundo Barrocas (2013, p. 389):

o princípio do contraditório deriva do princípio da igualdade das partes. Simplesmente, tem uma aplicação concreta, específica.

Significa que não pode o árbitro permitir o acesso por uma das partes ao processo,

²⁹ Artigo 14.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

³⁰ Artigo 14.º, n.º 4 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

³¹ Artigo 14.º, n.º 5 da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro e artigo 43.º do Código do Processo Tributário.

³² Artigo 49.º, n.º 1 do Código das Execuções Tributárias.

³³ Artigo 49.º, n.º 5 do Código das Execuções tributárias de Cabo Verde.

³⁴ Artigo 16.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

peticionando, requerendo ou sugerindo, sem que a parte contrária seja ouvida. Somente após a parte requerida ter sido convidada a pronunciar-se sobre o conteúdo da petição, requerimento ou sugestão da parte requerente pode o árbitro decidir.

É por respeito a este princípio que constatamos que a todo o momento o Centro de Arbitragem Tributária notifica ambas as partes, para que estas possam ter conhecimento de todas as decisões tomadas e possam participar. Se assim não for, está a ser retirado às partes o direito à defesa e, no fundo, toda a razão de ser do processo arbitral.

O princípio do contraditório está intimamente ligado ao princípio da igualdade de meios estabelecida no artigo 6.º do CPT, que determina que as partes dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa. Isto leva-nos à própria Constituição, que determina a igualdade de meios processuais quando estabelece que todos os indivíduos têm direito a um processo equitativo³⁵. Este princípio é legalmente imposto e tem na sua base o próprio princípio da igualdade, ou seja, no processo arbitral, tanto a Administração Tributária como o sujeito passivo são tratados de igual forma e nenhum deles pode ser privilegiado.

Segundo Machado e Costa (2018, p. 511), o «princípio do contraditório traduz-se ainda no dever de considerar os elementos novos da audição na fundamentação da decisão final». As partes, além das provas documentais, também têm a possibilidade de ser ouvidas durante o processo arbitral.

O princípio da igualdade das partes encontra-se aplicado no reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa. Barrocas (2013, p. 388) refere que:

O princípio da igualdade das partes traduz um valor natural de qualquer processo jurisdicional. Não apenas porque a fonte da arbitragem reside na vontade das partes expressa na convenção, como também pelo facto de, sem a vontade livre e conjugada de ambas as partes na sua celebração, não há forma de dar validamente existência a uma arbitragem voluntária.

Assim, as partes devem ser tratadas pelo árbitro com absoluta igualdade de meios e de oportunidades de se manifestarem no processo, sem que uma das partes possa ter um tratamento desigualitário.

[...] deve ter sempre em conta que as partes são rigorosamente iguais no processo, não podendo ser concedidas facilidades a uma sem que à outra lhe seja dada as mesmas

³⁵ Artigo 22.º, n.º 1 da Constituição da República de Cabo Verde.

condições.

Quer a Administração Tributária, quer o sujeito passivo estão em pé de igualdade perante um tribunal arbitral. Não é permitido favorecer a Administração Tributária por ser uma entidade do Estado, nem facilitar o sujeito passivo por ser normalmente visto como a parte mais frágil do litígio. Assim como o princípio anterior, este também nos remete para o artigo 6.º do CPT sendo que também podemos acrescentar o artigo 240.º da CRCV, que impõe uma atuação das entidades administrativas em concordância com os princípios da CRCV, e um destes princípios é o da igualdade do artigo 24.º que determina que todos os cidadãos são iguais perante a lei.

Importa salientar que «o princípio da igualdade é um pilar essencial de uma ordem constitucional democrática, de Estado de Direito e direitos fundamentais. Daí que o respetivo conteúdo se deduza, acima de tudo, do direito constitucional» (Machado & Costa, 2018, p. 507).

É também, princípio da arbitragem tributária, o princípio da 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. Este princípio está ligado ao princípio da livre condução de processo que estabelece que, mesmo na falta de comparência de qualquer das partes a ato processual, inexistência de defesa ou falta de produção de qualquer prova solicitada, não existe impedimento para o prosseguimento do processo e conseqüente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida. Ou seja, a partir do momento em que se dá a constituição do tribunal arbitral, o caso segue o seu rumo normal, até obtenção da apreciação final dos árbitros³⁶.

O princípio da cooperação e boa-fé processual «[c]onsiste na exigência às partes de um comportamento tendente a não dificultar a constituição do tribunal arbitral e a colaborar com este, no decurso da instância arbitral para, assim, não criar entraves desnecessários ao processamento regular da ação arbitral (Barrocas, 2013, p. 387). Tanto os árbitros como as partes estão obrigados a este princípio. Segundo Barrocas (2013, p. 387) «constituem atos violadores dos deveres de boa-fé os que contrariem ou obstaculizem, sem justificação o dever de cooperação com a contraparte, relativamente à constituição do tribunal arbitral, e com o árbitro, relativamente ao regular desenvolvimento da instância arbitral».

O princípio de cooperação vem estipulado no artigo 69.º do CGT, que determina de que

³⁶ Artigo 19.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

forma a Administração Tributária está sujeito ao dever de cooperação com os sujeitos passivos. E segundo o artigo 8.º do CPT tanto as entidades públicas como os particulares estão sujeitos ao princípio da cooperação.

Num processo arbitral presume-se à partida que todos os participantes inerentes ao processo estão de boa-fé e estão disponíveis para colaborar em todos os tramites do processo.

Em relação ao princípio da publicidade, deve estar assegurada a divulgação das decisões arbitrais, sem divulgar a identidade dos sujeitos passivos. Este princípio torna todas as decisões arbitrais transparentes e acessíveis a todas as pessoas. No caso de Portugal, as jurisprudências do tribunal arbitral encontram-se expostas no site do CAAD.

Além destes, podemos ainda falar de outros princípios como o princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da participação. Como já foi referido anteriormente, os árbitros só podem decidir com base na lei, por isso, o princípio da legalidade é de aplicação obrigatória e deve ser respeitado pelas partes do processo. Estes (Catarino & Fillipo, 2019, p. 238):

não devem poder acordar em termos que representem uma dispensa ou renúncia sobre os tributos, uma desconsideração de factos tributáveis conhecidos e suscetíveis de enquadramento objetivo e subjetivo nas leis materiais de incidência tributária, sejam quais forem os fundamentos invocados, embora possam estabelecer-se condições de pagamento diferentes das normalmente estabelecidas desde que previsto nas leis de imposto.

Os princípios da arbitragem tributária devem ser aplicados por todos aqueles que fazem parte do processo arbitral, para um melhor funcionamento e eficácia do tribunal arbitral.

A arbitragem permite uma participação efetiva das partes no processo. «[O] princípio da participação é uma das exigências do moderno Estado de Direito, ancorado nos cidadãos, enquanto meio de aprofundamento da democracia representativa» (Domingos, 2019, p. 148). A doutrina considera este princípio como um dos mais importantes direitos em matéria tributária (Pires, Bulcão, Vidal & Menezes, 2015, p. 614):

A importância deste direito transcende em muito a sua função no procedimento, nomeadamente porque revela toda uma conceção do papel que os contribuintes têm no procedimento, como sujeitos de direitos e obrigações, cuja titularidade deriva diretamente da lei, bem como na conceção da relação jurídica tributária como assente no princípio da igualdade entre ambos os sujeitos da relação. Por outro lado, este direito de participação traduz também a função do procedimento tributário na determinação da verdade material, e a subordinação de ambos os sujeitos do procedimento ao interesse

final de determinação da verdade e de aplicação da lei fiscal de forma justa e equitativa, assim se garantindo a eficácia do princípio da igualdade entre todos os contribuintes, que é essencial ao moderno Estado social.

