

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

## **O Recurso da Impugnação da Decisão Arbitral**

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa com vista à obtenção do grau de Mestre por Filipe Tavares Marques sob orientação da Dr.ª Cláudia Reis Duarte*

Mestrado em Direito Fiscal

Lisboa

07 de Setembro de 2018

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito  
Escola de Lisboa

Filipe Tavares Marques

O Recurso da Impugnação da Decisão Arbitral

Dissertação de Mestrado  
sob orientação da Dr.<sup>a</sup> Cláudia Reis Duarte

Mestrado em Direito Fiscal  
07 de Setembro de 2018

# Índice

Agradecimentos .....	1
Introdução .....	2
Modo de Citar .....	4
Resumo .....	5
Capítulo I – Os recursos nos tribunais arbitrais.....	6
<b>1. A institucionalização da arbitragem em matéria tributária em Portugal.....</b>	<b>6</b>
1.1. A irrecorribilidade da decisão arbitral e sua justificação .....	7
<b>2. Exceções à regra da irrecorribilidade.....</b>	<b>9</b>
2.3.1. Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão .....	11
2.3.2. Oposição com os fundamentos da decisão .....	12
2.3.2. Pronúncia indevida ou omissão de pronúncia (remissão) .....	13
2.3.3. Violação do princípio do contraditório e igualdade das partes .....	13
Capítulo II – O Caso Especial da Impugnação da Decisão Arbitral por Pronúncia Indevida .....	15
<b>3. Os poderes do Tribunal Central Administrativo .....</b>	<b>15</b>
3.1. Efeito meramente cassatório.....	16
3.2. Análise de forma ou de mérito .....	20
<b>4. A linha ténue entre uma análise de forma e uma análise de mérito .....</b>	<b>21</b>
4.1. O problema do conhecimento do mérito da causa pelo TCA.....	21
4.2. Critérios para a análise .....	25
4.2.1. Regras substantivas e regras adjetivas.....	25
4.2.2. Análise de mérito indireta .....	25
4.3. Consequências .....	27
4.3.1. Excesso de pronúncia da sentença.....	27
4.3.2. Competência para conhecer a nulidade .....	27
4.3.3. Tramitação .....	35
4.4. Consequências da anulação da sentença do TCA.....	36
4.4.1. Efeito cassatório ou substitutivo.....	36
4.5. A reforma da decisão .....	38

5.5.1. Impugnação da decisão arbitral reformulada.....	38
Conclusões.....	40
Bibliografia.....	41

## **Agradecimentos**

Agradeço a todos os que me incentivaram a estudar e a fazer este trabalho, nomeadamente aos meus pais, que além deste incentivo, fizeram sacrifícios financeiros para que eu estivesse aqui hoje.

À Marta, minha mulher e companheira de aventuras, que me obrigou a continuar a tese no meio de tantas inseguranças e incertezas.

Agradeço também à Dr.<sup>a</sup> Carla Castelo Trindade, por me ter orientado numa primeira fase. Devido a um desentendimento que tivemos, infelizmente, não pude terminar esta tese sob a sua orientação. Contudo, continuo a culpá-la do meu fascínio pela área do Contencioso Tributário e pela Arbitragem Tributária. Aproveito este parágrafo para estender à Dr.<sup>a</sup> Carla Castelo Trindade os meus mais sinceros pedidos de desculpa.

À Dr.<sup>a</sup> Cláudia Reis Duarte, que muito amavelmente aceitou orientar-me no resto da minha tese.

Por último, e mais importante que todos acima, quero agradecer a Deus por me ter ajudado nesta fase, bem como todo o Seu sustento ao longo de toda a minha vida. Sem Ele, não estaria a escrever estas palavras.

## **Introdução**

Muito tem sido escrito sobre a arbitragem em matéria tributária. Muitas têm sido as páginas a louvar ou a criticar o seu regime. Muitos têm sido os elogios à celeridade do processo arbitral face aos tribunais estaduais.

Muitas, porém, têm também sido as críticas à regra da irrecorribilidade da decisão arbitral. Tantas têm sido as críticas a esta regra que o seu tratamento tem sido deixado largamente à jurisprudência.

Passados sete anos desde a implementação da arbitragem em matéria tributária em Portugal, muito se escreveu, muito se decidiu, muito se recorreu e muito se impugnou.

Enquanto é verdade que a arbitragem tributária diminui os litígios nos tribunais estaduais, é também verdade que criou neles sérias confusões. O tratamento da matéria dos recursos em matéria tributária por parte da jurisprudência tem sido pobre, e mais pobre ainda tem sido o tratamento da impugnação das decisões arbitrais.

A decisão em tratar a impugnação da decisão arbitral nesta dissertação prende-se com os abusos e erros que temos observado na jurisprudência no tratamento deste importante instituto.

Por conseguinte, proponho-me a responder no presente trabalho à pergunta de saber, em primeiro lugar, se é possível o recurso da decisão de impugnação da decisão arbitral e, em segundo lugar, a sua tramitação.

Desta forma, e para um melhor percurso cognoscitivo, dividimos esta dissertação em dois capítulos.

O Capítulo I vai tratar dos recursos na arbitragem tributária, fazendo um resumo do que já se escreveu acerca de cada um dos institutos, incluindo a impugnação que, por razões de ordem sistemática, achámos por bem colocar no capítulo dos recursos.

O Capítulo II dedicar-se-á ao objeto da nossa tese. Vai analisar o caso da impugnação da decisão arbitral por pronúncia indevida. Tentamos dar alguns critérios sobre a análise de forma e de mérito, e saber quando estamos presentes numa ou outra.

A verdade é que este capítulo não se resume à pronúncia indevida. Ao longo do desenvolvimento desta dissertação encontrámos mais e mais tópicos de paragem obrigatória e que necessitavam de ser explorados, tais como a questão da impugnação da decisão do TCA e as tramitações subsequentes.

## Modo de Citar

1. As monografias são citadas em nota de rodapé, por referência ao nome do autor, ano, título e página. No texto, a partir da primeira citação, é feita referência a autor, ano, título (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
2. Os artigos ou partes de livro são citados em nota de rodapé, por referência a autor, ano, título do artigo ou parte de livro e página. No texto, a partir da primeira citação, é feita referência a autor, ano, título do artigo ou parte de livro (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
3. Na bibliografia, as obras encontram-se elencadas por ordem alfabética do último apelido do autor e, existindo várias obras do mesmo autor, pela data de publicação, da mais antiga para a mais recente. Havendo mais do que um autor, é respeitada a ordem pela qual aparecem referenciados na obra.
4. A jurisprudência é citada em nota de rodapé, por referência a tribunal, data, número de processo e fonte onde foi consultada. A partir da primeira citação, é apenas feita referência a tribunal, data e número de processo.

## **Resumo**

Ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, os contribuintes passaram a ter mais uma forma de resolverem os seus litígios em matéria tributária: a Arbitragem Tributária.

Contudo, tendo o legislador optado apenas por criar as traves mestras do regime, deixando à legislação subsidiária, e aos labores da doutrina e da jurisprudência o maior desenvolvimento do seu regime, algumas questões ficaram (e continuam a ficar) sem resposta.

Uma das questões sem resposta prende-se com a possibilidade de recurso da decisão do Tribunal Central Administrativo (TCA) sobre a impugnação da decisão arbitral.

Foi essa a questão que resolvemos tentar resolver neste trabalho, muito embora sem a complexidade e a extensão que este tema merecia. No entanto, esperamos que este trabalho seja uma introdução ao desenvolvimento doutrinal e jurisprudencial sobre este tema para que, de facto, esta questão tenha uma resposta definitiva, seja na lei, na jurisprudência, ou pela generalidade da doutrina.

**Palavras-chave:** arbitragem; arbitragem tributária; decisão arbitral; irrecorribilidade; omissão de pronúncia; excesso de pronúncia; recursos

## Capítulo I – Os recursos nos tribunais arbitrais

### 1. A institucionalização da arbitragem em matéria tributária em Portugal

O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, tendo sempre como alvo garantir a tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, teve, essencialmente, dois objetivos: 1) criar um meio alternativo de resolução de litígios que fosse mais célere que os tribunais judiciais e; 2) reduzir o elevado número de processos pendentes nos tribunais administrativos e fiscais<sup>1</sup>.

A criação do instituto da arbitragem em matéria tributária não foi um esforço altruísta do legislador de forma a dar mais garantias ao contribuinte. Apesar de esta ser uma das razões, a verdade é que a criação deste instituto não foi uma escolha, mas uma obrigação do Estado português no âmbito do memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica, entre o Estado português, o Fundo Monetário Internacional, o Banco Central Europeu e a Comissão Europeia<sup>2</sup>.

No Memorando, o ponto 7.14 exige o seguinte:

*“Adoptar medidas específicas para uma resolução metódica e eficiente dos processos judiciais pendentes em matéria fiscal, incluindo (abrangidas também no âmbito da administração fiscal):*

- i. Tomar medidas necessárias para implementar a Lei da Arbitragem Fiscal (para permitir uma resolução extrajudicial efectiva de litígios em matéria fiscal): (...)”*

Desta forma, percebe-se que a instituição da arbitragem em matéria tributária não veio efetivamente a constituir uma verdadeira forma de resolução alternativa de litígios, mas uma forma extrajudicial de resolução de litígios fiscais, mantendo intactas as traves

---

<sup>1</sup> Carla Castelo Trindade (2016), *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, p. 23.

<sup>2</sup> Disponível em [https://www.portugal.gov.pt/media/371372/mou\\_pt\\_20110517.pdf](https://www.portugal.gov.pt/media/371372/mou_pt_20110517.pdf).

mestras de um verdadeiro processo judicial, nomeadamente a proibição do recurso à equidade.

Tal facto é importante para justificar algumas tomadas de posição no âmbito do presente trabalho que, sem o devido enquadramento histórico, poderiam cair em erro.

Para assegurar a celeridade dos processos trazidos aos tribunais arbitrais, foram adotadas várias medidas que se distanciam do atual processo judicial. Não sendo o objeto desta dissertação analisar estas medidas, faremos apenas uma breve referência a três medidas que foram imprescindíveis à prossecução deste objetivo.

