



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COMO SOLUÇÃO PARA AS DECISÕES  
ARBITRAIS TRIBUTÁRIAS CONTRADITÓRIAS

Ana Beatriz Ferreira Faria

Lisboa, janeiro de 2021  
Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal  
Sob a orientação do Doutor Sérgio Vasques

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COMO SOLUÇÃO PARA AS DECISÕES  
ARBITRAIS TRIBUTÁRIAS CONTRADITÓRIAS

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Ana Beatriz Ferreira Faria

Aluna n.º 142718096

Sob a Orientação do Doutor Sérgio Vasques

Lisboa, janeiro de 2021

## AGRADECIMENTOS

*Ao Professor Sérgio Vasques  
pela orientação e  
disponibilidade,*

*À Professora Carla Castelo  
Trindade, por tantas vezes ter  
sido fonte de inspiração na  
mediação dos “conflitos” que  
foram surgindo,*

*À minha mãe,  
“I’m everything i am,  
Because you loved me”.*

## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	- 7 -
<b>II.</b>	<b>A REGRA DA IRRECORRIBILIDADE NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA</b> .....	- 9 -
1.	IRRECORRIBILIDADE – O PORQUÊ .....	- 9 -
2.	IRRECORRIBILIDADE – A DISCUSSÃO.....	- 13 -
3.	AS DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS.....	- 17 -
<b>III.</b>	<b>O NOVO RECURSO PARA DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS</b> .....	- 23 -
4.	BREVE PANORAMA - O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NO ÂMBITO DO PROCESSO JUDICIAL ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO .....	- 24 -
A.	O PROCESSO JUDICIAL ADMINISTRATIVO.....	- 24 -
B.	O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO.....	- 26 -
5.	MODO DE FUNCIONAMENTO.....	- 29 -
A.	TRAMITAÇÃO/ LEGITIMIDADE/ COMPETÊNCIA.....	- 29 -
B.	REQUISITOS FORMAIS.....	- 31 -
C.	REQUISITOS SUBSTANCIAIS .....	- 35 -
D.	EFEITOS .....	- 42 -
<b>IV.</b>	<b>O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COMO SOLUÇÃO PARA AS DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS</b> .....	- 44 -
<b>V.</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	- 54 -

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Abr.	Abril
Ac.	Acórdão ou Acórdãos
APA	Associação Portuguesa da Arbitragem
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BE	Bloco de Esquerda
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
CJT	Cadernos de Justiça Tributária
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
DL	Decreto-Lei
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
Jun.	Junho
LAV	Lei da Arbitragem Voluntária
LGT	Lei Geral Tributária
LPTA	Lei de Processo nos Tribunais Arbitrais
MP	Ministério Público
OE	Orçamento do Estado
p.	Página ou Páginas
PCP	Partido Comunista Português
RCP	Regulamento das Custas Processuais
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
ss	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunais Administrativos e Fiscais
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo ou Tribunais Centrais Administrativos
Vol.	Volume



## I. INTRODUÇÃO

Apesar de se ter pretendido, por correlação aos objetivos que fizeram prever a arbitragem tributária no ordenamento jurídico português, instituir a irrecorribilidade das decisões arbitrais, a verdade é que foram previstas algumas exceções.

Assim, desde que a arbitragem entrou em funcionamento as partes têm à sua disponibilidade, além de um recurso para o TC e de uma ação de impugnação, um recurso por oposição de acórdãos para situações em que a decisão arbitral esteja em contradição com um acórdão do TCA ou do STA que está previsto no n.º 2 do artigo 25º do RJAT.

Não obstante a existência destas possibilidades de recurso, não foram acauteladas pelo legislador, aquando da criação da arbitragem, as situações em que a decisão arbitral estivesse em contradição com outra decisão arbitral, sem, porém, contrariar qualquer decisão dos TCA ou do STA. Ora, foi precisamente com o intuito, e pela necessidade extrema de acautelar estas situações, que a Lei n.º 119/2019 de 18 de setembro, veio acrescentar uma nova possibilidade de recurso que dá mote ao tema da presente dissertação.

Assim, propõe-se primeiramente analisar a regra da irrecorribilidade que vigora no regime da arbitragem, procurando expor essencialmente as razões que a fizeram prever. Isto para depois se compreender o problema que esta acarreta - o da falta de uniformização das decisões arbitrais - e de que forma tem vindo a afetar a tutela jurídica dos contribuintes. É o que se fará no capítulo I.

Já o capítulo II tem como objetivo principal estudar e comentar aprofundadamente o modo de funcionamento do recurso propriamente dito, o recurso para o STA quando exista contradição entre decisões arbitrais, atualmente presente no n.º 2 do artigo 25º do RJAT.

Neste contexto, e tendo em conta que, como se verá, este segue o regime do recurso para uniformização de jurisprudência, julga-se útil iniciar o capítulo com uma breve análise do panorama deste recurso no âmbito do processo administrativo e tributário.

Depois serão analisados os requisitos formais exigidos para a admissão do recurso, onde se incluem as questões do prazo, de legitimidade para a sua interposição, bem como a competência para a sua apreciação, a tramitação que segue quando é aceite, e os efeitos que acarreta, tanto quando é interposto, como depois de ter o mérito da causa apreciado.

Neste capítulo serão ainda analisados aprofundadamente os requisitos substanciais exigidos pela lei, e a sua concretização por parte do STA para a aceitação da apreciação do recurso. Tendo em conta que o referido recurso entrou em vigor no passado dia 1 de outubro de 2019, e existem poucas decisões conhecidas por parte do STA, julga-se útil analisá-lo tendo em conta a prática jurisprudencial verificada no âmbito dos recursos para uniformização de jurisprudência já existentes, uma vez que o seu regime é semelhante.

No capítulo IV, tendo em conta o que se estudou quanto ao modo de funcionamento do recurso, julga-se útil proceder à contraposição da utilidade do recurso para uniformização de jurisprudência e de outro recurso que, segundo se julga, se poderia apresentar como um mecanismo alternativo à resolução da problemática em causa: o recurso excecional de revista.

No final do capítulo pretende-se compreender se a opção adotada pelo legislador vem, efetivamente, solucionar o problema que se fazia sentir, cumprindo para este efeito apontar alguns pontos questionáveis do regime que se afiguram relevantes e se pretendem expor.

## II. A REGRA DA IRRECORRIBILIDADE NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Para compreender o funcionamento do recurso que é objeto de estudo na presente dissertação, é necessário, primeiramente, compreender o problema que a irrecorribilidade das decisões arbitrais representava no ordenamento jurídico português.

Por sua vez, a total apreensão da regra relativa à irrecorribilidade das decisões arbitrais em matéria tributária só pode ser alcançada mediante a perceção do contexto em que surgiu o meio de resolução alternativa de litígios que é a arbitragem tributária. Isto, por forma a entender as razões que a fizeram prever, e de que forma estas razões têm influência sobre certas características do regime. Mais particularmente, será necessário perceber, em primeiro lugar, a importância que a celeridade das decisões teve na consagração do regime, para posteriormente se perceber a irrecorribilidade como consequência deste fim. É o que se fará ao longo deste capítulo.

À final, pretende-se, expor alguns dos argumentos que têm sido utilizados para justificar a regra da irrecorribilidade, tendo em conta a larga discussão que se arrasta desde que a arbitragem foi instituída.

### 1. IRRECORRIBILIDADE – O PORQUÊ

É inegável que a instituição da arbitragem em Portugal foi um projeto ambicioso e inovador. Isto porque, por um lado, à data da sua criação era um regime único, sem paralelo em qualquer jurisdição do mundo. E por outro, como aponta CARLA CASTELO TRINDADE: “*a doutrina tendia, por razões de ordem diversa, a rejeitar que os litígios em matéria tributária pudessem beneficiar deste meio alternativo de resolução de litígios.*”<sup>1</sup>

Dez anos depois da sua instituição, também é hoje inegável a sua importância, e as inúmeras vantagens que representa no contencioso tributário. Nesta dissertação pretende-se apenas expor as que mais importam para o tema em questão: a da possibilidade de obter uma decisão num tempo médio de quatro meses e meio<sup>2</sup> e a do descongestionamento dos tribunais judiciais, precisamente

---

<sup>1</sup> CARLA CASTELO TRINDADE, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, 2016, p. 41.

<sup>2</sup> A CE destaca a importância da arbitragem tributária no relatório que avalia os progressos económicos e sociais em matéria de reformas estruturais em Portugal, referindo que: “*em média, o Centro de Arbitragem Administrativa requer 4,5 meses para proceder à resolução de um processo, contra uma média de 10 anos nos tribunais ordinários (...)*”, European Semester: Country Report Portugal, p.71-72.

os objetivos principais subjacentes à instituição da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português.

Pode dizer-se que estes objetivos foram, desde logo, expressamente reconhecidos tanto no preâmbulo do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que veio instituir o RJAT, como no MEMORANDO DE ENTENDIMENTO SOBRE AS CONDICIONALIDADES DE POLÍTICA ECONÓMICA celebrado entre o Estado Português e a *Troika*, onde se pode ler que:

- *“O Governo abordará os estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais através de: (...): iii) implementar a nova lei de arbitragem fiscal;*
- *(...) Adotar medidas específicas para uma resolução metódica e eficiente de processos judiciais pendentes em matéria fiscal, incluindo (abrangidas também no âmbito da administração fiscal): i. Tomar as medidas necessárias para implementar a Lei de Arbitragem Fiscal (para permitir uma resolução extrajudicial efectiva dos litígios em matéria fiscal);*
- *(...) O Governo apresentará uma Lei de Arbitragem até final de Setembro de 2011 e tornará a arbitragem para as acções executivas completamente operacional até final de Fevereiro de 2012, a fim de facilitar a recuperação de processos em atraso e a resolução extrajudicial;”.*<sup>3</sup>

Perante o exposto, pode dizer-se que a necessidade de alcançar estes objetivos explica várias características do regime que foi consagrado. E é precisamente a consagração destas características que garante que se possa dizer que hoje em dia, e desde que foi implementada, a arbitragem tributária tem vindo a dar provas do seu sucesso. Isto porque, efetivamente, a par do oferecimento de um conjunto alargado de vantagens, a arbitragem tem concedido aos contribuintes a possibilidade de aceder a um contencioso tributário mais célere, útil e, por conseguinte, mais justo.

Entre as várias características que garantem o sucesso do regime, destacam-se alguns princípios e ideais que se podem considerar grandes inovações face ao processo judicial tributário.

Assim, pode começar por se destacar o facto de, conforme disposto nas alíneas c) e d) do artigo 16º do RJAT, serem princípios do processo arbitral: (i) a autonomia do tribunal arbitral na

---

<sup>3</sup> Cfr Pontos 3.35, 7.14 e 7.6 do MEMORANDO, *apud* CARLA CASTELO TRINDADE, 2016, p. 52.

condução do processo; (ii) a oralidade (iii) e a imediação. Princípios que se concretizam, na prática, no facto de caber aos árbitros determinar quais as diligências necessárias para o apuramento da verdade, definindo a tramitação processual a adotar consoante as especificidades e a complexidade do processo, ainda que sem descuidar o cumprimento dos restantes princípios.<sup>4</sup>

Depois, a instância arbitral é ainda regida por ideais de celeridade, simplificação e informalidade processual<sup>5</sup> que se traduzem, por exemplo, no facto de se ter previsto, ainda que com a possibilidade de prorrogação, o prazo máximo de 6 meses para a duração do processo arbitral.<sup>6</sup> E ainda o facto de ser possível às partes aceder ao processo via *on-line* a qualquer momento, de contactar telefonicamente o CAAD sempre que necessário, e as mais das vezes as notificações entre o Tribunal e as Partes se processarem por e-mail, denotando-se uma grande diferença em comparação com as tradicionais notificações realizadas no processo judicial.

Além das características enunciadas, e com mais importância para o pretendido no presente estudo, verifica-se que o sucesso da arbitragem, *maxime* a celeridade das decisões, se deve principalmente ao facto de se ter previsto, ainda que com algumas exceções, a irrecorribilidade das decisões arbitrais.<sup>7</sup>

Isto porque, tendo em conta que falamos de um regime que se queria rápido, final e de máxima eficácia, se se viesse a admitir a recorribilidade em sede arbitral, esta acabaria por tornar o processo arbitral moroso. Ficando as partes dependentes da decisão que viesse a ser tomada em sede de recurso, sendo que este recurso teria necessariamente que correr termos num tribunal judicial tributário. Isto era em absoluto indesejável e levantava dois problemas principais. Por um lado, atrasaria inevitavelmente o processo arbitral, já que nestes tribunais o tempo médio de decisão é, como se sabe, muito superior aquele que seria desejável num Estado de Direito onde se pretende ver assegurado o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Por outro, aumentaria necessariamente o

---

<sup>4</sup> Cfr alínea a) do n.º 1 do art. 18º do RJAT.

<sup>5</sup> Cfr n.º 2 do art. 29º do RJAT.

<sup>6</sup> Quanto a este ponto importa notar 3 coisas: a primeira relaciona-se com o facto de o prazo de 6 meses dizer respeito ao prazo máximo de duração do processo arbitral e não ao tempo para a emissão da decisão. A segunda relaciona-se com a possibilidade de dissolução do tribunal arbitral, e de intentar ação de responsabilidade dos árbitros em questão quando o referido prazo não seja cumprido. E a terceira que se prende com a possibilidade de, como se disse, este prazo ser prorrogável por sucessivos períodos de 2 meses com o limite de 6 meses. Para mais desenvolvimentos quanto a estes temas, CARLA CASTELO TRINDADE, 2016, p. 414-420.

número de processos pendentes nos tribunais judiciais tributários, precisamente o contrário do que se pretendia com a criação da arbitragem.

Assim, desde logo na Lei de autorização legislativa, ficou estabelecida a consagração da regra da irrecorribilidade.<sup>8</sup> Fala-se, no entanto, de uma relativa recorribilidade da decisão arbitral, já que, ainda que não se permita o recurso do mérito da decisão arbitral em matéria tributária, foram previstas, no n.º 1 do artigo 25º e no artigo 27º do RJAT algumas exceções que cumprem referir, ainda que singelamente.

Primeiro que tudo, por imposição constitucional, preveu-se o recurso para o TC quando as decisões arbitrais recusem a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada na pendência do processo.