Os autores Catarino e Fillipo (2019, p. 243) referem que os princípios da arbitragem tributária são muito abrangentes:

Os princípios da justiça, da capacidade contributiva, da descoberta da verdade material, da igualdade e da capacidade contributiva exigem que se vá além da justiça pública para se alcançar um elevado nível de justiça num Estado dos cidadãos, onde os direitos dos contribuintes possam ser livre e responsabilmente exercidos

O princípio da capacidade contributiva determina que o único critério a ser usado para determinação do imposto a pagar é a capacidade económica do contribuinte. A tributação recai sobre o rendimento global líquido, mas são sempre levadas em conta as necessidades do agregado familiar. O CGT no artigo 2.º, n.º 2 refere que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. O imposto é único e progressivo, ou seja, quanto maior for o seu rendimento, maior é o imposto a pagar, sendo que, quando o seu rendimento é baixo, é-lhe feita a tributação também de acordo com a sua capacidade contributiva.

Os princípios estão todos interligados entre si, todos são de aplicação obrigatória e contribuem para o correto funcionamento do processo arbitral.

1.5.2 Peças processuais

Com o tribunal arbitral devidamente constituído e passados 30 dias, o sujeito passivo é novamente notificado, desta vez para apresentar o seu pedido de pronúncia arbitral, que é composto por todos os elementos anteriores, constantes no pedido de constituição do tribunal, mas agora acrescido de elementos de prova dos factos indicados e indicação dos meios de prova a produzir. O tribunal arbitral, ao receber o pedido do sujeito passivo, notifica o Diretor Nacional das Receitas do Estado para apresentar por escrito a contestação e, caso queira, solicitar a produção de prova adicionais³⁷.

Depois de receber a resposta da Administração Tributária, o tribunal arbitral marca uma reunião com ambas as partes. Nesta reunião, é definida a tramitação processual a adotar; os árbitros ouvem as partes, caso tenham eventuais exceções que sejam necessárias apreciar e

³⁷ Artigo 17.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

decidir antes de conhecer o pedido; e finalmente, caso seja necessário, convidam-se as partes a corrigir as suas peças processuais e a apresentar alegações orais ou escritas³⁸. Segundo Catarino e Fillipo (2019, p. 239):

Devem poder ser abrangidos pela discussão arbitral todos os factos controvertidos relativamente aos quais a verdade não esteja estabelecida, mas seja possível estabelecê-la segundo as técnicas gerais e os meios de prova admitidos no direito. Assim, deve poder ser dirimido no âmbito do procedimento arbitral, se certo movimento refletido na conta bancária de um contribuinte configura um rendimento ou uma simples transferência de fundos não reveladora de capacidade contributiva.

Durante o processo arbitral podem aparecer factos novos relevantes para o processo, sendo que, nestes casos, é obrigatório proceder-se à modificação objetiva da instância. Nestes casos, a Administração Tributária comunica ao tribunal arbitral a emissão do novo ato para que o processo possa prosseguir nesses novos termos³⁹.

1.6 Decisão arbitral

O tribunal arbitral tem até 6 meses para emitir a sua decisão sobre o litígio. Podendo determinar a prorrogação deste prazo por sucessivos períodos de dois meses, com o limite máximo de seis meses. Esta decisão deve ser sempre comunicada às partes, juntamente com a sua respetiva fundamentação⁴⁰.

Quando o tribunal arbitral toma a sua decisão, notifica as partes do sentido provável da decisão para que estas se possam pronunciar a respeito e, caso seja preciso, requerer a retificação dos erros existentes⁴¹. «Os efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, devem compreender a anulação, a declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou o reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes» (Catarino & Fillipo, 2019, p. 239).

A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros⁴². A decisão final deve ser escrita, e assinada pelos três árbitros. Nela devem constar os factos objeto de litígio, as razões de facto e de direito, o pedido de pronúncia arbitral do sujeito passivo, a defesa da

³⁸ Artigo 18.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

³⁹ Artigo 20.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁴⁰ Artigo 21.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁴¹ Artigo 22.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁴² Artigo 23.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

Administração Tributária, a decisão tomada pelo tribunal arbitral, a sua respetiva fundamentação e as custas do processo⁴³. Esta decisão escrita é arquivada no Centro de Arbitragem Tributária e dá-se a dissolução deste tribunal arbitral. Com a decisão arbitral, a Administração Tributária não poderá praticar um novo ato tributário referente a mesma matéria de direito, a este sujeito passivo, porque isto invalidaria a decisão arbitral. «A sentença arbitral que não tenha sido objeto de recurso ou de anulação, deve possuir a mesma força executiva das sentenças judiciais transitadas em julgado» (Catarino & Fillipo, 2019, p. 239).

Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão formulada pelo sujeito passivo, o prazo para reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão, promoção de revisão oficiosa e revisão da matéria tributável é de vinte dias a contar da data da notificação da decisão arbitral⁴⁴.

1.7 Impugnação da decisão arbitral

A decisão arbitral é suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que se recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. A mesma é, também, suscetível de recurso para o Supremo Tribunal de Justiça quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com decisão proferida pelos Tribunais de Relação. Os recursos previstos acima são apresentados por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal que proferiu a decisão, no prazo de 10 dias a contar da data da sua notificação⁴⁵.

Quando se recorre da decisão arbitral, a decisão tomada fica suspensa. Contudo, nos casos de garantia que tenham sido prestadas para a suspensão do processo de execução fiscal, a decisão fica sem efeito.

A decisão arbitral só pode ser anulada quando a mesma não é fundamentada; quando o fundamento se opõe à decisão tomada; quando acontece uma pronúncia indevida ou omissão de pronúncia e quando se dá a violação dos princípios do contraditório e da igualdade, sendo

⁴³ Artigo 66.º do Código do Processo Tributário.

⁴⁴ Artigo 26.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁴⁵ Artigo 27.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

estes dois princípios fulcrais no processo arbitral⁴⁶.

1.8 Direito subsidiário

A Lei da Arbitragem Tributária determina a aplicação de normas subsidiárias no processo arbitral. Nos casos em que a Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro for omissa, ela remete para normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias; normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária; normas sobre o processo administrativo e o processo tributário; normas que regulam o procedimento administrativo e para o Código de Processo Civil⁴⁷.