Em primeiro lugar, criou-se um processo livre de formalidades especiais, para que o processo siga o seu curso de acordo com a autonomia dos árbitros<sup>3</sup>; em segundo lugar criou-se um coletivo de árbitros que são aprovados pelo conselho deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), em que não é necessária carreira de magistratura, o que possibilita um maior número de árbitros e, conseqüentemente, um menor número de casos pendentes em tribunal<sup>4</sup>. Por último, e provavelmente a medida mais importante, já que é este princípio que vai nortear o nosso trabalho, a decisão arbitral é irrecorrível, exceto em casos específicos, que vamos analisar de seguida<sup>5</sup>.

### **1.1. A irrecorribilidade da decisão arbitral e sua justificação**

A decisão de optar pela irrecorribilidade da decisão arbitral como regra geral não foi feita sem alguma discussão<sup>6</sup>. De facto, o tribunal arbitral é simultaneamente considerado primeira e última instância de decisão de litígios.

Como não poderia deixar de ser, esta norma necessitaria de sólidas justificações para sobreviver às acusações de inconstitucionalidade que sofreu<sup>7</sup>. Mais uma vez, sem

---

<sup>3</sup> Artigo 19º do RJAT.

<sup>4</sup> É importante salientar que os árbitros não são escolhidos de forma arbitrária, é necessário o preenchimento de apertados requisitos para serem admitidos, como experiência profissional superior a 10 anos em direito tributário e passarem o teste de idoneidade moral, de acordo com o artigo 7º do RJAT.

<sup>5</sup> Artigos 25º e seguintes do RJAT.

<sup>6</sup> A título de exemplo, veja-se a crítica do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no contexto da discussão da proposta do RJAT em Jorge Lopes de Sousa (2011), “Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária”, *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, 223-228.

querermos prolongar a nossa exposição neste assunto, apontamos que estas acusações de inconstitucionalidade nunca fizeram efeito. De facto, a regra de irrecorribilidade da decisão não é apenas um pormenor do regime, mas sim a sua pedra angular. Como bem refere CARLA CASTELO TRINDADE, a decisão do legislador em consagrar este princípio era “uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento dos tribunais judiciais. Era portanto uma condição de sucesso para o regime”<sup>8</sup>.

Também partilha da mesma opinião SUSANA BRADFORD FERREIRA:

*“Em bom rigor, a recorribilidade, ou mesmo a consagração de um recurso em opt-in, acabaria por derrubar quer os objetivos do regime quer a vantagem referida: o processo arbitral não seria já um processo célere, ficando o contribuinte dependente da decisão que viesse a ser tomada em sede de recurso, aumentaria o número de processos pendentes nos tribunais judiciais de 2ª instância, e desvalorizar-se-ia a especialização dos árbitros tributários, particularmente qualificados para a resolução de litígios de extraordinária complexidade, mais do que jurídica, muitas vezes económica e contabilística”<sup>9</sup>.*

Aliadas a estas razões está também uma ideia de segurança jurídica. De facto, tanto para o contribuinte como para o Estado, a definitividade de uma decisão que foi proferida em tempo útil é mais digna de tutela que a possibilidade de recurso a um tribunal superior<sup>10</sup>.

A decisão do legislador da recorribilidade também sobreviveria ao crivo constitucional devido à natureza alternativa deste regime. Como salienta, mais uma vez, CARLA CASTELO TRINDADE:

*“O legislador consagrou, então, no RJAT uma regra de irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais tributários como a prova de que a arbitragem se apresenta, de facto, como um direito potestativo dos sujeitos passivos”<sup>11</sup>.*

---

<sup>7</sup> Cláudia Sofia Melo Figueiras (2013), “Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma de justiça tributária?”, *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 81.

<sup>8</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 466-467.

<sup>9</sup> Susana Bradford Ferreira (2015), *Os recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, Tese de Mestrado em Direito. Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 4.

<sup>10</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 471.

<sup>11</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 466.

Deste modo, se for a preocupação do sujeito passivo a impossibilidade de recorrer de uma decisão possivelmente desfavorável, então terá sempre a hipótese de impugnar judicialmente o ato tributário, onde a possibilidade de recurso está garantida.

## **2. Exceções à regra da irrecorribilidade**

Sem prejuízo do que foi dito acima, a regra da irrecorribilidade na arbitragem tributária não é absoluta. De facto, impedir os recursos previstos no RJAT traria mais mal do que bem, no sentido em que as vantagens conseguidas pela regra da irrecorribilidade nestes casos seriam ultrapassadas pelos inconvenientes que causariam. Vamos, por isso, ver cada um dos casos em que o legislador, nos artigos 25.º a 28.º do RJAT, consagrou a hipótese de recurso no processo tributário.

### **2.1. Recurso para o Tribunal Constitucional**

A primeira possibilidade de recurso que o RJAT prevê no artigo 25.º é o recurso para o Tribunal Constitucional (“TC”). Diz o artigo 25.º n.º 1 do RJAT que a decisão arbitral pode ser recorrível ao TC *“na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada”*.

Com isto quis o legislador assegurar o respeito pelo artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). De facto, sendo o Tribunal Arbitral um verdadeiro órgão jurisdicional<sup>12</sup>, não podia o legislador aplicar a regra da irrecorribilidade aos casos em que o tribunal aplique normas legais que infrinjam a CRP<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Como até o Tribunal de Justiça da União Europeia considerou no famoso acórdão *Ascendi*, C-377/11, que, entre outras questões, versou sobre a possibilidade de o Tribunal Arbitral fazer um reenvio prejudicial ao TJUE.

<sup>13</sup> Para um maior desenvolvimento, vide, por todos, Susana Bradford Ferreira (2015), 6-13.

## **2.2. Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos**

O segundo caso previsto pelo artigo 25.º do RJAT está previsto no seu n.º 2. Esta norma possibilita às partes recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) nos casos em que a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de Direito, com um acórdão proferido pelo STA ou pelo Tribunal Central Administrativo (“TCA”).

Não prevista na autorização legislativa consagrada na proposta de Orçamento do Estado para 2010<sup>14</sup>, achou o legislador por bem consagrar esta possibilidade de recurso ancorado na prevenção de “justiças paralelas”. Isto é, seria manifestamente contrário aos princípios elementares de justiça e segurança jurídica que fosse sequer admissível que dois órgãos jurisdicionais diferentes a funcionar paralelamente<sup>15</sup> pudessem decidir opostamente quanto à mesma questão de Direito. Como se vê, nomeadamente pelo artigo 25.º n.º3 do RJAT, que é aplicado o disposto no artigo 152.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), que regula os recursos para uniformização de jurisprudência<sup>16</sup>, foi esta, essencialmente, a razão que o legislador optou pela consagração da possibilidade deste recurso. Assim, este recurso tem como objetivo uma verdadeira uniformização de jurisprudência, evitando assim as “justiças paralelas” acima descritas.

Este recurso é apenas possível quando a causa de pedir seja análoga, ou seja, quando o legislador prevê que a contrariedade se verifique quanto à mesma questão de direito, quer este dizer que a contrariedade tem de se encontrar na causa de pedir na qual se baseia o pedido<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Artigo 124º da Lei nº 3-B/2010 de 28 de Abril.

<sup>15</sup> Nuno Filipe Jesus Henriques (2013), *Arbitragem Tributária: Um contributo para a realização da justiça tributária?*, Tese de Mestrado em Direito. Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 14-15.

<sup>16</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 483.

<sup>17</sup> Para um maior desenvolvimento deste tipo de recurso, vide, por todos, Carla Castelo Trindade (2016), 482 e ss.

## 2.3. A impugnação da decisão arbitral

Dentro do catálogo de recursos que o RJAT possibilita, incluímos a impugnação da decisão arbitral, prevista no artigo 27.º do mesmo diploma. Apesar de não se tratar de um verdadeiro recurso, pois a impugnação tem como consequência a anulação da decisão, com efeito cassatório<sup>18</sup>, ou seja, o TCA, ao anular a decisão, devolve o processo ao tribunal para corrigir a decisão<sup>19</sup>. Já o recurso não tem este efeito cassatório, isto é, o tribunal de recurso substitui-se ao tribunal recorrido, julgando a causa em vez do tribunal recorrido. Desta diferença vemos uma consequência importante entre o artigo 25.º e o artigo 27.º do RJAT. Enquanto o recurso da decisão arbitral permite uma verdadeira decisão de mérito do TCA, na ação de impugnação o TCA apenas tem competência para fazer um controlo de forma e procedimento<sup>20</sup>.

O RJAT prevê no artigo 28.º quatro fundamentos possíveis para que a impugnação da decisão arbitral seja procedente: (i) a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) a oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) a pronúncia indevida ou omissão de pronúncia e; (iv) a violação dos princípios do contraditório e igualdade das partes.

Vamos ver, muito resumidamente, cada uma destas justificações, já que um destes fundamentos é o objeto central deste nosso trabalho.

### 2.3.1. Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão

Este fundamento, previsto no artigo 28.º, n.º1 alínea a) do RJAT, é uma consequência necessária do artigo 22º, nº 3 do mesmo diploma. O artigo 22.º, cuja epígrafe é “*Deliberação, conteúdo e forma*”, tem previsto no seu nº 3 a obrigação, entre outras, do árbitro especificar “*as razões de facto e de direito que motivaram a sua decisão*”.

---

<sup>18</sup> Acórdão do TCA Sul, de 13-11-2014, processo nº 07294/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>19</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 514-515

<sup>20</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 514.

É lógica a motivação que levou o legislador a consagrar esta forma de impugnação. De facto, a exigência de fundamentação das sentenças<sup>21</sup> prossegue essencialmente dois objetivos. Por um lado, fazer o destinatário da sentença conformar-se com ela, e, por outro e provavelmente mais importante, possibilitar o escrutínio externo do itinerário cognoscitivo do aplicador do Direito ao exigir que esse mesmo aplicador faça um percurso lógico na sua decisão, impossibilitando decisões arbitrárias<sup>22</sup>.