Depois, com o objetivo de salvaguardar a uniformidade das decisões jurisdicionais em matéria tributária – judiciais e arbitrais – foi previsto o recurso para o STA quando a decisão arbitral esteja em contradição com acórdão dos TCA ou do próprio STA. Quanto à criação deste recurso, entende o Tribunal que: “(...) o legislador, ao prever recurso para uniformização de jurisprudência de decisões arbitrais, pretendeu assegurar a igualdade de tratamento entre situações iguais, independentemente de serem julgadas por Tribunais estaduais ou por tribunais arbitrais, dando a última palavra sobre o adequado modo de resolver o litígio ao órgão de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal, o Supremo Tribunal Administrativo.”<sup>9</sup> No mesmo sentido, e segundo o TC, o objetivo primordial do legislador foi assegurar que, existindo corrente jurisprudencial vinculativa para os tribunais judiciais de 1ª instância, esta também seria respeitada pelos tribunais arbitrais, com o intuito de garantir “a previsibilidade e segurança na aplicação do direito”.<sup>10</sup> No entanto, cumpre desde já notar que, como se percebe, e por fatores como a morosidade dos TAF que implica que as decisões demorem anos a chegar aos tribunais superiores, esta possibilidade era quase desprovida de efeito prático e faz agravar a necessidade de se prever um novo recurso.

Além destes, preveu-se ainda um meio de reação que, em bom rigor, não assume a natureza de recurso, mas sim de ação de anulação. Permitindo-se a impugnação da decisão arbitral tributária para o TCA com fundamento em vícios formais e processuais graves a que se podem, porventura, intitular de *nulidades* do processo arbitral tributário.

---

<sup>8</sup> Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, art. 124º, n.º 4, alínea h).

<sup>9</sup> Ac. n.º 0734/15 de 02-12-2015.

<sup>10</sup> Ac. n.º 577/2019 de 17-10-2019.

## 2. IRRECORRIBILIDADE – A DISCUSSÃO

Passados 10 anos da criação da arbitragem, já muito se debateu acerca da regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais. Se por um lado esta priva quase totalmente o contribuinte de recorrer da decisão arbitral e tem levantado inclusive questões de inconstitucionalidade, por outro, a verdade é que esta regra foi, aquando da criação da arbitragem, e continua a ser, condição para o sucesso do regime.

Assim, segundo se julga, pese embora existam vários princípios de Direito que se podem considerar potencialmente afetados pela irrecorribilidade, como o princípio da Igualdade - na medida em que os tribunais arbitrais em matéria tributária e os TAF apresentam diferentes possibilidades de recurso - e da Proporcionalidade - tendo em conta especificamente a conjugação das garantias do contribuinte com a celeridade pretendida para a arbitragem - não se pode apontar qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade à impossibilidade de recorrer do mérito da decisão arbitral. Isto tendo presente principalmente dois argumentos, várias vezes utilizados, que se complementam e que se pretendem expor.

Primeiro que tudo, verifica-se, ao analisar o panorama da arbitragem como um todo, que o legislador do RJAT teve por base outros regimes, sendo a irrecorribilidade uma característica comum à maioria dos regimes de arbitragem voluntária existentes.<sup>11</sup> Prova disso é o facto de a LAV de 2011 cuja maioria dos regimes de arbitragem segue, prever, no n.º 4 do artigo 39º precisamente esta regra, estipulando que só existe recurso nos casos em que as partes tenham expressamente previsto tal possibilidade na convenção arbitral. A este propósito também já se pronunciou o TC, referindo que: “*o princípio tradicional nesta matéria é o da irrecorribilidade*”.<sup>12</sup> Neste sentido, e como refere ANTÓNIO CAMELO, “*embora a resolução de litígios através da arbitragem não seja ontologicamente incompatível com a possibilidade de os tribunais estaduais reapreciarem a decisão dos árbitros sobre o fundo da causa, a grande maioria das leis nacionais reguladoras da arbitragem (...) impedem que da sentença arbitral possa interpor-se recurso ordinário para o tribunal estadual*”.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Será diferente quando se estiver perante regimes de arbitragem necessária, onde se reconhece a necessidade de possibilitar às partes recurso para um tribunal judicial.

<sup>12</sup> Ac. n.º 577/2019 de 17-10-2019.

<sup>13</sup> ANTÓNIO CAMELO, *A Impugnação da Sentença Arbitral*, 2020, p. 7-8.

A este argumento pode, no entanto, apontar-se uma falha que se prende com o facto de nos restantes regimes, nomeadamente, os que seguem a LAV haver a possibilidade de as partes convencionarem a existência de recurso. É que, no que diz respeito à arbitragem tributária, esta possibilidade está, desde logo vedada tendo em conta o facto de uma das especificidades deste regime ser o facto de não existir convenção arbitral.<sup>14</sup> Além disso, como refere CARLA CASTELO TRINDADE a solução de se admitir a hipótese de convencionar a possibilidade de recurso em momento posterior mostra-se inadequada à luz do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.<sup>15</sup>

Pese embora o que se referiu, segundo se julga este é um dos pontos principais quando se trata de justificar a irrecorribilidade da arbitragem, nomeadamente no que concerne à não inconstitucionalidade na vertente do princípio da igualdade, mostrando que não faz sentido exigir os mesmos meios de defesa nos tribunais arbitrais e nos TAF.

Neste sentido cumpre expor a posição da APA que se pronunciou, especificamente quanto à arbitragem tributária, considerando que: *“Quanto à irrecorribilidade (que é regra nas decisões arbitrais), é manifesto que esta não é indicativa de qualquer inconveniente ou vício próprio da jurisdição arbitral, mas antes uma característica de uma jurisdição a que o contribuinte pode optar por recorrer (que decorre da celeridade que lhe é própria e que a recorribilidade como regra comprometeria), que pode, também ela, recomendar uma reflexão autónoma, mas que não é, ao que se julga, fundamento para a eliminação da arbitragem tributária do ordenamento jurídico-tributário português.”*<sup>16</sup>

Esta posição introduz ainda outra razão, segundo se julga, a mais preponderante, pela qual, não se pode considerar a regra da irrecorribilidade ilegal ou inconstitucional.

Esta razão prende-se com o facto de a arbitragem ter sido instituída como um direito potestativo dos sujeitos passivos, i.e, com o facto de o recurso à arbitragem ser uma escolha totalmente atribuída ao contribuinte.

---

<sup>14</sup> A arbitragem tributária foi instituída como um direito potestativo dos sujeitos passivos, por esta razão a AT encontra-se vinculada à jurisdição do CAAD nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

<sup>15</sup> Neste sentido, CARLA CASTELO TRINDADE, 2016, p. 469.

<sup>16</sup> Parecer da APA, solicitado pelo presidente da Comissão de Assuntos Constitucionais, Liberdades e Garantias, sobre o Projeto de Lei do PCP e do BE que proíbe o Estado de recorrer à arbitragem como forma de resolução de litígios em matéria administrativa e fiscal, 2018, p. 8.

Considerando-se que, de facto, quando o contribuinte decide interpor um pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD em vez de recorrer aos tribunais judiciais deve ter presente as características da instância a que recorre, nomeadamente as possibilidades de recurso que lhe estão subjacentes.

Este argumento já foi, inclusive, utilizado pelo TC a propósito do caso em que este declara a inconstitucionalidade da irrecorribilidade da arbitragem do desporto. Para se perceber a posição adotada pelo TC, cumpre primeiramente entender que o regime da arbitragem do desporto é um regime peculiar, de arbitragem chamada “necessária”, em que as partes são obrigadas a recorrer à instância arbitral. Ora, é precisamente este o ponto. É que, como considerou e refere o TC, num caso em que as partes são impedidas de recorrer aos tribunais judiciais não é aceitável proibi-las de recorrer da decisão do tribunal arbitral. Pelo contrário, o recurso à arbitragem tributária está na disponibilidade das partes: *“Tratando-se, contudo, de arbitragem necessária, encontram-se prejudicados alguns dos requisitos fundamentais que na arbitragem voluntária justificam a irrecorribilidade das decisões arbitrais para os tribunais estaduais, dado que (...) enquanto na arbitragem voluntária as partes seguem a via arbitral e renunciaram ao recurso porque assim o decidem em liberdade, já na arbitragem necessária, as partes não recorrem porque a lei que lhes impõe a via arbitral as impede de recorrer.”*<sup>17</sup>

Além disso, este argumento foi várias vezes mencionado pelo STA como justificação para a não aceitação da apreciação do mérito, em casos em que foi interposto recurso da decisão arbitral mesmo sem qualquer apoio na lei. Assim, segundo considera o STA, a opção pela arbitragem tributária envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional efetiva na dimensão do direito ao recurso, por contrapartida da obtenção de uma decisão jurisdicional em prazo razoável.

Neste sentido, numa decisão em que se tentou recorrer da oposição de duas decisões arbitrais antes de ser previsto o recurso de que se trata nesta dissertação, onde o reclamante defendeu que: *“aos tribunais arbitrais tributários têm de aplicar-se todas as normas e princípios que regem os tribunais administrativos e fiscais (...) sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do princípio da igualdade, consagrados nos artigos 20.º e 13.º da CRP, respectivamente”*, o STA considerou que *“à impugnação das decisões arbitrais em matéria tributária não têm de aplicar-se todas as normas e princípios que regem os recursos das decisões*

---

<sup>17</sup> Ac. n.º 230/2013 de 09-05-2013.

*dos tribunais administrativos e fiscais. E isto porque o RJAT prevê um regime de recursos próprio (especial) o que bem se compreende, dada a própria natureza da arbitragem tributária enquanto meio alternativo de resolução de litígios no domínio tributário, que têm como objecto impostos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira, em que as partes se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais (...) e se vinculam à decisão final nos termos do artº 24º, nº 1 do RJAT.”*<sup>18</sup>

Como se percebe pela breve exposição, estes dois argumentos conjugados fazem com que o facto de não existir recurso do mérito da decisão arbitral não possa ser considerado inconstitucional pelo simples facto de o legislador ter conferido ao contribuinte duas hipóteses de escolha: ou intentar uma ação pelos meios judiciais tradicionais, ou recorrer à arbitragem com as características que lhe estão subjacentes. Assim, quando o sujeito passivo opte por esta última via, aceita os riscos inerentes à sua escolha, *maxime* a irrecorribilidade da decisão arbitral.

O que dizer, porém, quando se esteja perante decisões contraditórias?

Ora, segundo se julga, quando se fala de irrecorribilidade devem-se distinguir duas situações. A primeira que se prende com os casos em que as partes têm o intuito de solicitar ao tribunal judicial um juízo do mérito da decisão única e exclusivamente por não concordarem com a posição adotada pelo tribunal arbitral acerca da questão substancial do processo. E a segunda, que dá mote ao tema desta tese, os casos em que se pretende recorrer da decisão arbitral por esta estar em contradição com outra.

Assim, se a irrecorribilidade do mérito da causa propriamente dito é pacificamente aceite, segundo se julga, a questão de não se poder recorrer em caso de contradição de decisões levanta problemas de outra ordem, nomeadamente relacionados com o princípio da segurança jurídica, devendo a discussão da sua possibilidade ser abordada de maneira distinta.<sup>19</sup>

Não obstante esta posição, que se aprofundará no ponto seguinte deste capítulo, cumpre salientar desde já que, independentemente dos problemas que se referem e se pretendem expor, não se considera que exista qualquer tipo de inconstitucionalidade na regra da irrecorribilidade.

---

<sup>18</sup> Ac. n.º 0164/18.7BALS de 28-11-2018.

<sup>19</sup> Cumpre salientar que não se pretende dissertar aprofundadamente acerca deste princípio, pretendendo-se apenas expor superficialmente os pontos decorrentes desta irrecorribilidade que, segundo se julga, atacam a segurança jurídica dos contribuintes e explicam a necessidade da instituição do recurso que é alvo de estudo da presente dissertação.

Aliás, especificamente quanto a esta questão já se pronunciou o TC, considerando a não inconstitucionalidade da norma do artigo 25º n.º 2 que existia antes de ser instituída a nova possibilidade de recurso, i.e, quando esta não admitia o recurso da decisão arbitral quando existisse contradição com outra.<sup>20</sup>

### 3. AS DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS

Perante o exposto nos pontos anteriores percebe-se que, por um lado, a instituição da irrecorribilidade na criação da arbitragem tributária não era uma opção do legislador, mas sim uma condição necessária ao sucesso do regime, e atualmente, esta “irrecorribilidade” é uma das características que efetivamente garante o sucesso do mesmo, sendo inclusivamente defendida pelo TC e pelo STA. Por outro, a verdade é que, pese embora as vantagens que proporciona, segundo se julga, a irrecorribilidade quando exista contradição de decisões acarreta problemas inaceitáveis num Estado de Direito. Problemas estes para os quais se pretende chamar à atenção na presente dissertação.

Primeiro que tudo importa ter em conta o panorama da arbitragem antes da entrada em vigor do recurso. Assim, no que respeita às questões submetidas à arbitragem podíamos estar perante duas situações: as decisões arbitrais relacionadas com questões já tratadas pelos tribunais judiciais, e as questões ainda não tratadas pelos tribunais judiciais.

Quanto às primeiras, como se percebe, as decisões arbitrais ou as confirmavam ou as contrariavam. Quando a decisão arbitral confirmava a jurisprudência judicial já formada não havia qualquer questão a discutir. Por outro lado, quando a decisão arbitral contrariava uma decisão de um tribunal judicial já transitada em julgado e caso estivessem preenchidos os restantes pressupostos presentes no artigo 25º n.º 2 do RJAT que serão analisados adiante, a decisão arbitral poderia ser objeto de recurso por oposição de acórdãos para o STA.

Porém, quando, versando sobre temas que ainda não tivessem sido objeto de pronúncia por um dos TCA ou pelo STA<sup>21</sup>, e mesmo existindo contradição entre decisões arbitrais em matéria

---

<sup>20</sup> Ac. do TC n.º 577/2019 de 17-10-2019.

<sup>21</sup> Como se percebe, tendo em conta o tempo médio de decisão dos TAF, a maioria das decisões arbitrais encontra-se nesta situação.

tributária, não existia, até à entrada em vigor do recurso que se trata nesta dissertação, qualquer possibilidade de sanar estas decisões contraditórias.

Neste contexto, como refere CARLA CASTELO TRINDADE: “*aqueles entendimentos diferenciados sucediam-se recorrentemente, existindo temáticas particularmente sensíveis em que situações idênticas eram tratadas de forma absolutamente contraditória.*”<sup>22</sup> Entendimentos estes cujas decisões arbitrais onde foram proferidos nunca poderiam ser uniformizadas sem a nova possibilidade de recurso.<sup>23</sup>

Este era, infelizmente, um dos principais problemas da arbitragem tributária, e que está na base do interesse pelo desenvolvimento do presente estudo.

Esta falta de uniformização assume-se, no panorama atual, e pela conjugação de certos fatores que se pretende expor, como uma problemática de grande relevância. Isto se se pensar principalmente (i) na especial importância que a garantia da segurança jurídica assume no campo do direito tributário; (ii) no crescente recurso à arbitragem tributária; e conseqüentemente, (iii) na extrema importância que a jurisprudência emanada pelos tribunais arbitrais tem no panorama jurídico tributário atual.

Segundo se julga, a garantia da segurança jurídica passa por diversos fatores, sendo as dimensões que mais nos importam as da estabilidade e previsibilidade. Isto é, numa abordagem simplista, garantir a segurança jurídica passa principalmente por proporcionar aos cidadãos meios de orientação do comportamento, ou seja, meios que permitam prever as conseqüências fiscais que determinado ato ou facto implicam.