1.9 Vantagens da Arbitragem Tributária

Como já foi dito anteriormente, a introdução no ordenamento jurídico cabo-verdiano da arbitragem tributária como um dos meios de resolução de conflitos visa três objetivos principais: reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir maior celeridade na resolução de litígios fiscais e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais. Esses objetivos apresentam-se como as principais vantagens da arbitragem tributária. Villa-Lobos (2015, p. 212 a 213) apresenta-nos 10 grandes vantagens da arbitragem tributária:

1. Diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes por via da celeridade na resolução dos litígios fiscais;
2. Democratização do acesso à justiça arbitral tributária, acessível a todos os contribuintes, sendo em regra o valor pago a final pela parte vencida idêntico ao que seria devido nos tribunais tributários;
3. Devolução aos contribuintes, exceto nos processos com escolha de árbitro, do valor integral da taxa de arbitragem em caso de procedência total do pedido;
4. Redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários e consequente diminuição, a prazo, da duração média da resolução processual para os utilizadores dos tribunais tributários;
5. Antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado; ou, na hipótese de procedência do pedido, redução de custos no valor da indemnização a pagar em

⁴⁶ Artigo 30.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

⁴⁷ Artigo 32.º da Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro.

- juros, mais encargos com a prestação de garantia e o patrocínio;
6. Redução dos custos financeiros dos contribuintes relacionados com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal;
 7. Previsibilidade, do tempo para a prolação da decisão final, permitindo-se a realização de provisões;
 8. Prevenção da eclosão de litígios no sentido em que a celeridade assegura a tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, potenciando a importância da jurisprudência, com efeitos a montante na atuação fiscal do estado e dos contribuintes;
 9. Atração do investimento económico pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios;
 10. Garantia de uma qualidade média elevada das decisões. A celeridade não tem sido prosseguida em sacrifício da qualidade. Pelo contrário, é justamente a especialização dos árbitros a potenciar a celeridade, pois só tendo um conhecimento profundo e, nalguns casos, multidisciplinar na área da fiscalidade se torna possível assegurar uma resposta rápida. A qualidade vem também sendo assegurada por via da seleção criteriosa de novos árbitros e da sua experiência comprovada de 10 anos na área do direito Tributário.

É evidente que, quanto menos tempo demora um processo, menos gastos ele gera. Por isso, a economia do dinheiro é uma das consequências da celeridade da arbitragem tributária, além da possibilidade de o sujeito passivo reaver o dinheiro das taxas de arbitragem, havendo uma significativa redução de custos.

A redução dos processos nos tribunais tributários é um dos grandes objetivos almejados pela arbitragem. Em Portugal, apesar do sucesso da realização da arbitragem tributária, ainda não é realidade e acreditamos que não venha acontecer tão cedo, devido a vários fatores externos como, por exemplo, devido ao aumento significativo dos litígios e ao facto de que apenas uma pequena parte dos litígios chegam à arbitragem tributária. Estamos ainda numa fase em que a arbitragem tributária está a ganhar a confiança dos sujeitos passivos. Temos ainda um longo caminho pela frente (Villa-Lobos, 2015, p.202).

Villa-Lobos (2015, p.213) refere ainda a grande vantagem para o Estado de recolher mais rapidamente a sua receita fiscal, nos casos em que a Administração Tributária ganha o processo arbitral. Ao mesmo tempo, nos casos em que a Administração Tributária perde o processo arbitral, o Estado diminui o custo do valor da indemnização a pagar em juros,

porque, quanto mais tempo demora, mais juros o Estado paga. Em qualquer das situações, a arbitragem tributária representa uma vantagem para o Estado. Como refere Villa-Lobos (2015, p. 195):

A celeridade na resolução dos litígios que opõem os contribuintes ao Estado apresenta ainda uma vertente económica não despreciada, vertente para o qual importa sobretudo salvaguardar que a lentidão da Justiça se não transforme num obstáculo ao desenvolvimento económico, ao investimento privado e á prossecução do interesse público. Ou seja, evitar e prevenir que a Justiça Fiscal seja um custo de contexto e um fator de desincentivo ao investimento na economia do país.

Segundo Palma (2019, p. 266), a arbitragem traz vantagens, tanto para o Estado, como para o sujeito passivo:

No que toca às vantagens para o Estado são enunciadas várias, como a poupança de recursos, o descongestionamento dos tribunais, a diminuição do número de processos junto da administração tributária, o incentivo os contribuintes para regularizarem a situação contributiva de forma célere e confidencial. Relativamente aos contribuintes são apontadas a celeridade, o recurso a árbitros especializados (não só em Direito Fiscal, mas também, por exemplo, em accounting), a confidencialidade, o facto de as decisões serem qualitativamente superiores e de existir uma maior flexibilidade conferida pela possibilidade de seleção dos árbitros.

Todas estas consequências aqui referidas constituem um elemento muito positivo para a economia de Cabo Verde, principalmente porque «[a] competitividade do sistema fiscal e do país a nível internacional exige um sistema de justiça tributária célere, operativo eficiente e eficaz em todos os domínios do direito fiscal e da fiscalidade» (Martins, 2019, p. 56). É facto que «[o] acesso à justiça, na verdade, é hoje condição essencial ao desenvolvimento económico de qualquer país, representando um eixo estruturante da competitividade da economia e da atração do investimento estrangeiro» (Villa-Lobos, 2015, p. 195). Cabo Verde é um país que sofre de escassez de recursos, mas que procura desenvolver-se economicamente. A adesão à arbitragem tributária é mais uma ferramenta de luta, impedindo assim que a morosidade da justiça seja mais um dos entraves à economia do país.

1.10 Desvantagens da arbitragem tributária

Como podemos verificar, este regime da arbitragem tributária tem inúmeras vantagens, mas também apresenta algumas desvantagens ou pontos menos fortes.

Para alguns a arbitragem tributária não é assim tão acessível, pois alguns sujeitos passivos têm pouca capacidade económica e «uma vez que o processo arbitral é muito célere, as partes são chamadas a custear todas as despesas a ele inerentes num curto espaço de tempo» (Vale & Diamvutu, 2014, p. 23) – os sujeitos passivos podem sentir dificuldades em custear as despesas do processo. Por esta razão, «a arbitragem pode também não ser o meio mais adequado para a resolução de litígios entre pequenas empresas e/ou relativos a contratos de baixo valor, uma vez que as partes poderão não estar preparadas para suportar o esforço financeiro que uma arbitragem exige» (p. 23).

Importa ainda salientar outros aspetos negativos apresentados por Palma (2019, p. 266), relativamente ao pagamento dos árbitros:

Na qualidade de árbitro apontaria ainda como fatores negativos o facto de não se tomar efetivamente em consideração a complexidade das causas para efeitos de pagamentos dos honorários, mas sim o seu valor em abstrato e de o árbitro não conhecer previamente suficiente os factos e a matéria de Direito em causa, mas apenas em termos demasiados genéricos, facto que o pode levar a aceitar processos sem na realidade conhecer bem os factos e a matéria em apreço.

Consideramos que a valorização do trabalho dos atuais árbitros desperta o interesse de mais especialistas para se candidatarem ao cargo e garante a prevalência dos árbitros já existentes. Esta situação traz como consequência a garantia de maior longevidade da arbitragem tributária. No caso de Cabo Verde, este fator mostra-se especialmente importante para atrair os estudantes cabo-verdianos que estão a terminar a formação em outros países.