Como afirma o acórdão do TCA Sul, de 18 de junho de 2013, no âmbito do processo n.º 06121/12:

*“(...) é necessário que a falta de fundamentação seja absoluta, não bastando que a justificação da decisão se mostre deficiente, incompleta ou não convincente. (...) o que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação, tanto de facto, como de direito. Já a mera insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, podendo afectar o valor doutrinal da sentença (...), mas não produz nulidade”<sup>23</sup>.*

Posto isto, podemos dizer que este tipo de vício da decisão arbitral não foge ao previsto para a falta de fundamentação nos tribunais judiciais (artigo 615º alínea b) do Código do Processo Civil (“CPC”)) e nos tribunais administrativos e fiscais (artigo 125º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”))<sup>24</sup>, o que é mais uma prova de que os Tribunais Arbitrais Tributários são verdadeiros tribunais a funcionar em paralelo com a jurisdição administrativa.

### **2.3.2. Oposição com os fundamentos da decisão**

Previsto no artigo 28º nº1 alínea b) do RJAT, esta modalidade de nulidade da decisão arbitral também é comum às instâncias civis e administrativas.

---

<sup>21</sup> E de qualquer outro ato decisório, diga-se de passagem.

<sup>22</sup> José Lebre de Freitas (2013), *A Ação Declarativa Comum À Luz do Código de Processo Civil de 2013*, 315-317

<sup>23</sup> Acórdão do TCA Sul, de 18-06-2013, processo nº 06121/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>24</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 538-539.

Com esta modalidade de nulidade exige-se mais do que apenas a presença de fundamentação da decisão, a decisão terá de ter sentido. O tribunal arbitral não poderá decidir que uma liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) é ilegal e ao mesmo tempo obrigar o sujeito passivo a entregar a quantia em causa. Aqui, mais que conhecer o processo intelectual que esteve na base da decisão arbitral, exige-se que a decisão faça sentido, que tenha um conteúdo minimamente lógico<sup>25</sup>.

### **2.3.2. Pronúncia indevida ou omissão de pronúncia (remissão)**

Como terceira modalidade de impugnação da decisão arbitral, temos a pronúncia indevida ou omissão de pronúncia. Visto que o foco deste trabalho vai incidir sobre o excesso de pronúncia, vamos tratá-lo autonomamente no capítulo III, para onde remetemos.

### **2.3.3. Violação do princípio do contraditório e igualdade das partes**

Como último fundamento da impugnação arbitral temos a violação do princípio do contraditório e da igualdade das partes. Em essência, poderiam ter tratamento autónomo, mas decidimos resumir os dois fundamentos num só, já que estão intimamente ligados.

O RJAT, já nas alíneas a) e b) do artigo 16º exige o respeito pelo princípio do contraditório e pelo princípio da igualdade das partes. O artigo 28º nº1 alínea d) apenas prevê a consequência para a inobservância destes dois princípios.

O princípio do contraditório é um princípio constitucionalmente consagrado, por isso era de todo impossível ao legislador consagrar um regime que possibilitasse uma derrogação ao princípio previsto no artigo 267º nº 5 da CRP, sob pena de não sobreviver ao crivo do Tribunal Constitucional.

---

<sup>25</sup> Susana Bradford Ferreira (2015), 22.

Como o próprio artigo 16º alínea a) refere, o princípio do contraditório consiste, essencialmente, na “*faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas ao processo*”.

Não sendo aqui o lugar de expor toda a doutrina existente sobre o princípio do contraditório, é importante aqui referir algo no que toca à concretização do princípio nos tribunais arbitrais. De facto, não havendo no processo arbitral uma estrutura rígida e formal de tramitação processual, mas tendo o legislador, pelo contrário optado por uma condução livre e informal do processo por parte dos árbitros<sup>26</sup>, sobre o árbitro recai uma maior responsabilidade de, dentro da sua livre condução do processo, nunca se esquecer de facultar às partes a possibilidade de se pronunciarem sobre todas as questões, de facto ou de direito, trazidas ao processo, sob pena de nulidade<sup>27</sup>.

Quanto ao princípio da igualdade das partes, previsto no artigo 16º alínea b), exige-se, muito resumidamente, que tanto o contribuinte como a Administração Tributária (“AT”) tenham a mesma posição substancial. A aplicação deste princípio na prática resume-se, essencialmente, na obrigação do árbitro verificar que ambas as partes têm os mesmos meios ao dispor para a sua defesa<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 393-394.

<sup>27</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 549.

<sup>28</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 553.

## **Capítulo II – O Caso Especial da Impugnação da Decisão Arbitral por Pronúncia Indevida**

A regra da irrecorribilidade da decisão arbitral impede que sejam possíveis recursos de mérito para uma instância superior. Esta regra, como já vimos, sofre duas exceções. Exceções essas que confirmam a regra. São esses o recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional e o recurso por oposição de acórdãos para o STA<sup>29</sup>. Para além destas formas, a única possibilidade de colocar em causa a decisão arbitral é através da impugnação da decisão arbitral.

Já demos uma aproximação sobre a impugnação em geral no ponto 2.3 do presente trabalho, para onde remetemos, agora pretendemos falar, especificamente, da impugnação da decisão arbitral por excesso de pronúncia.

Como dissemos acima, os poderes do tribunal arbitral estarão limitados às questões que sejam colocados pelas partes, à exceção das questões que sejam de conhecimento oficioso. O não conhecimento de uma questão que tenha sido suscitada por uma das partes ou o mero conhecimento de parte da questão, bem como o conhecimento de uma questão que não foi colocada por uma das partes (sem prejuízo das questões de conhecimento oficioso) traz a consequência de a decisão ser impugnável por omissão de pronúncia ou pronúncia indevida<sup>30</sup>.

Assim, caso o contribuinte, ou o Estado, chegue à conclusão de que o Tribunal Arbitral foi mais longe do que deveria, poderá impugnar a decisão arbitral por pronúncia indevida.

### **3. Os poderes do Tribunal Central Administrativo**

Qual a diferença entre impugnação e recurso? Como vimos no ponto 2.3 do presente trabalho, o recurso envolve uma decisão de mérito por um tribunal superior, enquanto a

---

<sup>29</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 514.

<sup>30</sup> O RJAT não refere o termo “excesso de pronúncia”, mas usa o termo mais abrangente de “pronúncia indevida”, onde se inclui não só o excesso de pronúncia, mas também casos mais graves, como qualquer caso de falta absoluta de competência para decidir. Vide Carla Castelo Trindade (2016), 545-546.

impugnação envolve apenas um controlo formal, ou seja, sobre se as regras adjetivas foram cumpridas ou não. Isto é da mais elementar importância, já que o tribunal a que se submeta a impugnação não poderá fazer nenhum juízo de mérito na sua decisão, sob o prejuízo de exceder, em muito, os seus poderes. Assim terá o tribunal de anular ou não a decisão, remetendo para a entidade que decidiu a reformulação da decisão.

### **3.1. Efeito meramente cassatório**

Como acima tivemos a oportunidade de referir, os poderes do TCA ao analisar um caso de impugnação da decisão arbitral limitam-se a um controlo de forma. Se o tribunal der provimento ao pedido e anular a decisão, o processo não pode cair num vazio jurídico, suspenso entre o TCA e o tribunal arbitral.

Teria sido mais feliz o legislador ter consagrado expressamente o regime dos efeitos da impugnação arbitral. À falta de norma expressa, teremos de nos guiar pelo direito subsidiário previsto no artigo 29º do RJAT. Ora, a solução dada pela doutrina a este caso é o artigo 46º nº 9 e 10 da Lei da Arbitragem Voluntária<sup>31</sup> (“LAV”). Apesar da LAV não estar prevista no elenco do artigo 29º do RJAT, a doutrina entende que ela é de aplicar devido à remissão que o artigo 181º nº 1 do CPTA faz para a LAV. Sendo que o CPTA é uma das legislações subsidiárias previstas no RJAT, este é o entendimento da doutrina em geral<sup>32</sup>.

Contudo, não podemos concordar com a aplicabilidade da LAV no seio da arbitragem em matéria tributária. Como dissemos, sendo verdade que a arbitragem tributária é uma forma de resolução alternativa de litígios, não é uma forma de resolução extrajudicial de litígios<sup>33</sup>. Isto é, para todos os efeitos, a arbitragem em matéria tributária só de nome é que se pode considerar arbitragem, já que as circunstâncias da sua criação<sup>34</sup>, o seu regime, bem como o facto do artigo 29.º do RJAT não prever a LAV como legislação subsidiária são motivos suficientes para considerar que não foi, de todo, a intenção do legislador aplicar subsidiariamente a LAV.

---

<sup>31</sup> Lei nº 63/2011 de 14 de dezembro.

<sup>32</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 557-558.

<sup>33</sup> Nuno Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira (2015), *The Special Nature of Tax Arbitration Courts*, in *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, 57.

<sup>34</sup> Vide ponto 1. deste trabalho.

De facto, e aqui distanciamos-nos da generalidade da doutrina e da jurisprudência no assunto, a LAV foi criada tendo em conta um processo de partes, cujo recurso à equidade é permitido<sup>35</sup>, cujos árbitros não podem ser designados de maneira tão livre como na arbitragem voluntária<sup>36</sup>, e não poderá haver convenção de arbitragem, pois os créditos tributários são indisponíveis.

Como refere, a este propósito NUNO VILLA-LOBOS e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA:

*“It is clear that the subject matter jurisdiction of tax arbitration courts is not defined by agreement of the parties, but by public regulation provided in the Ministerial Order and in the LRTA [RJAT], and that tax arbitration was established by law in order to constitute a potestative right of taxpayers”.*<sup>37</sup>

Quanto à questão da natureza indisponível dos créditos tributários, teve o legislador do RJAT de consagrar, no seu artigo 4.º, n.º 1, que a sua vinculação se iria formar através de portaria própria, que estabelece os termos da sua vinculação e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Esta vinculação é essencial para garantir a tutela do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, já que é sobre o contribuinte que recai o direito potestativo da escolha da forma de resolução de litígios para cada questão. Assim, e diferentemente do que acontece com a arbitragem voluntária, não está na disponibilidade da AT se vai ou não a tribunal arbitral, da mesma maneira que não é a AT que escolhe se resolve o litígio por via administrativa (reclamação graciosa, recurso hierárquico) ou judicial (impugnação judicial)<sup>38</sup>.

Assim sendo, por tudo o que dissemos, cremos que a LAV nunca poderá ser aplicável à arbitragem em matéria tributária. A aplicação desta lei por parte da jurisprudência é

---

<sup>35</sup> Artigo 39.º, n.º 1 da LAV.

