



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

DA UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

**- Em especial, da decisão arbitral tributária enquanto fundamento
do recurso por oposição de julgados: uma necessidade, um
imperativo, uma possibilidade legal?**

Filipe Alexandre Pacheco Neto Duarte Geadá
Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal
Sob a orientação do Professor Doutor Rui Duarte Morais

Porto
Maio de 2016

À Beatriz e ao Bernardo, família a quem roubei (ainda mais) o tempo e a atenção para concretizar esta reflexão, e aos meus incansáveis Pais.

Siglas e Abreviaturas

Ac./Acs.	Acórdão/Acórdãos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
AR	Assembleia da República
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CPC	Código de Processo Civil
CRP	Constituição da República Portuguesa
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
DL	Decreto-Lei
ETAF de 84	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo DL n.º 129/84, de 27 de Abril
ETAF de 2002	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro
LAL	Lei de Autorização Legislativa do RJAT, constante do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril
LAV de 86	Lei da Arbitragem Voluntária, aprovada pela Lei n.º 31/86, de 29 de Agosto
LAV	Lei da Arbitragem Voluntária, aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro
LGT	Lei Geral Tributária
LTC	Lei do Tribunal Constitucional, aprovada pela Lei n.º 28/82, de 15 de Outubro
LPTA	Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovada pelo DL n.º 267/85, de 16 de Julho
MP	Ministério Público
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro
RFPDF	Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCA/TCAS	Tribunal Central Administrativo/Tribunal Central Administrativo Sul
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJ	Tribunal de Justiça da União Europeia
p./pp.	página / páginas
proc.	processo

Todos os Acórdãos do TC mencionados no presente trabalho encontram-se disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt;

Todos os Acórdãos do STA, STJ e TCA referidos encontram-se disponíveis em www.dgsi.pt;

Todas as decisões arbitrais tributárias a que se aluda encontram-se disponíveis em www.caad.org.pt.

Índice

I.	Intróito.....	5
II.	Preliminares:	
	II.1. Uniformização de jurisprudência - breve abordagem do seu devir histórico.....	6
	II.2. Arbitragem em matéria tributária - regime recursivo.....	9
III.	Em especial, da decisão arbitral tributária enquanto fundamento de recurso por oposição de julgados:	
	III.1. Uma necessidade.....	15
	III.2. Um imperativo:	
	III.2.a) Um imperativo, atenta a natureza do tribunal arbitral tributário.....	17
	III.2.b) Um imperativo, atenta a natureza do recurso para uniformização de jurisprudência.....	21
	III.3. Uma possibilidade legal <i>de iure constituto</i> :	
	III.3.a) A garantia de um específico meio processual para a uniformização de jurisprudência no RJAT.....	25
	III.3.b) À descoberta do sentido da fórmula normativa objetivada no texto: uma interpretação extensiva, numa corrente atualista.....	26
	III.3.c) Uma interpretação conforme com a Constituição.....	31
IV.	Bibliografia.....	34

I. INTRÓITO

No caminho de abertura à arbitragem no domínio da apreciação da legalidade dos atos tributários, Portugal foi inovador¹, tendo instituído no ordenamento jurídico interno, no ano de 2011, a arbitragem como *meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos*², mediante a entrada em vigor do RJAT e da Portaria de vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais³.

Momento subsequente à admissibilidade da arbitragem em matéria tributária e à respetiva introdução no cenário da resolução de litígios entre os contribuintes portugueses e a AT é o de esmiuçar o funcionamento deste sistema alternativo e refletir sobre a forma como o mesmo se encontra implementado.

No que se refere à matéria dos recursos, em especial, o RJAT veio consagrar a regra – já anunciada na respetiva lei de autorização legislativa⁴ – da irrecorribilidade dita *normal* ou do mérito da decisão arbitral. Na verdade, a par da possibilidade de impugnação dessa decisão com fundamento em determinados vícios de forma, encontra-se prevista a limitada possibilidade de recurso da decisão arbitral para o TC e, bem assim, a possibilidade de recurso para o STA quando a decisão arbitral *«esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA.»*⁵

É sobre este último ponto do regime da arbitragem em matéria tributária – a possibilidade de recurso da decisão arbitral para o STA por, chamemos-lhe, *oposição de julgados* – que nos propomos refletir neste estudo, que surge motivado pela falta de uniformidade da jurisprudência arbitral com que nos temos deparado na nossa prática.

¹ Conforme nos ensina Rui Duarte MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, 2012, Almedina, p.377: «A possibilidade de um tal mecanismo de resolução de litígios neste domínio significou a quebra do dogma do monopólio estadual da realização da justiça tributária, ideia intimamente ligada à conceção clássica do direito fiscal enquanto uma forma do exercício da soberania estadual.»

² Cf. artigo 1.º do RJAT.

³ Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

⁴ Cf. n.º 4, alínea h), LAL.

⁵ Cf. artigo 25.º, n.º 2, RJAT.

A possibilidade de recorrer de uma decisão arbitral em matéria tributária invocando como fundamento uma anterior decisão arbitral que, com a mesma, esteja em oposição, não será uma efetiva necessidade? Não será um imperativo? E não será já, *de iure constituto*, uma possibilidade legal? Vejamos, então.

II. PRELIMINARES

II.1. Da uniformização de jurisprudência – breve abordagem do seu devir histórico

A possibilidade de interposição de um recurso para obter uma uniformização interpretativa da jurisprudência tem uma enraizada tradição no nosso ordenamento jurídico.

Na verdade, o Decreto n.º 12 353, de 22 de Setembro de 1926 – à boleia da reforma do Código de Processo Civil de 1876 que então era empreendida, orientada para uma maior simplificação e celeridade do *«aparelho complicado, aparatoso, pesado, de movimentos difíceis, demorados e lentos»*⁶ em que então se consubstanciava o sistema judiciário português –, estabeleceu⁷, no seu artigo 66.º, a possibilidade de recurso para o tribunal pleno quando o Supremo Tribunal de Justiça proferisse um acórdão que estivesse em oposição com um *acórdão anterior também do Supremo sobre o mesmo ponto de direito*⁸.

Como nota o preâmbulo deste Decreto: *«[a] disposição do artigo 66.º é uma das inovações mais importantes do decreto. Temos a esperança de que há- -de contribuir eficazmente para a estabilização da jurisprudência nacional. O problema da uniformidade da jurisprudência debate-se em volta de dois perigos extremos: o da imobilização e o da instabilidade. O decreto procurou*

⁶ Cf. preâmbulo do Decreto n.º 12 353, de 22 de Setembro de 1926.

⁷ Todavia, já anteriormente, recordando as Ordenações Filipinas, encontramos a possibilidade de os desembargadores da Casa da Suplicação proferirem assentos – cf. § 5.º do título V do livro 1.º das Ordenações Filipinas.

⁸ Cf. artigo 66.º do mencionado Decreto n.º 12 353, de 22 de Setembro de 1926: *«Quando o Supremo Tribunal de Justiça profira um acórdão que esteja em oposição com um acórdão anterior também do Supremo sobre o mesmo ponto de direito, pode a parte recorrer para o tribunal pleno com fundamento na referida oposição»*.

evitar esses dois escolhos; procurou dar estabilidade à jurisprudência sem cair no defeito da estagnação e da imutabilidade.»

Este recurso, assim introduzido, veio a ser ulteriormente consagrado como o recurso para o tribunal pleno, previsto nos artigos 763.º a 770.º do CPC de 1939, que culminava na prolação pelo STJ de um Assento, a que o artigo 2.º do CC atribuía força obrigatória geral enquanto fonte de direito.

O CPC de 1961, mantendo o regime dos Assentos, estabeleceu a possibilidade deste recurso para o Pleno ter como fundamento acórdãos contraditórios das Relações.

Já a reforma do CPC de 1995-96, contemporânea da declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral do aludido artigo 2.º do CC⁹ (na parte em que atribuía aos tribunais a possibilidade de fixar doutrina com força obrigatória geral), eliminou este recurso para o tribunal pleno, passando a uniformização de jurisprudência pelo STJ a efetuar-se mediante o limitado¹⁰ mecanismo do julgamento ampliado da revista, aditado no artigo 732.º-A do CPC.

A reforma de 2007, mantendo o julgamento ampliado da revista no leque dos recursos ordinários, reintroduziu, nos artigos 763.º e ss. do CPC, o recurso para uniformização de jurisprudência, com natureza de recurso extraordinário, regime que foi mantido pelo atual CPC de 2013 (cf. artigos 686.º a 695.º).

⁹ Cf. Ac. TC 743/96, prolatado após várias pronúncias deste Tribunal, em sede de fiscalização concreta, no sentido da inconstitucionalidade da norma ínsita no artigo 2.º do Código Civil (cf., por exemplo, Acs. TC n.ºs 810/93, 407/94, 410/94 ou 299/95).

¹⁰ Entendemos o julgamento ampliado da revista como limitado, no sentido em que a respetiva admissibilidade se encontra condicionada a um juízo subjetivo e definitivo de *conveniência* ou *necessidade* desse julgamento ampliado para assegurar a uniformidade de jurisprudência – cf. artigo 732.º-A, n.º 1, CPC, atual artigo 686.º, n.º 1, do mesmo Código. Ao passo que o recurso para uniformização de jurisprudência, ulteriormente previsto no artigo 763.º do CPC (atual artigo 688.º do mesmo Código), assenta na contradição entre um acórdão proferido pelo STJ e outro anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito, critério de *oposição* este que nos parece tendencialmente mais objetivo do que o juízo de *conveniência* ou *necessidade* do julgamento ampliado da revista.

Temos presente, todavia, que, como ABRANTES GERALDES aponta, poderia «[...] não se justificar a reintrodução desse mecanismo extraordinário [recurso para uniformização de jurisprudência] no pressuposto, porém, de que internamente o Supremo Tribunal de Justiça não deixaria de fazer uso ponderado do julgamento ampliado da revista, optando-se por esta forma de julgamento sempre que realmente fosse percecionada a necessidade ou a conveniência de uniformizar jurisprudência, com o objetivo de pôr termo a inúteis e incompreensíveis conflitos jurisprudenciais ou de prevenir a sua ocorrência ao menos ao nível do Supremo.» – cf. António ABRANTES GERALDES, *Uniformização de Jurisprudência* – Texto que serviria de base à intervenção programada no Colóquio realizado no STJ em 25.06.2015, disponível em www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/aqer_MA_26301.pdf.

No contencioso administrativo, também o ETAF de 84 e a LPTA fazem referência ao clássico recurso por oposição de acórdãos¹¹, que seguia a tramitação prevista no CPC para o já mencionado *recurso para o tribunal pleno* e que, mesmo após a respetiva revogação no domínio processual civil operada pela reforma de 1995/96, continuou a reger-se¹² pelo disposto nos artigos 763.º a 767.º do CPC, então revogados.

O ETAF de 2002, bem como o CPTA aprovado no mesmo ano, substituíram este recurso por oposição de acórdãos por um novo recurso extraordinário para *uniformização de jurisprudência*¹³, ao mesmo tempo que consagraram a figura do *juízo ampliado do recurso*¹⁴, equiparável ao julgamento ampliado da revista do processo civil, regime que não sofreu alterações após a última revisão daqueles diplomas, empreendida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro.

No domínio tributário em especial, o ETAF de 84 igualmente faz referência à competência do pleno da Secção de Contencioso Tributário para conhecer «*dos recursos de acórdãos de Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção*¹⁵». Sendo certo que o regime recursivo ulteriormente consagrado no CPPT estabeleceu a possibilidade de suscitar a uniformização interpretativa da jurisprudência tributária, através de dois mecanismos: (i) um recurso para o STA, independentemente de alçada, interposto de decisões que perfilhem solução oposta com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior¹⁶ (oposição

¹¹ Cf. artigos 22.º e 24.º, b), ETAF de 84, e 102.º e 103.º, LPTA.