Palma (2019, p. 266) aponta ainda como ponto fraco deste regime a irrecorribilidade da decisão arbitral. O contrário seria mais prudente, visto que ajudaria a dar mais credibilidade aos tribunais arbitrais e seria um suporte de segurança de justiça efetiva, como é garantido nos tribunais tributários de primeira instância. Todavia, como iremos ver no próximo capítulo, em Portugal, houve uma alteração recente no regime da arbitragem tributária sobre esta questão de recurso da decisão arbitral, que consiste na atribuição de uma nova possibilidade de recurso. Agora a decisão é suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição quanto a mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo e também com outra decisão arbitral. Esta mudança no artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, vêm fortalecer mais o regime, e consequentemente diminuir as fragilidades do regime.

Capítulo IV

Regime da Arbitragem Tributária de Portugal

1. Arbitragem Tributária em Portugal

1.1 Características do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Portugal

A morosidade da justiça é um problema atual e urgente em Portugal, assim como em vários países do mundo. No combate a esta problemática, Portugal é um dos primeiros países do mundo a criar o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária como meio alternativo de resolução de conflitos em matéria fiscal. Este regime é estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e visa três grandes objetivos: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios fiscais e reduzir a pendência de processos nos tribunais fiscais.

Tendo em conta esses objetivos, Portugal adota um processo arbitral com poucas formalidades, com base no princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, com duração máxima de 6 meses e, ainda, possibilidade de prorrogação por mais seis meses consecutivos.

A cada processo arbitral é constituído um novo tribunal arbitral. Os tribunais arbitrais funcionam no CAAD e julgam de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade e, por isso, o recurso à arbitragem não significa uma não jurisdição do processo tributário.

A competência do tribunal arbitral abrange a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; também a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. O tribunal arbitral é composto por árbitros que, regra geral, são juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário.

1.2 As alterações do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sofre algumas alterações na sua redação inicial.

As primeiras alterações ao regime são introduzidas pelos artigos 160.º e 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. São alterados os artigos 2.º; 4.º e 13.º da Lei da Arbitragem Tributária.

Em relação à competência dos tribunais arbitrais, a primeira versão determina apenas que os tribunais arbitrais têm competências para declarar a ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável e, depois, com a alteração, fica estipulado que os mesmos só podem declarar a ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável quando esses atos não derem origem à liquidação de qualquer tributo.

O artigo 4.º, n.º 1 da redação original estabelece que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende da portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. Agora, a nova redação vem complementar a anterior ao acrescentar que a portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça estabelecem o tipo e o valor máximo dos litígios que estão no âmbito da competência dos tribunais arbitrais.

Em relação ao artigo 13.º, a nova redação vem aumentar o prazo que é atribuído ao dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade é suscitada, passando de oito dias para vinte dias.

A segunda alteração ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária vem no artigo 14.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, que altera o artigo 7º da Lei da Arbitragem Tributária, acrescentando mais um requisito de designação dos árbitros. Dessa forma, os magistrados jubilados podem exercer funções de árbitro em matéria tributária, devendo, para o efeito, fazer uma declaração de renúncia à condição de jubilados ou solicitar a suspensão temporária dessa condição, por um período mínimo de um ano, renovável, aplicando-se, em tais casos, o regime geral de aposentação pública.

A terceira alteração do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária vem nos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que altera os artigos 11.º, 13.º, 17.º e 25.º da Lei da Arbitragem Tributária.

Muitas das alterações são ao nível de datas. Na versão original do artigo 11.º do regime, após a designação dos árbitros, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve notificar as partes da constituição do tribunal arbitral no prazo máximo de 15 dias, mas, com a atualização do regime, o prazo diminui para 10 dias.

No artigo 13.º do regime, nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários, 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 ato tributário cuja ilegalidade é suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo. No entanto, e com a nova redação, o prazo aumenta para 30 dias e a Administração Tributária deve notificar o presidente do CAAD da sua decisão, iniciando assim a contagem dos 10 dias para este comunicar às partes a constituição do tribunal arbitral.

Segundo a redação do anterior artigo 17.º, o tribunal arbitral constituído notifica por despacho, 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. Entretanto, com a nova redação, o prazo aumenta para 30 dias.

Relativamente ao artigo 25.º do regime, a respeito do fundamento do recurso sobre a decisão, acrescenta-se o número 5.º ao artigo, que determina que a interposição de recurso é obrigatoriamente comunicada ao CAAD e à outra parte.

Além disso, são aditados a este regime jurídico os artigos 3.º-A e 17.º-A, com a seguinte redação:

Artigo 3.º-A

Prazos

- 1- No procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações.
- 2- Os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Procedimento Civil.

Artigo 17.º-A

Férias judiciais

O prazo processual, estabelecido por lei ou fixado por despacho arbitral, suspende-se durante as férias judiciais, nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Civil, com as necessárias adaptações.

Em 2019 dá-se a quarta alteração ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, através da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, que vem alterar as leis sobre o tribunal arbitral e centros de arbitragem, do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, da Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.

A quinta e última alteração ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária altera o artigo 25.º, sendo esta alteração introduzida pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, no artigo 17.º.

A nova redação do artigo 25.º tem um novo requisito que vem alargar a possibilidade de recurso da decisão arbitral. Anteriormente, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que põe termo ao processo arbitral é suscetível 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. Agora, com a alteração, a decisão é suscetível de recurso quando esteja em oposição quanto a mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo e também em relação a outra decisão arbitral. Com isso, as partes podem recorrer a uma nova apreciação da decisão quando a decisão tomada pelo tribunal arbitral no seu processo seja contraditória às decisões anteriores dos outros tribunais arbitrais constituídos.

1.3 Diferenças entre o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Portugal e o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Cabo Verde

O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Portugal e de Cabo Verde têm ambos a mesma causa, os mesmos objetivos e os mesmos princípios. O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, relativo à arbitragem tributária de Portugal e a Lei n.º 108/VIII/2016, de 28 de janeiro referente à arbitragem tributária de Cabo Verde são muito semelhantes, mas apresentam algumas diferenças.

Segundo o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, os tribunais arbitrais podem funcionar com árbitro singular ou com intervenção de um coletivo de três árbitros. Os tribunais arbitrais funcionam com apenas um árbitro na presença de duas situações: quando o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou quando o sujeito passivo opte por não designar árbitro. Os tribunais arbitrais também

funcionam com intervenção do coletivo de três árbitros quando: o valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou quando o sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia. Enquanto que, em Cabo Verde, segundo o artigo 7.º da Lei nº 108/VIII/2016, os tribunais arbitrais são sempre compostos por um coletivo de três árbitros.

Pela constituição do tribunal arbitral é devida uma taxa de arbitragem, paga pelo sujeito passivo. Em Cabo Verde (artigo 13.º), na data de envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, o sujeito passivo paga apenas a taxa de arbitragem inicial. Já em Portugal (artigo 12.º), consoante os casos, o sujeito passivo paga ou a taxa de arbitragem inicial ou a totalidade da taxa de arbitragem. Quando o sujeito passivo não designa árbitro, ele paga apenas a taxa inicial de arbitragem, mas quando ele designa o seu árbitro, paga logo na data de envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a totalidade da taxa de arbitragem.

Em Portugal, o tribunal arbitral, depois de constituído, notifica o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária, para no prazo de 30 dias, apresentar respostas e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, enquanto que em Cabo Verde a Administração Tributária tem vinte dias para praticar este ato.