<sup>36</sup> No caso da Arbitragem Tributária, quando o tribunal for singular nos termos do artigo 5.º do RJAT, não há qualquer possibilidade de escolha do árbitro pelas partes, cabendo essa escolha ao Conselho Deontológico do CAAD. Já no caso de estarmos perante um tribunal coletivo, a escolha terá sempre de ser feita de um dos árbitros da lista de árbitros que compõem o CAAD (cfr. Artigo 6.º do RJAT).

<sup>37</sup> Nuno Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira (2015), 67. Apesar de, um pouco anacronicamente, os autores acharem que a arbitragem tributária segue um modelo de arbitragem voluntária.

<sup>38</sup> Serena Cabrita Neto, Carla Castelo Trindade (2017), *Contencioso Tributário*, Vol. II, 430.

fruto de um erro que origina na infeliz designação que o legislador deu a este mecanismo de resolução alternativa de litígios.

Contudo, mesmo que desapliquemos a LAV, consideramos ainda que o tribunal que conheça a impugnação continua a não ter competência para conhecer o mérito da decisão, isto porque, embora não haja nenhuma norma expressa no RJAT que o diga, o facto da apertada redação do artigo 28.º do RJAT, bem como a *ratio* de todo o mecanismo da (i)recorribilidade da decisão arbitral obstam a que o TCA conheça o mérito da questão.

Teremos, então, de saber o que fazer à decisão do TCA que julga a impugnação da decisão arbitral. Obviamente que, se julgar improcedente, o processo termina no TCA e a questão de quem reformula a decisão não se coloca. Colocar-se-á, sim, a questão, quando o TCA considere que, de facto, se verifica um dos fundamentos previstos no artigo 28.º do RJAT.

Duas hipóteses se colocam: 1) considerar que, ao abrigo do artigo 665.º do CPC, o tribunal de recurso tem poderes para se substituir ao tribunal arbitral ou; 2) considerar que não tem competência para conhecer o mérito da questão e, portanto, não poder reformular a decisão arbitral.

É relativamente fácil de perceber que a única resposta possível é a segunda já que, como vimos, à luz do RJAT não há lugar à apreciação do mérito da questão por parte do TCA. Tem sido, e bem, essa a perspetiva do TCA Sul até agora.

Assim, terá o TCA, após anular a decisão arbitral, de fazer descer outra vez ao tribunal arbitral para reformular a decisão, agora livre de vícios.

Questão pertinente é saber qual tribunal arbitral é que vai reformular a sentença. Ora, dada a natureza especial da arbitragem tributária, os tribunais tributários constituem-se e extinguem-se no mesmo processo, não havendo continuidade. Diz o artigo 23º do RJAT que o tribunal arbitral se dissolve na data da notificação da decisão e arquivamento do processo. Sendo que as partes têm 15 dias para impugnar a decisão, de acordo com o artigo 27º, coloca-se a pertinente questão de saber o que acontece ao tribunal? Mais uma

vez, o processo não pode ficar num “limbo”, já que o TCA não tem competência para conhecer do mérito da causa e o tribunal que formulou a decisão, para todos os efeitos, já não existe.

A solução que tem sido dada pelo TCA tem sido considerar que a anulação da decisão arbitral anula também a dissolução do tribunal que proferiu a decisão, “ressuscitando”, assim, o tribunal dissolvido<sup>39</sup>.

Independentemente do aspeto aparentemente prático desta solução, não podemos deixar de nos perguntar se será esta a melhor solução. Cremos que a melhor solução seja a da criação de um tribunal *ex novo* que reformule a decisão. Vejamos porquê.

Nada na lei exige que a reformulação da decisão anulada pelo TCA seja submetida ao mesmo tribunal. Com efeito, não encontramos no RJAT nenhum artigo que dê sequer a ideia de que a decisão deve ser reformulada pelo mesmo tribunal. Julgamos que o TCA não tem competência para “dissolver” a dissolução do tribunal arbitral prevista no artigo 23º do RJAT. O artigo 23º é muito claro: após a notificação da decisão arbitral e a decisão do arquivamento do processo<sup>40</sup>, o tribunal é imediatamente dissolvido.

Acompanhamos de perto a opinião de CARLA CASTELO TRINDADE, que defende que “uma vez anulada a decisão pelo TCA Sul<sup>41</sup>, o CAAD deverá providenciar pela constituição de um tribunal *ex novo*, seguindo-se o mesmo procedimento de seleção de árbitros anteriormente seguido”<sup>42</sup>.

O tribunal *ex novo* não terá de recomeçar o processo de início. Apenas terá de reformular a decisão na medida da decisão do TCA. Cremos que é a solução que se coaduna da melhor forma com a letra da lei, não deixando de fazer um voto de censura à lacuna que aqui foi criada, que seria de fácil preenchimento e que só deu azo às mais erradas interpretações e abusos por parte do TCA.

---

<sup>39</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 526.

<sup>40</sup> Que são simultâneas. Vide Carla Castelo Trindade (2016), 436.

<sup>41</sup> A autora faz referência unicamente ao TCA Sul porque, até à data, este tribunal é o único com competência territorial para conhecer os pedidos de impugnação da decisão arbitral. Vide Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade (2017), Vol. II, 487.

<sup>42</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 527.

### 3.2. Análise de forma ou de mérito

A impugnação da decisão arbitral não é um recurso, mas uma verdadeira impugnação<sup>43</sup>. Aquele exigiria ao tribunal de recurso substituir-se ao tribunal recorrido e fazer um juízo de mérito. Já uma impugnação apenas exige que o tribunal de recurso faça uma análise formal do processo e emita uma decisão favorável ou desfavorável ao pedido de impugnação pela primeira vez. Se favorável, o processo volta para o tribunal que decidiu para a reformular.

Desta forma, o TCA, no pedido de impugnação da decisão arbitral por pronúncia indevida, não poderá olhar para qualquer elemento substantivo na sua análise. Não poderá dizer que o tribunal julgou erradamente ao concluir que uma liquidação adicional do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) era ilegal por falta de fundamentação por parte da AT. Não poderá dizer que o tribunal calculou mal o valor da ação, quando o que lhe foi pedido foi saber se o tribunal recorrido decidiu em mais do que foi pedido.

O mérito é, então, “a questão substancial do processo, o objeto da relação jurídica processual”<sup>44</sup>. Ou seja, é a questão jurídica subjacente que motivou a instauração do processo. Saber se estão preenchidos os requisitos de forma de uma fatura de IVA; saber se um determinado custo é aceite ou não em IRC; saber se o ato de liquidação é uno para efeitos de valor da causa; conhecer a legalidade de um ato de liquidação. Todos estes exercícios requerem uma análise de mérito. Todos estes exercícios estão vedados ao TCA.

A lei processual exige que alguns atos processuais sejam feitos com respeito de algumas formalidades<sup>45</sup> que, se não forem cumpridas, darão lugar a determinadas sanções, como a nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão (artigo 125º nº 1 do CPPT). Saber se uma citação cumpriu os requisitos dos artigos 35º e seguintes do CPPT; saber se o tribunal deixou de conhecer uma questão que deveria ter conhecido;

---

<sup>43</sup> Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade (2017), 488.

<sup>44</sup> Ana Prata (1980), *Dicionário Jurídico – Direito Civil, Direito Processual Civil, Organização Judiciária*, 348.

<sup>45</sup> Ana Prata (1980), 249.

saber se a petição inicial cumpriu os requisitos do artigo 108º do CPPT, ou é inepta. Todos estes exercícios, agora, não estão vedados ao TCA, no pedido de impugnação da decisão arbitral por pronúncia indevida. Com efeito, e dentro do que lhe foi pedido, o TCA deve conhecer de alguma causa da impugnação, seja ela a pronúncia indevida, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que fundamentam a decisão, seja a oposição dos fundamentos com a decisão.

No caso da impugnação por pronúncia indevida, terá o juiz de analisar a decisão de mérito que o tribunal arbitral emitiu e decidir se, afinal, o tribunal conheceu questão que não devia conhecer, ou nos outros casos de pronúncia indevida<sup>46</sup>.

#### **4. A linha ténue entre uma análise de forma e uma análise de mérito**

Claro está que na prática a questão de se saber quando se está a fazer uma análise de forma ou uma análise de mérito nem sempre é fácil. Facilitámos muito em cima, mas a verdade é que em muitos casos o juiz pode facilmente cair no erro de fazer uma análise de mérito quando achava que estava a fazer uma análise de forma.

As próximas linhas deste trabalho vão tentar dar alguma orientação ao aplicador do Direito quando se deparar com este receio.

##### **4.1. O problema do conhecimento do mérito da causa pelo TCA**

Poder-se-á colocar a questão da necessidade de uma tão estrita restrição aos poderes cognitivos do tribunal. De facto, que implicações práticas traria o facto de o TCA julgar também o mérito da causa e não apenas a questão da pronúncia indevida? Poder-se-ia considerar um meio de garantir a decisão mais acertada que um tribunal superior pudesse também conhecer o mérito da causa. De facto, não seria mais célere deixar o TCA decidir o mérito da causa em vez de fazer descer outra vez ao tribunal arbitral?

---

<sup>46</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 545-546.

À primeira vista as questões acima colocadas poderão fazer sentido, mas o atento leitor deste trabalho deverá facilmente encontrar resposta a todas elas.

De facto, não é difícil encontrar críticos da arbitragem tributária devido à sua maior especificidade, que é a irrecorribilidade da decisão arbitral. A decisão arbitral não é recorrível. Já analisámos essa questão no início deste trabalho. A questão é que a impugnação não é um recurso, mas sim uma ação declarativa especial<sup>47</sup>. Como uma ação especial que é, não pode ter os contornos de um recurso, com a óbvia consequência de tornar a decisão arbitral recorrível através da impugnação. Por outras palavras, se não houvesse as limitações dos poderes do TCA na impugnação da decisão arbitral, estar-se-ia “a deixar entrar pela janela aquilo a que se fechou a porta”. Se o contribuinte quiser permanecer com a possibilidade de ver o mérito da sua causa analisada pelo TCA, terá de recorrer à impugnação judicial, prevista no artigo 102º do CPPT.