¹² Cf. José Manuel SANTOS BOTELHO, *Contencioso Administrativo*, 4.ª edição, Almedina, p.720 e, bem assim, Acs. STA de 07.12.1999, proc. 045436, de 31.10.2001, proc. 046398, ou de 26.11.2002, proc. 047995.

¹³ Cf. artigos 152.º do CPTA e 25.º, n.º 1, b), ETAF de 2002.

¹⁴ Cf. artigos 148.º do CPTA, e 23.º, n.º 1, f), e 36.º, n.º 1, g), ETAF de 2002.

¹⁵ Cf. artigo 30.º, b), ETAF de 84.

¹⁶ Cf. artigo 280.º, n.º 5, CPPT, que concretizou o disposto no artigo 105.º da LGT que, na redação anterior à Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, dispunha que: «*A lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito.*»

de julgados); (ii) um recurso para o STA das decisões do TCA, com base em oposição de acórdãos¹⁷.

II.2.Arbitragem em matéria tributária - regime recursivo

No que aos recursos de decisões arbitrais tributárias diz respeito, é sabido que, na ponderação entre uma maior celeridade na resolução dos litígios tributários e maiores garantias jurisdicionais, o RJAT deu preferência à primeira¹⁸, consagrando a regra da irrecorribilidade dita *normal* ou do mérito das pronúncias arbitrais.

Esta regra vai ao encontro do regime atualmente previsto para a arbitragem voluntária, em que é acolhido com grande amplitude o princípio da definitividade da sentença arbitral.^{19|20} Note-se que são vários os argumentos

¹⁷ Cf. artigos 280.º, n.º 2, e 284.º, CPPT.

¹⁸ Efetivamente, entre os três objetivos principais da introdução da arbitragem em matéria tributária, detalhados no preâmbulo do RJAT, encontra-se o de «imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo». Sendo que Diogo LEITE DE CAMPOS, *A arbitragem em matéria tributária e o acesso ao direito*, in Newsletter CAAD, Setembro 2014, p.26, aponta mesmo que «Esta exigência [de uma decisão em prazo razoável] terá sido o principal motor da introdução da arbitragem em matéria tributária, não havendo razões para o Estado-credor se querer prevalecer, ou meramente invocar em seu benefício, de atrasos que lhe são imputáveis enquanto Estado-julgador».

¹⁹ Cf., em especial, o artigo 39.º, n.º 4, da LAV, que consagra um princípio de irrecorribilidade, salvo se as partes tiverem acordado em sentido diferente. A este propósito, Manuel Pereira BARROCAS, no seu *Manual de Arbitragem*, Almedina, 2010, p.495, indica a Lei-Modelo da UNCITRAL, o ZPO alemão, o *Code Judiciaire* belga ou a legislação holandesa de arbitragem inserta no código de processo civil como exemplos que acolhiam já o princípio da definitividade da sentença arbitral.

²⁰ Importa considerar que, para GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, a CRP não consagra um direito ao recurso ou a um duplo grau de jurisdição: «O direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva não fundamenta um direito subjetivo ao duplo grau de jurisdição» - cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª edição revista, 2007, Coimbra Editora, p.418. A este propósito, Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª edição, 2010, Coimbra Editora, p.451, não são tão perentórios. Na verdade, consideram que, efetivamente, «o legislador dispõe de uma ampla margem de liberdade de conformação do direito ao recurso». Todavia, os mesmos Autores não deixam de apontar que «a Constituição pressupõe a recorribilidade das decisões dos tribunais ao aludir a instâncias (artigos 210.º, n.ºs 1, 3, 4 e 5, e 211.º, n.º 2). E, num Estado de Direito, a plenitude do acesso à jurisdição e os princípios da juridicidade e da igualdade postulam um sistema que assegure a proteção dos interessados contra os próprios atos jurisdicionais. [...] É possível, por isso, fundar constitucionalmente um genérico direito de recorrer das decisões jurisdicionais.». Rematando, de seguida, que «cabe ao legislador ordinário concretizar, com maior ou menor amplitude, o seu âmbito de aplicação e conteúdo.» - cf. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *op. cit.*, p.452.

Em linha com este entendimento, o TC tem consagrado a tese de que «a Constituição não se refere «*qua tale*» sequer à garantia do duplo grau de jurisdição ou à previsão da existência de recursos [...]. Mas, qarantindo a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos e reconhecendo a Constituição a existência de tribunais de recurso, entre as várias categorias de tribunais, não pode deixar de aceitar, mesmo que implicitamente, a existência de um sistema de recursos judiciais. - cf. Ac. 574/98.

O TC tem entendido, igualmente, que «*tal direito não é direito absoluto, irrestingível, com ressalva da matéria penal*» - cf. Ac. 287/90 -, apontando que «o legislador ordinário, em matéria de recursos de natureza não penal, goza de ampla liberdade de conformação, podendo criar ou suprimir certos recursos judiciais desde que não proceda à abolição do sistema de recursos in totum» - cf. Ac. 574/98.

No recente Ac. 177/16, o TC, analisando a jurisprudência do Tribunal, conclui que «*é de dar como assente que não se encontra constitucionalmente garantido, com base no artigo 20.º da CRP e em termos gerais, um direito ao duplo grau de jurisdição.*»

apontados para a adoção e defesa deste princípio de irrecorribilidade de mérito das decisões arbitrais, que podemos sintetizar na ideia de que os princípios em que se funda a arbitragem (entre os quais, a autonomia da vontade das partes, a celeridade do processo ou a especialização técnica dos árbitros) sairiam frustrados se se admitisse, por regra e por princípio, a existência de um duplo grau para a apreciação da causa submetida a arbitragem.²¹

Neste sentido, como Pedro COSTA GONÇALVES conclui, ao refletir embora sobre a arbitragem administrativa²², «a arbitragem como um verdadeiro e real sistema jurisdicional alternativo de resolução de litígios só se compreende na sua inteireza se e quando [...] incluir a possibilidade de renúncia aos recursos ou o princípio da irrecorribilidade.»

Já no que se refere, em concreto, à existência de um direito constitucional ao recurso em matéria de arbitragem, e tendo por referência a arbitragem voluntária, pode ler-se no Ac. TC 256/2012 que: «é jurisprudência consolidada neste Tribunal (cf., a mero título de exemplo, o Acórdão n.º 250/96) que a compatibilização entre o direito de acesso à Justiça (artigo 20º da CRP) e a legitimação constitucional dos tribunais arbitrais (artigo 209º, n.º 2, da CRP) impõe uma garantia de não privação do direito de acesso aos tribunais comuns, com vista a um controlo – mais ou menos amplo, consoante a vontade expressa pelo legislador – daquelas decisões arbitrais.»

Neste mesmo Ac., o TC considera «igualmente, que – por se tratar de tribunais voluntariamente constituídos pelas partes – é admissível que o direito de recurso, para os tribunais comuns, das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais possa ser mais intensamente restringido e até mesmo alvo de supressão, desde que mediante renúncia livre e voluntária dos respetivos titulares.»

²¹ Cf. Manuel Pereira BARROCAS, *op. cit.*, p.498, e Paula COSTA E SILVA, *Os meios de impugnação de decisões proferidas em arbitragem voluntária no direito interno português*, ROA, ano 56, 1, 1996.

Esta última Autora adianta ainda um expressivo argumento para a irrecorribilidade das decisões arbitrais, na p.188: «Se as partes têm o poder de escolher aqueles que julgam ser as pessoas mais aptas a proferir a decisão correta, mal se compreende que possam depois questionar a solução efetivamente encontrada para o caso concreto».

Todavia, no domínio da arbitragem tributária, semelhante argumento não se mostra, parece-nos, particularmente robusto.

Na verdade, coexistindo no RJAT a possibilidade de designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do CAAD com a possibilidade de designação dos árbitros pelas partes (cf. artigo 6.º, n.º 2, RJAT), esta última hipótese de escolha pelas partes acaba por revelar-se como uma alternativa *desinteressante* e, por isso, pouco usada.

Isto porque o custo associado à designação de árbitro pelas partes, espelhado no montante da taxa de arbitragem exigida para o efeito nos termos do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é integralmente suportado, nessa hipótese, pelo sujeito passivo, começando num valor mínimo de €6.000,00. Ao passo que, caso o Requerente opte por não designar árbitro, o custo associado à arbitragem é consideravelmente inferior (cf. tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), muito próximo, aliás, dos intervalos de valores das taxas de justiça previstas no Regulamento das Custas Judiciais (destacando-se ainda, numa comparação entre as taxas de arbitragem e as taxas de justiça judiciais, a diferença consubstanciada no facto de a taxa de arbitragem, enquanto contraprestação pela prestação de um serviço realizada por um sujeito passivo, incluir IVA à taxa normal, montante de imposto que se mostra ainda dedutível na esfera dos Requerentes que sejam sujeitos passivos desse imposto, o que não sucede com as taxas de justiça judiciais). Sendo certo que, em acréscimo, o valor das custas do processo é, nesta modalidade, repartido pelas partes, dando lugar ao reembolso do montante pago a este título pela parte vencedora, na proporção fixada na decisão arbitral.

Assim, na prática, falar de arbitragem tributária é falar, a maioria das vezes, de designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do CAAD e não pela parte. Desta forma, na arbitragem tributária, as partes acabam por não escolher – pelo menos, por regra – *aqueles que julgam ser as pessoas mais aptas a proferir a decisão correta*.

²² Cf. Pedro COSTA GONÇALVES, *Administração Pública e arbitragem – em especial, o princípio legal da irrecorribilidade de sentenças arbitrais*, Estudos em Homenagem a António Barbosa de Melo, 2013, Almedina, p.795.

Este princípio de irrecorribilidade do mérito das decisões arbitrais tributárias é, portanto e também em nossa opinião, uma *solução sistematicamente coerente*^{23|24}, mais do que uma solução meramente exigida por razões de celeridade na resolução dos litígios tributários.

Concordando embora com a inexistência, por regra, de um duplo grau de decisão na arbitragem tributária²⁵, aceitamos pacificamente que devem existir limites à irrecorribilidade da decisão arbitral.

Na verdade, apesar de a arbitragem tributária se revelar como uma jurisdição alternativa²⁶ à jurisdição estadual em matéria tributária, o Estado não pode demitir-se da sua função de garante da legalidade. O mesmo é dizer que é fundamental a existência de uma "garantia de controlo dos tribunais

²³ Cf. Pedro COSTA GONÇALVES, *op. cit.*, p.794.

²⁴ Curiosamente, Carla Castelo TRINDADE, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, 2016, Almedina, pp.466 e 467, nota que a irrecorribilidade da decisão arbitral «*não era uma opção do legislador do RJAT. Era sim, e ao que se julga, uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento dos tribunais judiciais. Era, portanto, uma condição de sucesso para o regime.*»

²⁵ Os argumentos aqui apresentados respeitam, genericamente, à arbitragem enquanto meio alternativo de resolução de litígios e frustração dos fundamentos em que a mesma se alicerça. Na arbitragem tributária em especial, tendo por válidos esses mesmos argumentos, reconhecemos, porém, algumas diferenças. Em especial, a diferença de, na arbitragem civil, comercial e mesmo na arbitragem administrativa, vigorar o princípio da "irrecorribilidade, salvo disposição das partes em contrário", ao passo que, na arbitragem tributária, vigora o princípio da irrecorribilidade sem mais, *i.e.*, sem que as partes tenham a opção de convencionar que caberá recurso de mérito da decisão arbitral. Esta diferença pode levar a questionar se o regime de recursos da arbitragem tributária não se encontra estabelecido pelo legislador de forma excessivamente limitativa ou discriminatória, em violação do princípio da igualdade. Lembre-se, a este propósito, que o TC aceita que, na arbitragem, o direito de recurso, para os tribunais comuns, das decisões arbitrais «*possa ser mais intensamente restringido e até mesmo alvo de supressão, desde que mediante renúncia livre e voluntária dos respetivos titulares.*» - cf. Ac. TC 256/2012.

Não nos parece, todavia, que assim suceda com o regime de irrecorribilidade da arbitragem tributária. Na verdade, a renúncia voluntária ao recurso de mérito e a autonomia da vontade das partes (aqui entendidas como "o contribuinte", visto que a AT se encontra genericamente vinculada à arbitragem, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011), encontra ainda lugar na arbitragem tributária na possibilidade de escolha, livremente efetuada pelo contribuinte, entre a via arbitral e a via judicial para dirimir o seu litígio tributário. Como Manuel Pereira BARROCAS, *op.cit.*, p.497, refere, quem prefere a arbitragem à jurisdição judicial *sabe com o que conta*. Sendo certo que nos parece que, no regime recursivo do RJAT, o legislador agiu dentro da "margem de liberdade na conformação do direito ao recurso" que a doutrina e a jurisprudência constitucional lhe reconhecem - cf. nota 20 *supra*.

Por outro lado, também não vemos este regime de proibição de um segundo grau de decisão na arbitragem tributária como violador do princípio da igualdade, mesmo quando comparado com o regime recursivo vigente nos Tribunais Administrativos e Fiscais - crítica, apontada, por exemplo, no Parecer do Governo Regional da Madeira sobre a Proposta de Lei de Orçamento de Estado para 2010 (e respetiva autorização para introdução do regime da arbitragem tributária), publicado no Diário da Assembleia da República, II Série-A, n.º 38, de 15 de Fevereiro de 2010, p.231, no sentido de que o não reconhecimento de um segundo grau de decisão na arbitragem tributária, conferiria, no limite, mais "força" às decisões do Tribunal Arbitral do que às decisões proferidas nos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1.ª instância.

Parece-nos claro que a jurisdição arbitral e a jurisdição judicial se revestem de uma assumida diferença, impondo o próprio princípio da igualdade precisamente que se "trate diferente o que é diferente". Sendo certo que a irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária permite a promoção de outros bens jurídicos constitucionalmente consagrados, como a celeridade processual e obtenção de uma decisão em prazo razoável (cf. artigo 20.º, n.º 4, da CRP) ou a segurança jurídica dos sujeitos da relação controvertida (artigo 2.º da CRP) - cf. Ac. TC 256/2012, ainda que a propósito da arbitragem voluntária.

²⁶ Cf. artigo 1.º do RJAT.

arbitrais pelos tribunais do Estado^{27|28}, pois foi o Estado que definiu as regras da arbitragem, as quais tem de assegurar que são cumpridas, e é o Estado – entendido como TC – que tem a atribuição específica de fiscalização da constitucionalidade^{29|30} (sendo, ademais, o direito de recurso para o TC irrenunciável, nos termos do artigo 73.º da LTC).

No âmbito da arbitragem tributária, esta garantia é densificada, desde logo, pela possibilidade de recurso³¹ para o TC da decisão arbitral sobre o mérito da causa que ponha termo ao processo arbitral, quando esta recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada^{32|33}.

Depois, o controlo da decisão arbitral em matéria tributária pelos tribunais do Estado é igualmente assegurado, no RJAT, pela possibilidade de impugnação da mesma para o Tribunal Central Administrativo, tendo em vista a anulação da decisão arbitral com fundamento na (i) não especificação dos

²⁷ Cf. Pedro COSTA GONÇALVES, *op. cit.*, p.794.

²⁸ Neste sentido, também, Benjamim SILVA RODRIGUES, *Sobre os Tribunais Fiscais e os Tribunais Arbitrais Tributários*, Newsletter Fiscal CAAD, Novembro 2012, pp.4 e 5.

²⁹ Cf. artigo 221.º CRP e artigo 6.º LTC.

³⁰ Ressalva-se que a todos os tribunais, e não apenas ao TC, compete apreciar e decidir questões de constitucionalidade – cf. artigo 204.º CRP. Todavia, o TC, para além de *órgão supremo da fiscalização da constitucionalidade*, é um tribunal especificamente dedicado a ela – cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *op.cit.*, Vol. II, 2010, p.614.

³¹ Refira-se que o RJAT distingue recurso e impugnação: o recurso consiste no controlo jurisdicional do mérito da decisão arbitral, muito embora circunscrito a matéria de direito e nos limitados termos admitidos pelo RJAT. Na impugnação esse controlo incide sobre a forma da decisão, ou seja, consiste num controlo com o objetivo de garantir que a decisão arbitral respeita as normas de natureza adjetiva ou processual – cf. Cristina FLORA, *O Controlo Jurisdicional da Decisão Arbitral – Uma Perspetiva Global*, RFPDF, Ano 4, N.º4, Inverno, p.38.

³² Cf. artigo 25.º, n.º 1, RJAT.

³³ A este propósito, importa notar que o RJAT limita o recurso para o TC às decisões de mérito e prevê que este recurso seja apresentado apenas com base nos dois fundamentos apontados nesse regime, que correspondem às alíneas a) e b) do n.º 1, quer do artigo 280.º da CRP, quer do artigo 70.º da LTC.

Ora, prevenido estes artigos outras situações de recurso para o TC, deverá admitir-se o recurso das decisões arbitrais tributárias para o TC também nas restantes situações previstas para o efeito na CRP e na LTC, sob pena de inconstitucionalidade – cf., neste sentido, Luís MENEZES LEITÃO, *Anotação ao Acórdão do TC n.º 262/2015*, disponível em www.oa.pt/upl/, e Jorge LOPES DE SOUSA, *Guia da Arbitragem Tributária*, 2013, Almedina, p.228.

Esta conclusão sai reforçada pelo teor do Ac. do Plenário do TC 262/2015, proferido a propósito da norma do RJAT que, contrariando o regime previsto na LTC, estipula que este recurso seja apresentado no próprio TC (cf. artigo 25.º, n.º 4, RJAT).

Nesse Ac., o Plenário do TC conclui, em suma, que deve ser aplicado o regime previsto na LTC para o efeito, e não no RJAT, porquanto o regime de apresentação do recurso para o TC no tribunal competente para dele conhecer, consagrado na arbitragem tributária, se revela (i) formal e organicamente inconstitucional, por violar a reserva absoluta de competência legislativa da AR relativa ao processo do TC (artigo 164.º, alínea c), da CRP) e a forma de lei orgânica imposta pelo n.º 2 do artigo 166.º da CRP; (ii) ilegal, por violação da lei de valor reforçada em que se consubstancia a LTC (cf. artigo 112.º, n.º 3, da CRP).

Assim, afigura-se que semelhante conclusão é transponível e aplicável às restantes situações em que o RJAT contrarie ou restrinja a LTC, pelo que nos parece claro que o recurso da decisão arbitral tributária para o TC deverá ser admitido e tramitado com os fundamentos mais alargados e nos termos previstos na LTC.

fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) pronúncia indevida ou omissão de pronúncia; e na (iv) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes³⁴.

Esta possibilidade de impugnação é por nós entendida como uma verdadeira garantia de controlo estadual do cumprimento das regras fixadas pelo legislador para a arbitragem tributária. Nesse sentido, parece-nos que a “pronúncia indevida”, prevista no RJAT como fundamento de impugnação da decisão arbitral, é necessariamente *diferente e potencialmente mais abrangente*³⁵ do que o conceito de pronúncia sobre “questões de que não deva conhecer”, que é utilizado no artigo 125.º do CPPT por referência à clássica nulidade por excesso de pronúncia. Na verdade, numa interpretação da Lei que temos por acertada, a “pronúncia indevida”³⁶ deverá abranger todas as situações em que as regras definidas pelo Estado para a arbitragem tributária não foram concretamente observadas no processo arbitral, por forma a assegurar o – indispensável – controlo por parte dos tribunais estaduais do cumprimento da legalidade por aquela que se pretende que seja uma jurisdição alternativa em matéria tributária³⁷.

Por último³⁸, a mencionada *garantia de controlo dos tribunais arbitrais pelos tribunais do Estado* é ainda assegurada, no regime da arbitragem tributária, pela possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo por oposição de julgados³⁹.

³⁴ Cf. artigos 27.º e 28.º do RJAT.

³⁵ Cf. Jorge LOPES DE SOUSA, *Guia...*, p.234.

³⁶ Parece-nos, assim, que não terá sido em vão, ou por uma mera questão de estilo, que o legislador acabou por adotar no RJAT a formulação “pronúncia indevida”, em vez da formulação “pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas” constante da lei de autorização legislativa (cf., em concreto, a alínea j) do artigo 124.º da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril).

³⁷ Assim, por exemplo, deverão incluir-se no conceito de “pronúncia indevida”, para além do excesso de pronúncia, as situações em que o tribunal arbitral funcionou de modo irregular ou em que excedeu a sua competência - cf. Ac. TCAS, de 12.06.2014, proc. 06224/12, e, no mesmo sentido, Jorge LOPES DE SOUSA, *Guia...*, p.235.

Aliás, no que se refere às questões de violação de competência do tribunal arbitral, o TC, no recente Ac. 177/2016, julgou já inconstitucional a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, na interpretação de que o conceito de “pronúncia indevida” não abrange a impugnação da decisão arbitral com fundamento na incompetência material do tribunal arbitral, por violação concomitante dos artigos 20.º e 209.º, n.º 2, da CRP.

³⁸ A par dos apontados recursos, importa notar que a decisão arbitral é suscetível de reenvio prejudicial para o TJ, de acordo com o preâmbulo do RJAT e com o disposto no §3 do artigo 267.º TFUE, possibilidade que foi já reconhecida pelo próprio TJ, no Ac. *Ascendi/AT*, de 12.06.2014, proc. C-377/13, disponível em <http://curia.europa.eu/>, em face da conclusão de que o Tribunal Arbitral Tributário é um órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos daquele artigo 267.º TFUE.

³⁹ Importa notar que esta possibilidade de recurso não se encontrava expressamente prevista na LAL, o que poderia levar a que questionássemos a sua conformidade constitucional. Na verdade, como apontam GOMES

Em concreto, prevê o RJAT, no seu artigo 25.º, que pode ser interposto, no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão arbitral, recurso da decisão arbitral que ponha termo ao processo, seguindo os termos previstos para o recurso para uniformização de jurisprudência regulado no CPTA, quando aquela decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com *acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo*.

Segundo os requisitos previstos no RJAT e no CPTA, bem como os que têm vindo a ser definidos pela jurisprudência, podemos sintetizar os seguintes pressupostos para a apresentação deste recurso de decisão arbitral: (i) a existência de uma contradição entre julgados⁴⁰; (ii) a orientação perfilhada na decisão recorrida não esteja de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA^{41|42}; (iii) a decisão invocada como fundamento tenha transitado em julgado^{43|44}.

CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *op.cit.*, Vol. II, 2010, p.341, os decretos-lei autorizados que não respeitem a correspondente lei de autorização são inconstitucionais, visto que, tratando-se de matéria da competência legislativa reservada da AR, só é lícito ao Governo legislar sobre ela nos precisos termos da autorização. Não cremos, todavia, que seja o caso em concreto, pois conseguimos ainda ler, no sentido e extensão da autorização, a possibilidade de previsão deste recurso, em especial, na definição de que o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e na determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído.

⁴⁰ Segundo a jurisprudência do STA, os critérios para detetar a existência de uma contradição são os seguintes:

«i. identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

ii. não ter havido alteração substancial na regulamentação jurídica, a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

iii. que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.»

- cf. Ac. Pleno da Secção do CT do STA, de 04.06.2014, proc. 01447/13.

⁴¹ Cf. artigo 152.º, n.º 3, CPTA, aplicável *ex vi* do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, e Ac. STA de 17.02.2016, proc. 1193/15.

⁴² Como Jorge LOPES DE SOUSA aponta, no seu *Guia...*, p. 232, o STA entendeu, sobre o conceito de jurisprudência consolidada, o seguinte:

«[a] diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há-de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória – seja esse critério o do número dos Juizes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram.

Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção, ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno.»

⁴³ Ao contrário do recurso para uniformização de jurisprudência a que se refere o artigo 152.º do CPTA, o RJAT não exige o trânsito em julgado da decisão arbitral de que se recorre, uma vez que o respetivo prazo de interposição de 30 dias se conta a partir da notificação da decisão arbitral – cf. artigo 25.º, n.º 3, RJAT.

⁴⁴ Cf. Ac. STA de 03.07.2013, proc. 1136/12, explicando em termos muito diretos o fundamento deste requisito que não resulta da lei: «seria contrário à razão de ser de tais recursos pretender-se uniformizar jurisprudência tendo como parâmetro uma decisão ainda não definitiva e que pode nunca vir a sê-lo».

O que trataremos de analisar de seguida é se a estes pressupostos gerais de recurso da decisão arbitral para o STA acresce ainda o pressuposto, formal, de que a decisão invocada como fundamento consubstancie um «*acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.*»

Não olvidamos que é essa a letra da Lei, no artigo 25.º, n.º 2, do RJAT, mas faremos aqui uma tentativa de demonstração que, *de iure constituto*, é possível apresentar um recurso de uma decisão arbitral tributária por oposição com anterior decisão arbitral tributária, numa interpretação extensiva, sob pena de incoerência do sistema jurisdicional tributário e de inconstitucionalidade.

III. EM ESPECIAL, DA DECISÃO ARBITRAL TRIBUTÁRIA ENQUANTO FUNDAMENTO DE RECURSO POR OPOSIÇÃO DE JULGADOS

III.1. Uma necessidade

Imagine-se um sujeito passivo que, tendo sido notificado de duas liquidações adicionais relativas a diferentes exercícios fiscais, emitidas pela AT com base na mesma questão essencial de direito, opta⁴⁵ por contestar a legalidade das mesmas liquidações mediante um pedido de constituição de tribunal arbitral.

Devido ao prazo que dispõe para o efeito⁴⁶ – e uma vez que havia sido notificado das liquidações em causa em datas diferentes e afastadas entre si – , o sujeito passivo viu-se forçado a apresentar um diferente pedido de constituição de tribunal arbitral, relativamente a cada uma das aludidas liquidações adicionais.

Todavia, a questão fundamental de direito a apreciar em ambos os processos é a mesma; também o sujeito passivo a que ambos os processos

⁴⁵ Recorde-se que o recurso à arbitragem tributária, enquanto meio alternativo à impugnação judicial, foi configurado como um direito potestativo do contribuinte – cf. n.º 3 da LAL.

⁴⁶ 90 dias contados da data limite para pagamento voluntário – cf. artigo 10.º, n.º 1, alínea a), RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea a), CPPT.

respeitam é o mesmo; assim como os fundamentos de facto e de direito apresentados em cada um dos pedidos de pronúncia arbitral são, coerentemente, os mesmos, divergindo somente o exercício fiscal a que respeitam.

Há, portanto, entre os dois processos arbitrais, uma identidade de sujeitos e uma inegável semelhança⁴⁷ entre o pedido e a causa de pedir respetivos – que, não fora a falta de coincidência da liquidação adicional contestada em cada um dos processos e a inerente falta de coincidência dos exercícios fiscais a que respeitam o pedido e a matéria que integra a causa de pedir em cada processo, justificaria que se julgasse verificada a exceção dilatória da litispendência ou do caso julgado⁴⁸, consoante o momento em que nos encontrássemos.

Pode dar-se, então, a absurda situação de este mesmo sujeito passivo, tendo pendentes duas pronúncias arbitrais sobre a mesma questão fundamental de direito e relativa a factos idênticos, vir a obter vencimento num dos processos e decaimento no outro.

Sendo certo que, atento o regime de irrecorribilidade *normal* das decisões arbitrais e na ausência de jurisprudência dos tribunais judiciais tributários superiores sobre a inovadora matéria⁴⁹, as duas decisões tornar-se-ão definitivas, transitando em julgado.

Deste modo, ainda no exemplo aqui lançado, as correções empreendidas pela AT àquele sujeito passivo relativamente a um exercício serão devidas. As correções, realizadas ao mesmo sujeito passivo com base no mesmo fundamento, relativas a um outro exercício, já não serão devidas.

Este exemplo, não distante da realidade, põe a nu a necessidade de harmonizar a jurisprudência arbitral.

⁴⁷ Como se explicará de seguida no corpo do texto, inexistente uma pura e rigorosa identidade de pedido e causa de pedir entre os dois processos, considerando que em cada processo está contestado um diferente ato tributário e estão vertidos factos relativos a um diferente exercício fiscal; todavia, ressalvada semelhante diferença, os dois processos seriam, numa palavra, *iguais*.

⁴⁸ Nos termos dos artigos 278.º, 1, e), 577.º, i), 580.º, 581.º e 582.º, CPC e 18.º, n.º 1, b) e 29.º, 1, e), RJAT.

⁴⁹ A celeridade do processo arbitral – especialmente quando posto em confronto com o processo judicial tributário – conduz à muito provável existência de pronúncias arbitrais sobre determinadas questões em matéria tributária ainda antes de os tribunais judiciais (nomeadamente, os tribunais judiciais superiores) terem tido oportunidade de se debruçarem sobre as mesmas.

Na verdade, atentas as limitadas possibilidades de recurso e de impugnação previstas no RJAT, já apontadas *supra*, a decisão arbitral tributária é tendencialmente definitiva, consolidando-se na ordem jurídica, em possível (e não tão pouco frequente) contradição⁵⁰ com outras decisões arbitrais também elas definitivas, num *paradoxo jurisprudencial*⁵¹ difícil de aceitar.

Apontada a *necessidade prática* da possibilidade de uniformizar a jurisprudência arbitral – só alcançável na sua plenitude se se admitir a interposição de um recurso de uma decisão arbitral por oposição também com anterior decisão arbitral –, avancemos para o dissecar da *necessidade teórica* desta possibilidade, que, por isso, se *impõe* admitir.

III.2. Um imperativo

III.2.a) Um imperativo, atenta a natureza do tribunal arbitral tributário

O RJAT caracteriza a arbitragem tributária como um meio alternativo de resolução *jurisdicional* de conflitos, que decide de acordo com o direito constituído e cujas decisões vinculam a AT e produzem os demais efeitos previstos no CPPT, dispondo da mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado⁵². Quer isto dizer que, na sua substância, o poder exercido pelos tribunais arbitrais tributários não é diferente do poder jurisdicional exercido pelos tribunais comuns⁵³.

Também na sua forma, o poder exercido por ambos os tribunais é idêntico, pois que a CRP expressamente consagra, no artigo 209.º, entre as

⁵⁰ Num levantamento não exaustivo, vejam-se os exemplos das - já demasiadas - decisões arbitrais contraditórias, proferidas sobre as seguintes matérias e processos:

- Renúncia à isenção de IVA por estabelecimentos hospitalares privados: 278/2013-T vs. 629/2014-T;
- Cláusula Geral Anti-Abuso e transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas previamente à venda das ações: 123/2012-T vs. 47/2013-T;
- Incidência da verba 28 da TGIS sobre prédios em propriedade total ou vertical: 474/2015-T vs. 740/2014-T;
- Inconstitucionalidade ou não inconstitucionalidade da incidência da verba 28 da TGIS sobre terrenos para construção (após a redação dada pela Lei n.º 83-C/2013: 517/2015-T vs. 507/2015-T;
- Cláusula Geral Anti-Abuso e tributação em IRS de dividendos: 377/2014-T vs. 379/2014-T;
- Transmissão de benefícios fiscais em operações de reestruturação fiscalmente neutras: 10/2011-T vs. 83/2013-T;
- Tributação em IRS mais-valias mobiliárias e aplicação da lei no tempo 135/2013 vs. 107/2014.

⁵¹ Cf. Gustavo Lopes COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no CAAD: a insustentabilidade de uma jurisprudência contraditória*, RFPDF, Ano 7, n.º3, Outono, p.185.

⁵² Cf. artigos 1.º, 2.º, n.º 2, e 24.º, RJAT, e n.º 4, alínea l), LAL.

⁵³ Cf., neste sentido, Benjamim SILVA RODRIGUES, *op.cit.*, p.5.

diferentes “categorias de tribunais”, precisamente os tribunais arbitrais – entre os quais, naturalmente, os tribunais arbitrais tributários –, o que conduz ao reconhecimento de que o tribunal arbitral exerce uma verdadeira função jurisdicional⁵⁴⁵⁵ e que os atos por si praticados, mormente as decisões por si proferidas, têm natureza jurisdicional⁵⁶.

Os tribunais arbitrais tributários são inclusivamente reconhecidos como um *órgão jurisdicional de um Estado-Membro* pelo TJ⁵⁷, que neles vê a permanência, a origem legal do organismo, o carácter vinculativo da respetiva jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação das regras de direito e a independência que, no âmbito do direito da União, o TJ tem exigido para considerar que um organismo de reenvio assume a natureza de “órgão jurisdicional”.

Das proposições aqui enunciadas retiramos uma decorrência lógica: (i) se o tribunal arbitral tributário é, nos termos legais, constitucionais e até de direito Europeu, um verdadeiro tribunal; (ii) se se reconhece à decisão arbitral tributária, enquanto acto jurisdicional em sentido próprio, a mesma dignidade e força jurídica de uma decisão judicial; (iii) se a decisão arbitral é proferida no âmbito de um processo pendente perante um órgão jurisdicional com carácter de permanência, que julga segundo o direito constituído⁵⁸ e cujas decisões não são suscetíveis de recurso dito *normal*; então, também deverá reconhecer-se à decisão arbitral tributária força bastante para servir como decisão-fundamento para um recurso por oposição de julgados⁵⁹.

⁵⁴ Cf., neste sentido, Ac. TC 230/1986 (ainda que proferido a propósito do tribunal arbitral emergente da arbitragem voluntária), e artigo 202.º, n.º 1, CRP.

⁵⁵ Atente-se, inclusivamente, na clássica definição de “tribunal” adiantada por Marcello CAETANO, no seu *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, 4.ª edição, Coimbra Editora, p.540, em que tem pleno cabimento o tribunal arbitral tributário: «tribunal é o órgão singular ou colegial que a requerimento de alguém, e procedendo com imparcialidade e independência segundo as fórmulas pré-estabelecidas, possui autoridade para fixar a versão autêntica dos factos incertos ou controversos de um caso concreto a fim de determinar o direito aplicável a esse caso em decisão com força obrigatória para os interessados».

⁵⁶ Cf., também neste sentido, entre muitos, Mário AROSO DE ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, 2016, 2.ª edição, Almedina, p.518.

⁵⁷ Cf. Ac.TJ *Ascendi/AT*, de 12.06.2014, proc. C-377/13, já mencionado.

⁵⁸ Cf. artigo 2.º, n.º 2, RJAT.

⁵⁹ Aqui pensamos exclusivamente no recurso de decisões arbitrais com fundamento em oposição com anterior decisão arbitral. Mas também se nos afiguraria defensável, pela mesma ordem de motivos, que uma decisão arbitral proferida no âmbito do RJAT viesse fundamentar um recurso por oposição de julgados ou acórdãos previsto no CPPT, muito embora o labor interpretativo adiante expandido se refira ao n.º 2 do artigo 25.º do RJAT.

Assim, a natureza dos tribunais arbitrais tributários impõe essa solução. Sendo certo que o processo arbitral tributário, enquanto verdadeiro meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial⁶⁰, não pode corresponder a uma *jurisdição de segunda divisão*⁶¹, o que acontece ao ver-lhe negada semelhante força às suas decisões.

E não se diga, porém, que esta conclusão e raciocínio implicam que se faça igual reconhecimento à arbitragem convencional ou voluntária e respetivas decisões – que, em nossa opinião, não implica, nem deverá implicar.

Nesse ponto são relevantíssimas as diferenças entre a arbitragem tributária e a arbitragem convencional ou voluntária, apontadas pelo TJ no já mencionado Ac. *Ascendi/AT*:

(i) por um lado, o tribunal arbitral tributário não é um tribunal *ad hoc*, mas um elemento de um sistema de resolução de litígios, tendo carácter de permanência⁶², pois, *«embora a composição das formações de julgamento do Tribunal Arbitral Tributário seja efémera e a sua atividade termine após decidirem, não é menos verdade que, no seu todo, o Tribunal Arbitral Tributário apresenta carácter permanente, enquanto elemento do referido sistema»*⁶³;

(ii) por outro lado, não se trata de um tribunal instituído com base num acordo das partes⁶⁴, i.e., o direito de escolha dos contribuintes quanto à via a adotar não resulta da sua própria iniciativa, mas da vontade do legislador, que instituiu dois sistemas diferentes de resolução de conflitos com a AT⁶⁵, sendo que *«[e]sta possibilidade de escolher a via da arbitragem ou dos tribunais comuns está prevista pelo direito e está aberta a qualquer contribuinte para qualquer litígio que se enquadre no âmbito de aplicação [do respetivo regime],*

⁶⁰ Cf. n.º 2 da LAL.

⁶¹ Expressão de Pedro COSTA GONÇALVES, *op.cit.*, p.796, proferida embora a propósito da arbitragem administrativa.

⁶² Cf. conclusão 37 do Advogado-Geral Maciej Szpunar, no proc. C-377/13, disponível em www.curia.europa.eu, acolhida no n.º 29 do Ac.TJ *Ascendi/AT*.

⁶³ Cf. n.º 26 do Ac.TJ *Ascendi/AT*, *cit.*

⁶⁴ Cf. conclusão 50 do Advogado-Geral, proc. C-377/13, *cit.*

⁶⁵ Cf. conclusões 28 e 40 do Advogado-Geral, proc. C-377/13, *cit.*, acolhidas no n.º 29 do Ac.TJ *Ascendi/AT*.

sem estar no entanto sujeita à prévia manifestação da vontade das partes de submeterem os seus diferendos à arbitragem.^{66»}

Embora as duas arbitragens comunguem da mesma base constitucional⁶⁷, na arbitragem convencional, o direito de submeter o litígio à decisão de árbitros emerge de um acordo das partes materializado na convenção de arbitragem⁶⁸ e o tribunal arbitral daí decorrente tem, portanto, carácter eventual e efémero, consubstanciando uma *jurisdição contratual privada*⁶⁹. Ao passo que, na arbitragem tributária, tal não sucede, conseguindo-se reconhecer ao “Tribunal Arbitral Tributário”, efetivamente, uma identidade própria como um organismo que, no seu todo, tem carácter de permanência⁷⁰ e que, pelos termos da respetiva regulação legal, não se revela como uma jurisdição designada pela vontade das partes, mas como um *direito potestativo do contribuinte*⁷¹.

Esta diferença basta para que, em nossa opinião, a aceitação da possibilidade de as decisões arbitrais tributárias serem invocadas como fundamento num recurso por oposição de julgados – que aqui defendemos –, não implique igual reconhecimento às decisões arbitrais convencionais.

Podemos ainda apontar que o facto de, na arbitragem voluntária, vigorar uma certa confidencialidade do processo, inexistindo (ao invés do que sucede com as decisões arbitrais tributárias⁷²) um registo público ou publicidade das respetivas decisões⁷³, sempre se afiguraria como um obstáculo prático a uma

⁶⁶ Cf. conclusão 28 do Advogado-Geral, proc. C-377/13, *cit.*

⁶⁷ Cf. artigos 202.º e 209.º, n.º 2, CRP.

⁶⁸ Cf. artigo 1.º da LAV.

⁶⁹ «A arbitragem voluntária é contratual na sua origem, privada na sua natureza, [...] jurisdicional na sua função e pública no seu resultado.» – cf. Ac. STJ, de 18.01.2000, proc. 99A1015.

⁷⁰ Esta característica, bem presente na intenção legislativa da «criação de um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial» (cf. n.º 2 da LAL), leva-nos a questionar se não se imporia a multiplicação, pelo território nacional, de centros de arbitragem administrativa onde, nos termos legais (cf. n.º 2 do artigo 4.º do RJAT) e em termos idênticos, funcionassem os tribunais arbitrais tributários, dando músculo a este organismo que aqui identificamos como “Tribunal Arbitral Tributário”.

⁷¹ Cf. n.º 3 da LAL.

⁷² Cf. artigo 16.º, alínea g), RJAT.

⁷³ A este propósito, deixa-se a nota de preocupação manifestada por Suzana TAVARES DA SILVA, *Alargamento da jurisdição dos tribunais arbitrais*, in Anteprojeto de Revisão do CPTA e do ETAF em Debate, 2015, AAFDLisboa, p.408: «Para que a resolução de litígios em tribunais arbitrais ad hoc se apresente como uma solução adequada às exigências em matéria de transparência [...], impõem-se não só um registo público das decisões arbitrais acessível online, mas ainda a previsão de um leque alargado de impedimentos e suspeições aplicável aos árbitros, aliado a instrumentos adequados à uniformização e padronização das soluções aplicáveis».

eventual tentativa de reconhecimento também a essas decisões arbitrais da suscetibilidade de sustentarem a apresentação de um recurso por oposição de julgados, enquanto respetivas decisões-fundamento.

III.2.b) Um imperativo, atenta a natureza do recurso por oposição de julgados

A propósito dos extintos assentos, MENEZES CORDEIRO⁷⁴ dá-nos uma expressiva e prática justificação para a existência de recursos genericamente destinados a obter uma uniformidade interpretativa em face da oposição de julgados: é «[...] *uma garantia, bem sentida e apreciada por todos os práticos do Direito e facilmente explicável a todos os cidadãos, de que as suas causas teriam ainda uma possibilidade de reapreciação sempre que, para elas, fosse encontrada uma solução contrária ao que seria de esperar perante a jurisprudência anterior. [É] a última guarda da confiança na unidade do sistema e na estabilidade das decisões jurisdicionais, particularmente oportuna perante o natural individualismo dos juristas portugueses*».

E, na verdade, um dos fundamentos para a consagração, nas diferentes normas de processo⁷⁵, da possibilidade de interpor um recurso destinado a obter uma uniformidade interpretativa é a tutela da certeza e da segurança jurídica⁷⁶. Ou, dito de outro modo, a uniformização de jurisprudência emerge, desde logo, da necessidade de compatibilizar a administração da justiça e inerente independência dos tribunais⁷⁷ com o princípio da proteção da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da CRP.

⁷⁴ Cf. António MENEZES CORDEIRO, *Anotação (ao Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal de Justiça, de 31 de Janeiro de 1996)*, ROA, Ano 56, 1996, p.315.

⁷⁵ Cf. artigos 280.º, n.ºs 2 e 5, e 284.º, do CPPT, 148.º e 152.º do CPTA, 686.º a 695.º do CPC, 437.º e ss. do Código de Processo Penal.

⁷⁶ Como nota António Santos ABRANTES GERALDES, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, 2014, 2.ª edição, Almedina, p.378: «*A interpretação uniforme do direito constitui um dos vetores da tutela da certeza e da segurança jurídica*».

⁷⁷ Pois que, nos termos do artigo 203.º da CRP, «*[o]s tribunais são independentes [...]*» e como GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *op.cit.*, vol II, p.515, notam, esta independência compreende a autonomia na interpretação do direito, o que afasta a vinculação por interpretações heterónomas (sem prejuízo da interpretação autêntica das normas efetuada pelos órgãos seus autores).

Mas a essencialidade da existência de um recurso desta natureza vai para além da proteção da confiança.

Por um lado, ao dirimir uma controvérsia jurisprudencial, é manifesto que um recurso desta natureza contribui para a eficácia do sistema de administração de justiça, obviando ao desprestígio dos Tribunais que naturalmente decorre da prolação, ao abrigo da mesma regulamentação jurídica, de decisões contraditórias entre si.

Por outro lado, um recurso que tenha por fundamento uma oposição de julgados assegura o respeito pelo fundamental princípio da igualdade⁷⁸ na administração da justiça, garantindo uma paridade de tratamento dos interessados.

Diga-se, aliás, que é esta finalidade específica – de densificar o princípio da igualdade no âmbito da administração da justiça – que surge preponderantemente indicada pela doutrina⁷⁹ e mesmo pela jurisprudência⁸⁰ para os recursos desta natureza no domínio tributário.

Pois que, na verdade, apesar da regra prevista no artigo 8.º, n.º 3, do CC⁸¹, sabemos que a prática jurisprudencial desemboca, não raras vezes, atenta a independência dos tribunais e respetiva autonomia na interpretação

⁷⁸ Princípio consagrado no artigo 13.º da CRP que, no seu âmbito de proteção, abrange a proibição do arbítrio, exigindo um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. – cf. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *op.cit.*, vol I, p.339 e Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *op.cit.*, Tomo I, p.451.

⁷⁹ Cf. Jorge LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, vol. IV, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora, p.419.

⁸⁰ Veja-se o Ac. Pleno da SCT do STA, 24.02.1999, proc. 021384:

«I - O trânsito em julgado do acórdão fundamento constitui requisito específico do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de acórdãos, dada a sua razão de ser: o tratamento igualitário dos interessados, no contencioso jurisdicional tributário.»

Ou, no âmbito administrativo, o Ac. Pleno SCA do STA de 23.03.1993, proc. 028258:

«II - A unidade da questão jurídica só verdadeiramente se descobre na perspetiva da específica finalidade deste recurso em contencioso administrativo que é, apenas, a uniformização da jurisprudência do Tribunal no sentido de impedir o tratamento desigual de casos iguais e não a uniformidade na interpretação da lei.»

⁸¹ Nos termos do qual «nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

do direito, em decisões contraditórias, num conflito que é indispensável dirimir, no interesse da Lei e do sistema de administração de justiça⁸²⁸³.

A experiência diz-nos que a necessidade de uma uniformidade interpretativa é especialmente sentida no domínio tributário, considerando a crescente complexidade das leis tributárias e o espaço deixado pela letra da Lei para a respetiva interpretação e aplicação, numa *fuga* cada vez maior do legislador fiscal ao princípio da tipicidade.

⁸² Não obstante a uniformidade de jurisprudência seja desejável e tenha reflexos diretos na segurança jurídica e no respeito pela igualdade, inexistente uma norma que imponha a obrigatoriedade, fora do caso concreto, da interpretação ou jurisprudência uniformizada.

Esta solução compreende-se em face da já mencionada autonomia dos tribunais (leia-se, autonomia de cada órgão jurisdicional) na interpretação e aplicação do direito, que se encontra constitucionalmente consagrada no artigo 203.º da CRP. E, bem assim, semelhante solução compreende-se igualmente porque, como aponta ABRANTES GERALDES, *Recursos...*, p.381, «[a] divergência de entendimentos não constitui necessariamente um mal que deva ser diabolizado. Por vezes, constitui até um passo essencial para que o Direito, por natureza mais rígido, possa adaptar-se à realidade social em constante mutação.» Assim, pode suceder que um entendimento uniformizado venha a sofrer uma ulterior atualização, perante a natural evolução da realidade subjacente ao direito e das decisões que a encaram. Todavia, tal princípio de independência não pode, efetivamente, «servir para branquear o problema da dispersão jurisprudencial que realmente se verifica, nem para justificar todo e qualquer resultado divergente da resposta que seria expectável.» Donde se compreende a relevância da possibilidade de requerer e suscitar um recurso em caso de contradição de julgados.

De todo o modo, mesmo não sendo vinculativo para as instâncias fora do caso concreto, naturalmente que um acórdão proferido num recurso dessa natureza, atenta a formação qualificada a que obriga o Tribunal Superior, tem a virtualidade de, ainda que de modo informal e por mera força persuasória, orientar o rumo da jurisprudência sobre a matéria, mitigando a repetição de contradições.

⁸³ Aliás, nos regimes processuais civil e administrativo, por exemplo, consagra-se a possibilidade de o Ministério Público – mesmo quando não é parte na causa – interpor recurso de uniformização de jurisprudência (cf. artigo 691.º CPC ou 152.º, n.º 7, CPTA), o que se compreenderá, apenas, precisamente por este inegável interesse para o sistema jurídico, e não para uma parte em concreto, da clarificação da jurisprudência e estabelecimento de uma uniformização interpretativa.

Faz-se notar que, no regime da arbitragem tributária, mesmo quando a decisão contrarie anterior Acórdão do STA, inexistente *aparentemente* semelhante previsão expressa de apresentação de recurso pelo Ministério Público. Dizemos, *aparentemente* porque o n.º 3 do artigo 25.º do RJAT remete expressamente para o «regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do CPTA». Ora, parece-nos possível deduzir que esta referência ao «regime do recurso» inclui também o n.º 7 daquele artigo 152.º CPTA, nos termos do qual «O recurso de uniformização de jurisprudência deve ser interposto pelo MP, mesmo quando 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». Por este motivo, parece-nos ser de aplicar este *poder-dever* do MP, previsto especificamente no n.º 7 do artigo 152.º do CPTA e, genericamente, nas alíneas f) e p) do n.º 1 do artigo 3.º do Estatuto do MP (Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro), também à arbitragem tributária, por força da remissão expressa do RJAT para o artigo 152.º do CPTA.

É certo que o MP não tem intervenção no processo arbitral tributário, o que consubstancia uma dificuldade prática de aplicação deste regime na arbitragem tributária. Todavia, esse facto não impede em absoluto, em nossa opinião, a aplicação à arbitragem tributária dessa possibilidade de interposição de um recurso destinado a uniformizar jurisprudência, apresentado por quem não é parte (o MP) e sem repercussão no caso concreto, exigido no interesse da Lei e por força do disposto no artigo 152.º, n.º 7, do CPTA, *ex vi legis* artigo 25.º, n.º 3, do RJAT.

Na verdade, bastaria que as decisões arbitrais passassem a ser sempre, e por regra, comunicadas pelo CAAD ao MP para que ficasse ultrapassado este obstáculo prático. Sendo certo que a comunicação ao MP é já praticada na arbitragem tributária (cf., por exemplo, decisão proferida no proc. 507/2015-T), nas situações em que a decisão arbitral aplica norma já anteriormente julgada inconstitucional ou ilegal pelo TC, para efeitos da apresentação do recurso obrigatório previsto nos artigos 280.º, n.º 5, CRP, 70.º, n.º 1, g) e 72.º, n.º 3, LTC, e 3.º, n.º 1, f) e n.º 2, do Estatuto do MP.

Pelo que nada impede que igual notificação aconteça também para acautelar o mencionado *poder-dever* do MP, sendo inclusivamente questionável, em face da remissão direta e expressa do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, que a mesma não seja realizada.

Na verdade, sabemos que o princípio da legalidade fiscal⁸⁴, na sua vertente de reserva material de lei, impõe que esta *contenha a disciplina tão completa quanto possível do imposto*, e que o faça *em termos determinados ou determináveis*⁸⁵. Todavia, hoje verificamos que a Lei fiscal, estimulada, por um lado, pelas soluções imaginativas dos contribuintes e, por outro, pelo desígnio de luta à fraude e evasão fiscais, acaba por revelar-se menos concreta e mais complexa, dependente de um conjunto alargado de cláusulas gerais e conceitos indeterminados e facilitadora de uma margem alargada de discricionariedade à AT.

É neste contexto, pois, que o papel de intérprete e aplicador do direito⁸⁶ (*iuris dictio*) cometido aos Tribunais tributários – entre os quais, o “Tribunal Arbitral Tributário” – assume uma peculiar relevância, definindo e concretizando os vagos contornos da Lei fiscal, numa tarefa, não poucas vezes, *para-legislativa*⁸⁷. Sendo certo que, tal como a Lei deve ser igual para todos, também esta *para-legislação* o deve ser, sobressaindo, pois, a necessidade de uniformização de jurisprudência neste domínio tributário.

Ora, fornecendo as decisões do “Tribunal Arbitral Tributário” importantíssimos contributos⁸⁸ no desenrolar desta tarefa *para-legislativa*, é um *imperativo categórico* da justiça tributária que se possa uniformizar a jurisprudência arbitral contraditória entre si.

Como chegar a esse imperativo, na prática, em face do direito constituído?

⁸⁴ Consagrado nos artigos 103.º, n.º 2, CRP, e 8.º da LGT.

⁸⁵ Cf. José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, p.136.

Veja-se que SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra Editora, p.107, chega mesmo a falar de um *princípio da determinabilidade da lei fiscal*. Também GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *op.cit.*, Vol.I, p.1091, lembram que «o princípio da legalidade fiscal implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada».

⁸⁶ Aplicador compreendido não como mero operador mecânico do direito, mas como verdadeiro «ator, com uma esfera de autonomia, no próprio processo de realização da justiça.» – cf. Paulo Castro RANGEL, *Arbitragem e Constituição: um novo lugar e um novo fundamento*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, vol. II, 2012, Coimbra Editora, p.643.

⁸⁷ A título de exemplo, pense-se na justa *criação jurisprudencial* em redor da possibilidade de revisão oficiosa dos tributos a pedido do contribuinte (ver, por exemplo, Acs. STA de 06/02/2002, proc. 26690; de 17/12/2002, proc. 1182/03; de 02/04/2003, proc. 1771/02; de 29/10/2003, proc. 462/03; de 19/11/2003, proc. 1181/03; de 28/11/2007, proc. 0532/07; de 21/01/2009, proc. 0771/08; de 22/03/2011, proc. 1009/10; de 14/03/2012, proc. 1007/11; de 14/06/2012, proc. 842/11 ou de 06.02.2013, proc. 839/11).

⁸⁸ Pelo elevado número de decisões já proferidas, pela diversidade das situações abordadas, pela interpretação de legislação temporalmente mais próxima (atenta a celeridade da decisão) e pela tendencial especialidade técnica dos seus árbitros.

III.3.Uma possibilidade legal *de iure constituto*:

III.3.a) A garantia de um específico meio processual para a uniformização de jurisprudência no RJAT

As normas arbitrais tributárias reconhecem a apresentação de um recurso por oposição de julgados, expressamente admitido pelo artigo 25.º, n.º 2, do RJAT. Por essa razão, não se trata aqui de acrescentar uma nova possibilidade de recurso relativamente a um tipo de decisões, tendencial e coerentemente, irrecorríveis. Trata-se de ponderar se a estatuição deste recurso no regime da arbitragem tributária permite ainda, dentro dos limites de uma interpretação conforme à Constituição e à coerência do sistema jurisdicional tributário, que esse recurso seja apresentado quando uma decisão arbitral esteja em contradição não com um Acórdão do STA ou do TCA, mas com uma outra decisão arbitral tributária.

A este propósito, importa desde logo notar que, em nossa opinião, o recurso previsto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT não é, por definição, um recurso por *oposição de acórdãos* (entenda-se, oposição entre decisões colegiais⁸⁹), ao contrário do que acontece com o recurso previsto no n.º 2 do artigo 280.º e no artigo 284.º, ambos do CPPT. Na verdade, aquele recurso do regime da arbitragem tributária é aplicável, nos termos legais, em relação a qualquer decisão arbitral tributária, que tanto pode ser uma decisão singular, como uma decisão colegial⁹⁰, razão pela qual estaremos a falar, mais propriamente e por definição, de um recurso por *oposição de julgados*.

Diferente é a questão de considerar se – aceitando-se, como aqui se defende, que a decisão-fundamento do recurso seja uma pronúncia do tribunal arbitral tributário –, também essa decisão-fundamento pode ser uma decisão do tribunal arbitral singular ou tem de consubstanciar uma decisão do tribunal arbitral que funcionou com a intervenção do coletivo de três árbitros.

⁸⁹ Lembre-se que, tal como se encontram definidas no artigo 152.º, n.º 3, CPC, «as decisões dos tribunais colegiais têm a denominação de acórdãos».

⁹⁰ Nos termos do artigo 5.º do RJAT, existem arbitragens que funcionam com árbitro singular e arbitragens que funcionam com a intervenção de um coletivo de três árbitros. A regra legalmente prevista é a de que os tribunais arbitrais funcionem com árbitro singular, exceto quando o valor do pedido de pronúncia ultrapasse os €60.000 ou quando o sujeito passivo opte por designar árbitro (neste último caso, independentemente do valor do pedido de pronúncia), situações em que o tribunal arbitral funcionará obrigatoriamente em coletivo.

Curaremos mais à frente da questão, podendo adiantar que aceitamos ambas as hipóteses, se bem que com fundamentos e com regimes diversos.

Importa reter, portanto e para já, que o RJAT expressamente garante a existência de um específico meio processual para a uniformização de jurisprudência. Isto posto:

III.3.b) À descoberta do sentido da fórmula normativa objetivada no texto⁹¹: uma interpretação extensiva, numa corrente atualista

A letra da lei vem declarar que a decisão arbitral é suscetível de recurso para o STA «quando esteja em oposição com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA»⁹².

Não olvidamos, na realidade, que o artigo 9.º, n.º 2, do CC, proíbe interpretações que não tenham «na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso». Sucede que a letra da lei, ao mencionar a oposição *com acórdão proferido pelo TCA ou STA*, está a referir-se, diretamente, à oposição da decisão arbitral com decisões colegiais finais em matéria tributária. Na verdade, existindo no domínio tributário, em regra, apenas um grau de recurso – que, consoante se trate de matéria exclusivamente de direito ou também matéria de facto, é apreciado, respetivamente, pelo STA ou pelo TCA⁹³ –, os acórdãos do TCA e do STA serão, tendencialmente, definitivos⁹⁴; tal como também as decisões arbitrais tributárias o são.

Deste modo, tendo o «texto como ponto de partida da interpretação da norma»⁹⁵ e remetendo a lei para decisões colegiais finais em matéria tributária, entendemos que caberão ainda dentro dessa referência feita aos acórdãos

⁹¹ Cf. J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1995, Coimbra, Almedina, p.177.

⁹² Cf. artigo 25.º, n.º 2, RJAT.

⁹³ Cf. artigo 280.º, n.º 1, CPPT, e artigos 26.º, b) e 38.º, a), ETAF.

⁹⁴ Não se olvida a possibilidade de recurso para o TC ou de apresentação de um recurso de revista excecional; todavia, semelhantes recursos, não tendo embora a natureza de recursos extraordinários, são, pelo menos, excecionais.

⁹⁵ Cf. J. BAPTISTA MACHADO, *op.cit.*, p.182.

fundamento desse recurso as “novas” decisões finais colegiais, proferidas no domínio tributário, que aquela mesma lei (entenda-se, o RJAT) introduziu.

Com efeito, importa notar que, constando esta possibilidade de recurso já da versão originária do RJAT, à data em que o legislador a desenhou, as únicas decisões colegiais finais em matéria tributária que existiam eram, efetivamente, os acórdãos do TCA e do STA. Todavia, com a entrada em vigor e em funcionamento da arbitragem tributária, introduzida por esse mesmo diploma, passaram a *coexistir* com aqueles acórdãos outras decisões *jurisdicionais colegiais e finais* em matéria tributária, dotadas dos mesmos efeitos e força⁹⁶.

Assim, numa corrente atualista, vislumbramos que a evolução resultante da prolação de outras decisões finais colegiais em matéria tributária, que entretanto emanaram do regime de arbitragem inovadoramente introduzido, deve ser repercutida na leitura da norma, autorizando que nela se compreendam os próprios acórdãos arbitrais tributários.

Tanto mais que, à míngua de trabalhos preparatórios da concreta norma em questão, compreendemos a introdução desta possibilidade de recurso no RJAT – que, como já fizemos notar, não se encontrava anunciada na LAL – como uma manifestação da preocupação do legislador em garantir a uniformidade de interpretação e aplicação da lei fiscal também pelos tribunais arbitrais, por forma a concretizar a diretriz fixada na LAL de a arbitragem tributária constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial. Aliás, é apenas esta leitura da *ratio* subjacente à introdução desta possibilidade de recurso no RJAT que nos permite aceitar que a respetiva adição pelo Governo no diploma final não esteja ferida de inconstitucionalidade, por violação da respetiva LAL⁹⁷.

Deste modo, atentando no elemento racional ou teleológico da norma em causa e no contexto histórico da respetiva introdução⁹⁸, aceitamos que o legislador acabou por dizer menos do que pretendia dizer (*minus dixit quam voluit*), devendo ser dado ao texto da norma uma extensão conforme à *ratio*

⁹⁶ Cf., a este propósito, ponto III.2.a) e nota 52, *supra*.

⁹⁷ Cf. ponto II.2. *supra* e nota 39.

⁹⁸ Cf. J. BAPTISTA MACHADO, *op.cit.*, p.185.

legis mencionada e ao fim pretendido⁹⁹. Isso traduz-se na aceitação de que, pelo menos, os Acórdãos arbitrais tributários, porque também decisões jurisdicionais colegiais e finais em matéria tributária, podem constituir as decisões-fundamento num recurso por oposição de julgados apresentado nos termos do RJAT.

Mas não só. Na tarefa hermenêutica, não pode ser descurada a consideração do conjunto de outras disposições legais que regulam problemas *normativos paralelos* ou *institutos afins*¹⁰⁰. Referimo-nos aqui, diretamente, à possibilidade de recurso para o STA, independentemente da alçada, quando uma decisão perfilha solução oposta com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau, prevista no n.º 5 do seu artigo 280.º do CPPT.

Essa possibilidade de recurso constitui um verdadeiro *lugar paralelo*¹⁰¹ da oposição de julgados da arbitragem tributária, na medida em que é aplicável à impugnação judicial – o tal meio processual relativamente ao qual a arbitragem constitui, nos termos do n.º 2 da LAL, um meio processual alternativo – naqueles casos em que ocorre uma contradição entre uma decisão de que não cabe recurso de mérito e outra(s) de igual grau de hierarquia.

A coerência do sistema jurisdicional tributário – em que a arbitragem tributária inegavelmente se insere desde a sua introdução – e a afirmação da arbitragem tributária como um meio verdadeiramente alternativo à impugnação judicial, levam-nos, pois, a reforçar, através deste elemento sistemático, a interpretação de que a norma prevista no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT terá um alcance conforme ao pensamento legislativo se aceitar como decisão-fundamento uma decisão arbitral tributária¹⁰².

⁹⁹ Repare-se igualmente no elemento lógico de interpretação da norma: se o RJAT permite o fim de uniformizar jurisprudência arbitral, então também permite os meios necessários à consecução desse fim, mormente, a uniformização em caso de contradição entre decisões arbitrais.

¹⁰⁰ Cf. J. BAPTISTA MACHADO, *op.cit.*, p.183.

¹⁰¹ Cf. J. BAPTISTA MACHADO, *op.cit.*, p.183.

¹⁰² Ainda por referência ao elemento sistemático de interpretação, assume especial relevo, em nossa opinião, o facto de cada vez mais vozes se pronunciarem a favor da aplicação do regime do recurso de revisão à arbitragem tributária (cf., em especial, Jorge LOPES DE SOUSA, *Recurso de revisão de decisões arbitrais tributárias*, Newsletter CAAD, n.º 2, 2013, pp.21 e ss., Samuel Fernandes de ALMEIDA e Joana Lobato HEITOR, *Recurso de revisão – Comentário ao Acórdão n.º 0360/13 do STA*, Newsletter CAAD, Setembro de 2014, pp.49 e ss. ou Carla Castelo TRINDADE, *op.cit.*, pp. 503 a 508).

O relevo desse reconhecimento para a interpretação aqui defendida não resulta da transposição, para a situação do recurso por oposição de julgados, dos válidos argumentos aí apontados pela Doutrina a favor do reconhecimento do recurso de revisão na arbitragem tributária (pois semelhantes argumentos terão sempre por base uma situação de caso omissis e conseqüente objetivo de integração de uma lacuna da lei, o que não

Porém, este mesmo elemento sistemático impõe, em nossa opinião, uma diferenciação, no recurso por oposição de julgados com fundamento em decisão arbitral, entre as situações em que a decisão-fundamento é proferida por um árbitro singular e as situações em que o tribunal arbitral proferiu a decisão em coletivo. Efetivamente, quando a decisão-fundamento resultar de uma arbitragem singular, parece-nos ser de exigir, paralelamente ao n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, a existência de três decisões arbitrais singulares nesse sentido, para que aquela decisão arbitral tenha a virtualidade de fundamentar o recurso por oposição de julgados¹⁰³.

Isto porque a decisão de um coletivo de árbitros vai ao encontro da ideia de “decisões jurisdicionais colegiais e finais em matéria tributária”, ínsita numa leitura atualista da norma do RJAT. Já a decisão arbitral singular, aqui reivindicada como fundamento de um recurso por oposição de julgados especialmente (mas não em exclusivo) à luz do elemento sistemático de interpretação da norma, deve ser reconhecida, enquanto decisão-fundamento, nos mesmos termos em que a decisão singular o é na jurisdição estadual, ou seja, após a consolidação da respetiva pronúncia pela repetição em três decisões singulares.

A aludida coerência do sistema jurisdicional tributário leva-nos, ainda, a afastar a possibilidade, mesmo que num primeiro momento, de uniformização dentro do próprio Tribunal Arbitral Tributário (numa ideia de uniformização, chamemos-lhe, no *seio do CAAD*). Desde logo, por falta de previsão legal, sequer aproximada, para o efeito. Depois, pelas questões práticas relevantes que colocaria, incoerentes com o regime da arbitragem em si mesmo (pense-se, por exemplo, em como se constituiria o tribunal arbitral para dirimir a controvérsia? Ou como se aferiria ou aceitaria a sua *especial qualificação* para

sucede com o recurso por oposição de julgados na arbitragem tributária). O relevo para a interpretação aqui defendida resulta, parece-nos, do facto de semelhante solução de aplicação de um recurso previsto para as decisões estaduais às decisões arbitrais tributárias se traduzir numa assunção do *tribunal arbitral como integrado na ordem jurisdicional pública* (cf., neste sentido, a propósito da arbitragem em geral, Paulo Castro RANGEL, *op.cit.*, p.647). Ora, esse chamamento do tribunal arbitral tributário à ordem jurisdicional pública, revelado pela aceitação do recurso de revisão na arbitragem tributária, leva a que, coerentemente, também as decisões arbitrais tributárias devam ser equiparadas, para efeitos de oposição de julgados, às sentenças e decisões colegiais proferidas por essa mesma ordem jurisdicional pública.

¹⁰³ De notar que Jorge LOPES DE SOUSA, *Código...*, vol. IV, p.419, pronuncia-se, a propósito desta exigência legal de existência de três decisões de tribunal do mesmo grau para efeitos do recurso previsto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, no sentido da respetiva inconstitucionalidade. Todavia, a inconstitucionalidade aí apontada é uma inconstitucionalidade meramente orgânica (por violação da autorização legislativa respetiva – constante da alínea c) do n.º 6 do artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro -, que não apresentaria essa limitação do número de sentenças em contradição).

o efeito?). Depois, também, pelo risco de a uniformização no seio do CAAD redundar num meio de uniformização verdadeiramente inconsequente, uma vez que, uniformizando porventura o STA num sentido e uniformizando o Tribunal Arbitral Tributário noutra, resultaria na manutenção, na ordem jurídica, da contradição de decisões, que se mostrava incompatível com a segurança jurídica e a igualdade que, pela via da uniformização, se desejava solucionar. Além disso, afastamos essa hipótese de uniformização no seio do CAAD ainda pela incoerência face à consideração, inegável, de que os dois meios alternativos de resolução jurisdicional de litígios tributários coexistem num único sistema jurisdicional tributário. E, por fim, pela garantia de controlo pelos tribunais estaduais dos tribunais arbitrais tributários, devendo caber àqueles, e não a estes, a *última palavra sobre as questões de Justiça*¹⁰⁴.

Em suma, o sentido que se extrai da fórmula do texto consagrada no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT deve ganhar o dinamismo e a fluidez que a evolução – decorrente da novidade da prolação, por um *outro* órgão jurisdicional tributário, de decisões finais em matéria tributária – naturalmente impõe. Devendo a tarefa de interpretação da norma assentar ainda numa compreensão do sistema jurisdicional tributário como um todo – que é e que não pode deixar de ser – profundamente coerente. Assim, interpretando a norma ínsita no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, aceita-se extensivamente que o recurso por oposição de julgados tenha por fundamento uma decisão arbitral^{105|106}.

¹⁰⁴ Cf. Benjamim SILVA RODRIGUES, *op.cit.*, p.5., defendendo que «[o] Estado não pode descaracterizar estes tribunais [estaduais] do essencial poder de soberania traduzido na função de administrar a justiça em nome do povo, seja como órgãos permanentes de administração da justiça em nome do povo, seja como órgãos de soberania a quem cabe a última palavra sobre as questões de Justiça.»

¹⁰⁵ Em sentido contrário, Carla Castelo TRINDADE, *op.cit.*, p.486 (defendendo embora, *de iure constituendo*, a introdução desta possibilidade).

¹⁰⁶ Não se diga, em sentido contrário, que a admissão desta possibilidade é incompatível com a intenção legislativa, patente na LAL, de restringir os recursos das decisões arbitrais ou com a inerente garantia de celeridade, pois, como já se apontou, não se cura aqui de *adicionar* uma possibilidade de recurso ao regime da arbitragem, que já hoje prevê expressamente o recurso por oposição de julgados.

Não se diga, também, que a aceitação desta possibilidade poderá, porventura, redundar na perda da especialidade técnica que marca o regime da arbitragem tributária. Bem pelo contrário, parece-nos: a contradição entre duas decisões arbitrais tributárias traduz-se no confronto entre dois juízos, tendencialmente, técnicos e especializados; ora, para a respetiva resolução, torna-se necessário, parece-nos, fazer apelo - mais do que ao estrito conhecimento técnico (que redundou, afinal, em juízos contraditórios) -, a toda a inegável razoabilidade, conhecimento, visão de justiça e experiência que os Juizes Conselheiros possuem, para que, analisando as duas teses técnicas em confronto, seja decidido aquela que, por motivos muitas vezes não estritamente técnicos, deve prevalecer.

III.3.b) Uma interpretação conforme à Constituição

Ainda que não se aceite que o intérprete, socorrendo-se dos devidos elementos de interpretação da lei, conclua extensivamente, em face do disposto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, pela admissibilidade de a pronúncia arbitral constituir a decisão-fundamento do recurso por oposição de julgados, parece-nos ser apenas essa a interpretação do preceito conforme com a Constituição.

De facto, a imperatividade da existência de uma uniformização da jurisprudência arbitral contraditória entre si – emergente, no que a este ponto respeita, dos fundamentos apontados com especial ênfase no capítulo III.2.b) *supra* –, deixa antever que uma leitura da norma que não incluía, igualmente, as decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral Tributário levanta questões de inconstitucionalidade respetiva.

Por um lado, parece-nos que o afastamento da decisão arbitral tributária da possibilidade de constituir a decisão-fundamento num recurso por oposição de julgados apresentado no âmbito do RJAT redundava numa *afetação excessiva das expectativas, legitimamente fundadas*, dos cidadãos numa interpretação e aplicação uniformes do Direito por parte da jurisdição arbitral tributária e numa *restrição intolerável do direito* ao recurso por oposição de julgados previsto na arbitragem tributária

Note-se que falamos aqui em *expectativas legitimamente fundadas*, porquanto não apenas o CC¹⁰⁷ e o princípio da igualdade impõem um tratamento análogo para situações análogas, como também os dois meios jurisdicionais¹⁰⁸ foram configurados como alternativos e equivalentes, decidindo ambos de acordo com o direito constituído. Deste modo, afigura-se legítimo que o contribuinte espere que (também) o Tribunal Arbitral Tributário interprete e aplique o Direito de forma uniforme. E falamos aqui, de seguida, de uma *afetação excessiva* dessas expectativas e de uma *restrição intolerável* do direito ao recurso previsto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT porque, num

¹⁰⁷ Cf. artigo 8.º, n.º 3, CC.

¹⁰⁸ Referimo-nos aqui, naturalmente, à arbitragem tributária e à impugnação judicial, de acordo com o disposto no n.º 2 da LAL e nos artigos 1.º e 2.º, n.º 2, do RJAT.

parâmetro constitucional de proporcionalidade¹⁰⁹, não vislumbramos que o princípio da independência dos Tribunais e inerente autonomia na interpretação do Direito¹¹⁰ (*in casu*, do Tribunal Arbitral Tributário) resulte de alguma forma prevalecente sobre os direitos ou interesses, também constitucionalmente protegidos, da certeza, segurança jurídica e igualdade¹¹¹, para que se possa *proporcionalmente* restringir a possibilidade de uniformizar jurisprudência arbitral tributária nos casos em que esta é contraditória entre si ou para que se possa *proporcionalmente* afetar as expectativas dos cidadãos¹¹² numa aplicação interpretação e aplicação uniformes do Direito pela jurisdição arbitral tributária.

Por outro lado, parece-nos que, perante a dualidade de meios legalmente introduzida pelo RJAT, a consecução de um *tratamento igual na administração da justiça tributária* implica que também a contradição de julgados arbitrais possa ser dirimida (e já não apenas a contradição de uma decisão arbitral com uma decisão estadual ou de decisões estaduais entre si), por forma a assegurar que o exercício da função jurisdicional por este meio alternativo à impugnação judicial igualmente «*decorre sob o signo estrito do princípio da igualdade, proferindo para casos idênticos, decisões idênticas*¹¹³». E, em acréscimo, por forma a assegurar que, ainda em obediência ao princípio da igualdade, não ocorre um tratamento discriminatório das decisões arbitrais e do respetivo regime recursivo¹¹⁴, tratamento discriminatório este que emerge, em nossa opinião, do facto de a equivalente jurisdição estadual aceitar a resolução de uma contradição dos seus julgados entre si e do facto de a própria jurisdição arbitral ter acabado por prever expressamente a

¹⁰⁹ Cf. artigo 18.º, 2, CRP.

¹¹⁰ Cf. artigo 203.º da CRP e nota 77 *supra*.

¹¹¹ Cf. artigos 2.º e 13.º da CRP e capítulo III.2.b) *supra*.

¹¹² Como o TC tem reiteradamente apontado, «[a] proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica na atuação do Estado obriga, para que a vida em comunidade decorra com normalidade e sem sobressaltos, à garantia de um mínimo de certeza e de segurança do direito das pessoas e das expectativas que lhes são juridicamente criadas» – cf., por exemplo, Ac. 574/1998.

¹¹³ Luís CORREIA MENDONÇA e Henrique ANTUNES, *Dos Recursos (Regime do Decreto-Lei n.º 303/2007)*, 2009, Quid Iuris Sociedade Editora, p.309.

¹¹⁴ A este propósito, Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *op.cit.*, vol I, p.418, lembram que [...] *embora o legislador disponha de liberdade de conformação quanto à regulação dos requisitos e graus de recurso, ele não pode regulá-lo de forma discriminatória, nem limitá-lo de forma excessiva*», o que parece suceder com uma estatuição que, aceitando o recurso por oposição de julgados no regime da arbitragem tributária, circunscreva essa oposição às situações de contradição entre a decisão arbitral e uma decisão dos tribunais estaduais.

possibilidade de recorrer da decisão arbitral com fundamento em oposição de julgados¹¹⁵.

Em síntese, a restrição do direito de recurso por oposição de julgados no caso de decisões arbitrais contraditórias entre si e a afetação das legítimas expectativas dos cidadãos numa interpretação e aplicação uniformes do Direito – em que se consubstancia uma leitura da norma que não aceite como decisão-fundamento uma outra pronúncia arbitral –, sempre se mostrarão excessivas e violadoras do princípio constitucional da proporcionalidade, pois essa restrição e essa afetação não surgem ditadas pela necessidade de salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que, no caso, devam considerar-se prevaletentes.

A restrição do direito de recurso por oposição de julgados perante a contradição de decisões arbitrais resultará, ainda, discriminatória, em face do regime de oposição de julgados previsto na jurisdição estadual e da consagração de um recurso desta natureza na jurisdição arbitral tributária, bem como se mostrará contrária ao princípio da igualdade no que respeita à administração da justiça tributária.

Assim, neste ponto, concluímos que uma interpretação normativa extraída do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, no sentido de que o recurso aí previsto não pode ser apresentado quando a decisão arbitral tributária for contrária a uma outra decisão arbitral tributária, sempre se afiguraria inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, consagrados no artigos 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP, e por ofensa do princípio constitucional da proteção da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da CRP. O que não se poderá aceitar.

Porto, Maio de 2016.

¹¹⁵ Neste sentido, insista-se que não está em causa aditar uma nova possibilidade de recurso ao regime da arbitragem em matéria tributária; nem está, igualmente, em discussão a jurisprudência constitucional que tem entendido que «*não existe na Lei Fundamental um preceito ou princípio que imponha [...] a existência de um recurso para uniformização de jurisprudência* - cf. Acs. TC 574/98 e 261/02. A previsão desse recurso para uniformização de jurisprudência no RJAT foi já realizada pelo legislador, dentro da tal liberdade de conformação em matéria de recursos que a doutrina e a jurisprudência constitucional lhe têm reconhecido. Cumpre agora compreender se, ao fazê-lo, o legislador não terá implicitamente admitido, também como fundamento desse recurso, a contradição da decisão arbitral com uma outra decisão arbitral, sob pena de conferir um tratamento discriminatório às decisões arbitrais, difícil de justificar face aos desígnios deste regime da arbitragem em matéria tributária.

IV. BIBLIOGRAFIA

- Alexandra MARTINS e Rita SOUSA, *Tax Arbitration Procedure – The Subsidiary Law*, in *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, 2015, Almedina.
- António Santos ABRANTES GERALDES, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, 2014, 2.^a edição, Almedina.
- António ABRANTES GERALDES, *Uniformização de Jurisprudência – Texto que serviria de base à intervenção programada no Colóquio realizado no STJ em 25.06.2015*, disponível em www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/ager_MA_26301.pdf.
- António MENEZES CORDEIRO, *Anotação (ao Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal de Justiça, de 31 de Janeiro de 1996)*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 56, 1996.
- Benjamim SILVA RODRIGUES, *Sobre os Tribunais Fiscais e os Tribunais Arbitrais Tributários*, in *Newsletter Fiscal CAAD*, Novembro 2012.
- C. David SWENSON, Crystal A. THORPE e Jaime Carvalho ESTEVES, *Resolving International Tax Disputes: The Emerging Role of Arbitration and the Portuguese Example*, in *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, 2015, Almedina.
- Carla Castelo TRINDADE, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, 2016, Almedina.
- Cristina FLORA, *O Controlo Jurisdicional da Decisão Arbitral – Uma Perspetiva Global*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 4, N.º 4, Inverno.

- Diogo LEITE DE CAMPOS, *A Arbitragem em Matéria tributária e o acesso ao direito*, Newsletter CAAD, Setembro 2014.
- Guida JORGE, *Articulação entre os Tribunais Arbitrais em Matéria Tributária e os Tribunais Tributários Estaduais à Luz do Projeto de Decreto-Lei sobre Arbitragem em Matéria Tributária*, in *Fiscalidade*, n.º 41, Janeiro-Março 2010.
- Fausto de QUADROS, *Linhas gerais da reforma do Código de Processo nos Tribunais Administrativos em matéria de arbitragem*, in *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação*, n.º 7, 2014, Almedina.
- Francisco PEREIRA COUTINHO, *Os Tribunais Arbitrais Tributários e o reenvio prejudicial*, in *Newsletter CAAD*, n.º 1|2013.
- Gustavo Lopes COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no CAAD: a insustentabilidade de uma jurisprudência contraditória*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, n.º 3, Outono.
- Isabel ALEXANDRE - *Problemas recentes da uniformização da jurisprudência em processo civil*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 60, 2000.
- Isabel MARQUES DA SILVA, *Algumas Notas Sobre o Recurso da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, *Fiscalidade*, n.º 41, Janeiro-Março 2010.
- J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1995, Coimbra, Almedina.
- J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, 2002, Coimbra Editora
- J. O. CARDONA FERREIRA, *Guia de Recursos em Processo Civil – O Novo Regime Recursório Civil*, 4.ª edição, 2007, Coimbra Editora

- João Ricardo CATARINO e Luciano FILLIPO, *Arbitragem no Direito Tributário – Um estudo de direito comparado sobre a sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, n.º 2, Verão.
- João TABORDA DA GAMA, *Decisões arbitrais públicas (finalmente) públicas*, in Newsletter CAAD, n.º 1|2013.
- Jorge LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, vols. II e IV, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora.
- Jorge LOPES DE SOUSA, *Guia da Arbitragem Tributária*, 2013, Almedina.
- Jorge LOPES DE SOUSA, *Recurso de revisão de decisões arbitrais tributárias*, in Newsletter CAAD, n.º 2, 2013.
- Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª edição, 2010, Coimbra Editora
- Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, 2006, Coimbra Editora
- José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina.
- José Joaquim GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª edição revista, 2007, Coimbra Editora.
- José Joaquim GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4.ª edição revista, 2010, Coimbra Editora.
- José Manuel SANTOS BOTELHO, *Contencioso Administrativo*, 4.ª edição, 2002, Almedina.

- Luís CORREIA MENDONÇA e Henrique ANTUNES, *Dos Recursos (Regime do Decreto-Lei n.º 303/2007)*, 2009, Quid Iuris Sociedade Editora.
- Luís MENEZES LEITÃO, *Anotação ao Acórdão do TC n.º 262/2015*, disponível em www.oa.pt/upl/.
- Mário AROSO DE ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, 2016, 2.ª edição, Almedina.
- Mário Júlio de ALMEIDA COSTA, *História do Direito Português*, 4.ª edição, 2010, Almedina.
- Manuel Pereira BARROCAS, *Manual de Arbitragem*, Almedina, 2010.
- Manuel LEAL-HENRIQUES, *Recursos em Processo Civil*, 3.ª edição, 1998, Vislis Editores.
- Miguel TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, 2.ª edição, 1997, Lisboa, Lex.
- Nuno VILLA-LOBOS e Tânia CARVALHAIS PEREIRA, *A natureza especial dos tribunais arbitrais tributários*, in *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação*, n.º 7, 2014, Almedina.
- Paula COSTA E SILVA, *Os meios de impugnação de decisões proferidas em arbitragem voluntária no direito interno português*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 56, I, 1996.
- Paulo Castro RANGEL, *Arbitragem e Constituição: um novo lugar e um novo fundamento*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, vol. II, 2012, Coimbra Editora.

- Pedro COSTA GONÇALVES, *Administração Pública e arbitragem – em especial, o princípio legal da irrecorribilidade de sentenças arbitrais*, in Estudos em Homenagem a António Barbosa de Melo, 2013, Almedina.
- Rui Duarte MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, 2012, Almedina.
- Samuel Fernandes de ALMEIDA e Joana Lobato HEITOR, *Recurso de revisão – Comentário ao Acórdão n.º 0360/13 do STA*, in Newsletter CAAD, Setembro de 2014.
- Suzana TAVARES DA SILVA, *Alargamento da jurisdição dos tribunais arbitrais*, in Anteprojeto de Revisão do CPTA e do ETAF em Debate, 2015, AAFDLisboa.