Em Portugal o pedido de constituição de tribunal é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (artigo 10.º), ao passo que em Cabo verde o pedido de constituição de tribunal arbitral é feito, preferencialmente, mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do Centro de Arbitragem (artigo 11.º). Ou seja, em Cabo verde o pedido de constituição do tribunal arbitral pode ser feito por outros meios, além da via eletrónica.

Apesar dos dois regimes determinarem que os árbitros devem ser escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, em Portugal as exigências são maiores, assegurando assim uma maior qualidade de decisão. Em Cabo Verde (artigo 8.º) é apenas exigido que os árbitros preencham um dos seguintes requisitos: ser profissional com comprovada experiência na arbitragem; ou ser profissional formado em arbitragem; ou ser licenciado, pós-graduado ou mestre nas áreas de direito, economia, gestão, contabilidade, auditoria e fiscalidade e ter frequentado com a classificação mínima de Bom, o curso de juízes árbitros reconhecido por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças. É obrigatório que o árbitro presidente seja pelo menos licenciado em Direito. Já em Portugal (artigo 7.º), o árbitro presidente e pelo menos uns dos árbitros vogais devem ser licenciados em Direito. 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.

Por último, importa salientar o facto de o regime de Portugal ter estabelecido uma norma transitória no seu artigo 30.º, de aplicação temporária. Segundo esta norma, os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do decreto-lei de arbitragem tributária, e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais as pretensões que tenham por objeto atos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

Ainda, convém referir que, Portugal em 2018 aprovou o decreto-lei n.º 81/2018, que tem como objetivo proceder à recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária, e à implementação de outras medidas acessórias de carácter extraordinário. E neste sentido, o número 1.º do artigo 11.º do diploma, estabelece que os sujeitos passivos podem, até 31 de dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as pretensões que tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais.

Capítulo V

1. Análise de um Caso Prático – Processo n.º 47/2019-T

Na parte prática desta dissertação, analisamos uma jurisprudência do CAAD em Portugal, referente ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), onde são abordados temas tais como: a cláusula geral anti-abuso, a substituição tributária e a retenção na fonte. Uma jurisprudência de um processo arbitral é composta por quatro partes importantes: o pedido da pronúncia arbitral; os fundamentos de facto; os fundamentos de direito e a decisão arbitral.

1.1 O pedido de pronúncia arbitral

A pessoa coletiva A pede a constituição do tribunal arbitral para apreciar a legalidade da liquidação de retenção na fonte do IRS e de liquidação de juros compensatórios referentes ao ano 2014, no montante global de 709.644,27 euros.

A pessoa coletiva A apresentou ao CAAD a seguinte fundamentação ao seu pedido de pronúncia arbitral:

- A sua empresa efetua duas transferências bancárias para pagamento de uma fatura respeitante à venda de máquinas;
- A Autoridade Tributária faz uma ação inspetiva e conclui que os valores das transferências bancárias não correspondem ao preço do respetivo pagamento e que é, na verdade, um adiantamento por conta de lucros a favor de um acionista, pelo que está sujeito a retenção na fonte;
- A administração, com fundamento na falsidade da fatura, aplicou a cláusula anti-abuso estabelecida no artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), por não respeitar o procedimento previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), violando assim a formalidade legal;
- Mesmo que seja devida a retenção na fonte, a obrigação fiscal deve incidir diretamente sobre o sócio a quem é atribuído o proveito;
- Não é legalmente possível que a requerente, enquanto substituta tributária, venha a reaver o imposto sujeito a retenção na fonte, havendo de entender-se que a norma do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, quando interpretada no sentido de que são oponíveis ao substituto tributário os

efeitos resultantes da aplicação da cláusula anti-abuso, é inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade e do direito à propriedade (artigo 18.º, n.º 2, e 62.º, n.º 1, da CRP).

Ao ser apresentado este pedido de pronúncia arbitral à Administração Tributária, esta, em sua defesa, apresenta os seguintes argumentos:

- A tributação dos adiantamentos por conta de lucros constitui uma norma anti-abuso específica, que prevalece sobre a regra do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, pelo que não é aplicável a disposição do artigo 63.º do CPPT;
- A transferência bancária de 2.140.000,00 corresponde ao montante que foi transferido ao acionista da requerente e que é usado para efetuar suprimento e aumento do capital social da empresa;
- Não há lugar à desconsideração de qualquer negócio jurídico, mas sim à tributação como adiantamento por conta de lucros de uma quantia pecuniária que é transferida para o acionista e que, portanto, deve ser sujeito a retenção na fonte. No entender da requerida, o pedido não procede.

O pedido de constituição do tribunal arbitral é aceite pelo presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. O tribunal arbitral coletivo é constituído em 4 de abril de 2019. O processo não sofre nulidades e não são invocadas exceções. Dito isto, falta avaliar e decidir.

1.2 Fundamentação da matéria de facto

A requerente é objeto de um procedimento inspetivo externo referente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016 e, no decurso deste, os Serviços de Inspeção verificam que a requerente se candidatou, em 2013, num programa comunitário no âmbito do Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER), compreendendo um investimento de 4.990.242,92 euros. No âmbito deste projeto, a requerente contabiliza uma fatura emitida pela sociedade B, no valor de 2.140.000,00 euros.

No Relatório de Inspeção Tributária conclui-se que a requerente efetuou duas transferências bancárias, no montante global de 2.140.000,00 euros, para as contas da acionista C, tendo como suporte documental uma fatura que corresponde a uma operação simulada. Assim

sendo, essas transferências configuram um adiantamento por conta dos lucros que é tributável à taxa liberatória de 28% nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código de IRS. Com base nisso, é proposta uma liquidação de retenção na fonte, a cargo da requerente, nos montantes parcelares de 319.200,00 euros e 280.000,00 euros, respetivamente.

A Autoridade Tributária emite o ato de liquidação de IRS – retenção na fonte n.º 2018, no montante de 599.200,00 euros, relativo a 2014 e os atos de liquidação de juros compensatórios nos montantes de 59.292,49 euros e de 51.151,78 euros.

Os factos descritos pelo Relatório de Inspeção Tributária ficam provados. No entanto, a requerente não solicita nem produz prova documental para demonstrar que a transação comercial titulada por fatura emitida pela B corresponde à realidade e que as transferências bancárias tenham sido efetivamente destinadas a liquidar um débito existente relativamente a essa entidade.

1.3 Fundamentos da matéria de direito

1.3.1 A legalidade da Inspeção Tributária

A inspeção tributária ocorre quando existe alguma suspeita sobre a realidade tributária, o cumprimento das obrigações tributárias e realização de infrações tributárias. O procedimento de inspeção tributária é regulado por alguns princípios e regras que o inspetor tributário deve respeitar para que a sua inspeção seja considerada válida⁴⁸:

- O princípio da verdade material visa a descoberta da verdade material, devendo a Administração Tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo;
- O princípio da proporcionalidade visa uma ação de inspeção adequada e proporcional aos objetivos da inspeção tributária;
- O princípio do contraditório deve ser respeitado numa inspeção tributária, mas não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem;
- E, finalmente, o princípio da cooperação que obriga a inspeção tributária, os sujeitos passivos e os demais obrigados tributários a cooperarem no processo de inspeção tributária.