Também não achamos que deixar ao TCA a análise de mérito iria trazer uma maior celeridade processual. Ora, tudo o que o TCA tem de fazer na impugnação da decisão arbitral é averiguar se algum dos fundamentos do artigo 28º se preenche. Se o TCA tivesse a possibilidade de analisar o mérito da causa o processo teria a mesma tramitação que qualquer outro recurso, com as necessárias e morosas diligências que implicaria. Mais, se os tribunais arbitrais continuarem com a tendência de emitirem uma decisão em 4,5 meses<sup>48</sup>, o problema da morosidade causada pela descida do processo ao tribunal que emitiu a decisão desaparece por completo, já que este tem muito mais hipóteses de conseguir emitir uma decisão em tempo útil do que o TCA.

Desta forma, é indispensável que o tribunal que decida sobre o pedido de impugnação da decisão arbitral por pronúncia indevida apenas se cinja ao cumprimento dos requisitos formais e processuais que levaram à emanação daquela decisão. No caso específico da impugnação da decisão arbitral por pronúncia indevida, terá o TCA de averiguar apenas e só apenas se, o tribunal arbitral conheceu de todas as questões a que foi submetido, e não conheceu de nenhuma questão que não lhe foi submetida ou não pudesse conhecer oficiosamente.

---

<sup>47</sup> Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade (2017), Vol. II, 488.

<sup>48</sup> Tem sido este o tempo médio dos processos arbitrais, segundo a Newsletter do CAAD de Maio de 2014. Mesmo passados três anos esta média de duração continua a verificar-se.

Como dissemos acima, este exercício parece mais fácil do que realmente é. Vejamos um exemplo:

No processo arbitral nº 642/2015-T, o tribunal foi chamado a julgar dois atos de liquidação de imposto de selo, com o valor de cerca de €15.000,00 cada que, ao abrigo do artigo 120º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, é possível ser pago em três prestações. O autor sindicou cada prestação autonomamente, e a este tribunal chegou apenas a segunda prestação de cada ato de liquidação. De qualquer forma, o tribunal, e bem, considerou que o ato de liquidação de Imposto do Selo era só um, apenas dando a possibilidade de repartir o montante em três prestações para facilitar a cobrança.

Assim, achou o tribunal que o valor do pedido não seria de € 10.000,00, correspondente à soma das duas segundas prestações, mas sim de € 30.000,00, correspondente à soma do valor total dos dois atos de liquidação.

A AT, inconformada, decidiu impugnar a decisão arbitral com fundamento em pronúncia indevida (na modalidade de excesso de pronúncia) que lhe condenava em € 30.000,00, em vez dos €10.000,00 inicialmente pedidos pelo autor.

A decisão subiu para o TCA para decidir se o pedido procedia ou não, e, no acórdão do TCA Sul nº 09711/16, de 27 de outubro decidiu dar razão à AT e anulou a decisão arbitral, devolvendo a decisão ao tribunal arbitral para a reformular, o que assim o fez, e como podemos ver agora na redação atual da decisão arbitral do processo nº 642/2015-T.

Andou bem o TCA ao decidir anular a decisão arbitral por excesso de pronúncia? À primeira vista, o TCA limitou-se a olhar para o pedido do autor e a decisão do tribunal e chegou à conclusão que o tribunal condenou em quantia superior à pedida.

O tribunal arbitral na sua decisão fez um percurso lógico para a sua decisão de aumentar o valor da causa de €10.000,00 para o triplo do valor. Sendo que em última instância se alicerçou no facto de a lei permitir que o tribunal corrija officiosamente o erro do sujeito

passivo na determinação da utilidade económica do pedido<sup>49</sup>. Não sendo o objeto do nosso estudo, abstenho-nos de analisar a questão a fundo.

O que temos de analisar é o seguinte: o TCA, ao anular a decisão arbitral, não fez ele mesmo um juízo de mérito? Vejamos.

No acórdão do TCA, este tribunal invoca que o tribunal arbitral excedeu em muito os seus poderes por, e passamos a citar: *“No articulado inicial que originou o processo arbitral a sociedade impugnada consubstancia como seu objecto as segundas prestações das liquidações de Imposto de Selo,(...) sendo este o objeto do processo, não pode o Tribunal Arbitral vir a decidir anular a totalidade das liquidações de I. Selo (...) dado estar a exceder, manifestamente, o pedido formulado pela parte, (...)”*, embora, não muito logicamente, acabe por admitir que *“no caso concreto, desde logo, se dirá que as prestações de pagamento (duas ou três, consoante o montante total do imposto a pagar anualmente) de uma liquidação de Imposto de Selo, efectuada ao abrigo do artº.28 da T.G.I.S., não são autonomamente sindicáveis por terem origem numa única obrigação anual (...)”*.

Ora, leiamos outra vez o excerto que acabámos de citar. Parece, a princípio, que o TCA cumpriu os seus poderes cognitivos e escusou-se de fazer uma análise de mérito, mas leiamos nas entrelinhas. O TCA Sul deu a entender uma de duas coisas: ou contradiz-se ao dizer que as prestações não são autonomamente sindicáveis, mas fazem parte do ato tributário como um todo, para depois vir afirmar que o tribunal excedeu os seus poderes ao tratar as prestações como um todo ou; deu a entender que o tribunal arbitral não poderia lançar mão de uma correção do valor da utilidade do pedido por erro do sujeito passivo. Em qualquer um dos casos está o TCA Sul a fazer um juízo de mérito, e não de forma.

Desta forma vemos que não é assim tão claro os parâmetros que o TCA tem para se socorrer com a finalidade de emitir uma decisão estritamente de mérito. Nas próximas linhas vamos, com toda a humildade possível, tentar estabelecer um guia para que o aplicador do Direito possa ver o seu trabalho mais facilitado.

---

<sup>49</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 284.

## **4.2. Critérios para a análise**

### **4.2.1. Regras substantivas e regras adjetivas**

Sabemos bem a diferença entre regras substantivas e regras adjetivas. As primeiras são as normas que impõem condutas ou regulam relações jurídicas, as segundas são as normas que impõem e regulam o procedimento para a aplicação das primeiras. O Código Civil (CC) é um exemplo de uma lei substantiva, enquanto o CPC é um exemplo de uma lei adjetiva. Para a aplicação (coerciva) das normas presentes no CC, deverá seguir-se as regras do CPC quanto à forma do processo e sua tramitação.

Desta forma, fácil será perceber que ao TCA, e a qualquer tribunal que apenas faça uma análise formal, está vedada a análise da aplicação das regras substantivas. O TCA, nos casos de impugnação da decisão arbitral, apenas poderá conhecer de vícios próprios do processo, como a pronúncia indevida.

Desta forma, saber se o tribunal condenou em quantidade superior ao pedido está dentro dos limites do TCA, já que o excesso de pronúncia ou a pronúncia indevida estão previstas em leis adjetivas. Temos, por isso, de ter outros critérios, já que este é insuficiente para nos responder a todas as dúvidas.

### **4.2.2. Análise de mérito indireta**

Como temos vindo a explicar ao longo deste trabalho, é fácil cair no erro de, ao fazer um julgamento de forma, fazer indiretamente um julgamento de mérito. Se o juiz, ao verificar que a sua análise formal reflete um juízo de censura ao julgamento de mérito do tribunal recorrido, deve abster-se de emitir essa decisão.

É verdade que, nos casos de alteração do valor da causa, a doutrina tem sido generosa a seguir a tendência jurisprudencial de aceitar a alteração do valor da causa em certos

casos<sup>50</sup>, mas não deve o tribunal, ao julgar um possível excesso de pronúncia, atender aos motivos que levaram o tribunal recorrido a alterar o valor.

Se o tribunal arbitral alterou o valor do pedido de € 10.000,00 para € 30.000,00 pois concluiu que, dada a natureza jurídica do ato de liquidação, este era uno, não pode vir o TCA dizer que há excesso de pronúncia por achar que cada prestação é autonomamente sindicável e por isso há excesso de pronúncia. O que o tribunal tem de ver é, essencialmente, se o tribunal condenou em valor superior do que tinha sido pedido sem nenhuma razão aparente, isto é, se o tribunal condenou em valor superior ao tributo exigido. O TCA não pode fazer juízos de mérito sobre a opção do tribunal inferior sobre o critério que utilizou para modificar o valor da utilidade económica do pedido, se esse critério vem diretamente da lei substantiva e não da lei processual. Mais, o tribunal tem sempre o poder de alterar oficiosamente o valor da causa, não estando sujeito aos argumentos de direito que o autor, na sua maior ou menor ingenuidade, possa ter apresentado (*cf.* Artigo 306.º do CPC).

Nem se alegue que, como o valor da causa e o valor do pedido são coisas diferentes, poderia o árbitro modificar o valor, mas não condenar a AT no excesso. Em regra, tal é verdade. Contudo, temos de atender que, no caso concreto que agora analisamos, tal não é o caso, já que o autor, *erroneamente*, fez três pedidos de constituição de tribunal arbitral, quando deveria apenas ter apresentado um, referente ao ato de liquidação global de Imposto do Selo. Contudo, julgou bem o árbitro neste processo ao fazer juntar a utilidade económica do pedido das três ações numa só, em respeito do regime da litispendência e do caso julgado. Com efeito, não seria exigível ao contribuinte entender com exatidão a natureza jurídica do ato tributário de liquidação de Imposto do Selo em prestações.

No Acórdão do TCA Sul *supra* identificado, ao ter anulado erradamente a decisão por excesso de pronúncia, correu ele mesmo em excesso de pronúncia. Ao ter considerado que o Tribunal Arbitral não tinha poderes, naquele caso concreto, para alterar oficiosamente o valor da causa, incorreu num erro material de direito. Erro material esse que se consubstancia numa análise de mérito e não de forma o que, como vimos, lhe

---

<sup>50</sup> Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida (2015), *Direito Processual Civil – Vol. II*, 372-375.

está vedado pelo RJAT. Ora, ironicamente, a única solução lógica neste caso é considerar que o próprio TCA Sul incorreu em excesso de pronúncia por ter ele mesmo conhecido de questões que não podia conhecer.

A não ser assim, seria dada ao TCA a possibilidade de, indiretamente, fazer um juízo de mérito. Como o fez no referido Acórdão do TCA Sul. O TCA Sul, indiretamente, não aceitou a ideia de que o tribunal arbitral pudesse, oficiosamente e ao abrigo do já citado artigo 5.º, n.º 3 do CPC, aumentar o valor da utilidade económica do pedido, pelo seu entendimento do ato de liquidação de Imposto do Selo ser um só, ainda que repartido.

