

“A DESESTADUALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.
EM PARTICULAR, A PRIVATIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO E A
ARBITRAGEM” *.

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho

Nota prévia: todos os preceitos normativos se referem ao Regime da Arbitragem Tributária (RAT), aprovado pelo DL 10/2011

0. Começando pelo recorte do âmbito discursivo, será conveniente salientar que a presente intervenção se dividirá em três partes: numa primeira, efectuar-se-á uma abordagem introdutória na qual se tematizará a questão do descentramento dos poderes do Estado em sentido amplo, no quadro do denominado movimento da pós-modernidade (jurídica); seguidamente, as reflexões irão centrar-se particularmente nos poderes administrativos e jurisdicionais e especificamente nos fenómenos da privatização da actividade tributária e da resolução alternativa de litígios em matéria tributária; finalmente, numa terceira parte, será dedicada atenção, dentro desta última temática, à arbitragem tributária, tendo como pano de fundo o regime jurídico-normativo recentemente introduzido no ordenamento português. Já sob o ponto de vista metodológico, de um modo geral e na medida do possível, será utilizado um *método densificador* em que se tentará partir de um enquadramento teórico-abstracto (sempre cientificamente necessário) e se encaminharão as reflexões no sentido aplicativo e realista, apelando para as concretas soluções positivas. Por outras palavras, procurar-se-á seguir a lógica abstracto → concreto.

1. Um ordenamento tributário pós-moderno, para estes efeitos, será aquele que se caracteriza pela superação (ou negação) do paradigma da modernidade, caracterizado este último pelos referenciais da racionalidade e da estadualidade. Assumindo que, em termos característicos, o Direito típico da modernidade é um Direito essencialmente racional (i. é, emanado de acordo com critérios baseados na *razão*, como a generalidade, abstracção, representatividade, proporcionalidade, etc.) e estadual (emanado por núcleos de produção normativa estaduais, como o Parlamento ou o Governo), a pós-modernidade jurídica terá como notas distintivas a perda de importância da razão e a desestadualização. Esta última — que assumirá particular destaque no contexto desta intervenção — manifesta-se aos distintos níveis dos poderes públicos e terá como principais corolários a deslegalização (perda da relevância e força da lei, por via de fenómenos como a sua europeização, textura aberta ou tecnicização), a desadministrativização (entrega a entidades privadas de tarefas tradicionalmente administrativas) e desjurisdicionalização (quebra do monopólio do Juiz estadual na resolução de conflitos, através de introdução de mecanismos *alternativos*).

* O presente texto corresponde apenas ao alinhamento de ideias e à sistematização tópica que subjaz à intervenção efectuada na Associação Fiscal Portuguesa, em Lisboa, no dia 22 de Fevereiro de 2011. Não materializa um texto de natureza académica ou científica no sentido estrito do termos. Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso Lições de procedimento e processo tributário, 4.^a edição, Coimbra editora, Coimbra, 2011.

2. Um as breves palavras para enfatizar de um modo sistematicamente apartado a ideia de privatização acima referida. A este propósito, não será certamente difícil constatar que os ordenamentos tributários actuais manifestam uma indelével tendência para a devolução a favor de entidades privadas de competências que tradicionalmente eram exercidas por entidades e órgãos administrativos. Tal sucede no quadro de vários procedimentos tributários e desde logo com a liquidação e cobrança, por via, respectivamente, da consagração de mecanismos de autoliquidação e de cobrança indirecta ou substituição tributária (*maxime*, retenção na fonte). Mas não apenas. Presentemente — e em soluções de adequação constitucional no mínimo duvidosa —, também a fiscalização tributária (inspecção tributária *lato sensu*) se contra muitas vezes nas mãos de actores privados, como os inúmeros profissionais que estão obrigados a declarar rendimentos, contratos, actuações, “esquemas”, etc., que dizem respeito a terceiros e nos quais intervêm apenas de modo secundário e lateral.
3. Mas, no quadro de um ordenamento tributário pós-moderno delimitado nos termos expostos, ganham particular nota de destaque os esquemas de resolução alternativa de conflitos, particularmente num momento em que no contexto do ordenamento português se introduz a arbitragem tributária. Contudo, “resolução alternativa” e “arbitragem” estão longe de se considerarem conceitos sinónimos, podendo mesmo dizer-se que a segunda é uma categoria integrante da primeira, enquanto subespécie autónoma com recorte jurídico diferenciado. Por este motivo, antes da referência à recente disciplina jurídica da arbitragem tributária, será conveniente a construção, ainda que incipiente, de uma moldura conveniente, a qual deverá partir da noção de “alternatividade”. Os meios alternativos serão aqueles que, por um lado, não têm uma disciplina exclusivamente legal (mas autovinculativa) e, por outro lado, não se efectivam através de órgãos estaduais em sentido próprio (mas árbitros, comissões ou peritos) e, tipologicamente, podem ser classificados em meios preventivos (visam evitar o surgimento de um conflito, como as avenças tributárias ou acordos prévios de tributação) ou sucessivos (visam resolver um conflito já surgido). Nestes últimos, podem ser perspectivados meios intra-procedimentais ou meios pós-procedimentais, nos quais a transacção, a mediação e a arbitragem se inserem.
4. Localizado o instituto arbitral no contexto dos modos alternativos de resolução conflitual, pode agora ser considerado o momento certo para a abordagem aos seus traços essenciais de regime, a partir do DL 10/2011 (Regime da arbitragem tributária - RAT). Adoptando um critério que tem em consideração designadamente os problemas de economia de tempo que subjazem à intervenção, entende-se conveniente destacar os seguintes:
 - (i) No que diz respeito ao objecto, o processo arbitral pode ter por referência actos de diversa natureza, mas que em geral se reconduzem aos actos tributários em sentido restrito (actos de liquidação) e equiparados (autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta) e aos actos de avaliação, como os referentes à determinação da matéria tributável e fixação de valores patrimoniais (art.º 2.º, n.º 1 do RAT). Ficam de fora, ao menos numa primeira leitura, uma panóplia imensa de actos com relevância tributária, como sejam os respeitantes à derrogação do sigilo bancário, à execução fiscal (v.g., penhora, requerimentos para pagamento em prestações ou dação em pagamento,