⁴⁸ Artigos 5.º a 9.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Não é apresentada nenhuma reclamação contra esta ação inspetiva, por isso presume-se que esta não violou nenhum princípio inerente ao procedimento de inspeção tributária. Assim sendo, as informações recolhidas da mesma consubstanciam provas válidas para este processo arbitral.

1.3.2 Violação do procedimento específico de aplicação da cláusula geral anti-abuso

A requerente alega que a Autoridade Tributária aplicou o regime da cláusula geral anti-abuso previsto no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e violou o procedimento específico do artigo 63.º CPPT. Além disso, a requerida alega que estamos perante uma tributação dos adiantamentos por conta de lucros a que se refere a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código IRS, o que constitui uma norma anti-abuso específica que prevalece sobre a regra geral do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, pelo que não há aplicação do procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT.

Antes de mais, importa perceber como se processa a aplicação do artigo 63.º da CPPT. O ordenamento jurídico português criou o artigo 63.º com o objetivo de regular a aplicação da cláusula geral anti-abuso, para que não haja um uso abusivo por parte da Administração Tributária. O artigo 63.º apresenta um conjunto de procedimentos a seguir aquando da aplicação da cláusula geral anti-abuso, ou seja, este artigo só é aplicado quando se aplica a cláusula geral anti-abuso. Portanto, para saber se o procedimento específico do artigo 63.º da CPPT foi violado, é preciso saber se estamos perante um caso de aplicação da cláusula geral anti-abuso. Tendo em consideração a matéria de facto apresentada, vamos também analisar a possibilidade de ser uma mera simulação de negócio jurídico.

Relativamente à simulação do negócio jurídico, o artigo 39.º da LGT estipula que «em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado». Mas aqui não parece que estamos perante um negócio simulado, porque não se verifica qualquer vício de vontade no negócio jurídico que se traduza numa divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante⁴⁹, para que seja qualificado este negócio como um negócio simulado, pois nem sequer houve um negócio jurídico. Conclui-se, então, que não se aplica o artigo 39.º da LGT.

Relativamente à cláusula geral anti-abuso, o artigo 38.º n.º 2 da LGT, à data da realização do facto tributário previa que:

⁴⁹ Artigo 240.º do Código Civil.

São ineficazes , no âmbito tributário, os atos ou negócios jurídicos essencialmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

São criadas várias normas anti-abuso específicas para combater a evasão fiscal, mas como é natural, o legislador não consegue prever todas as situações fraudulentas que poderão acontecer, por isso criou-se esta cláusula geral para abarcar todas as outras situações não previstas pelo legislador. Segundo Machado e Costa (2018, p. 486), esta norma «pretende combater o planeamento fiscal, particularmente dos contribuintes que se especializam em evitar ou minimizar os impostos sem infringir a letra da lei, embora atentando contra o seu espírito». Salienta ainda (p.486)

que em muitos casos os contribuintes procuram contornar os objetivos materiais do sistema fiscal através de um entendimento meramente formalista das normas fiscais, contrário ao espírito da lei. Quando é assim, torna-se patente a insuficiência de uma interpretação meramente literal sendo importante a interpretação teleológica das normas legais.

Neste sentido, Ventura (2014, p. 112) fala-nos no princípio da substância sobre a forma:

Perante estes comportamentos confirmados pela Administração Fiscal procede-se, então, à descaraterização do negócio jurídico e à sua reconfiguração segundo uma lógica de ‘substância sobre a forma’. O direito fiscal não quer saber da fórmula jurídica ou da designação formal que as partes dão a um determinado negócio. Para o direito fiscal contemporâneo o que importa, em nome do princípio da substância sobre a forma, é o substrato material do negócio, sendo em função desse substrato de materialidade que se procederá à incidência da tributação.

Para a aplicação da cláusula geral anti-abuso é necessário estarem preenchidos dois pressupostos (Ventura, 2014, p. 113):

O abuso das formas jurídicas existentes no ordenamento jurídico, em que, através de diversos artifícios, se esconderá o verdadeiro negócio jurídico subjacente;

A real intenção em obter vantagem fiscal como consequência da prática de determinados negócios jurídicos. Neste caso, não podemos estar perante uma mera factualidade. O

contribuinte, propositadamente, levou a cabo determinados atos, para atingir esse tal objetivo, o de obter uma vantagem fiscal nos termos que acima ficaram identificados.

Estando estes dois pressupostos preenchidos, aplica-se a cláusula geral anti-abuso, que tem como o único objetivo retirar a vantagem fiscal conseguida através de um comportamento fraudulento, aplicando a ineficácia do negócio jurídico realizado e atribuindo a real tributação que seria aplicada, caso o sujeito passivo tivesse realizado o negócio jurídico normal.

O facto é que nada nos assegura que o contribuinte tenha pretendido substituir uma situação de facto tributável por uma outra que, gerando as mesmas consequências práticas e económicas, pudesse produzir uma vantagem fiscal. Por isso não se pode aplicar a cláusula geral anti-abuso. Está em causa apenas a adulteração da contabilidade do sujeito passivo que efetuou falsamente lançamentos contabilísticos para pagamentos de dívidas a terceiros como forma de ocultar a transferência de rendimentos de capital aos associados. O Código de IRS estipula no artigo 5.º, n.º 2, alínea h) que são considerados rendimentos de capitais os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e ainda adiantamentos por conta dos lucros. Sendo os adiantamentos por conta dos lucros um rendimento de capital, então estão sujeitos à tributação.

A Administração Tributária apresenta provas fundamentadas relativas à tributação exigida, com base no adiantamento por conta dos lucros⁵⁰. Demonstrou que a contabilidade da requerente continha inexatidões, pelo facto de incluir faturas que não correspondiam a operações reais, além de que o equipamento que supostamente foi adquirido junto da empresa B, na verdade foi adquirido a uma outra empresa, a empresa D. Desta forma, conclui-se que não houve qualquer transação entre a requerente A e empresa B, para a qual foi emitida a fatura.

À partida, consideram-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes e os apuramentos inscritos na sua contabilidade, mas quando nos deparamos com inexatidões na contabilidade, encobrendo matéria tributável, considera-se que o contribuinte agiu de má fé⁵¹. Nestas situações, o ónus da prova é atribuído à Administração Tributária.

Depois da Administração Tributária demonstrar que aquelas transferências não correspondem ao pagamento da fatura de um equipamento adquirido, cabe ao requerente provar o contrário. Este, no entanto, não apresentou nenhuma prova.

⁵⁰ Artigo 74.º da LGT.

⁵¹ Artigo 75.º da LGT.

Com as provas apresentadas pela Autoridade Tributária, considera-se legítima a tributação aplicada à requerente.

1.3.3 Inoponibilidade do ato de liquidação ao substituto tributário

A requerente alega que a obrigação fiscal deve incidir diretamente sobre o sócio a quem é imputado o adiantamento a título de lucros e que, legalmente, não é possível que a requerente, enquanto substituta tributária, venha a reaver o imposto sujeito a retenção na fonte. Assim, deve entender-se que a norma do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, quando interpretada no sentido de que são oponíveis ao substituto tributário os efeitos resultantes da reconfiguração do negócio, é inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade e do direito à propriedade.