### **4.3. Consequências**

Qual a consequência de uma violação dos poderes de cognição do TCA quando decidem um pedido de impugnação da decisão arbitral? Tal não é respondido no RJAT, nem no CPPT, nem em outro código de processo. Teremos de fazer uma análise cuidada e bem fundamentada.

#### **4.3.1. Excesso de pronúncia da sentença**

Pode estranhar-se a hipótese de uma sentença que anule uma decisão arbitral com fundamento no excesso de pronúncia sofrer ela do mesmo vício, mas pode bem acontecer, e não vemos porque não. Como tem sido analisado no presente trabalho, uma sentença que anule uma decisão arbitral com fundamento em excesso de pronúncia pode ser proferida sem respeito dos limites cognitivos do tribunal. Quando tal acontece, defendemos que tal sentença deve ser anulada<sup>51</sup> por excesso de pronúncia, já que conheceu questões que não deveria conhecer, ao fazer um julgamento de mérito em vez de um julgamento de forma.

#### **4.3.2. Competência para conhecer a nulidade**

---

<sup>51</sup> Quem tem competência para fazer esta anulação é algo que vamos tratar infra.

Sendo a sentença que se pronuncia sobre questões que não se deveria pronunciar uma das causas de nulidade da sentença previstas no artigo 125º do CPPT, a sentença do TCA é nula.

Quem terá competência para conhecer a nulidade? Será o próprio tribunal que proferiu a decisão, ou será um tribunal superior? Vejamos:

Sendo a sentença nula, temos de saber como argui-la. Diz-nos o artigo 615.º n.º 4 do CPC que a nulidade por excesso de pronúncia só pode ser arguida perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário, podendo o recurso, em caso contrário, ter fundamento em qualquer nulidade. Ora, temos de saber, em primeiro lugar, se a impugnação da decisão arbitral é recorrível. Se sim, o tribunal que terá de julgar esta impugnação será o STA; se não for recorrível, a impugnação terá de correr no mesmo tribunal que proferiu a sentença<sup>52</sup>.

Ora, será a impugnação da decisão arbitral recorrível? Sabemos que a regra geral que norteia os recursos na arbitragem tributária é que as decisões arbitrais são, em regra geral, irrecorríveis. Poderia pensar-se que o facto de a impugnação da decisão arbitral ser uma das maneiras excepcionais de pôr em causa a decisão arbitral, esta decisão não poderia ir além do TCA. Embora haja uma certa lógica neste raciocínio, não o seguimos, vejamos porquê.

O que se passa é que não estamos numa decisão arbitral, estamos numa decisão de um tribunal que pertence à jurisdição administrativa<sup>53</sup>. Mais, a impugnação da decisão arbitral não é um recurso, mas sim uma ação autónoma.

Nas palavras de SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE: “*A impugnação da decisão arbitral, também denominada de acção de anulação da decisão arbitral é, precisamente, uma acção declarativa especial. O pedido dessa acção será, nem mais nem menos, do que a anulação da decisão arbitral proferida com fundamento em vícios*”

---

<sup>52</sup> Antunes Varela/J. Pizarro Beleza/Sampaio e Nora (1984), 674.

<sup>53</sup> Artigo 209º da CRP e artigo 8º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

*processuais e procedimentais constantes de um elenco taxativamente estabelecido no artigo 28º do RJAT*<sup>54</sup>.

Daqui compreendemos, portanto, que a impugnação da decisão arbitral, embora tendo como seu objeto a decisão arbitral, não se confunde com ela. A impugnação da decisão arbitral é uma ação que deve ser colocada junto do TCA. Não é um recurso. Como o artigo 27º nº 2 do RJAT faz aplicar o regime do recurso de apelação previsto no CPTA à impugnação, é necessário olhar para este recurso para sabermos se pode ser recorrível.

Infelizmente, a remissão que o artigo 27º nº 2 do RJAT faz ao CPTA não nos é muito útil para responder à questão, já que a única norma que regula o recurso de apelação é o artigo 149º do CPTA<sup>55</sup>. Ora, a redação deste artigo quando o RJAT foi aprovado era ligeiramente diferente da atual. Com a reforma do CPTA de 2015, operada pelo Decreto-Lei nº 214-G/2015, de 2 de outubro, o legislador eliminou o nº 2 do artigo 149º do CPTA, a única norma de aplicação possível à arbitragem tributária<sup>56</sup>. Este nº 2 do mencionado artigo 149º do CPTA foi mudado para o atual nº 4, mas com a importante alteração de esta norma só ser aplicável aos casos dos números 1 a 3<sup>57</sup>.

Sendo que na redação anterior se poderia aplicar a norma prevista no nº 2 à arbitragem tributária, que, segundo CARLA CASTELO TRINDADE

*“[i]sto mais não significa do que em respeito pelo princípio do contraditório deverão ser dadas a ambas as partes a oportunidade não só de diligenciarem a produção de prova necessária no entender do tribunal, mas também de se pronunciarem sob a prova produzida”*<sup>58</sup>,

Coloca-se agora a questão da sua aplicabilidade nos seguintes termos: será que esta alteração fez com que as partes, no processo de impugnação da decisão arbitral, já não possam gozar do princípio do contraditório no que toca à produção de prova que era reconhecido no artigo 149º nº 2 do CPTA, na sua redação anterior?

---

<sup>54</sup> Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, Vol. II, 488.

<sup>55</sup> Susana Bradford Ferreira (2015), 34-36.

<sup>56</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 518-524.

<sup>57</sup> Muito resumidamente: nos casos de conhecimento em substituição.

<sup>58</sup> Carla Castelo Trindade (2016), 519.

SUSANA BRADFORD FERREIRA explica que:

*“A intenção do legislador foi, ao que se julga, fazer aplicar à impugnação da decisão arbitral os mesmos trâmites processuais previstos para o recurso de apelação que, em bom rigor, não vêm definidos no CPTA, mas sim no CPC. O legislador não pretendeu, como não poderia ter pretendido, que este artigo 149.o do CPTA, quanto aos poderes do tribunal de recurso, fosse aplicável à impugnação da decisão arbitral”*<sup>59</sup>.

Sabemos que a reforma do CPTA de 2015 foi impulsionada por uma desejada harmonização do CPTA com o CPC, este último alvo de uma forte revisão dois anos antes<sup>60</sup>. Deste modo, recorrendo a uma interpretação teleológica dos objetivos da alteração do artigo 149<sup>o</sup><sup>61</sup> verificamos que não era a intenção do legislador de 2015 fazer alguma alteração de regime no que toca à arbitragem tributária.

Diz o n<sup>o</sup> 7 do preâmbulo do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 214-G/2015, de 2 de Outubro que: “No regime dos recursos jurisdicionais (artigos 140.º e segs.), procede-se à harmonização com o novo regime do CPC e à clarificação de um conjunto de aspetos, em matéria de legitimidade para recorrer (artigo 141.º), sucumbência (artigo 142.º), despacho de admissão de recurso (artigos 144.º e 145.º), **extensão dos poderes de cognição dos juízes de apelação e possibilidade da produção de prova no tribunal de recurso (artigo 149.º)** e extensão dos poderes de pronúncia do tribunal de revista (artigo 150.º)” [negrito nosso].

Temos, portanto, todas as razões para crer que o objetivo do legislador era expandir os poderes de cognitivos dos juízes relativos à prova e possibilidade da sua produção nos tribunais de recurso. Não era, com certeza, o objetivo do legislador limitar o princípio do contraditório aos casos expressamente previstos no artigo 149<sup>o</sup> do CPTA. Sendo que a lei geral não revoga a lei especial (artigo 7<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 3 do Código Civil), e o artigo 27<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2 do RJAT continua a remeter para o artigo 149<sup>o</sup> do CPTA, teremos de fazer uma

---

<sup>59</sup> Susana Bradford Ferreira (2015), 35.

<sup>60</sup> Diz o n<sup>o</sup> 1 do preâmbulo do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 214-G/2015, de 2 de outubro: “Por outro lado, o Código de Processo Civil (CPC) foi recentemente objeto de uma reforma profunda, com a qual se impõe harmonizar o CPTA. E também a revisão do Código do Procedimento Administrativo, em diversos aspetos, se repercute no regime do CPTA”.

<sup>61</sup> Que, também foi com o intuito de uma maior aproximação ao regime dos recursos jurisdicionais do CPC, como indica o n<sup>o</sup> 7 do preâmbulo da reforma do CPTA.

interpretação extensiva do artigo 149º nº 4 do CPTA, na sua nova redação, e incluir, não só os casos previstos no mesmo artigo, mas todos os casos em seja aplicável o regime do recurso de apelação, nomeadamente o da impugnação da decisão arbitral, por força do já mencionado artigo 27º nº 2.

Feito este pequeno desvio vamos voltar à análise da questão sobre a competência para julgar o recurso da impugnação da decisão arbitral. Antes de seguirmos, lembramos que o artigo 615º nº 4 do CPC estipula que as causas de nulidade da sentença só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso. Caso contrário, o tribunal superior pode conhecer das nulidades. Estamos agora a tentar perceber se a ação de anulação da decisão arbitral é recorrível ou não, para aplicação do artigo 615º do CPC. Verificámos que a remissão que o RJAT faz para o regime do recurso de apelação do CPTA não nos ajuda em muito. Deste modo, temos ainda de saber se esta ação é ou não recorrível.

O princípio do duplo grau de decisão tem como consequência a impossibilidade de a parte ver a sua causa decidida por mais de dois tribunais diferentes<sup>62</sup>. Deste modo, não pode o STA conhecer a ação se o TCA já se tiver pronunciado sobre a questão em sede de recurso<sup>63</sup>. Fazendo uma análise superficial deste princípio, inclinar-nos-íamos para achar que não pode haver recurso do TCA para o STA, devido a este duplo grau de decisão. Tal não é, contudo, a nossa opinião.

Como diz JOAQUIM FREITAS DA ROCHA:

*“Assim entendido, este princípio funciona como um limite ao direito de recorrer, na medida em que determinada sentença apenas pode ser objecto de um recurso o que quer dizer que, atingido o segundo grau de jurisdição (TCA ou STA, consoante os casos), não existe mais possibilidade de recorrer”*<sup>64</sup>.