reversão) ou ao indeferimento de pedidos de reconhecimento de benefícios fiscais.

- (ii) Quanto à natureza do controlo efectuado, os Juízes arbitrais apenas pode julgar de acordo com critérios normativos e legais, sendo vedado o recurso à equidade (art.º 2.º, n.º 2 do RAT). O controlo efectuado é um controlo exclusivamente de legalidade, não sendo admissível a fiscalização ou sindicância do mérito, conveniência ou oportunidade de concretas decisões tributárias.
- (iii) Do ponto de vista estrutural, o Tribunal arbitral pode ter uma composição singular (Juiz singular) ou colectiva (três Juízes), tendo em vista o valor do pedido e a existência ou não de requerimento nesse sentido. A primeira formação (singular) verificar-se-á quando o valor do pedido não ultrapassar duas vezes o valor da alçada do TCA e quando o sujeito passivo/contribuinte não requerer Tribunal colectivo. Por exclusão, haverá Tribunal colectivo nos restantes casos (o valor do pedido ultrapassar duas vezes o valor da alçada do TCA ou o sujeito passivo/contribuinte o requerer) (art.º 5.º do RAT).
- (iv) No que diz respeito à tramitação — caracterizada pelo princípio da autonomia de actuações e autovinculação formal do Tribunal —, o processo começa com o requerimento contendo o pedido de constituição do Tribunal arbitral (o qual, em termos de efeitos sobre a execução, caducidade e prescrição, é equiparado à petição inicial em processo de impugnação judicial), e o pedido processual propriamente dito (v.g., anulação de um acto tributário). Segue-se a convocação do Dirigente máximo do serviço da Administração tributária para responder e, eventualmente, solicitar prova adicional e, após isso, a primeira reunião. Nesta, procurar-se-ão fixar as datas para as alegações (fase eventual) e para a decisão (que deverá ser proferida, em regra, no prazo máximo de seis meses) (art.ºs 18.º e 21.º do RAT). Seguidamente, processar-se-á a instrução, as eventuais alegações e, finalmente, a decisão. Quanto a esta, importa salientar os seus mais visíveis efeitos (em tudo idênticos aos de uma comum sentença de um Tribunal integrado na ordem jurisdicional tributária): para a Administração, a obrigação de repor a situação que existia antes da prática do acto ilegal (por exemplo: restituição do tributo eventualmente pago) e para o contribuinte a preclusão do direito de reclamar, impugnar judicialmente, pedir a revisão ou pedir pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto (art.º 24.º, n.ºs 2 e 4 do RAT).
- (v) Essa decisão arbitral pode ser colocada em crise, por via de dois mecanismos de sindicância: a impugnação e o recurso. A primeira diz respeito ao controlo dos aspectos estruturais da decisão, designadamente os seus fundamentos (ausência ou contradição) e a pronúncia (âmbito eventualmente excessivo) (art.ºs 27.º e 28.º do RAT). Já o segundo relaciona-se com o controlo do mérito, e apenas é admitido quando dirigido ao Tribunal Constitucional (situações de aplicação de norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada ou recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade) ou Supremo Tribunal Administrativo (casos de oposição, quanto à mesma questão fundamental de Direito, com

acórdão do mesmo STA ou do TCA). De resto, a regra é a irrecorribilidade (art.ºs 25.º e 26.º do RAT).