Já tendo sido esclarecido que não se aplica aqui neste caso a cláusula geral anti-abuso, importa dizer que os lucros das entidades sujeitas a Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas colocados à disposição dos associados ou titulares e os adiantamentos por conta de lucros constituem facto gerador de rendimentos de capitais e são sujeitos a tributação. Segundo o artigo 20.º da LGT, é permitida a retenção na fonte do imposto devido ao substituto tributário, ficando sobre a sua responsabilidade as importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado⁵².

Se a requerente tivesse declarado anteriormente os seus rendimentos, esta tributação já tinha sido aplicada, mas como só agora foi descoberto este rendimento, através de uma inspeção tributária, por isso está a ser tributada agora. Não se alterou a obrigação fiscal, ela apenas está a ser aplicada tardiamente.

1.3.4 Questões de constitucionalidade

Não é violado nenhum princípio constitucional, apenas são tomadas medidas adequadas e legítimas para que seja pago o imposto devido pelo sujeito passivo. Em momento algum são restringidos os direitos, liberdades e garantias. Cinge-se apenas à aplicação da lei, por isso não se pode falar em violação do princípio da proporcionalidade. Também não faz sentido

⁵² Artigo 28.º da LGT.

falar de violação do direito à propriedade, porque o substituto tributário sempre está obrigado ao dever de retenção na fonte. Está-se apenas a fazer cumprir a lei tributária.

1.4 Decisão

Tendo em conta todos os fundamentos já apresentados, o tribunal arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido arbitral da requerente, ficando esta obrigada a pagar a totalidade da custa processual, no valor de 10.404,27 euros.

1.5 Observação final

Vários litígios como este demonstram a necessidade de uma especialização na área fiscal, para uma melhor compreensão de conceitos, tais como os da cláusula geral anti-abuso, que nos permite apresentar jurisprudências bem fundamentadas. Em Portugal, «[e]m termos subjetivos, a perceção pública sobre a elevada qualidade média das decisões arbitrais tributárias tem sido uma realidade comprovável, designadamente, através de artigos de opinião, conferências universitárias, artigos científicos, notícias de jornais e inquéritos de satisfação» (Villa-Lobos, 2015, p. 213). O CAAD tem apresentado excelentes resultados ao nível da celeridade e da qualidade das decisões. Em média os processos no CAAD ficam resolvidos em quatro meses e meio.

Sobre as jurisprudências do CAAD, Ferreira (2019, p.283) refere que:

não raras vezes, a escolha entre o recurso à arbitragem tributária e o sistema jurisdicional ordinário dos tribunais tributários faz-se, não com base nos custos associados, na especialidade dos árbitros, ou na celeridade que se pretende conferir à disputa, mas, sim, com base na segurança que o sistema jurisdicional confere de recurso a um duplo (ou triplo) grau de decisão.

Não podendo, nem querendo, fazer tábua rasa das críticas apontadas ao processo arbitral, parece-me que o mesmo esteve apto, nestes breves 7 anos de existência, a cumprir alguns dos seus mais ambiciosos objetivos, de celeridade, qualidade e imparcialidade, a que o regime instituído se propôs.

A relação de confiança que se tem criado entre o CAAD e os contribuintes configura-se no começo de uma nova abordagem entre os contribuintes e a Administração tributária. Esta nova relação que se inicia protege os interesses de todos os integrantes do processo arbitral e, conseqüentemente, traz grandes vantagens para o Estado e para a sociedade em geral.

Capítulo VI

Perspetivas do futuro

Cabo Verde já deu os primeiros passos para a implementação da arbitragem tributária. Primeiro, foi criada a Lei n. º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro; em 2018, o Conselho de Ministros aprovou o Projeto Lei que cria o Estatuto do Centro de Arbitragem Tributária e o Código Deontológico de Arbitragem Tributária e, num futuro próximo, será aberto um curso para árbitros. Cabo Verde continua a trabalhar para que a Lei da Arbitragem Tributária saia do papel e seja efetivamente aplicada. Espera-se que seja um caso de sucesso como o de Portugal, que desde 2011 tem apresentado várias jurisprudências de qualidade.

Temos como objetivo continuar a estudar o Regime da Arbitragem Tributária de Cabo Verde, acompanhar a sua evolução e analisar as jurisprudências que serão produzidas.

Capítulo VII

Conclusões

Devido ao elevado número de conflitos fiscais existentes entre a Administração Tributária e os contribuintes, existe um aumento significativo dos processos que entram nos tribunais judiciais e, conseqüentemente, duplicam o trabalho dos juizes. Isto sem falar da complexidade dos litígios fiscais que existem atualmente, devido a esta nova geração, capaz de criar muitos artifícios para fugir aos impostos. No entanto, esta nova Administração Tributária não mede esforços para exigir o cumprimento das obrigações fiscais. Com isso, assistimos a uma maior morosidade nos tribunais judiciais, ferindo assim as leis constitucionais, que determinam que todos os indivíduos têm direito a uma justiça equitativa em tempo útil. Esta incapacidade de garantir a justiça efetiva faz com que a aceitação da arbitragem tributária seja inevitável. Portugal, desde 2011, tem atuado neste campo e tem sido grande inspiração para Cabo Verde, que segue o mesmo modelo que Portugal.

Cabo Verde, recentemente, criou a Lei da Arbitragem Tributária e está ainda a construir caminhos para a sua aplicação. Consideremos o tema pertinente e atual e, por isso, nesta presente dissertação, focamo-nos essencialmente sobre a Lei da Arbitragem Tributária de Cabo Verde e na sua importância para o país. Também abordamos a arbitragem tributária de Portugal, a sua evolução e, por fim, analisamos uma jurisprudência do CAAD. Feito isto, chegamos à conclusão de que a arbitragem tributária em Cabo Verde é fruto de uma necessidade de maior justiça efetiva, nesta nova sociedade. É uma alternativa que se mostra necessária devido às dificuldades apresentadas pelos tribunais judiciais, que atualmente se mostram incapazes de fazer frente às necessidades existentes.

Atualmente, os tribunais judiciais não conseguem dar resposta à procura, por isso esta nova modalidade de garantir a justiça tributária representa uma importante ajuda. A mesma contribui para a transição de Estado totalitário e tradicionalista, com poder total de decidir a justiça, para um Estado social, que coloca em primeiro lugar os interesses da sociedade e partilha o poder de garantir a justiça com entidades não jurisdicionais.

A Lei n.º 108/VIII/2016 de 28 de janeiro estabelece um conjunto de normas de aplicação obrigatória durante o processo arbitral, com o auxílio de algumas leis subsidiárias existentes em outros códigos tributários.

Um dos pontos fortes deste regime é o facto de se saber à partida o tempo de resposta de um litígio e a exigência formal da fundamentação da decisão tomada. Considera-se como maior fragilidade deste regime a impossibilidade de recorrer da decisão tomada, salvo algumas exceções. Contudo, é evidente que as vantagens da arbitragem tributária justificam a sua existência e a sua implementação em Cabo Verde. Entretanto, algumas das desvantagens elencadas podem ainda ser trabalhadas futuramente, o que resulta em algumas pequenas alterações no regime.

É do nosso entender que o Regime de Arbitragem Tributária de Cabo Verde tem condições para atingir os objetivos a que se propõe, garantindo aos contribuintes mais celeridade, qualidade e imparcialidade na resolução dos litígios e, desta forma, reforçar a tutela efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Desde a criação do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária de Portugal, este sofreu cinco alterações, sendo de destacar a última alteração, que vem alargar a possibilidade de recurso da decisão arbitral, contribuindo para uma maior robustez do regime.

A arbitragem tributária no direito comparado, entre Cabo Verde e Portugal, apresenta poucas diferenças e muitas semelhanças. Do nosso ponto de vista, as diferenças mais relevantes, consistem no facto de Portugal ter maiores exigências na escolha dos seus árbitros, o que garante uma maior qualidade de decisão e maior possibilidade de recurso da decisão arbitral, que oferece maiores garantias aos sujeitos passivos e ajuda a dar mais credibilidade aos tribunais arbitrais.

Em Portugal, o recurso da decisão arbitral ao Supremo Tribunal Administrativo é possível sempre que uma decisão arbitral seja contraditória a outras decisões tomadas pelo Tribunal Central Administrativo, pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Arbitral.

A nova redação do artigo 25.º tem um novo requisito que vem alargar a possibilidade de recurso da decisão arbitral. Anteriormente, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que põe termo ao processo arbitral é suscetível 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. Agora com a alteração, a decisão é suscetível de recurso, quando esteja em oposição quanto a mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo e também com outra decisão arbitral. Assim, as partes podem recorrer a uma nova apreciação da decisão,

quando a decisão tomada pelo tribunal arbitral no seu processo seja contraditória às decisões anteriores dos outros tribunais arbitrais constituídos.

O CAAD é constituído por um conjunto de árbitros especializados e experientes que têm apresentado todas as decisões muito bem fundamentadas, servindo assim como um exemplo de sucesso e como ponto de referência para Cabo Verde. As jurisprudências do CAAD estão a ser material de estudo para os universitários e uma arma para ganhar a confiança dos contribuintes.

Em modo de conclusão, pretendemos salientar que a implementação da arbitragem tributária em Cabo Verde representa um passo gigante para Cabo Verde e para África, na medida que Cabo Verde é um dos primeiros países em África a dar este passo, rumo a uma melhor justiça fiscal. Este novo regime fiscal vem trazer algumas consequências positivas para Cabo verde, nomeadamente na área económica e social e abre portas para mais países da África aderirem a esta forma de efetivar a justiça.

Referências Bibliográficas

- Barrocas, M. P. (2013). Manual de Arbitragem. Coimbra: Edições Almedina. SA.
- Campos, D.L. (2010) A Possibilidade da Arbitragem tribuária. In Campos, D. L & Ferreira, E.P (org.) *I Conferência AIBAT-IDEFF- A Arbitragem em Direito Tributário* (35-41). Coimbra: Edições Almedina. SA
- Campos, D.L. (2006). *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Catarino, J.R, Fillipo, L (2019): Arbitragem no Direito Tributário – cenário atual e perspectivas. In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (P.219-244). Lisboa: Rei dos Livros.
- Domingos, N.D (2019): Transação e a Mediação Tributárias: Um Imperativo?. In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (p. 145-169). Lisboa: Rei dos Livros.
- Ferreira, R.M.F (2019): A Arbitragem Tributária em Portugal (Perspectiva de um Advogado). In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (P.271-283). Lisboa: Rei dos Livros.
- Ferro, M.J, Piteira, M. e Antunes, T. (2017). *Manual para a Elaboração de Dissertações e outros Trabalhos Académicos*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Guimarães, V. B (2019): A Mediação no Direito Tributário (contributo para a avaliação da possibilidade do seu uso na relação jurídica tributária patológica). In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (p. 125-143). Lisboa: Rei dos Livros.
- Gonçalves, M.; Vale, S. e Diamvutu, L. (2014). *Lei da Arbitragem Voluntária Comentada*. Luanda: Almedina
- Gouveia, J.B. e Silva, M.R.P. (2014). *Legislação de Direito Fiscal*. Cabo Verde: Fundação Direito e Justiça e Instituto Superior de Ciências Jurídicas e Sociais
- Henriques, N.F.J (2013) *Arbitragem Tributária: Um Contributo Para a Realização DA Justiça Tributária?* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Portugal, Lisboa). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.14/15178>

Instituto Nacional de estatística de Cabo Verde (2014). Inquérito Multi-objetivo Contínuo 2014. Estatísticas da emigração. [disponível em] http://ine.cv/wp-content/uploads/2016/10/Migracoes2014_Rev1.pdf

Machado, J.E.M e Costa, P.N. (2018). *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível* (2ªed.). Coimbra: Edições Almedina

Martins, J.A (2019): Justiça Tributária: uma perspectiva de futuro. In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (P.31-56). Lisboa: Rei dos Livros.

Ministério das Finanças, [disponível em] <https://www.dnre.gov.cv/dnre/pt-pt>

Nabais, J. C (2010): Reflexão Breve Sobre A Introdução Da Arbitragem Tributária. In Villa-Lobos, N & Vieira, M.B. (org.) (1ª ed.) *Mais Justiça Administrativa e Fiscal: Arbitragem* (p. 83-102). Coimbra Editora.

Núncio, P. (2010): A Arbitragem em Direito Tributário – Traços gerais. In Campos, D. L & Ferreira, E.P (org.) *A Arbitragem em direito Tributário: I Conferência AIBAT-IDEFF* (63-71). Coimbra: Edições Almedina. SA

Villa-Lobos, N (2015): Avaliação Sucessiva Perfunctória da Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal. In Barroso, N, Falcão, P.M (coord.) (1ªed.) *Desafios Tributários* (p. 191-214). Porto: Vida Económica.

Palma, C.C (2019): Contributos da Arbitragem Tributária em Matéria de IVA – Análise de alguns acórdãos. In Domingos, F. N (org.) (2ªed.) *Justiça Tributária: Um Novo Roteiro* (P.245-269). Lisboa: Rei dos Livros.

Perelman.C. (2002) *Ética e Direito*. Bruxelles: Éditions de L’Université de Bruxelles. (tradução: Duarte,J.C.S.)

Pires, J.M.F, Bulcão, G, Vidal, J. R, Menezes, M. J. (2015). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Edições Almedina, S. A.

Rocha, J. F (2012) A Justiça Tributária Como Obstáculo à Internacionalização. In Pires, M e Pires, R.C. (coord.). *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

Radbruch. G (1974). *Filosofia do Direito* (5ªed.). Coimbra

Ventura, A. (2014). *Lições de Direito Fiscal*. Lisboa: Chiado Editora.

Legislação

Constituição da República de Cabo verde. Boletim Oficial da República de Cabo Verde. I série. 17 (03-05-2010) 407- 457

Constituição da República Portuguesa (2011) Coimbra: Edições Almedina.

Decreto Lei n.º 10/2011. Centro de Arbitragem Administrativa (20-01-2011) 1-22

Lei n.º 108/VIII/2016. Boletim Oficial da República de Cabo verde. I Série. 5 (28-01-2016) 172-177

Centro da Arbitragem Administrativa, processo n.º 47/2019-T, de 31/07/2019