A sentença do TCA que anula uma decisão arbitral nunca foi vista por outro tribunal, a não ser aquele mesmo que proferiu a sentença. Não se confundam as decisões arbitrais com as impugnações arbitrais. Apesar do objeto da impugnação ser a decisão arbitral,

---

<sup>62</sup> Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade (2017), Vol. II, 376.

<sup>63</sup> Com a exceção do recurso excecional de revista, previsto no artigo 150º do CPTA, que apenas é permitido em moldes muito apertados.

<sup>64</sup> Joaquim Freitas da Rocha (2004), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 196.

não está o TCA a analisar a questão uma segunda vez, está a agir como tribunal de primeira instância.

Como refere o artigo 26º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (“ETAF”), compete à secção de contencioso tributário do STA conhecer os recursos dos acórdãos do TCA, proferidos em primeiro grau de jurisdição.

Que recursos são estes? O ETAF dá-nos uma pista no seu artigo 38.º, alínea g), ao estabelecer a possibilidade de, por lei, posteriormente se consagrar um meio processual diretamente interposto no TCA.

Ora, vamos mais uma vez reler o artigo 27.º do RJAT: A decisão arbitral **pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo (...)** [destaque nosso].

Creemos, portanto, que o legislador consagrou um regime excecional em que, nos termos do artigo 38.º alínea g) do ETAF, o TCA é competente para, em primeira instância, conhecer da causa.

Assim, nos termos do já referido artigo 26.º, alínea a) do ETAF, da decisão do TCA cabe recurso ordinário de apelação para o STA, já que o TCA decide em primeira instância.

Como referimos acima, sendo importante repetir o mesmo facto, a impugnação da decisão arbitral não é um recurso, mas uma ação especial de anulação da decisão arbitral. O TCA não se está a pronunciar pela segunda vez sobre o objeto do processo. Está, sim, pela primeira vez a analisar a questão trazida por uma das partes quanto aos fundamentos de impugnação da decisão arbitral previstos no artigo 28º do RJAT.

Afastamo-nos, por essa razão, da doutrina seguida pelo TCA na matéria, que equipara a decisão arbitral a uma decisão em primeira instância, como diz o acórdão do STA de 13 de outubro de 2016, proferido no âmbito do processo nº 0744/16, que afirma:

*“Sendo assim, e sendo que as decisões daquelas comissões têm “a mesma força executiva que a sentença do tribunal judicial de 1ª instância” (art.º*

*26.º/2 da LAV), as mesmas são legalmente equiparadas às sentenças proferidas pelos Tribunais estaduais de 1.ª instância o que vale por dizer que o Acórdão do TCA que sobre elas se pronunciou constitui uma decisão proferida em 2.º grau de jurisdição.”*

Em primeiro lugar, a decisão arbitral referida no acórdão acima é referente a arbitragem em matéria administrativa, e não tributária onde, como vimos, se aplica a LAV por força do CPTA. Mais, mesmo que se considerássemos que a LAV se aplicava à arbitragem tributária, a LAV de 2011 deixou de equiparar a decisão arbitral a uma sentença de tribunal judicial de primeira instância.

Não somos alheios à doutrina que entende que da ação de impugnação apenas cabe recurso de revista para o STA<sup>65</sup>, apenas não concordamos com ela. Mesmo que considerem a LAV aplicável, o facto de o artigo 42º nº 7 da LAV dar às decisões arbitrais os mesmos efeitos de uma sentença de um tribunal estadual não significa que a decisão arbitral seja uma decisão em 1ª instância. Tal é verdade, quando se faça uso dos meios de recurso previstos no RJAT, onde o tribunal de recurso pode julgar o mérito da questão, substituindo-se ao tribunal arbitral. Não pode, porém, entender-se que a decisão dada por um tribunal que é, normalmente, de 2ª instância, sobre a impugnação da decisão arbitral é sempre uma decisão em 2ª instância.

Se concordássemos com tal entendimento, era natural que a decisão do TCA só seria recorrível através do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA. Com todo o respeito que temos à jurisprudência e à doutrina que se versaram na matéria, não achamos que tenham tido pleno entendimento da natureza jurídica da impugnação da decisão arbitral.

Negar a qualquer uma das partes a hipótese de se pronunciar sobre a decisão de anulação da decisão arbitral com fundamento em qualquer uma das alíneas do artigo 28º nº 1 do RJAT é negar o princípio do duplo grau de decisão à impugnação da decisão arbitral. É negar um reexame da impugnação arbitral. É verdade que o direito a recurso é limitado no âmbito da arbitragem em matéria tributária, mas se o legislador consagrou a hipótese de colocar em causa a decisão arbitral, quer através do recurso, quer através

---

<sup>65</sup> Armino Ribeiro Mendes (2011), *Tópicos Para a Intervenção na Relação de Évora* (17.05.2011), 7.

da impugnação, tem de permitir que essas decisões sejam sindicáveis, sob pena de se estar a violar o princípio da tutela judicial efetiva.

A nosso favor, embora numa jurisdição diferente, temos o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”) de 10 de Novembro de 2016, proferido no âmbito do processo nº 1052/14, que afirma:

*“Na verdade, numa interpretação funcionalmente adequada do sistema de recursos que nos rege, não se vê razão bastante para excluir o normal exercício pelo STJ do duplo grau de jurisdição sobre decisões finais proferidas pela Relação, em acções ou procedimentos que, nos termos da lei, se devam obrigatoriamente iniciar perante elas - podendo convocar-se relevantes lugares paralelos, em que o acesso ao STJ está assegurado, relativamente a decisões finais proferidas em causas apreciadas em 1ª instância pelas Relações (...).”*

E ainda que:

*“Saliente-se que é precisamente este o caso que nos ocupa, já que a acção de anulação de acórdão arbitral é, nos termos da LAV (art. 59º, nº 1, al. g), da exclusiva competência da Relação em cujo distrito se situe o lugar da arbitragem: tal acção é, assim, directamente interposta no Tribunal da Relação, que se pronuncia, **pela primeira vez, sobre as questões que fundamentam o efeito anulatório petitionado.**”* (destacado nosso).

Assim sendo, e apesar do acórdão ser referente ao recurso de revista previsto no artigo 671º do CPC, não ignoramos a doutrina aqui exposta. De facto, seria ilógico que não se pudesse dar provimento a um recurso para o STA de uma decisão do TCA, apenas por considerar que a causa já tinha sido pronunciada duas vezes<sup>66</sup>.

Como refere o acórdão *supra* citado, nos termos da LAV, o tribunal competente para resolução de um litígio emergente de uma ação de anulação de acórdão arbitral é o tribunal da Relação. Apesar de, como temos repetido ao longo deste trabalho, a LAV

---

<sup>66</sup> Nesses casos, apenas os recursos previstos nos artigos 150º e 152º do CPTA. Vide o acórdão do STA de 8 de janeiro de 2014, processo nº 0203/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

não ser aplicável à arbitragem tributária, o RJAT tem uma norma semelhante, que concede exclusiva competência ao TCA para o julgamento das ações de impugnação da decisão arbitral (*cf.* Artigo 27.º, n.º 1 do RJAT).

Assim sendo, somos da opinião que a anulação (ou não anulação) da decisão arbitral pelo TCA cabe<sup>67</sup>, por força da conjugação dos artigos 615º nº 4 do CPC, 26º alínea a) do ETAF, e 142º nº 3 alínea d) do CPTA, recurso para o STA.

Claro está que a análise do STA terá de ser feita nos mesmo termos que a análise feita pelo TCA<sup>68</sup>. Mais uma vez, seria contrário ao princípio da irrecorribilidade das decisões arbitrais se o STA, apenas por ser o órgão superior da hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal<sup>69</sup>, tivesse poderes para conhecer o mérito da questão controvertida. Qualquer tribunal estadual está impedido de analisar o mérito da questão. Essa, para melhor ou para pior, ficou na decisão arbitral.

Concluindo, somos da opinião que a decisão que dê resposta ao pedido de impugnação da decisão arbitral é recorrível para o STA, por se tratar de uma nova ação, e não de um recurso.

### 4.3.3. Tramitação

A parte que pretenda recorrer da impugnação da decisão arbitral pode, como vimos, apresentar recurso para o STA. O RJAT não previu a forma como este recurso haveria de ser colocado, nem tinha de o fazer. O artigo 25º nº 3 do RJAT afirma que o recurso da decisão arbitral por oposição de acórdãos rege-se pela regulamentação dada pelo CPTA ao recurso para uniformização de jurisprudência. Não cremos que seja esta a solução para o nosso problema, já que esta remissão se justifica pelos objetivos prosseguidos pelos dois recursos<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Havendo fundamentos para tal.

<sup>68</sup> Tal como refere o acórdão do STA de 10 de novembro de 2016, processo nº 1052/14, “*porém, desde já se realça que – como é típico da acção de anulação da decisão arbitral – o seu objecto não traduz qualquer reapreciação do mérito da causa, vedado aos tribunais estaduais pelo art. 46º, nº9 da LAV, consistindo, apenas e estritamente, em apurar da verificação ou inverificação dos específicos fundamentos de anulação da sentença arbitral (...)*” Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>69</sup> Artigo 11º nº 1 do ETAF.

<sup>70</sup> Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade (2017), Vol. II, 485.

Sendo a ação de impugnação da decisão arbitral uma ação atípica, coloca-se a questão de sabermos qual a lei que seguimos na tramitação do recurso: O CPPT ou o CPTA? O artigo 279º n° 1 alínea a) do CPPT estipula que os apenas os recursos dos atos jurisdicionais regidos por aquele código seguem o regime dos artigos seguintes. Ora, nem a impugnação da decisão arbitral, nem o seu recurso estão regulados no CPPT, por isso terá de seguir os trâmites gerais dos recursos regulados pelos artigos 140º e seguintes do CPTA.

A prazo para interpor recurso é de 30 dias, contando-se a partir da decisão do TCA. Durante este período, terá a parte vencida (artigo 141º n°1 do CPTA) de se dirigir ao TCA com o requerimento onde se inclui os vícios imputados à decisão e respetivas conclusões (artigo 144º n° 1 e 2 do CPTA). Depois de recebido o requerimento, a secretaria deve notificar os recorridos para alegarem no prazo de 30 dias caso não haja lugar a reapreciação de prova gravada, sendo que em tal caso acrescem 10 dias (artigo 144º n° 3 e 4 do CPTA).