Tendo presente isto, importa notar que, o facto de este panorama ser agravado pela particular importância que o princípio da segurança jurídica assume no âmbito do processo tributário se deve principalmente a duas razões. Por um lado, porque é inegável que existe na relação jurídica tributária uma desigualdade de posições evidente. Relação esta onde a posição especial por parte

---

<sup>22</sup> CARLA CASTELO TRINDADE, *A segurança jurídica na aplicação do direito pelos tribunais tributários*, 2020, p.242.

<sup>23</sup> A título de exemplo: (i) a questão acerca da possibilidade de descontar os créditos resultantes de benefícios fiscais e de pagamentos por conta ao valor devido a título de tributações autónomas, tema sobre o qual foram proferidas inúmeras decisões contraditórias, e sobre o qual foi proferido, em julho de 2020, acórdão do STA em sede de recurso para uniformização de jurisprudência que põe fim à problemática: processo n.º 010/20.1BALSB de 08-07-2020; (ii) questões relacionadas com a aplicação da CGAA prevista no art. 38º, n.º 2 da LGT, existindo várias situações em que, apesar da existência de quadros factuais em tudo semelhantes, a decisão acerca da aplicação deste mecanismo varia, a este propósito vide JÚLIO DIAS, “*A jurisprudência contraditória do CAAD sobre a cláusula geral antiabuso*”, 2018.

do credor Estado tem como consequência a necessidade de garantir a proteção da tutela jurisdicional efetiva de forma mais premente do que em qualquer ramo do direito privado. E até do que no direito administrativo se se pensar no facto de no campo do direito tributário ser afetada diretamente a esfera económica e patrimonial dos cidadãos. Por outro, olhando ao panorama do sistema fiscal atual, percebe-se que este apresenta um elevado grau de complexidade, muito proporcionado pelo excessivo grau de tecnicidade e frequência das alterações legislativas, bem como pela falta de uniformização na aplicação da legislação tributária por parte da AT, que dificulta a apreensão e precisão por parte dos contribuintes.

Em face do exposto, percebe-se a premente necessidade de proporcionar aos contribuintes estabilidade e previsibilidade. Neste sentido, como considera JOAQUIM FREITAS DA ROCHA: “(...) *quer os contribuintes em geral, quer principalmente os contribuintes que desenvolvem uma actividade de carácter empresarial ou prestacional devem saber com o que contar em termos de protecção jurídica dispensada pelos Tribunais, prevendo – repete-se: sempre na medida do possível, não se assegurando, de modo algum, um precedente vinculativo -, por exemplo, se determinado prazo é contado de um ou outro modo, se determinado encargo é ou não fiscalmente dedutível, se determinada prestação é ou não qualificável como imposto ou como taxa.*”<sup>24</sup>

Ora, é precisamente neste ponto que surge a problemática. É que, de facto, hoje em dia, pode considerar-se que as decisões emanadas pelo CAAD são, devido a vários fatores característicos da arbitragem, o principal guia para os particulares. Primeiro, pela celeridade característica da arbitragem que se materializa no tempo médio de decisão de quatro meses e meio, conjugada com a publicidade das decisões arbitrais, que proporciona ao contribuinte o fácil acesso *online* a decisões sobre os temas controversos mais atuais. Isto por contraposição aos tribunais judiciais onde, além do tempo médio de decisão ser consideravelmente mais elevado, apenas são publicadas as decisões dos TCA e do STA, fazendo com que, as mais das vezes, apenas seja acessível aos sujeitos passivos jurisprudência relativa a casos onde se colocam temas com mais tempo do que era desejável. Neste sentido JOÃO TABORDA DA GAMA considera que a “*inadmissível demora da decisão na primeira instância fiscal é acompanhada da não publicação das suas decisões. Isto quer dizer que as primeiras decisões publicitadas são as dos Tribunais Centrais Administrativos*

---

<sup>24</sup> JOAQUIM FREITAS ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2020, p. 447-448.

*ou do Supremo Tribunal Administrativo (STA) – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos.”*<sup>25</sup>

Depois, ainda pela especialização dos árbitros garantida pelo RJAT, uma das características principais que garante a celeridade e o sucesso da arbitragem tributária, e se pretendeu instituir na arbitragem tributária, por contraposição ao processo judicial tradicional em que é adotado o modelo do juiz generalista. Este ponto é de grande importância, tendo em conta a especial complexidade e diversidade característica do direito tributário, que exige, por parte do julgador, um grau de especialização que o juiz tributário, ao que se julga, não possui. Neste sentido, considera o Professor SÉRGIO VASQUES que a arbitragem, além de permitir uma decisão mais rápida, permite uma melhor tomada de decisão, proporcionada pela utilização do know-how dos árbitros que possuem formação e experiência profissional diversificada, sendo a lista de árbitros constituída, na sua maioria, por académicos, advogados e consultores.<sup>26</sup>

Neste ponto cumpre salientar que a influência das decisões do CAAD é inclusive reconhecida pelo TC, que admite a possibilidade de estas *“originar[em] correntes jurisprudenciais significativas, tendo em conta a recorrência das mesmas questões tributárias e o aumento do recurso à arbitragem”*.<sup>27</sup>

Em face do exposto, percebe-se que, o facto de atualmente existirem, nos mais variados temas, decisões em sentidos divergentes sem que haja uma definição do sentido que os tribunais devem seguir, causa uma grande insegurança e incerteza aos contribuintes. Afetando grave, e segundo se julga, injustificadamente, o princípio da segurança jurídica, mais especificamente na dita vertente da estabilidade e previsibilidade das decisões. A tal que o legislador pretendeu garantir, ainda que com pouco sucesso, com a instituição do recurso para uniformização de jurisprudência para a contradição entre decisões arbitrais e acórdãos dos TCA e do STA. Influenciando, como atrás se expôs, a vertente da orientação dos comportamentos, i.e, a possibilidade que deve ser facultada aos contribuintes de tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das consequências. Já que, como se percebe, *“qualquer sujeito cria expectativas e orienta as suas opções de vida de acordo com um esquema de normalidade, antecipando riscos com base em determinadas situações*

---

<sup>25</sup> JOÃO TABORDA DA GAMA, *As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal*, Revista de Arbitragem Tributária, n.º 1, p.13.

<sup>26</sup> SÉRGIO VASQUES, *Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience*, in International VAT Monitor, Vol. 31, n.º 5, 2020.

<sup>27</sup> Ac. n.º 577/2019 de 17-10-2019.

que prevê poderem manter-se, e planificando pessoal, profissional e economicamente com base em dados que, com probabilidade, se repetirão.”<sup>28</sup> Além disso, acarreta igualmente insegurança e incerteza no que diz respeito à obtenção do resultado, existindo vários temas em que, tendo em conta a proporção da contradição, i.e, o número de decisões contraditórias sobre um tema, se torna completamente impossível ao contribuinte antever, ainda que minimamente, o desfecho de qualquer litígio que se coloque e conseqüentemente a utilidade da interposição de pedido de pronúncia arbitral.

Segundo se julga é precisamente a necessidade de assegurar estas vertentes da segurança jurídica que impõe que a ordem jurídica dos Estados faça prever certos mecanismos de uniformização. É indiscutível que também existe jurisprudência contraditória nos tribunais judiciais, até porque, como se sabe, no sistema judicial português a jurisprudência não constitui fonte imediata de Direito, não sendo vinculativa.<sup>29</sup> Não obstante, e mesmo sem ter natureza vinculativa formalmente derivada de algum preceito legal, existe um tendencial respeito pela jurisprudência uniforme anteriormente definida, proporcionada em parte, pelos mecanismos de reação contra decisões contraditórias existente, tanto no processo civil, como no administrativo e tributário.<sup>30</sup>

Não existindo paralelo destes mecanismos na instância arbitral, uma problemática que à primeira vista se diria igualmente sentida no quadro judicial, rapidamente se fez sentir como aparentemente incurável nestes tribunais.

Com o aumento significativo destas decisões contraditórias passou a assumir-se que a regra da irrecorribilidade não podia ser absoluta, e que, pelos requisitos apertados do recurso para

---

<sup>28</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança*, p.1.

<sup>29</sup> Vendo o exemplo dos acórdãos uniformizadores de jurisprudência proferidos pelo STJ e pelo STA, verifica-se que, salvo no processo concreto em que a uniformização tenha sido decidida, regra geral, qualquer entidade ou tribunal tem a possibilidade de não seguir o entendimento proferido.

<sup>30</sup> No que diz respeito ao recurso de decisões da 1ª instância verifica-se que: no âmbito do processo civil, conforme disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 629º do CPC, independentemente do valor da causa e da sucumbência é sempre admissível recurso das decisões proferidas no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito contra jurisprudência uniformizada do STJ. Por sua vez, no que diz respeito ao processo administrativo, conforme disposto no n.º 3 do art. 142º, são aplicáveis por remissão as possibilidades de recurso existentes no processo civil acima referidas. Já no âmbito do processo tributário, dispõe o n.º 3 do art. 280º que é sempre admissível recurso de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário.

uniformização de jurisprudência que já existia, este não se apresentava suficiente para resolver a patológica e injustificável contradição de decisões arbitrais.<sup>31</sup>

Ora, foi precisamente com o intuito de resolver esta situação, que veio o legislador abrir uma nova possibilidade de recurso quando exista contradição entre duas decisões arbitrais. Recurso este cuja necessidade se fazia sentir há muito tempo, e será minuciosamente analisado no próximo capítulo.

---

<sup>31</sup> Para mais desenvolvimentos sobre o tema ver: CARLA CASTELO TRINDADE, *Decisões arbitrais contraditórias: solução à vista?*, CJT, n.º 24, Abr/Jun 2019, p.3-14.

### III. O NOVO RECURSO PARA DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS

Como há muito tempo se esperava, veio a Lei n.º 119/2019 de 18 de setembro que altera diversos códigos fiscais, no seu artigo 17º, alterar o n.º 2 do artigo 25º do RJAT, passando a prever a possibilidade de interpor recurso junto do STA quando existam duas decisões arbitrais contraditórias quanto à mesma questão fundamental de direito, instituindo que:

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

Como se percebe pela redação do artigo exposta, o legislador veio acrescentar esta possibilidade de recurso pelo alargamento do âmbito do recurso que já existia para a contradição entre decisões arbitrais e acórdãos do TCA e STA. Assim, à semelhança daquele, é aplicável ao novo recurso, por via do disposto no n.º 3 do artigo 25º do RJAT, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152º do CPTA, com as necessárias adaptações. Neste contexto, ainda que breve e superficialmente, importa iniciar este capítulo com um panorama dos recursos para uniformização de jurisprudência existentes no ordenamento jurídico português, designadamente, no processo administrativo e tributário. Isto com o intuito de compreender o contexto em que se inserem e os objetivos que prosseguem, a fim de possibilitar uma comparação de certas características destes com o regime do recurso que se pretende estudar.

#### 4. BREVE PANORAMA - O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NO ÂMBITO DO PROCESSO JUDICIAL ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

##### a. O PROCESSO JUDICIAL ADMINISTRATIVO

Tendo em conta que o recurso para uniformização de jurisprudência presente no processo administrativo serve, como se verá, de base tanto ao recurso existente no processo tributário, como aos que existem na arbitragem, importa perceber em que contexto surgiu.

Assim, verifica-se que apesar de inexistir uma consagração expressa e direta do recurso para uniformização de jurisprudência como a que existe atualmente no CPTA, pode dizer-se que este recurso estava desde já previsto na LPTA<sup>32</sup>, que previa no artigo 103º que, salvo por oposição de julgados, não era admissível recurso dos acórdãos do STA e do TCA que decidissem em segundo grau de jurisdição, sobre conflitos de jurisdição ou de competência, sobre recursos de atos do Conselho Superior dos TAF ou do seu presidente e sobre a suspensão de eficácia de atos contenciosamente impugnados.<sup>33</sup>

Não obstante, com a reforma legislativa ocorrida em 2002 que, com os objetivos principais de simplificação e agilização da justiça administrativa, culminou em alterações substanciais na lei processual administrativa, foi introduzido no Direito Administrativo o recurso para uniformização de jurisprudência como hoje se conhece.<sup>34</sup>

Como refere MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, “*embora estruturado em moldes claramente distintos daqueles que caracterizavam o clássico recurso de oposição de acórdãos, vem suceder àquele na resolução de conflitos resultantes da verificação da existência de contradições (...)*”.<sup>35</sup>

Assim, passou o artigo 152º do CPTA a dispor que:

*“1. As partes e o Ministério público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão*

---

<sup>32</sup> DL n.º 267/85, de 16 de julho.

<sup>33</sup> Neste sentido, JOSÉ SANTOS BOTELHO, *Contencioso Administrativo*, 2002, p.720.

<sup>34</sup> Na sequência desta reforma foi criado o CPTA pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro e o ETAF pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro.

<sup>35</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O novo regime do processo nos tribunais administrativos*, 2005, p.350.

*de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição:*

*a) Entre acórdão do Tribunal Central Administrativo e acórdão anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal ou pelo Supremo Tribunal Administrativo;*

*b) Entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo.*

*(...)*

*3. O recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.”*

Pode dizer-se que este recurso se destina principalmente a neutralizar as contradições concretas de pronúncia sobre a mesma questão fundamental de direito. Limitando, no entanto, o objeto do recurso a questões relativamente às quais se justifique a intervenção do STA, utilizando-se para isso, como se verá adiante nesta dissertação, a verificação de requisitos legais de rigorosa concretização por parte do Tribunal. Tendo em conta que estes requisitos são utilizados e concretizados pelo STA para a apreciação da admissibilidade da apreciação do recurso para oposição de decisões arbitrais, os mesmos serão especificamente analisados nos pontos b) e c) do ponto 5 adiante.

Ora, face ao exposto e tendo presente o contexto em que foi criado, pode dizer-se que a criação deste recurso teve precisamente os mesmos propósitos que se pretendem no âmbito da arbitragem: o de conjugar os objetivos de simplificação e agilização com o interesse superior de salvaguardar a correção das decisões judiciais em casos de contradição. Percebe-se então que o principal objetivo deste recurso é o de afastar um juízo jurisprudencial divergente sobre a mesma factualidade relevante com o intuito de garantir a uniformização da jurisprudência, e em última instância a segurança jurídica, ainda que sem descurar as preocupações de celeridade que se impõem.

## b. O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Aqui chegados, importa, segundo se julga, expor o panorama atual do processo judicial tributário no que diz respeito a recursos que pretendem garantir a uniformização de jurisprudência. Isto com o intuito de perceber, à final, a coerência do legislador na criação de recursos no que respeita ao processo tributário como um todo – judicial e arbitral.

Assim, é imperativo expor desde já, e ainda que singelamente, as regras gerais que o processo judicial tributário segue, e que se prendem com a dicotomia existente, dos atos em matéria tributária por um lado, e dos atos tributários por outro. Isto é, os atos cujos processos seguem o CPTA e os que seguem o CPPT.

Tudo porque, o facto de existir uma dualidade de regimes, como se perceberá, tem influência sobre todo o regime inclusive quanto ao regime de recursos aplicável.

Segundo dispõe o artigo 279º do CPPT, sob a epigrafe “âmbito”:

*“1. O presente título aplica-se:*

- a) Aos recursos dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo presente Código;*
- b) Aos recursos dos actos jurisdicionais no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, adulação da venda e recursos dos demais actos praticados pelo órgão da execução fiscal.*

*2. Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.”*

Como se percebe, deste artigo resulta uma dualidade de regimes: os recursos dos atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, que são regulados pelo CPPT. E os recursos dos atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios

comuns quer à jurisdição administrativa, quer à administração tributária, bem como os recursos de atos jurisdicionais que não se enquadrem no conceito de processo judicial tributário regulado no CPPT, e que não comportem a apreciação da legalidade de atos tributários, que por seu turno são regulados pelo CPTA.<sup>36</sup>

Assim sendo, no que concerne à determinação do regime a aplicar no caso concreto, é necessário atender ao tipo de processo em causa, e conseqüentemente, aos diplomas aplicáveis.

Em face do exposto, importa desde já notar que existiu recentemente uma alteração legislativa bastante significativa, precisamente com o objetivo principal de harmonizar o CPPT e o CPTA.<sup>37</sup> Assim, e apesar de não ter acabado totalmente com a existência da dualidade de regimes, a verdade é que, para o que nos interessa nesta dissertação, i.e, no que diz respeito a recursos que pretendem garantir a uniformização da jurisprudência, esta deixou de existir.

Até à entrada em vigor da referida alteração, existia, no processo tributário, duas vias distintas para garantir a uniformização da jurisprudência. Quando os processos seguissem o CPTA era aplicável o recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152º já falado. Já quando fosse aplicado o CPPT, era aplicável o recurso para oposição de acórdãos anteriormente previsto no artigo 284º.

Em suma, e como considera JORGE LOPES DE SOUSA: *“Os dois tipos de recursos jurisdicionais para uniformização de jurisprudência serão aplicáveis no contencioso tributário, pois o regime previsto neste art. 284º apenas é aplicável aos processos judiciais tributários regulados no CPPT e aos processos de execução fiscal, como se estabelece no nº 1 do art. 279º. Aos recursos jurisdicionais interpostos em processos a que se aplicam as normas sobre processo nos tribunais administrativos, será aplicável o regime de recursos para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA.”*<sup>38</sup>

Atualmente, e pela revogação do artigo 284º que previa o recurso para oposição de acórdãos onde passou a ser previsto o recurso para uniformização de jurisprudência nos mesmo moldes que

---

<sup>36</sup> Tudo porque, para determinar o regime jurídico aplicável há que analisar a remissão operada nos termos do art. 2º do CPPT, para vários diplomas legais, sempre que ocorra falta de regulamentação no CPPT.

<sup>37</sup> Operada pela Lei n.º 118/2019 de 17 de setembro.

<sup>38</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. IV, 2011, anotação ao art. 284º, p. 465-466.

está previsto no CPTA, passou a ser utilizado o mesmo mecanismo, tanto para os processos que seguem o CPPT, como para os que seguem o CPTA.

Esta opção legislativa é bastante relevante para o tema que se trata nesta dissertação, desde logo porque denota a intenção do legislador de alargar a aplicação do recurso para uniformização de jurisprudência, em consonância com o que fez na arbitragem. Isto tendo em conta que o recurso para uniformização de jurisprudência apenas era aplicável por força da remissão genérica do artigo 2º, alíneas d) e e), do CPPT para as normas do CPTA, tendo uma utilização ínfima quando comparada com o recurso por oposição de acórdãos, que constituía meio primordial para uniformizar jurisprudência.<sup>39</sup>

Esta alteração é de grande importância, tendo em conta que esta dualidade era altamente criticada pela doutrina pelos efeitos no processo tributário em geral. Já no que toca aos recursos para uniformização de jurisprudência, mais especificamente, pode dizer-se que, entre outros problemas, gerava confusão aos contribuintes na hora de interposição do recurso.<sup>40</sup> Prova disso é o facto de existirem casos em que os recorrentes, por interporem o recurso incorreto acabaram por não ter o mérito do recurso conhecido pelo STA. Por exemplo um caso em que se apreciava uma oposição à execução relacionada com uma taxa de publicidade, onde não era admissível a interposição de recurso para uniformização de jurisprudência como fez a recorrente, considerou o tribunal que: *“Portanto, prevendo-se no CPPT, no âmbito do processo judicial tributário, a possibilidade de recurso para o STA, com fundamento em oposição de acórdãos (arts. 280º e 284º), não há, nesse âmbito, que fazer apelo ao regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA.”*<sup>41</sup>

Em face de todo o exposto, cumpre notar desde já que, tendo em conta que o recurso para uniformização de jurisprudência foi estipulado no CPPT recentemente, não existe ainda jurisprudência emanada pelo STA neste âmbito. No entanto, tendo em conta que o preceito é igual

---

<sup>39</sup> No entanto, isto não altera de forma substancial o recurso na ótica do recorrente, uma vez que os requisitos exigidos pelo STA para a admissão destes recursos eram exatamente os mesmos. As diferenças entre estes verificam-se principalmente ao nível da tramitação, prazo de interposição e exigências no que diz respeito ao requerimento de interposição e alegações.

<sup>40</sup> Neste sentido, veja-se RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, 2012, p. 350; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, 2020, p. 450 e ss; CARLA CASTELO TRINDADE e SERENA NETO: *“(…) Esta adaptação do contencioso tributário ao novo contencioso administrativo ainda não aconteceu (…) Deste modo, não podemos deixar de referir novamente a premente necessidade de realização desta adaptação”*, e em várias temáticas nos dois volumes do manual *Contencioso Tributário*, 2017.

<sup>41</sup> Ac. n.º 0135/11 de 19-09-2012.

ao previsto no CPTA, e que antes da reforma este recurso - ainda que utilizado por remissão para o CPTA - já era analisado pela secção de contencioso tributário do STA, não se vê qualquer razão para que seja alterada a concretização jurisprudencial da sua admissão. Nesta senda, assim como se referiu no âmbito do processo administrativo, os requisitos da sua admissão serão analisados no próximo ponto, no âmbito do estudo do funcionamento do novo recurso da arbitragem.

## 5. MODO DE FUNCIONAMENTO

Passando concretamente ao estudo do novo recurso estipulado no RJAT, importa, nos pontos que se seguem, analisar principalmente o seu modo de funcionamento.

Assim, pretende-se estudar as regras de legitimidade para a interposição do recurso, analisar quem detém competência para a sua análise, e os efeitos que produz, tanto quando é interposto, como quando é decidido pelo Tribunal.

Depois, por correlação às conclusões que se pretendem no final da dissertação, serão analisados com especial ênfase, os requisitos de admissibilidade deste recurso. Isto porque, sendo os requisitos processuais condições cujo preenchimento é essencial para a prolação de uma decisão de mérito pelo tribunal, pode dizer-se que a sua verificação é essencial para que o STA uniformize jurisprudência, ou seja, sane a problemática de que se tem vindo a falar ao longo da dissertação. Assim, serão analisados separadamente os requisitos formais, onde se insere, por exemplo, o prazo que deve ser respeitado para a interposição do recurso, e os substanciais, no âmbito do qual será utilizada jurisprudência emanada pelo STA no âmbito do recurso para uniformização de jurisprudência existente no âmbito do processo judicial administrativo e tributário, e no âmbito da arbitragem tributária, para decisões arbitrais contrárias a acórdãos dos TCA e do STA.

### a. TRAMITAÇÃO/ LEGITIMIDADE/ COMPETÊNCIA

No que respeita à interposição do recurso, verifica-se que é conferida legitimidade, como decorre do n.º 1 do artigo 152º do CPTA *ex vi* artigo 25º n.º 3 do RJAT, às partes e ao MP. Neste ponto, segundo se julga, à semelhança do que sucede no processo administrativo, a referência às partes deve ser interpretada em conjugação com o critério geral de legitimidade presente no artigo 141º do CPTA. Assim, a parte a quem é conferida a legitimidade para recorrer há-de entender-se

como sendo a parte vencida, i.e, aquela que tem interesse processual em interpor recurso por ser o único meio de obter a anulação de uma decisão que lhe é desfavorável.

A este propósito cumpre salientar que, de acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 152º, impende sobre o MP um dever, e não apenas a possibilidade de interposição do recurso, mesmo quando este não *“seja parte na causa, caso em que não tem qualquer influência na decisão desta, destinando-se, unicamente à emissão de acórdão de uniformização sobre o conflito de jurisprudência.”*

Posto isto, de acordo com o n.º 2 do artigo 152º do CPTA, a petição de recurso deve ser apresentada por meio de requerimento, apresentado ao pleno da secção de contencioso tributário do STA, a quem compete o julgamento dos recursos de uniformização de jurisprudência. Cumpre salientar que este requerimento deve ser acompanhado de cópia do processo arbitral e de alegação que deve cumprir certos requisitos a expor no próximo ponto.

Quanto à composição do Tribunal para o julgamento do recurso, cumpre notar que, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 27º e no n.º 3 do artigo 17º do ETAF e no n.º 4 do artigo 152º do CPTA, este é constituído por todos os juízes da secção e funciona com um quórum mínimo de 2/3.

Já no que diz respeito à tramitação adotada, pode dizer-se que, uma vez recebido pelo Tribunal, é analisado primeiramente o cumprimento dos requisitos formais exigidos. Quando estes estejam preenchidos é então analisado pelo STA o preenchimento dos requisitos substanciais que se prendem com a verificação da existência de contradição entre duas decisões que necessitam de ser uniformizadas. Posto que estes estejam cumulativamente verificados é finalmente analisado o mérito da decisão recorrida, i.e, a questão em contradição. É nesta fase que é decidida pelo Tribunal qual a direção a seguir quanto às questões em contradição, uniformizando jurisprudência quanto ao tema, e anulando ou não a decisão recorrida.

Depois, nos casos em que existe uniformização de jurisprudência, e pela intenção de atribuir à decisão um especial valor e força persuasiva com o intuito de esta poder orientar o rumo da jurisprudência sobre a matéria e prevenir a repetição de contradições mesmo que sem força vinculativa, há publicação do acórdão na 1ª série do Diário da República, como determina o n.º 4 do artigo 152º.

## b. REQUISITOS FORMAIS

Como se deixou dito, os requisitos são condições de interposição que têm de verificar-se para o Tribunal admitir o recurso, são então, requisitos indisponíveis e de conhecimento oficioso.

Neste sentido, verifica-se que a análise efetuada pelo STA tendo em vista a admissão do recurso inicia-se sempre pela verificação destes requisitos formais, posto que, nos casos em que não se encontrem preenchidos, o tribunal exime-se de apreciar a verificação dos restantes pressupostos, i.e, os requisitos substanciais que serão analisados no ponto c).

Assim, primeiramente o tribunal analisa se o recurso foi interposto no prazo certo. Como se retira do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, o recurso deve ser interposto no prazo de 30 dias a contar da data de notificação da decisão arbitral. Aqui, cumpre salientar que este prazo apresenta diferenças quanto ao regime do recurso para uniformização de jurisprudência no âmbito do processo administrativo e tributário, onde, qualificando-se como recurso extraordinário, deve ser interposto depois do trânsito em julgado da decisão recorrida. Este prazo, sendo um prazo processual é contado nos termos dos artigos 138º e ss do CPC.

Depois, exige-se que o recorrente, no requerimento entregue ao Tribunal, invoque e indique, de *“forma precisa e circunstanciada, os aspetos de identidade que determinam a contradição alegada e a infração imputada ao acórdão recorrido”*, i.e identifique a decisão arbitral que serve de fundamento ao recurso por se encontrar em contradição com a decisão recorrida.

Quanto a este ponto, verifica-se que o tribunal tem vindo a considerar que, relativamente a cada questão em alegada oposição decidida no acórdão recorrido, apenas pode ser indicado um acórdão fundamento.<sup>42</sup> Ou seja, nos casos em que exista uma única questão, o recorrente deve basear o recurso num único acórdão fundamento sob pena de o Tribunal recusar a apreciação do recurso. Não obstante, não raras vezes, o STA tem vindo, em obediência ao princípio *“pro acione”*, a convidar a parte a alterar o requerimento e a indicar um único acórdão para cada uma das questões.<sup>43</sup> Importa salientar que este limite é aplicável a todos os recursos de uniformização de jurisprudência existentes no ordenamento jurídico português. Assim, segundo JORGE LOPES DE SOUSA, acerca do recurso por oposição de acórdãos anteriormente existente no CPPT, as razões que justificam esta exigência são: *“(…) de prevenção contra abusos na utilização dos recursos*

---

<sup>42</sup> Ac. n.º 0426/18.3BALS de 03-07-2019.

<sup>43</sup> Ac. n.º 0359/14 de 14-05-2015.

*por oposição de julgados, pretendendo-se evitar que os recorrentes obriguem o Supremo a ter de apreciar, caso a caso, a eventualidade de o acórdão recorrido estar em contradição com uma grande quantidade de acórdãos, que podiam mesmo ser centenas ou milhares, se não existisse qualquer limitação quantitativa*”.<sup>44</sup> Além disso, o TC também já se pronunciou ainda que acerca do recurso no âmbito do processo civil, tendo considerado que: *“se admitisse a junção de mais de um acórdão para comprovar a oposição, teria o tribunal de examinar todos quantos fossem indicados, complementando assim, por forma oficiosa, o requerimento de interposição do recurso, para poder decidir a questão da alegada oposição de julgados, não sendo exigível impor ao tribunal tal tarefa (...)”*.<sup>45</sup> Esta limitação, como se percebe, é muito justificada pela intenção de simplificar a análise do Tribunal. Convergindo assim com os objetivos da instituição desta possibilidade de recurso na arbitragem, isto porque, como já se deixou claro, não obstante o alargamento das possibilidades de recurso, o principal objetivo subjacente ao regime mantém-se: a celeridade.

Quanto ao requisito presente no artigo 152º do CPTA que exige o trânsito em julgado, tanto do acórdão recorrido, como do fundamento, quando se analisa a sua aplicabilidade ao novo recurso importa ter em conta duas coisas: a *ratio* da exigência deste requisito e a prática jurisprudencial já seguida pelo STA no âmbito do recuso para a oposição de decisões arbitrais com acórdãos do TCA e do STA.

Primeiro que tudo, a exigência deste requisito prende-se com o facto de a decisão só se considerar definitiva, e conseqüentemente, só produzir efeitos, depois do trânsito em julgado. Já que: *“seria contrário à razão de ser de tais recursos pretender-se uniformizar jurisprudência tendo como parâmetro uma decisão que ainda não é definitiva e que, de facto, pode nunca vir a sê-lo.”*<sup>46</sup> Por esta razão, e tendo em conta que das decisões arbitrais não cabe qualquer recurso de mérito além dos que se tratam nesta dissertação – quando exista contradição com acórdão dos TCA, STA, ou com outra decisão arbitral – faz sentido que se possam considerar definitivas assim que são proferidas pelo Tribunal. Neste contexto é compreensível que apenas seja exigível o trânsito em julgado da decisão arbitral que serve de fundamento, como aliás, já tem vindo a considerar o STA no âmbito do recurso para oposição de decisões arbitrais e judiciais: *“(...) não*

---

<sup>44</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, 2011, p. 465-466.

<sup>45</sup> Ac. n.º 509/94 de 20-03-1996.

<sup>46</sup> Ac. n.º 01136/12 de 03-07-2013; Apesar de esta justificação se referir à exigência do trânsito em julgado da decisão fundamento, é transponível à decisão recorrida.

*constitui pressuposto formal ou requisito de admissibilidade deste recurso o carácter definitivo da decisão recorrida (definitividade a que corresponde, nas decisões judiciais, o trânsito em julgado). ”.*<sup>47</sup>

Quanto a este ponto, cumpre notar que a decisão arbitral que serve de fundamento deve considerar-se transitada em julgado de acordo com o disposto no artigo 628º do CPC, ou seja, no prazo de 30 dias, após os quais não há qualquer possibilidade de recurso da decisão.

No que diz requisito ao requisito presente no n.º 1 do artigo 25º do RJAT que faz referência à “*decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida (...)*” importa notar que, a sua existência faz com que, ao contrário do que acontece no âmbito do processo judicial, na arbitragem tributária se exija que a decisão recorrida seja uma decisão de mérito.

A propósito do que se pode considerar uma decisão de mérito, verifica-se que, numa decisão arbitral em que apenas foi apreciada a tempestividade da dedução da pronúncia arbitral e da qual se tentou recorrer, o Tribunal entendeu que devem ser consideradas: “*decisões que tenham apreciado a bondade dos argumentos esgrimidos pelo interessado no sentido de obter a anulação do acto tributário que ataca por via do seu pedido de pronúncia arbitral, isto é, decisões que tenham efectivamente apreciado as questões suscitadas pelo interessado e que conduzam, ou possam conduzir, em última instância, ao reconhecimento da ilegalidade do acto tributário, assim se atingindo a sua anulação.*”<sup>48</sup>

Segundo se julga, este requisito é de grande importância no que diz respeito ao regime do recurso por três razões. Primeiro porque não tem paralelo em nenhum dos regimes deste recurso existentes no processo judicial, e, como se retira da prática judicial no âmbito do recurso já existente na arbitragem tributária, a falta de preenchimento do mesmo é, não raras vezes, a causa de não apreciação do mérito do recurso. Depois, segundo se julga, a exigência deste requisito inevitavelmente dá origem a casos de contradição que nunca serão sanados, já que, sempre que se coloque o caso de não ser admitida a pronúncia arbitral por falta de um pressuposto processual, também não será possível apreciar a decisão em sede de recurso.

Esta situação torna-se particularmente alarmante, nomeadamente se se pensar que existem várias divergências, por exemplo, quanto aos atos considerados arbitráveis, já que, como se sabe, tendo em conta a necessidade de utilizar conjugadamente o RJAT e a portaria de vinculação,

---

<sup>47</sup> Ac. n.º 01158/12 de 18-09-2013.

<sup>48</sup> Ac. n.º 0650/16 de 16-11-2016.

existem vários casos em que a aceitação do pedido de pronúncia arbitral se torna altamente discutível.<sup>49</sup> Assim, a falta de possibilidade de recurso nestes casos faz com que, situações exatamente iguais, ao serem analisadas por diferentes composições do Tribunal, sejam tratadas de maneira diferente sem que seja possível recorrer, mantendo-se a situação de contradição.

A este propósito cumpre notar que esta situação já foi, inclusive, notada pelo Tribunal, que reconhece que: *“Pode concordar-se ou não com a opção legislativa (Opção que se nos afigura particularmente polémica no que se refere às decisões, como a sub judice, em que o tribunal arbitral decide pela sua incompetência.”*. No entanto, considera que: *“a decisão de forma que ponha termo ao processo arbitral não tem como consequência a perda do direito do sujeito passivo: quer porque, normalmente, haverá também possibilidade de promover a revisão oficiosa do acto tributário (que pode ser efectuada, em regra, no prazo de quatro anos ou a todo o tempo se o tributo não estiver pago, nos termos do art. 78.º da LGT), quer porque será de aplicar subsidiariamente, ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o regime previsto no n.º 8 do art. 87.º do CPTA, em que se estabelece que «a absolvição da instância sem prévia emissão de despacho de aperfeiçoamento não impede o autor de, no prazo de 15 dias contado da notificação da decisão, apresentar nova petição, com observância das prescrições em falta, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação.”*<sup>50</sup>

Neste contexto percebe-se que, realmente, conforme se retira do n.º 3 do artigo 24º do RJAT, nos casos em que o tribunal arbitral não conheça do mérito da causa por facto não imputável ao sujeito passivo, voltam a correr os prazos para a interposição dos meios de reacção inicialmente ao dispor deste.<sup>51</sup> Assim, ainda que, à primeira vista pareça que a exigência deste requisito origina casos em que a contradição se torna insanável, a verdade é que a questão em contradição diz respeito, única e exclusivamente, à aceitação ou não do recurso, i.e, ao âmbito de competência do tribunal arbitral. Por sua vez, não existindo consolidação de qualquer decisão acerca do direito propriamente dito, esta exigência do legislador do RJAT, que se pode dizer inovadora face ao

---

<sup>49</sup> Pode apontar-se, como exemplo, a questão dos atos de 2º e 3º grau, i.e, os atos que decidem reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, sendo questionável a admissibilidade da proposição de pedido de pronúncia arbitral quando se esteja perante vícios próprios destes atos, e a questão da admissibilidade da proposição de pedido de pronúncia arbitral relacionados com contribuições financeiras.

<sup>50</sup> Ac. n.º 0995/15 de 22-02-2017.

<sup>51</sup> Sobre esta temática, CARLA CASTELO TRINDADE, 2016, p. 444 e ss.

processo judicial, ainda que possa ser questionável no que concerne ao princípio da igualdade, a verdade é que acaba por ser vantajosa por diminuir o campo de aplicação do recurso e torná-lo ainda mais excepcional.

Posto que todos os requisitos acima expostos estejam verificados, cabe então ao STA analisar o preenchimento dos requisitos substanciais.

### c. REQUISITOS SUBSTANCIAIS

Vistos os requisitos formais exigidos para a apreciação do mérito do recurso, cumpre agora analisar aqueles que são os requisitos substanciais. Cumpre desde já notar que, à semelhança dos requisitos formais, a necessidade de verificação destes pressupostos faz com que, independentemente da bondade dos argumentos produzidos em alegações, o julgador deva apreciar primordialmente se estão reunidos os pressupostos para o recurso ser admitido. Assim, apenas nos casos em que isto se verifique é que o julgador incide a sua análise sobre o conteúdo da matéria de fundo, ou seja, aprecia o mérito da causa, julgando procedente ou improcedente a anulação da decisão recorrida.

De facto, segundo se julga, grande parte da compreensão do funcionamento deste recurso passa pelo estudo destes requisitos. Isto com o intuito de entender a sua razão de ser, e principalmente de que forma o STA os tem concretizado, i. e, em que medida os considera preenchidos aquando da decisão acerca da admissibilidade do recurso.

Estes requisitos são de grande importância, desde logo porque, além de existirem muito mais requisitos substanciais do que formais, são estes que, na maioria das vezes, ditam a recusa da apreciação do recurso. Além disso, a análise da sua concretização jurisprudencial é essencial, já que, como se perceberá ao longo deste ponto, vários dos requisitos que têm vindo a ser exigidos não estão expressamente previstos na letra da lei, razão pela qual não se pôde deixar de fazer uma pesquisa de jurisprudência exaustiva. Assim, tendo em conta a inexistência, à data, de jurisprudência no âmbito do novo recurso, demonstra-se fulcral utilizar a jurisprudência emanada por ambas as secções do STA no âmbito do recurso para uniformização de jurisprudência existente no processo administrativo e tributário, bem como a emanada no âmbito do recurso existente para a contradição entre decisões arbitrais com acórdãos dos TCA e do STA. Posto que, ao contrário

do que se verifica com o novo recurso, nestes existe uma vasta prática jurisprudencial que se afigura essencial para as conclusões que se pretendem.

Partindo do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 152º do CPTA, e tendo em conta as adaptações necessárias relacionadas com especificidades do processo arbitral, verifica-se que, para ser analisado o mérito do recurso é preciso que estejam preenchidos três requisitos específicos. Um primeiro que exige que exista contradição sobre a mesma questão fundamental de direito entre dois acórdãos. Um segundo, que exige o trânsito em julgado do acórdão impugnado e do acórdão fundamento que, como se analisou diz respeito a um requisito formal e no âmbito da arbitragem tributária é adaptado sendo apenas exigido o trânsito em julgado da decisão fundamento. E um último, de verificação negativa, que impede o recurso quando a orientação perfilhada no acórdão impugnado seja conforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA. Além disso, tendo em conta o disposto no artigo 25º do RJAT verifica-se que se exige ainda que a decisão arbitral de que se pretende recorrer seja uma decisão de mérito.

Assim, apesar de, numa primeira análise, o preceito que institui o recurso apenas exigir a verificação de 3 requisitos, 2 deles substanciais, a verdade é que, têm sido utilizados, principalmente para a caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição, vários requisitos de concretização jurisprudencial, que, as mais das vezes impedem o conhecimento do mérito do recurso. Por esta razão, é de grande importância concluir se, efetivamente, tendo em conta os requisitos de admissão apertados, e o facto de o STA apenas proceder à uniformização da jurisprudência quando se considerem verificados os fundamentos e seja apreciado o mérito do recurso, este cumpre os objetivos que lhe são propostos.

Cumpra desde já notar que, apesar de ser a concretização jurisprudencial destes requisitos que, não raras vezes, obsta ao conhecimento do mérito do recurso, já se pronunciou o TC a este propósito, no âmbito do recurso por oposição de acórdãos existente no CPPT ao qual eram aplicáveis as mesmas regras do recurso para uniformização de jurisprudência, não considerando que a interpretação restritiva do artigo, mesmo sem apoio na lei, constitua uma restrição do direito de acesso aos tribunais que impossibilite a obtenção da *tutela judicial efetiva*. Pelo contrário, considerou que: “*após a pretensão do recorrente já ter sido apreciada por duas instâncias, a mera oposição de julgados relativamente à mesma questão de direito, não constitui motivo suficiente para que se considere que o direito ao acesso aos tribunais, nomeadamente o direito à*

*impugnação jurisdicional dos atos da Administração, imponha ao legislador a previsão de um recurso extraordinário para a fixação de jurisprudência em todas as hipóteses possíveis, a nível de tribunais superiores, de oposição de decisões.”.*<sup>52</sup> Isto denota, desde logo, que neste tipo de recurso é conferida ao tribunal uma grande possibilidade de previsão e conformação, muito justificada pelo intuito de excecionalidade que se pretende alcançar. Posto isto remete-se para o capítulo IV da dissertação a questão de perceber se o carácter excecional existente no processo judicial faz sentido e é pretendido, na mesma medida, no âmbito da arbitragem.

Neste contexto, quando se analisa a prática jurisprudencial, percebe-se, desde logo, que o STA considera que, pelo facto de o preceito normativo só fazer alusão à necessidade de se verificar uma contradição sobre a mesma questão fundamental de direito entre os acórdãos, se justifica a utilização dos critérios jurisprudenciais firmados no domínio da LPTA e do ETAF de 1984 no âmbito do recurso para o tribunal pleno quando existisse oposição de acórdãos, que, como se viu, foi substituído pelo recurso para uniformização de jurisprudência.<sup>53</sup>

Assim, passando à análise detalhada de cada requisito verifica-se que, no âmbito do primeiro pressuposto é exigida a existência de *contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*. Pela complexidade inerente à verificação do preenchimento deste, para a sua análise, o Tribunal exige a verificação de outros requisitos mais específicos que estão interligados e importam analisar.

Começando pela referência feita pela lei à “mesma questão”, entende o STA que a lei quer apontar para uma relação de identidade e não de mera semelhança, exigindo-se, portanto, que os quadros normativos e as realidades factuais que subjazem às decisões em confronto sejam substancialmente idênticos, de tal modo que a contradição decorra apenas de uma divergente interpretação jurídica. Isto é, exigem-se dois sub-requisitos: a *identidade dos quadros normativos e factuais*.

De facto, pode dizer-se que estes requisitos estão interligados porque, como se percebe, a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, logicamente, pressupõe a identidade dos respetivos pressupostos de facto subjacentes. Assim, não é considerada a existência de contradição quando, relativamente a um dos acórdãos em oposição, vier a ser

---

<sup>52</sup> Ac. n.º 36/2009 de 20-01-2009 onde o recorrente veio reclamar de decisão do STA em que se concluiu que o recurso não era admissível.

<sup>53</sup> Veja-se, a título de exemplo: ac. n.º 1469/16 de 08-06-2017.

detetada uma divergência sobre a factualidade apurada que possa ser determinante para a aplicação de um diferente regime jurídico. Por outras palavras, não se deve considerar contradição as soluções diferentes obtidas através da subsunção ou enquadramento em regimes normativos materialmente diferenciados quando isto derive da inexistência de uma identidade da situação fáctica. Veja-se um caso em que o Tribunal considerou que, apesar de se ter aplicado a mesma legislação de maneira distinta, pela situação fáctica não coincidir, não existe contradição: “(...) *a matéria de facto apurada em ambos os processos terá que levar, necessariamente, a diferentes conclusões, por não ser idêntica e demandar da parte do julgador uma diferente subsunção aos comandos legais concretamente aplicáveis. E, nessa medida, não se poderá concluir pela diferente –e antagónica- resolução da mesma questão fundamental de direito, porque a identificação e as coordenadas dessa fundamental questão, apesar da coincidência da premissa maior (a norma), está subordinada e condicionada pela premissa menor (o facto da vida real) do silogismo judiciário.*”<sup>54</sup>

Convém notar que, posto que não se pode exigir a total identidade dos factos, exige-se que exista uma *idêntica situação de facto* ou uma *identidade substancial* das questões apreciadas, que por serem semelhantes e terem sido resolvidas de modo contraditório criam uma frontal divergência jurisprudencial que deva ser superada.<sup>55</sup>

Já para se considerar a identidade dos quadros normativos exige-se que, durante o intervalo da publicação entre as decisões, não tenha ocorrido qualquer alteração legislativa substancial que interfira na resolução da questão de direito controvertida. Considerando-se que existe alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados “*sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica*”.<sup>56</sup>

Quanto à necessidade de que a contradição se prenda com a mesma questão “fundamental”, verifica-se que o STA tem vindo a exigir que a alegada divergência assumam um carácter essencial ou fundamental para a solução do caso, ou seja, haja integrado a verdadeira *ratio decidendi*. Daqui retira-se o requisito que exige que, tanto o acórdão recorrido quanto o fundamento tenham emitido

---

<sup>54</sup> Neste sentido, ac. n.º 01113/14 de 29-03-2017 e JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 2018, p.79.

<sup>55</sup> Ac. n.º 1256/07.3TBMCN.P1.S1-A proferido pelo STJ em 11-04-2019.

<sup>56</sup> Ac. n.º 01402/17 de 27-06-2018.

decisões expressas, não sendo suficiente uma mera decisão implícita.<sup>57</sup> Isto é, a oposição deverá decorrer de expressa resolução da questão de direito suscitada, que implica que tenha havido julgamento contraditório sobre questões que tenham sido colocadas à apreciação do Tribunal e sobre as quais este carecia de emitir pronúncia. Não bastando, portanto, que se invoque a pronúncia implícita, a mera consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta ou meros argumentos de ordem suplementar, com natureza de *obiter dictum*.<sup>58</sup> Na mesma senda, tem considerado o tribunal que só releva para efeitos da oposição exigida, a contradição entre decisões e não entre a decisão de um acórdão e os fundamentos ou argumentos de outro.<sup>59</sup> Ou seja, só existe contradição quando a solução das decisões seja diferente, independentemente da motivação decisória. Neste sentido, foi recusada a apreciação de uma decisão onde “*a solução é a mesma, ainda que suportada em motivação jurídica algo distinta face ao contexto factual envolvido e às questões jurídicas nele colocadas*”.<sup>60</sup>

Pode dizer-se que a *ratio* deste requisito se prende com o facto de se considerar que, a tese jurídica que foi adotada implicitamente sem ter sido discutida, poderia ter sido afastada se tivesse sido expressamente apreciada e tratada. Além disso, pela excecionalidade característica deste recurso, considera-se que só deve ser admissível quando exista um conflito jurisprudencial real e não quando se coloquem questões de natureza doutrinária, marginais ou periféricas que, embora em contradição, se revelem insignificantes para a resolução do litígio.<sup>61</sup> Importa referir que, não obstante a referência por parte do STA a este requisito, são raros os recursos que tenham tido a apreciação do mérito recusada pela sua não verificação.

No âmbito da análise jurisprudencial efetuada foi ainda possível notar que, numa decisão em que o acórdão fundamento invocado pelo recorrente continha mais do que um fundamento para a decisão apresentada, e a decisão arbitral estava em contradição apenas com um deles, o STA

---

<sup>57</sup> Neste sentido, veja-se, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, comentário ao art. 152º, 2017, p.1169 e ss.

<sup>58</sup> Ac. n.º 01174/12 de 19-03-2015; O *obiter dictum* refere-se à parte da decisão considerada dispensável, que o julgador disse por força da retórica, i.e, argumentos expendidos para completar o raciocínio que não desempenham papel fundamental na formação do julgado, neste sentido, JOSEPH DAINOW, *The Civil Law and the Common Law: Some Points of Comparison*, in *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 15, N.º 3, 1966-1967, p. 425.

<sup>59</sup> Ac. n.º 791/08 de 22-01-2009.

<sup>60</sup> Ac. n.º 0366/17 de 20-12-2017.

<sup>61</sup> A título de exemplo: ac. n.º 01010/17 de 22-03-2018 e ac. n.º 01089/13 de 17-09-2014.

recusou a apreciação do mérito porque, entre outras razões: “o recurso também não pode ser admitido, por inutilidade, se o acórdão recorrido decidiu com uma dupla fundamentação e a invocada oposição se refere apenas a um deles.”.<sup>62</sup> Tendo em conta que este acórdão foi proferido no âmbito do recurso presente na arbitragem para a contradição de decisão arbitral com um acórdão do TCA ou do STA, é questionável se, de acordo com a *ratio* que lhe está subjacente será igualmente utilizado no âmbito do novo recurso que aqui se analisa. Quanto a este aspeto, cumpre notar que, dos acórdãos proferidos até à data, nenhum recurso foi recusado com base neste pressuposto.

Em face de tudo o exposto, percebe-se que o tribunal exige a verificação de vários requisitos para, por sua vez, considerar verificada a existência de contradição sobre a “mesma questão fundamental de direito”. Assim, quando não se verifique a conjugação destes pressupostos não é possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas que justifiquem a necessidade de uniformização jurisprudencial.

Além dos requisitos expostos, existem ainda decisões em que o Tribunal recusa a apreciação do recurso para uniformização de jurisprudência, com base no facto de a contradição existente se prender com o julgamento de facto. Neste sentido, FREITAS DA ROCHA considera que se está perante matéria de facto quando se discutam no recurso “*ocorrências fenoménicas ou factos da vida real*”. Assim, pode considerar-se que se está perante matéria de facto quando a contradição entre as decisões está relacionada, por exemplo, com questões de avaliação e valoração das provas feita em tribunal, i.e, quando o recorrente entende que os factos foram incorretamente dados como provados, ou que não foram dados como provados e deveriam ter sido.

Pelo contrário, estar-se-á perante matéria de direito quando a discussão se prende com a aplicação, interpretação e integração de normas jurídicas. Devendo a aferição num ou em outro sentido ser feita a partir das conclusões das respetivas alegações que fixam o objeto do recurso.<sup>63</sup> Assim, em várias decisões refere o tribunal que: “*as questões de valoração da prova não podem servir de fundamento ao recurso para uniformização de jurisprudência*”, até porque, quando a contradição se verifica em sede de julgamento de facto, “*não pode afirmar-se que as decisões em*

---

<sup>62</sup> Ac. n.º 0279/16 de 19-10-2016.

<sup>63</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, 2020, p. 447-448.

*confronto tenham decidido a mesma questão fundamental de direito em sentido divergente (...).”*<sup>64</sup>

Passando ao último requisito expresso no artigo 152º que, como se referiu, impede a apreciação do recurso quando a orientação perfilhada no acórdão impugnado seja conforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, importa, primeiro que tudo, perceber o que se pode considerar como jurisprudência mais recentemente consolidada.

Assim, olhando aos mecanismos atuais existentes, pode dizer-se que o STA consolida jurisprudência quando o Pleno da Secção se pronunciou há menos de um mês sobre a questão, em acórdão proferido sem mais do que um voto em sentido contrário. Isto se, entretanto, não se pronunciou de novo em sentido divergente e não houve alterações na composição da Secção, nem a verificação de quaisquer circunstâncias que permitam antever a possibilidade de alteração do sentido decisório aí consignado.<sup>65</sup>

Neste contexto, podem estar incluídas as decisões proferidas em recurso para uniformização de jurisprudência, em recurso de revista excepcional ou em reenvio prejudicial.<sup>66</sup> Cumpre a este propósito referir que, não obstante isto, já referiu o tribunal que não basta a existência de um único acórdão do STA para que se considere existir jurisprudência consolidada: *“Na verdade, se assim fosse, o legislador teria singelamente estabelecido que obstava à admissão do recurso a circunstância de a orientação perfilhada no acórdão recorrido estar de acordo com recente decisão do STA. É que uma única decisão, podendo ser o início de uma orientação ou corrente jurisprudencial, não constitui seguramente jurisprudência consolidada, por não revelar (ainda) uma estabilidade de julgamento a detectar necessariamente por um critério quantitativo que demonstre constância decisória.”*<sup>67</sup>

A existência deste requisito demonstra precisamente que, mesmo que a jurisprudência emanada, neste caso pelo STA, não tenha força obrigatória, existem mecanismos que têm o intuito principal de prevenir discordâncias injustificadas, e bem assim, garantir o respeito pela interpretação uniformizadora assumida pelos tribunais superiores. Por outro lado, também demonstra que, apesar de à primeira vista parecer que o Tribunal está impedido de adotar novos entendimentos, como entende o Professor SÉRVULO CORREIA não se pode afirmar que este requisito traduza um

---

<sup>64</sup> A título de exemplo: Ac. n.ºs 046/19.5BALSBS de 11-12-2019 e 0165/18 de 27-06-2018.

<sup>65</sup> Ac. n.º 0279/16 de 19-10-2016.

<sup>66</sup> Ac. n.º 0724/18.6BALSBS de 05-06-2019.

<sup>67</sup> Ac. n.º 0196/08 de 18-09-2008.

“*factor de ancilose de jurisprudência*” porquanto o Tribunal nunca se encontra impedido de, consoante os casos, atender a uma argumentação convincente quanto à necessidade de rever uma jurisprudência consolidada.<sup>68</sup> No mesmo sentido, refere VIEIRA DE ANDRADE, que: “*A finalidade deste recurso é uniformizar a jurisprudência administrativa, impedindo o tratamento desigual de casos substancialmente iguais, mas parece visar ao mesmo tempo o progresso na aplicação jurisprudencial da lei, na medida em que não se admite o recurso se o acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do STA...*”.<sup>69</sup>

Segundo se julga este requisito terá pouca aplicação prática no âmbito do novo recurso, principalmente tendo em conta que, como se referiu ao longo desta dissertação, os temas tratados pelos tribunais arbitrais são bastante atuais, não existindo, as mais das vezes, acórdãos do STA sobre os mesmos. Isto juntando ao facto de, como se viu, o Tribunal considerar que para existir jurisprudência consolidada não basta a existência de um único acórdão sobre o tema.

Vistos todos os requisitos substanciais que devem ser cumulativamente preenchidos para que seja apreciado o mérito da causa, importa notar que, no âmbito do processo judicial administrativo e tributário existem ainda outros que não se expõem por não terem aplicação no âmbito da arbitragem tributária.<sup>70</sup>

#### d. EFEITOS

Neste ponto pretende-se essencialmente expor os efeitos do recurso, tanto os que decorrem da sua interposição, como os que decorrem do acórdão que venha a ser proferido pelo Tribunal.

A este propósito, não tendo sido alterado o disposto no artigo 26º do RJAT, que estipula os efeitos do recurso, não tendo sido criada disposição especial, segundo se entende, é de considerar que o regime aplicável é o já existente e aplicável aos restantes recursos.

---

<sup>68</sup> SÉRVULO CORREIA, *Direito do Contencioso Administrativo*, Vol. I, 2005, p. 702.

<sup>69</sup> JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 2020, p. 423.

<sup>70</sup> Por exemplo, o requisito que se prende com a exigência de que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento tenham sido proferidos pela mesma secção do STA, e o requisito relacionado com a hierarquia dos tribunais que exige que o tribunal que proferiu o acórdão fundamento seja hierarquicamente igual ou superior ao tribunal que proferiu o acórdão recorrido.

Assim, de acordo com o disposto no n.º 1 deste artigo, a interposição do recurso para uniformização de jurisprudência terá efeito suspensivo no que diz respeito à decisão arbitral recorrida, e esta suspensão será total ou parcial, consoante o objeto do recurso incida sobre a totalidade da decisão proferida ou não.

No entanto, segundo dispõe o n.º 2, nos casos em que o recurso seja interposto pela AT, a garantia que tenha sido prestada pelo contribuinte em processo de execução fiscal caduca.<sup>71</sup> Esta regra vai, como se percebe, ao encontro dos objetivos subjacentes à intenção de instituir a irrecorribilidade, já que, apesar de se admitir a possibilidade de recurso, esta regra pretendeu “*imprimir alguma responsabilização à interposição de recurso (...)*”.<sup>72</sup>

Quanto aos efeitos do acórdão que venha a ser proferido, pode dizer-se que, por força do disposto no n.º 6 do artigo 152º do CPTA *ex vi* n.º 3 do artigo 25º do RJAT, o mesmo tem efeitos substitutivos, i.e, o STA substitui-se ao tribunal recorrido, podendo proceder à anulação do caso julgado “*judicium rescidens*”, mas também proceder a um novo julgamento da questão ‘*judicium rescisorium*’ substituindo a decisão impugnada e decidindo definitivamente a questão controvertida.

Os efeitos desta decisão não se estendem, no entanto, a outras situações eventualmente constituídas ao abrigo de outras decisões judiciais, ainda que se trate de situações idênticas ou que podiam ter sido solucionadas do mesmo modo.

Quanto a este tema importa ainda expor um dos pontos que será relevante nas questões que se levantarão no ponto seguinte desta dissertação. É que, apesar de o STA se substituir ao tribunal recorrido e fazer um juízo de mérito, os seus poderes de cognição e declaração de mérito estão limitados. Isto porque, sendo o mérito “*a questão substancial do processo, objeto da relação jurídica processual*”<sup>73</sup> e tendo em conta que a questão substancial destes recursos é a contradição entre as decisões, consequentemente os poderes de cognição do tribunal estão limitados à contradição da questão fundamental de direito.<sup>74</sup> A este respeito já se pronunciou o STJ,

---

<sup>71</sup> Quanto à segunda parte do artigo que refere a cessação do efeito suspensivo quando o recurso tenha sido interposto pelo sujeito passivo importa notar que foi revogada tacitamente, pela revogação do art. 14º do RJAT operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

<sup>72</sup> CARLA CASTELO TRINDADE, 2016, p.510.

<sup>73</sup> ANA PRATA, *Dicionário Jurídico – Direito Civil, Direito Processual Civil, Organização Judiciária*, Vol. I, 2020, p. 927.

<sup>74</sup> Neste sentido, SUSANA BRADFORD FERREIRA, *Os recursos e a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária*, 2015, p. 19.

considerando que: “A admissibilidade do recurso extraordinário deve ponderar ainda a amplitude dos poderes do Pleno das Secções Cíveis a respeito das questões apreciadas no acórdão recorrido, sendo de rejeitar se, relativamente a uma questão de direito que também se revelou decisiva para o resultado declarado no acórdão recorrido, não foi invocada qualquer contradição jurisprudencial, sendo manifestada apenas a discordância do recorrente quanto ao modo como a mesma foi solucionada.”.<sup>75</sup> Ora, este é precisamente um dos pontos criticáveis do regime que se expõe no próximo ponto.

#### **IV. O RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COMO SOLUÇÃO PARA AS DECISÕES ARBITRAIS CONTRADITÓRIAS**

Tendo sido analisadas e compreendidas todas as características relevantes deste recurso, e tendo sido escrutinado o seu modo de funcionamento por contraposição aos regimes já existentes, importa neste ponto apontar algumas questões que se julgam problemáticas. Isto com a finalidade de questionar em que medida este recurso serve o propósito que lhe está subjacente. Ou seja, se este recurso se apresenta como uma solução efetiva e é, de facto, o mecanismo mais eficiente para a resolução dos problemas que se pretendiam solucionar.

Como se pôde perceber ao longo da dissertação, o legislador alargou o âmbito de aplicação do recurso já existente, uniformizando o mecanismo de reação a utilizar independentemente da origem do acórdão fundamento ser o STA, os TCA ou os próprios tribunais arbitrais: o recurso para uniformização de jurisprudência. Assim, e não tendo sido criadas quaisquer regras específicas, apenas o tempo e utilização do recurso dirão se faria sentido ter-se autonomizado o regime por existir, na contradição de decisões arbitrais, especificidades que o justifiquem.

Primeiro que tudo, cumpre notar que, segundo se entende, a escolha deste recurso como solução para a problemática exposta é benéfica em termos de harmonização do sistema tributário como um todo. Isto tendo em conta que esta solução se coaduna com o instituído no processo judicial tributário, onde, como se viu, também foi recentemente previsto este recurso para casos de

---

<sup>75</sup> Ac. nº 1256/07.3TBM CN.P1.S1-A I de 11-04-2019.

contradição. Passa assim, a ser utilizado o mesmo mecanismo de uniformização de jurisprudência em todo o processo tributário – judicial e arbitral.

Não obstante, existem algumas especificidades na arbitragem tributária que merecem atenção. Por esta razão, segundo se julga, na análise desta opção legislativa como solução ideal à problemática que vem sendo exposta, o ponto mais importante a questionar prende-se com o modo de funcionamento deste recurso, nomeadamente com o ponto central inerente à criação deste e à arbitragem tributária: a necessidade de garantir a segurança jurídica dos contribuintes em equilíbrio com a necessidade de não prejudicar a celeridade.

Primeiro, como se demonstrou, existem inúmeros requisitos de concretização jurisprudencial criados pelo STA, que várias vezes impedem a análise do recurso. Assim, ainda que isto se coadune com o facto de se pretender um recurso “restrito” com o intuito de não “entupir” o STA, a verdade é que, segundo se julga, trata-se de uma solução que tem tido – no recurso para uniformização de jurisprudência para a contradição de decisões arbitrais com acórdãos do TCA e do STA – pouco efeito uniformizador. Isto tendo em conta que o número de recursos que têm o mérito conhecido e, conseqüentemente, o número de recursos em que o STA emite uma decisão uniformizadora de jurisprudência é ínfimo quando comparado com o número de recursos interpostos, deixando margem para questionar em que medida são cumpridos os objetivos de uniformização impostos pelo princípio da segurança jurídica, de que se tem vindo a falar ao longo desta dissertação. Isto porque, tendo em conta a análise jurisprudencial realizada a este recurso, percebe-se que, de um total de 164 acórdãos analisados proferidos pelo STA desde o início da arbitragem até à presente data, apenas 40 tiveram o mérito do recurso apreciado.<sup>76</sup>

Como se viu, uma das razões que justifica a concretização jurisprudencial restritiva que tem vindo a ser adotada pelo Tribunal prende-se com o facto de este ser um recurso extraordinário que serve como “última instância” para o recorrente depois de a sua pretensão já ter sido apreciada por duas instâncias anteriormente. No entanto, como se percebe, esta justificação, aplicável ao processo judicial, não colhe quando aplicada à arbitragem tributária, sendo questionável em que medida deveria ter sido previsto um recurso mais amplo.

Quanto a este aspeto, cumpre notar que não se pretende em qualquer medida questionar a legitimidade do STA para a recusa dos recursos, até porque, segundo este, não estando preenchidos

---

<sup>76</sup> Foram analisados todos os acordãos disponíveis em: [dgsi.pt](http://dgsi.pt)

os requisitos, não existe contradição e, portanto, não existe uniformização que se deva assegurar. Segundo se julga, a situação que cumpre questionar, e se afigura como preocupante, é o facto de o STA ter criado, aquando da análise dos requisitos, uma prática jurisprudencial da qual não se pode afastar, i.e, ter restringido o âmbito de aplicação do recurso de tal forma que podem atualmente existir casos que, ainda que mereçam ser apreciados por questões de uniformização, não o poderão ser por não preencherem todos os requisitos.

Neste contexto cumpre salientar que, apesar do que se referiu acerca da concretização jurisprudencial do recurso para uniformização de jurisprudência existente para a contradição entre decisões arbitrais e acórdãos do TCA e do STA, verifica-se que, no âmbito do novo recurso, do total de 18 acórdãos proferidos pelo STA desde a sua entrada em vigor e até à presente data, 5 dos recursos interpostos tiveram o mérito apreciado, sendo que dos 12 recursos aos quais foi recusada a apreciação do mérito, 5 foram recusados pelo facto de a decisão arbitral ter sido proferida antes da data de entrada em vigor do recurso.<sup>77</sup>

Por outro lado, um dos pontos mais questionáveis quanto à utilização do recurso para uniformização de jurisprudência é o facto desta possibilidade de recurso poder vir a contrariar as razões que fizeram o legislador instituir a irrecorribilidade em primeiro lugar, e que se prendem com a celeridade e com o descongestionamento dos tribunais judiciais, nomeadamente do STA. Por esta razão cabe, tendo em conta algumas características específicas deste recurso, analisar a sua eficiência no âmbito da resolução da problemática aqui desenvolvida.

Primeiro que tudo, importa notar que, como se viu, a apreciação deste recurso envolve a intervenção do pleno da secção de contencioso tributário, com um quórum mínimo de 2/3. Depois, porque a mera aceitação ou rejeição do recurso exige um vasto processo de análise de verificação cumulativa de todos os requisitos que atrás se expuseram e verifica-se que, nos casos em que estejam preenchidos os requisitos formais, para a subsequente verificação do preenchimento dos requisitos substanciais, é necessária a apreciação exaustiva da factualidade constante da decisão recorrida e fundamento.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> De acordo com o disposto no art. 26º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, o recurso entrou em vigor no dia 1 de outubro de 2019, não dispondo de nenhuma norma transitória. Neste sentido, cumpre notar que o STA não tem apreciado o mérito dos recursos cujas decisões recorridas foram proferidas antes da entrada em vigor do referido recurso, veja-se, a título de exemplo, ac. n.º 078/19.3BALS de 20-05-2020.

<sup>78</sup> Paradoxalmente, verifica-se que o STA várias vezes dispensa o recorrente do pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do previsto na segunda parte do n.º 7 do art. 6º do RCP, considerando que: “(...) o facto de o recurso não ter ultrapassado essa primeira fase, de verificação da oposição de julgados,

Neste contexto, é possível questionar em que medida existiam mecanismos alternativos, razão pela qual cumpre, neste ponto, analisar a possibilidade de se ter previsto um recurso distinto do recurso para uniformização de jurisprudência.

Neste sentido, cumpre referir que, desde que se começou a entender a necessidade de corrigir as situações de contradição já faladas, e até ter sido previsto este recurso, existiam várias opiniões que consideravam a possibilidade de se prever o recurso excecional de revista existente no âmbito do processo administrativo, nos termos do disposto no artigo 150º do CPTA. Existindo até opiniões que consideravam que não seria necessário prever qualquer possibilidade de recurso nova no RJAT, bastando que o STA adotasse uma interpretação *pro actione* e aceitasse a aplicação subsidiária do CPTA à arbitragem tributária, e por conseguinte a apreciação do recurso, por força da remissão presente no artigo 29º do RJAT.<sup>79</sup> Isto à semelhança do que acontecia no âmbito do processo tributário com a apreciação do recurso excecional de revista antes de este ser expressamente previsto no CPPT.<sup>80</sup>

Apesar disto, é possível encontrar desde o início da utilização da arbitragem alguns acórdãos onde o recorrente tenta interpor recurso excecional de revista, pronunciando-se o Tribunal no sentido da sua não admissibilidade, considerando que: *“Decorre expressa e inequivocamente do transcrito preceito legal que o objecto do recurso excecional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA são decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo, e não outras, designadamente decisões arbitrais, que nem são proferidas em segunda instância, nem o são pelo TCA, ainda que possam ser colegiais e que delas não caiba, em regra, recurso ordinário.”*<sup>81</sup>

---

*justifica a menor complexidade susceptível de autorizar a dispensa do pagamento da taxa de justiça.”* A título de exemplo: ac. n.º 02008/18.0BALSBB de 11-12-2019.

<sup>79</sup> Neste sentido, SUSANA AZEVEDO DUARTE em *“recurso de revista na arbitragem tributária”* publicado em *economia online*; MARGARIDA MARQUES CARVALHO, *Da arbitragem tributária e dos motivos que conduziram à sua introdução no ordenamento jurídico português*, 2018, p. 48 e ac. n.º 083/15.9BALSBB de 07-11-2018 em que o recorrente interpôs recurso excecional de revista ao abrigo do art. 150º do CPTA para a resolução de duas decisões arbitrais contraditórias e foi junto parecer do Professor RUI DUARTE MORAIS que se pronuncia sobre a admissibilidade da aplicação deste recurso.

<sup>80</sup> O recurso excecional de revista no âmbito do processo tributário apenas foi previsto com a Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, antes disto o STA admitia o recurso de revista no contencioso tributário por força da remissão para o CPTA constante do art. n.º 2 do CPPT.

<sup>81</sup> Ac. n.º 083/15.9BALSBB de 07-11-2018.

Outra das razões que levanta a questão acerca de se ter previsto um recurso excecional de revista em vez do recurso para uniformização de jurisprudência está relacionada com questões que se prendem com a lógica do sistema. É que, se por um lado, como se viu, o facto de se ter alargado o âmbito do recurso para uniformização de jurisprudência vem aproximar o regime de recursos da arbitragem tributária ao do processo judicial tributário, a verdade é que, simultaneamente cria um certo distanciamento entre o regime de recursos da arbitragem tributária e de outros sistemas de arbitragem de Direito Público, mais especificamente, da arbitragem administrativa.

Neste sentido cumpre expor que, no âmbito da arbitragem administrativa, à qual, segundo o disposto no artigo 181º do CPTA, é aplicável, com as necessárias adaptações, a LAV, se aplicava, até ao passado dia 16 de novembro de 2019, a regra de irrecorribilidade presente nesta.

No entanto, o artigo 6º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, que altera várias disposições do CPTA, vem inclusive alterar o artigo 185º-A que respeita ao regime de recursos aplicáveis às decisões arbitrais administrativas.

Assim, deixa de se aplicar o regime de impugnação previsto na LAV, passando a estar previstas três possibilidades de recurso para a decisão arbitral: (i) recurso para o TC nos mesmos moldes que é previsto no RJAT; e (ii) recurso para o STA sobre o mérito da decisão, quando esta esteja em oposição com acórdão proferido pelos TCA ou pelo STA, ou (iii) quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, nos termos do artigo 150º.

Também quanto a este ponto, cumpre referir que existem já acórdãos recentes, nos quais a parte vencida tentou interpor recurso excecional de revista de uma decisão arbitral tributária com base na remissão presente no artigo 185º-A, n.º 3, alínea b), tendo o Tribunal considerado que esta possibilidade de recurso não se encontra prevista no que diz respeito à arbitragem tributária tendo em conta que esta é objeto de regulamentação legal autónoma.<sup>82</sup>

Cumpre referir, a propósito da introdução desta possibilidade de recurso na arbitragem administrativa, que, segundo considera MÁRIO AROSO DE ALMEIDA: *“Trata-se, em todo o caso, de uma solução que se nos afigura defensável, na medida em que, sem comprometer de modo relevante a pretendida celeridade na resolução definitiva dos litígios submetidos a arbitragem,*

---

<sup>82</sup> Ac. n.º 081/20.0BALS de 09-12-2020.

*reforça as garantias de conformidade da arbitragem de Direito Administrativo aos parâmetros de exigência pelos quais se deve reger, tendo em consideração que versa sobre situações jurídicas da Administração que se devem considerar, todas elas, por definição, indisponíveis (...)*.<sup>83</sup>

Ora, é precisamente neste contexto que, segundo se julga, para efeitos de análise, é benéfico expor algumas das razões que, ainda que hipoteticamente, podem levar a crer que este recurso se apresenta como uma solução mais adequada para a arbitragem, principalmente tendo em conta a necessária conjugação da “recorribilidade” com a celeridade que se pretende.

Primeiro, por contraposição ao recurso para uniformização de jurisprudência que envolve a intervenção do pleno da respetiva secção, verifica-se que o recurso de revista é julgado pela secção, nos termos do artigo 17º, n.º 1 e 24º n.º 2 do ETAF. Além disso, e de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 150º do CPTA este é preliminarmente apreciado de forma sumária, por uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da respetiva secção, a quem cabe proferir despacho de admissão ou de rejeição. Já no recurso para uniformização de jurisprudência, como se disse, a mera aceitação ou rejeição deste exige, da parte do pleno da secção de contencioso tributário do STA, um longo processo de análise da verificação dos requisitos. Além disso, nos casos em que estejam preenchidos os requisitos formais é necessária a apreciação da factualidade constante da decisão recorrida e fundamento, para a verificação dos requisitos substanciais do recurso.<sup>84</sup>

Depois, como o próprio nome indica, está-se perante um recurso excecional, em que todo o funcionamento do regime confere ao julgador um grau de discricionariedade muito amplo na admissão do recurso. Assim, apesar de não se pretender aqui aprofundar o regime do recurso excecional de revista, cumpre expor, para a compreensão da conclusão que se pretende, que este recurso é admissível quando (i) a questão alvo de análise revista “*importância fundamental*” por ser de “*relevância jurídica ou social*”, (ii) ou quando tal seja “*claramente necessário para uma melhor aplicação do direito*”. Como se percebe, são utilizados conceitos indeterminados para os

---

<sup>83</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Principais alterações ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos introduzidas pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro* em *A revisão do Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Vol. 6, n.º 3, Dez 2019.

<sup>84</sup> Paradoxalmente, verifica-se que o STA várias vezes dispensa o recorrente do pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do previsto na segunda parte do n.º 7 do art. 6º do RCP, considerando que: “(...) o facto de o recurso não ter ultrapassado essa primeira fase, de verificação da oposição de julgados, justifica a menor complexidade susceptível de autorizar a dispensa do pagamento da taxa de justiça.”. A título de exemplo: ac. n.º 02008/18.0BALSB de 11-12-2019.

fundamentos de admissibilidade do recurso que faz com que a sua concretização dependa, em larga medida, do aplicador do Direito, permitindo ao Tribunal dosear a sua intervenção de forma a que o recurso funcione como uma “*válvula de segurança do sistema*”.<sup>85</sup>

Deste facto resultam duas consequências que, à partida poderão parecer contraditórias, mas que não o são. Se por um lado, é possível abarcar um grande leque de situações, por outro, esta indeterminabilidade também traduz o carácter restrito deste instituto, não existindo uma cláusula genérica e objetiva de admissão.

Assim, pela utilização destes conceitos indeterminados é possível incluir questões como: erros das instâncias inferiores que devem ser resolvidos pelo STA; questões que dizem respeito a um elevado número de pessoas da mesma comunidade e por isso podem consubstanciar exemplos de situações com relevância social; ou ainda, situações com relevância jurídica, como por exemplo um novo regime jurídico que nunca tenha sido alvo de decisões por parte do STA, em que este fixará uma interpretação que será seguida pelas restantes entidades jurídicas administrativas.

Ora, é precisamente neste último ponto que, segundo se julga, este recurso poderia ser útil à arbitragem tributária. É que, ainda que o tribunal considere em inúmeras decisões que “*o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência*”<sup>86</sup>, a verdade é que tem considerado que o recurso é necessário para uma “*melhor aplicação do Direito*” por exemplo, em casos em que não se tenha procedido a uma correta aplicação do direito por parte das instâncias hierarquicamente inferiores. Ou seja, quando a questão controvertida diz respeito a um erro grosseiro e absolutamente visível de decisão, e esta se revele juridicamente insustentável ou suscite fundadas dúvidas, designadamente por se verificar “*divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*”<sup>87</sup>, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, sendo objetivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

---

<sup>85</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO CADILHA, 2017, p.1146; A intenção deste recurso funcionar como uma válvula de escape do sistema está desde logo prevista na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 92/VIII com vista à aprovação do CPTA, que refere que cabe ao STA, na admissão do recurso, dosear a sua intervenção.

<sup>86</sup> A título de exemplo, ac. n.º 01225/16 de 18-01-2017.

<sup>87</sup> A título de exemplo, ac. n.º 01423/11.5BEBRG 0691/14 de 01-07-2020.

Em face do exposto, cumpre concluir que o recurso excepcional de revista tem algumas características inerentes que poderiam tornar a sua utilização benéfica no que diz respeito à conjugação da sua utilização com a manutenção da celeridade.

Além disso, poderia ainda ser benéfico para efeitos de legitimação da arbitragem, tendo em conta que o amplo poder de cognição conferido ao STA no âmbito deste recurso permitiria, além de solucionar questões de contradição, englobar a apreciação do mérito da causa propriamente dito em situações extremamente necessárias, acabando com a discussão que se expôs anteriormente acerca da irrecorribilidade das decisões arbitrais. Isto por contraposição ao recurso para uniformização de jurisprudência onde, como se viu, os poderes de cognição do tribunal quanto à decisão recorrida estão limitados única e exclusivamente à questão controvertida que é a questão fundamental em contradição.

Em face de tudo o exposto, tendo em conta o objetivo principal da instituição deste recurso que se expôs ao longo da dissertação, i.e, a garantia da tutela jurídica dos cidadãos, o objetivo principal de celeridade que deu mote à criação da arbitragem tributária e justifica a existência da regra da irrecorribilidade e a necessidade premente de conjugar estes dois objetivos, podem retirar-se três conclusões acerca da solução adotada pelo legislador.

Primeiro, cumpre notar que, segundo se julga, a instituição do recurso para uniformização de jurisprudência em vez do recurso excepcional de revista demonstra alguma bondade do legislador principalmente tendo em conta a gênese do recurso excepcional de revista e algumas particularidades decorrentes da característica principal que lhe está subjacente: a excecionalidade.

É que, ainda que esta excecionalidade possa, *prima facie* parecer benéfica no que respeita ao objetivo de manter a celeridade do regime da arbitragem, a verdade é que, tendo em conta a obrigação que impende sobre o STA de dosear a sua intervenção no âmbito deste recurso, a utilização deste, implicaria, muito provavelmente, que vários casos de contradição ficassem excluídos da análise do Tribunal. Isto tendo em conta que, *“a excecionalidade é a ratio desta norma e como tal o STA só deve intervir em “situações limite” que pela sua gravidade ou complexidade o justifiquem”*.<sup>88</sup>

Assim, segundo se julga, com a previsão do recurso excepcional de revista em vez do recurso para uniformização de jurisprudência corria-se o risco de se permitir sanar apenas as contradições

---

<sup>88</sup> RICARDO BARATA, *A concretização pela jurisprudência da revista excepcional*, 2017, p. 22.

mais relevantes – isto é, as contradições dignas de acionar a válvula de segurança do sistema – e não toda e qualquer contradição. Ora, neste sentido, entende-se que a previsão do recurso para uniformização de jurisprudência demonstra, e bem, uma preocupação do legislador de estabelecer um recurso que possa acautelar todas as questões de contradição.

Em face do exposto considera-se que, no que diz respeito ao equilíbrio entre a admissão de recursos tendo em conta a sua excecionalidade, e a morosidade do processo, o recurso para uniformização de jurisprudência é a solução mais acertada, tendo em conta que, apesar de ser difícil obter uma decisão de mérito por parte do STA – pelos requisitos de concretização jurisprudencial que se estudaram – é “menos excecional” que o recurso excecional de revista, estando o Tribunal vinculado à apreciação do mérito de todos os recursos nos quais efetivamente exista contradição.

Já no que diz respeito à conjugação do objeto de cada recurso e da problemática relacionada com a contradição entre decisões arbitrais da qual se tem vindo a falar, percebe-se que, ainda que exista a possibilidade de, em certos casos o STA apreciar a contradição entre decisões através do recurso excecional de revista, o objeto principal deste recurso não é esse, existindo vários casos de contradição sobre os quais o STA não se pronuncia.<sup>89</sup> Pelo contrário, o recurso para uniformização de jurisprudência visa precisamente neutralizar as contradições concretas de pronúncia sobre a mesma questão fundamental de direito.

Além do mais, a utilização do recurso excecional de revista também não seria adequada tendo em conta que, ao existir a possibilidade de utilizar este recurso como via de apreciação do mérito da causa acabaria por se aumentar o número de recursos interpostos como tentativa da parte vencida de obter uma alteração da decisão proferida. Neste sentido, consoante a posição adotada pelo STA quanto à concretização dos conceitos indeterminados, corria-se o risco de aumentar consideravelmente o número de recursos pendentes. Ora, nesta situação, como se percebe, seria desvirtuada a regra da irrecorribilidade prevista na arbitragem desde a sua criação, e consequentemente a celeridade que tem vindo a garantir o sucesso do regime, como desenvolvido na presente dissertação.

---

<sup>89</sup> Em certos acórdãos proferidos em sede de recurso excecional de revista, nos quais existe contradição entre acórdãos, o STA procede à convolação do recurso em recurso para uniformização de jurisprudência, a título de exemplo: ac. n.º 01423/11.5BEBRG 0691/14 de 01-07-2020.

Assim, conclui-se que, ainda que, tendo em conta certas características que fazem com que o recurso excepcional de revista possa servir de forma mais premente os propósitos relacionados com a celeridade, segundo se julga o recurso para uniformização de jurisprudência como instituído pelo legislador foi a melhor opção. No entanto, à parte do plano teórico e tendo em conta o ínfimo número de decisões proferidas até à data, cumpre ressaltar que se trata de uma solução cuja prática comprovará a bondade da escolha do legislador.

## V. CONCLUSÕES

1. A arbitragem tributária foi criada como um direito potestativo dos contribuintes com o intuito principal de conceder uma decisão célere e eficaz e conseqüentemente proporcionar o descongestionamento dos TAF.
2. Por correlação a estes objetivos foi instituída, pelo RJAT, a irrecorribilidade das decisões arbitrais. Irrecorribilidade esta que, apesar de bastante contestada, não se pode considerar como inconstitucional.
3. Apesar da instituição da regra da irrecorribilidade, foi prevista desde início a possibilidade de, em certas situações interpor recurso da decisão arbitral para o TC, nos casos em que a decisão arbitral contrarie uma decisão dos TCA ou do STA interpor recurso para o STA e ainda, a possibilidade de interpor uma ação de anulação para o TCA com fundamento em “nulidades” do processo arbitral tributário.
4. Não obstante a antecipação, por parte do legislador, da necessidade de acautelar situações de contradição entre decisões arbitrais e judiciais através do recurso para o STA, não foram acauteladas situações de contradição entre duas decisões arbitrais.
5. Dez anos após a instituição da arbitragem em Portugal, com o significativo aumento da importância que esta representa atualmente no ordenamento jurídico português e o aumento do número de decisões em tudo semelhantes que são decididas de forma contraditória por estes tribunais exclusivamente tendo em conta a composição do tribunal, percebeu-se que os recursos já existentes no RJAT não são suficientes.
6. Com o intuito de acautelar estas situações – de contradição entre decisões arbitrais – que afetam a segurança jurídica dos contribuintes principalmente na vertente da previsibilidade e estabilidade, veio o legislador instituir uma nova possibilidade de recurso no RJAT: o recurso para uniformização de jurisprudência, em tudo semelhante ao já existente para a contradição entre decisões arbitrais e judiciais.

7. Este recurso, ao qual são aplicáveis as regras do recurso para uniformização de jurisprudência presente no artigo 152º do CPTA, tem como objetivo principal garantir a uniformização quando se verifique contradição fundamental de duas decisões, visando impedir o tratamento desigual de casos substancialmente iguais.
8. Existem várias questões que se levantam quando se analisa este recurso como solução efetiva para a contradição de decisões arbitrais tributárias:
  - a. Primeiro, pela existência de vários requisitos de índole substancial, muitos derivados da concretização jurisprudencial efetuada pelo STA, i.e, sem apoio direto na lei, que as mais das vezes impedem a apreciação do recurso.
  - b. Depois, pelo facto de este recurso ser apreciado pelo pleno da secção de contencioso tributário do STA e exigir uma vasta apreciação dos factos subjacentes ao processo apenas para a verificação do preenchimento dos requisitos substanciais exigidos para a sua admissibilidade.
  - c. Além disso, os poderes de cognição e declaração de mérito do STA estão limitados à questão substancial do processo, que se prende única e exclusivamente com as decisões em contradição. Característica que, se por um lado limita a utilização dos recursos por forma a manter a “irrecorribilidade” e a celeridade, por outro deixa o leque de recursos da arbitragem tributária aquém, quando comparado, por exemplo, com o regime atualmente existente na arbitragem administrativa.
9. É questionável se a utilização de um mecanismo alternativo, nomeadamente o recurso excecional de revista, seria mais adequado à resolução da problemática em causa.
10. No entanto, ponderando os dois recursos no que respeita ao objeto principal de cada um, entende-se que a resolução das contradições entre decisões arbitrais por via do recurso para uniformização de jurisprudência é a que se julga mais acertada.

11. Não existindo, porém, prática jurisprudencial relevante que possibilite uma análise mais detalhada, trata-se de uma solução cuja prática nos dirá se foi ou não uma boa escolha do legislador.

## BIBLIOGRAFIA

ADMINISTRATIVA, CENTRO DE ARBITRAGEM, “Estatísticas”, *Arbitragem Tributária*. ISSN 2183-6035. Ano 2018, Número 8 (janeiro 2018);

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE e CADILHA, CARLOS ALBERTO, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2017;

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *O novo regime do processo nos tribunais administrativos*, Almedina, 2005;

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *Principais alterações ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos introduzidas pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro* em *A revisão do Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Volume 6, n.º 3, Dezembro de 2019, disponível em: [http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2183-184X2019000300003](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183-184X2019000300003);

ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 18.ª Edição, Almedina, 2020;

BARATA, RICARDO, *A concretização pela jurisprudência da revista excepcional*, 2017;

BOTELHO, SANTOS, *Contencioso Administrativo*, 2.ª edição, Almedina, 2002;

CARAMELO, ANTÓNIO SAMPAIO, *A Impugnação da Sentença Arbitral*, 3ª edição, 2020, Almedina;

CARVALHO, MARGARIDA MARQUES, *Da arbitragem tributária e dos motivos que conduziram à sua introdução no ordenamento jurídico português*, 2018;

CORREIA, SÉRVULO, *Direito do Contencioso Administrativo*, Volume I, LEX, 2005;

DAINOW, JOSEPH, *The Civil Law and the Common Law: Some Points of Comparison*, in *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 15, N.º 3, 1966-1967, disponível em: [https://pdfs.semanticscholar.org/2a08/da20f2161d7d08e831b4c2d4c0e9e151b0d4.pdf?\\_ga=2.151373499.348438545.1607383608-859915234.1599677790](https://pdfs.semanticscholar.org/2a08/da20f2161d7d08e831b4c2d4c0e9e151b0d4.pdf?_ga=2.151373499.348438545.1607383608-859915234.1599677790);

DIAS, JÚLIO, *A jurisprudência contraditória do CAAD sobre a cláusula geral antiabuso*, 2018;

DUARTE, SUSANA AZEVEDO, “*Recurso de revista na arbitragem tributária*”, artigo publicado em *economia online*, disponível em: <https://eco.pt/?p=276313>;

FERREIRA, SUSANA BRADFORD, *Os Recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, 2015;

GAMA, JOÃO TABORDA DA, “*As virtudes escondidas da arbitragem fiscal*”, in *Revista de Arbitragem Tributária*, n.º 1, coordenação de Nuno Villa-Lobos, e Tânia carvalhais Pereira, Lisboa, 2014;

MACHADO, JOÃO BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2018;

MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012;

NETO, SERENA CABRITA, TRINDADE, CARLA CASTELO, *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*, Almedina, 2017;

NETO, SERENA CABRITA, TRINDADE, CARLA CASTELO, *Contencioso Tributário, Volume II – Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina, 2017;

PRATA, ANA, *o Dicionário Jurídico – Direito Civil, Direito Processual Civil, Organização Judiciária*, Almedina, 5.<sup>a</sup> edição, 2020;

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança*, disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20prote%3%a7%c3%a3o%20da%20confian%3%a7a.pdf>;

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7.<sup>a</sup> edição, 2020;

VASQUES, SÉRGIO, *Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience*, in International VAT Monitor, Volume 31, N.º 5, 2020, disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Portugal%20-%20Tax%20Arbitration%20and%20VAT%20The%20Portuguese%20Experience%20-%20IBFD.pdf>;

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume IV, 6.<sup>a</sup> edição, Áreas Editora, 2011;

TRINDADE, CARLA CASTELO, *A segurança jurídica na aplicação do direito pelos tribunais tributários*, 2020;

TRINDADE, CARLA CASTELO, *Decisões arbitrais contraditórias: solução á vista?*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, N.º 24, Abril/Junho - 2019;

TRINDADE, CARLA CASTELO, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Almedina, 2016;

Parecer da APA solicitado pelo presidente da Comissão de Assuntos Constitucionais, Liberdades e Garantias, sobre o Projeto de Lei do PCP e do BE que proíbe o Estado de recorrer à arbitragem como forma de resolução de litígios em matéria administrativa e fiscal, disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c7a464451554e45544563765247396a6>

[457316c626e527663306c7561574e7059585270646d46446232317063334e686279396a5a54686c4e7a4a68595330334e6d526a4c54526a4d546b744f444134595331684f5751315a57566a4d54526b5a6d55756347526d&fich=ce8e72aa-76dc-4c19-808a-a9d5eec14dfe.pdf&Inline=true;](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020SC0521&from=EN)

European Semester: Country Report Portugal, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020SC0521&from=EN>.