#### **4.4. Consequências da anulação da sentença do TCA**

Concluimos, então, que quem tem competência para conhecer de algum vício de forma da sentença do TCA quando se pronuncia no âmbito de uma impugnação da decisão arbitral é o STA, pelos motivos atrás expostos. Vamos, de seguida, saber o que acontece à sentença do TCA quando anulada pelo STA.

##### **4.4.1. Efeito cassatório ou substitutivo**

No âmbito da decisão do STA, poderá ele reformar a decisão do TCA, ou fazer descer ao TCA a sentença para este a reformular? Pode mesmo o STA, em vez destas duas hipóteses, fazer descer todo o processo até ao tribunal arbitral, se tal for necessário?

Naturalmente que a resposta é que o STA não tem competência para conhecer do mérito da questão. Se o TCA não tem, não pode ter o STA. Como diz o acórdão do STJ de 10 de novembro de 2016, proferido no âmbito do processo n° 1052/14:

*“Como é sabido, a LAV actualmente vigente apenas permite a impugnação da sentença arbitral pela via do pedido de anulação dirigido ao competente tribunal estadual – só prevendo, como forma de reacção à dita sentença, a via do recurso nos casos em que as partes tiverem acordado na recorribilidade da decisão dos árbitros para os tribunais estaduais; o pedido de anulação – que origina uma forma procedimental autónoma, moldada pelas regras da apelação no que se não mostre especialmente previsto no nº2 do art. 46º da LAV – pressupõe a verificação de algum ou alguns dos fundamentos taxativamente previstos na lei, cumprindo, em regra, à parte que faz o pedido o ónus de demonstrar a respectiva verificação; e tal pretensão não envolve um amplo conhecimento do mérito da decisão que se pretende anular, estando a competência do tribunal estadual circunscrita à matéria da verificação do específico fundamento da pretendida anulação, cabendo, mesmo nos casos em que proceda a pretensão anulatória, a reapreciação do mérito a outro tribunal arbitral, nos termos do nº9 do citado art. 46º.”*

Desta forma vemos que a prática dos tribunais superiores é que a decisão de mérito deve ser deixada ao tribunal arbitral. Portanto, e tal como nos casos das decisões do TCA a decisão do STA terá sempre efeito cassatório.

Questão mais difícil será a de saber para que tribunal é que desce o processo, depois da decisão do STA. Temos duas hipóteses:

- 1) *O STA anula a decisão do TCA que anulou a decisão arbitral e não encontra nenhum vício formal na decisão arbitral.* Aqui, somos da opinião que o STA tem de fazer baixar a decisão ao TCA para que este a reformule, julgando improcedente a ação de anulação<sup>71</sup>. Logicamente que terá o TCA de baixar o processo ao tribunal arbitral, para este “reformular a decisão reformulada”.
- 2) *O STA confirma a decisão do TCA que anulou a decisão arbitral.* Aqui, deverá o STA confirmar a decisão do TCA e exigir ao tribunal arbitral que proferiu a decisão<sup>72</sup> que a reformule.

---

<sup>71</sup> Independentemente se foi o que proferiu ou não a decisão, segundo o nosso entendimento.

<sup>72</sup> De acordo com a prática jurisprudencial que mencionámos no ponto 4.1 deste trabalho.

Outra solução, no nosso entender, não seria possível, já que, como temos vindo a repetir ao longo destas páginas, não pode o STA substituir-se ao TCA. Embora não se confunda esta exigência estrita do efeito cassatório da impugnação arbitral com a exigência de todas as decisões do STA voltarem ao TCA. Claro está que se a decisão do STA confirmar a do TCA, não encontramos efeito útil para o processo ter de regressar a este tribunal, da mesma forma que o TCA não manda baixar o processo ao tribunal arbitral quando julga improcedente a impugnação.

#### **4.5. A reforma da decisão**

Tendo o TCA anulado a decisão arbitral<sup>73</sup>, terá o tribunal arbitral de reformular a decisão, sanando a decisão de quaisquer vícios apontados pelo TCA. Como afirmámos acima, no ponto 3.1 deste trabalho, é duvidoso o entendimento da doutrina e jurisprudência sobre que tribunal deve reformar a decisão. Como vimos, a prática é a de serem os próprios tribunais arbitrais que proferiram a decisão original de a reformularem, mas tal não é, a nosso ver, o que diz a lei, e as razões da sua aplicação são mais de ordem prática do que jurídicas.

De facto, não encontramos nenhum cabimento na lei para o entendimento de que a anulação por parte do TCA tem efeitos repristinatórios sobre a dissolução do tribunal arbitral. Isso, no entanto, já foi alvo de análise acima.

O que não foi alvo de análise é mais uma vez a possibilidade de sindicar a nova decisão arbitral.

##### **4.5.1. Impugnação da decisão arbitral reformulada**

Não encontramos na lei nenhuma resposta à questão de sabermos se a decisão arbitral que reforme a decisão arbitral seja suscetível de recurso ou impugnação. Isto porque não previu o legislador que a prática jurisprudencial fosse a de repristinar o tribunal arbitral, em vez de constituir um *ex novo*.

---

<sup>73</sup> E não tendo havido recurso para o STA ou, havendo-o, confirmou a decisão do TCA.

Se o entendimento seguido por nós e por CARLA CASTELO TRINDADE fosse seguido pelos tribunais, a solução seria fácil. Da decisão do tribunal arbitral caberia impugnação, caso uma das partes considerasse que um dos fundamentos para a impugnação da decisão arbitral previsto no artigo 28º do RJAT se verificasse. Como o tribunal a reformar a decisão era um tribunal constituído *ex novo*, seria até escandaloso que não se pudesse admitir a impugnação daquela decisão.

Ora, a mesma solução teria de ser dada à hipótese de o tribunal *a quo* cometer algum dos fundamentos para a impugnação outra vez, sob pena de se violar o princípio da tutela judicial efetiva. Com efeito, estando no âmbito de questões de vícios processuais e não em decisões de mérito, seria de uma grave injustiça não dar a qualquer uma das partes a hipótese de colocar outra vez em crise a decisão arbitral.

Facilmente se silencia os críticos deste entendimento, que afirmam que isso traria um ciclo vicioso no processo arbitral, que acabaria num sem-fim de impugnações. Tal seria correto se o tribunal que proferiu a decisão continuasse a cometer o mesmo vício<sup>74</sup>, contudo, pelo que é do nosso conhecimento, nunca um tribunal arbitral “teimou” em fazer valer a sua posição em preterição da decisão do TCA. De qualquer forma, a partir do momento em que o TCA não dá razão ao impugnante, o processo acaba aí<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> Daí sermos da opinião que a constituição de um tribunal *ex novo* para reformular a decisão seja a melhor opção.

<sup>75</sup> Sem prejuízo da possibilidade de recurso previsto no RJAT.

## Conclusões

Muito mais poderia ser dito sobre o instituto da impugnação da decisão arbitral. Não foi, de todo, a nossa intenção esgotar o instituto, o que requereria o dobro ou o triplo das páginas a que temos direito.

A decisão arbitral, sendo irrecorrível, comporta exceções, mas nenhuma delas à impugnação da decisão arbitral. Ela pode ser tratada nos manuais da especialidade junto dos recursos pois, à semelhança destes, é uma forma de colocar em causa a decisão arbitral, mas não se pode confundir impugnação com recurso.

A questão da aplicabilidade da LAV no processo arbitral tributário também é importante para uma correta tramitação da figura da impugnação.

Depois da elaboração deste trabalho, somos da opinião que os tribunais têm de se focar em dois pontos-chave: 1) ter atenção em não ultrapassar os seus limites cognitivos e; 2) entender a verdadeira natureza jurídica da impugnação.

Com efeito, não tem a jurisprudência tido pleno entendimento desta figura, cometendo, nas suas decisões, uma certa “promiscuidade” entre impugnação e recurso. Tal “promiscuidade” poderá resultar numa negação à parte vencida de um duplo grau de jurisdição que, segundo a lei, tem pleno direito.

Tem contribuído para esta promiscuidade a falta de desenvolvimento que é dado na doutrina aos recursos, tendo a jurisprudência o “monopólio” da doutrina no que toca a recursos em contencioso tributário. Isto dá azo a vícios que se contagiam na jurisprudência até chegarmos à situação atual.

Esperamos seriamente que este trabalho ajude o aplicador do Direito a entender um pouco melhor o instituto da impugnação da decisão arbitral, que terá, como consequência, um mais rápido alcance da justiça tributária em Portugal.

## **Bibliografia**

ALMEIDA, Francisco Manuel Lucas Ferreira de (2015), *Direito Processual Civil – Volume II*, Coimbra: Almedina

FERREIRA, Susana Bradford (2015), *Os recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, Tese de Mestrado em Direito. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo (2013) “Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma de justiça tributária?”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra: Almedina

FREITAS, José Lebre de (2013), *A Ação Declarativa Comum Á Luz do Código de Processo Civil de 2013*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra: Coimbra Editora

HENRIQUES, Nuno Filipe Jesus (2013), *Arbitragem Tributária: Um contributo para a realização da justiça tributária?*, Tese de Mestrado em Direito. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa

LOURENÇO, José Acácio (2013), Os direitos das partes no Processo Civil após a reforma do Código de Processo Civil em 2013: avanço ou retrocesso?, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 73 – Vol. II.

MENDES, Armindo Ribeiro (2012), As Sucessivas Reformas do Processo Civil Português, *Revista Julgar N° 16*, Lisboa: Almedina

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), *Contencioso Tributário Vol. II – Processo, Arbitragem e Execução*, Coimbra: Almedina  
TRINDADE, Carla Castelo (2016), *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Lisboa: Almedina

PRATA, Ana (1980), *Dicionário Jurídico – Direito Civil, Direito Processual Civil, Organização Judiciária*, Lisboa: Moraes Editora

ROCHA, Joaquim Freitas da (2004), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora

SOUSA, Jorge Lopes de (2010) “Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra: Coimbra Editora

VARELA, Antunes, BELEZA, J. Miguel, NORA, Sampaio e (1984), *Manual de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora