

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Os Recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa
com vista à obtenção do grau de Mestre por Susana Bradford Ferreira sob
orientação da Dr.ª Carla Castelo Trindade*

Mestrado Forense orientado para a profissionalização

Lisboa

30 de Junho de 2015

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito
Escola de Lisboa

Susana Bradford Ferreira

Os Recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária

Dissertação de Mestrado
sob orientação da Dr.^a Carla Castelo Trindade

Mestrado Forense orientado para a profissionalização

Junho de 2015

Índice

Agradecimentos	IV
Modo de citar	V
Abreviaturas	VI
Resumo	VII
Introdução	1
Questão prévia – A irrecorribilidade da decisão arbitral	3
Capítulo I - Recurso da decisão arbitral em matéria tributária	6
1. O recurso para o Tribunal Constitucional	6
1.1. Fundamentos e âmbito do recurso	6
1.2. O regime jurídico do recurso para o Tribunal Constitucional	7
1.2.1. Legitimidade.....	7
1.2.2. Prazo e competência para admissão do recurso – a problemática do artigo 23.º do RJAT	8
1.2.3. Efeitos da interposição de recurso.....	10
1.3. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade	11
2. O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo	13
2.1. Fundamentos de recurso – requisitos substanciais; a contradição quanto à mesma questão fundamental de direito	13
2.2. Regime jurídico do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo	15
2.2.1. Prazo e competência.....	15
2.2.2. Requisitos formais; o trânsito em julgado do acórdão fundamento	16
2.2.3. Legitimidade.....	17
2.2.4. Tramitação.....	18
2.2.5. Efeitos da interposição de recurso.....	18

2.3. Efeitos da decisão de recurso do Supremo Tribunal Administrativo	19
Capítulo II - Impugnação da decisão arbitral em matéria tributária	20
3. A impugnação ou anulação da decisão arbitral em matéria tributária	20
3.1. Fundamentos de impugnação.....	20
3.1.1. Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.....	21
3.1.2. Oposição dos fundamentos com a decisão.....	22
3.1.3. Pronúncia indevida e omissão de pronúncia	23
3.1.4. Violação do princípio do contraditório	29
3.1.5. Violação do princípio da igualdade das partes.....	30
3.2 O regime jurídico da acção de impugnação.....	31
3.2.1. Prazo e competência.....	31
3.2.2. Legitimidade.....	33
3.2.3. A aplicação do regime do recurso de apelação – poderes do Tribunal Central Administrativo.....	34
3.2.4. Efeitos da apresentação do pedido de anulação	36
3.3. Efeitos da anulação da decisão arbitral	37
Capítulo III – Articulação dos meios impugnatórios	41
4. Recurso de constitucionalidade, recurso por oposição de acórdãos e impugnação da decisão arbitral	41
5. Recurso por oposição de acórdãos e impugnação da decisão arbitral	42
Conclusões	45
Bibliografia.....	48

Agradecimentos

Agradeço a todas as pessoas que, directa ou indirectamente, contribuíram para o sucesso do meu percurso académico que termina, por agora, com a entrega desta dissertação de mestrado.

À Dr.^a Carla Castelo Trindade, agradeço a sua orientação e toda a disponibilidade, partilha de conhecimentos, experiências e ideias que, muito além da presente dissertação, me fizeram encarar o mundo do Direito de uma outra perspectiva. Foi uma honra ser sua aluna e sua orientanda.

Uma palavra de agradecimento também ao Professor Armindo Ribeiro Mendes, por me ter despertado o interesse para a jurisdição arbitral no geral e por toda a sabedoria, disponibilidade e ajuda.

Uma especial agradecimento a todos os meus amigos, a família que escolhi, pessoas que estiveram constantemente presentes, ainda que só em espírito, ao longo de todo o meu crescimento académico e, sobretudo, pessoal. É impossível não reconhecer que sem eles, sem o seu apoio, carinho, companheirismo e amizade o caminho teria sido muito mais árduo e solitário.

Por último, o meu mais profundo agradecimento às duas pessoas sem as quais este dia não seria sequer possível, os meus pais. Obrigada pela educação que me proporcionaram, mas acima de tudo pelo amor incondicional, amizade, incentivo e paciência.

Modo de citar

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

Abreviaturas

CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DGAIEC	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
LAV 1986	Lei n.º 31/86, de 29/08 – anterior Lei de Arbitragem Voluntária
LAV 2011	Lei n.º 63/2011, de 14/12 – actual Lei de Arbitragem Voluntária
LGT	Lei Geral Tributária
LTC	Lei n.º 28/82, de 15/11 – Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional
MP	Ministério Público
RJAT	Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01 – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

Resumo

Desde 2011 que os contribuintes portugueses têm ao seu dispor um meio alternativo à impugnação judicial: a arbitragem tributária. Trata-se de um regime inovador e sem paralelo em qualquer outra jurisdição.

De acordo com dados oficiais do CAAD, o único centro autorizado ao funcionamento de tribunais arbitrais, a arbitragem tributária tem cumprido, entre outros, o seu objectivo de descongestionamento dos tribunais judiciais, tendo dado entrada no CAAD, em 2014, 850 processos.

Para este efeito contribuíram, seguramente, várias características da arbitragem, como a obrigatoriedade de prolação de sentença em 6 meses, a especialização dos árbitros e a fiabilidade dos tribunais arbitrais, não se descurando, no entanto, que, ao que se julga, a irrecorribilidade da decisão arbitral foi, e é, fundamental a este sucesso.

Pese embora a regra seja a da irrecorribilidade, o regime prevê três excepções: o recurso para o Tribunal Constitucional, o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo e a impugnação da decisão arbitral junto do Tribunal Central Administrativo.

Admitindo-se o carácter inovador e sem paralelo do regime, e o facto de o legislador ter actuado sem qualquer termo de comparação, certo é que a prática tem revelado várias incongruências do regime e, bem assim, várias lacunas que interessa integrar, designadamente no que respeita à compatibilização dos três meios de recurso/impugnação.

É a isto que nos propomos: olhar a cada uma das duas formas de recurso e à impugnação, integra-las no sistema legislativo português, perceber as regras consagradas na lei, identificando pelo caminho eventuais incongruências e tentando, ao que se julga, contribuir para uma interpretação integrada e construtiva do regime, alcançando soluções onde o legislador não as previu originalmente.

Palavras-chave: arbitragem; arbitragem tributária; decisão arbitral; irrecorribilidade; recurso de constitucionalidade; recurso por oposição de acórdãos; recurso de uniformização de jurisprudência; impugnação da decisão arbitral; acção de anulação; articulação.

Introdução

Pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, habilitado pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, foi introduzido em Portugal um Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), enquanto meio alternativo de resolução de litígios em matéria tributária. Os tribunais arbitrais tributários funcionam sempre sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e podem compor-se como tribunais arbitrais *especiais* ou *comuns*¹.

As decisões arbitrais tributárias deverão ser proferidas no prazo de 6 meses, eventualmente prorrogáveis por três períodos sucessivos de 2 meses, e são, em regra, irrecorríveis. A regra da irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária, ainda que criticada por parte da doutrina, não era uma opção para o legislador, mas sim um pressuposto para o sucesso da arbitragem tributária.

O legislador consagrou, porém, limites à regra da irrecorribilidade da decisão arbitral, permitindo a interposição de recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional (TC) e de recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo (STA). Admitiu-se ainda a impugnação da decisão arbitral junto do Tribunal Central Administrativo (TCA).

A presente dissertação não pretende reportar-se à totalidade do instituto da arbitragem tributária em Portugal, limitando-se ao estudo dos meios ao dispor das partes para “atacar” a decisão arbitral em matéria tributária. O que se pretende é analisar todo o normativo legal que norteia os institutos dos recursos e da impugnação da decisão arbitral, tal como vêm previstos no RJAT, identificando eventuais lacunas e propondo soluções para a respectiva integração.

¹ Para facilidade de identificação, denominam-se de *especiais* aqueles tribunais em que os árbitros, por opção do sujeito passivo, são designados pelas partes sendo o árbitro-presidente designado pelos dois primeiros, funcionando sempre com colectivo de três árbitros. Por seu turno, denominam-se de *comuns* aqueles tribunais em que a designação do(s) árbitro(s) cabe ao Conselho Deontológico do CAAD, podendo tratar-se de tribunal singular ou colectivo consoante o valor da utilidade económica do pedido (cf. art. 5.º do RJAT).

Pretende-se, portanto, encontrar soluções onde o RJAT não as prevê e as quais nem a doutrina nem jurisprudência tiveram ainda oportunidade de adiantar.

Deste modo, inicia-se a presente dissertação pela análise de um ponto prévio: a irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária.

O Capítulo I irá incidir sobre o regime excepcional dos recursos da decisão arbitral tributária e que inclui, como se referiu, o recurso de constitucionalidade e o recurso por oposição de acórdãos.

Segue-se o Capítulo II onde será analisado o regime de impugnação da decisão arbitral, desde os fundamentos legalmente admissíveis até os poderes de cognição do tribunal judicial competente para a sua apreciação.

Tudo para se chegar ao Capítulo III onde será analisada a articulação dos recursos com a impugnação da decisão arbitral, procurando perceber como devem as partes reagir perante uma decisão arbitral que possa, em rigor, ser “atacada” por qualquer uma das três vias admissíveis, especialmente por se tratarem de três meios processuais radicalmente diferentes, com três prazos diferenciados, perante três tribunais distintos.

Questão prévia – A irrecorribilidade da decisão arbitral

Na arbitragem em matéria tributária o legislador acolheu como regra a *irrecorribilidade* da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Admite-se, porém, como se terá oportunidade de ver, a interposição recurso de constitucionalidade para o TC, bem como recurso por oposição de acórdãos para o STA. A decisão arbitral poderá também ser susceptível de anulação pelo TCA, ainda que com fundamento em vícios formais taxativamente elencados²⁻³.

A regra da irrecorribilidade da decisão arbitral, enquanto norma persecutória do valor fundamental da definitividade (*finality*) das sentenças arbitrais, resultava já da autorização legislativa concedida ao Governo⁴. Esta previsão não foi, contudo, suficiente para silenciar vozes discordantes na doutrina⁵.

² É frequente falar-se ainda da possibilidade de *reenvio prejudicial* para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) quando o tribunal arbitral tributário decida em última instância. Até à decisão do processo *Ascendi*, ainda que o legislador tivesse salvaguardado no Preâmbulo do RJAT a possibilidade de reenvio prejudicial, questionava-se até que ponto o TJUE aceitaria esse reenvio pelos tribunais arbitrais tributários. Dúvidas houvessem, ficaram esclarecidas com o Ac. do TJUE, de 12 de Junho de 2014, proc. n.º C-377/13 (caso *Ascendi*), tendo o TJUE considerado que os tribunais arbitrais tributários portugueses são órgãos jurisdicionais de um Estado-membro, na acepção do art. 267.º do TFUE.

Contudo, na medida em o TJUE não é uma instância de recurso, sendo o reenvio prejudicial, em rigor, e como se sabe, uma *pergunta* relativa à aplicação do Direito da União Europeia, na presente dissertação não se fará referência àquele processo.

³ Admite-se ainda a possibilidade do recurso de revisão da decisão arbitral, nos termos previstos nos arts. 696.º e seguintes do CPC, à semelhança do que vem sendo defendido pela doutrina já a propósito da arbitragem em matéria cível, comercial e administrativa. Contudo, porque o que nos propomos é analisar o regime de recursos/impugnação previstos no RJAT, deixa-se fora da presente dissertação o recurso de revisão.

⁴ A irrecorribilidade vinha habilitada pela alínea h) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. A admissibilidade de recurso para o TC vinha também prevista no mesmo preceito, nos exactos termos em que foi consagrada no RJAT, bem como a susceptibilidade de anulação da sentença arbitral, desta feita na alínea j) daquele n.º 4 do art. 124.º. O legislador quis ir mais longe prevendo ainda um terceiro meio impugnatório: o recurso por oposição de acórdãos para o STA.

⁵ Sobre esta temática veja-se Jorge Lopes de Sousa (2013) “Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária”; Cláudia Melo Figueiras (2013) “Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma da justiça tributária”;

Parte desta oposição era também motivada, ao que se julga, pelo facto de a Lei n.º 31/86, de 29/08 (LAV 1986), à data em vigor, consagrar como regra a recorribilidade das decisões arbitrais. As partes poderiam contudo renunciar ao recurso (art. 29.º n.º 1) – *opt-out* – impondo-se a renúncia tácita sempre que as partes autorizassem o julgamento arbitral segundo a equidade (art. 29.º n.º 2). Já a impugnação da decisão arbitral estaria sempre garantida, sendo irrenunciável (art. 27.º).

Compreenda-se que tendo a arbitragem tributária os objectivos prementes de “por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”⁶, a consagração da regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais em matéria tributária era condição *sine qua non* para o sucesso do regime.

Com efeito, a necessidade de criação de um regime de arbitragem tributária passou primordialmente por aqueles três objectivos, mas também por aquela que é uma das principais vantagens desta via jurisdicional: a rapidez da decisão. Em bom rigor, a recorribilidade, ou mesmo a consagração de um recurso em *opt-in*, acabaria por derrubar quer os objectivos do regime quer a vantagem referida: o processo arbitral não seria já um processo célere, ficando o contribuinte dependente da decisão que viesse a ser tomada em sede de recurso, aumentaria o número de processos pendentes nos tribunais judiciais de 2ª instância, e desvalorizar-se-ia a especialização dos árbitros tributários, particularmente qualificados para a resolução de litígios de extraordinária complexidade, mais do que jurídica, muitas vezes económica e contabilística.

O legislador gizou a arbitragem como um direito potestativo dos contribuintes, dando-lhes assim duas hipóteses de escolha: processo arbitral ou impugnação judicial. Caberá ao contribuinte medir e pesar os riscos e consequências da sua opção, sendo a regra da irrecorribilidade do mérito da decisão arbitral um deles. Não se vislumbra, pois, qualquer inconstitucionalidade, ou sequer injustiça, na consagração desta regra.

Em boa verdade, a irrecorribilidade das sentenças arbitrais não é inovadora para a arbitragem em geral. De facto, como refere SAMPAIO CAMELO, “embora a resolução de litígios através da arbitragem não seja ‘ontologicamente’ incompatível com a possibilidade de os tribunais estaduais reapreciarem a decisão dos árbitros sobre o fundo da causa, a grande maioria das leis nacionais reguladoras da arbitragem (...) impedem que a da sentença arbitral possa interpor-se recurso ordinário para o competente tribunal estadual”⁷.

⁶ Cf. Preâmbulo do RJAT

⁷ António Sampaio Caramelo (2014) *A Impugnação da Sentença Arbitral*, 9-10.

Assim, na generalidade dos ordenamentos jurídicos que prevêm regras sobre processos arbitrais, o único meio impugnatório é a impugnação da decisão arbitral, também denominada acção de anulação, enquanto salvaguarda da justiça e integridade (*fairness*) da arbitragem.

Uma nota para referir que, não obstante a impugnação da decisão arbitral, prevista nos artigos 27.º e 28.º do RJAT, ser genericamente tratada como excepção à regra da irrecorribilidade, ela não é, em rigor, uma instância de recurso mas sim uma *acção especial de natureza constitutiva*⁸ – apresentada, porém, num tribunal de 2ª instância – em que o pedido é a anulação da decisão, sendo a causa de pedir um dos vícios formais constantes do elenco legal taxativo⁹.

A impugnação distancia-se, assim, dos recursos enquanto meios destinados a impugnar decisões jurisdicionais com fundamento numa questão de mérito, submetendo a questão decidida a reapreciação jurisdicional levada a cabo por um outro tribunal, em regra de hierarquia superior¹⁰.

De uma forma geral, recurso e impugnação distinguir-se-iam ainda por o primeiro ser de *natureza tendencialmente substitutiva* em Portugal, enquanto a segunda, como melhor se verá adiante, tem *natureza meramente cassatória*¹¹. Este entendimento não pode porém, ser tomado em termos absolutos na medida em que, como se verá *infra*, o recurso de constitucionalidade para o TC é, também, cassatório.

⁸ Cf. António Sampaio Caramelo (2014) 31; e Paula Costa e Silva (1992) “Anulação e Recursos da Decisão Arbitral”, 950.

⁹ O entendimento segundo o qual a impugnação da decisão arbitral consubstancia uma verdadeira acção autónoma, foi herdado, pelo menos em Portugal, do regime da impugnação da decisão arbitral vigente na LAV 1986, sendo também corroborado pelo facto de a acção de impugnação ter por objectivo o controlo da integridade do tribunal arbitral e do processo arbitral em sentido amplo e ainda, consequentemente, da própria sentença arbitral, ao contrário do tradicional recurso de mérito das decisões, onde se pretende um controlo sobre a “boa decisão” da causa.

¹⁰ Armindo Ribeiro Mendes (2009) *Recursos em Processo Civil – Reforma de 2007*, 7.

¹¹ Uma classificação doutrinal distingue recursos substitutivos de recursos cassatórios. Nos sistemas de *substituição* o tribunal de recurso se ao apreciar o recurso o considerar procedente, além de revogar a decisão recorrida, profere de imediato uma nova decisão, substituindo-se ao tribunal *a quo*. Por outro lado, nos sistemas de *cassação*, o tribunal de recurso, considerando procedente o recurso interposto, limita-se a revogar a decisão recorrida. Para uma distinção mais aprofundada Cf. António S. Abrantes Geraldês (2009) *Cassação ou substituição? Livre escolha ou determinismo legislativo?*, 3-4.

Capítulo I - Recurso da decisão arbitral em matéria tributária

1. O recurso para o Tribunal Constitucional

Em respeito pelo disposto no artigo 204.º, o legislador admitiu a interposição de recurso para o TC das decisões que recusem a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, ou que apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada na pendência do processo. Na terminologia mais frequentemente usada, dir-se-á que a decisão arbitral em matéria tributária é susceptível de recurso de constitucionalidade, nos termos e segundo o regime que de seguida se analisará.

Sobre este recurso de constitucionalidade versam em especial os n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 25.º e o artigo 26.º, ambos do RJAT e, bem assim, os artigos 69.º a 85.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, sobre a organização, funcionamento e processo do Tribunal Constitucional (LTC), que regulam o processo de fiscalização concreta da constitucionalidade.

1.1. Fundamentos e âmbito do recurso

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 25.º do RJAT são apenas dois os *fundamentos* que poderão levar à interposição de recurso de constitucionalidade da decisão arbitral em matéria tributária: *i*) a decisão arbitral em causa ter recusado a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade; ou *ii*) o tribunal arbitral ter aplicado norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada durante o processo. Note-se que estes dois fundamentos são precisamente os que vêm previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 280.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), bem como nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC.

No que respeita ao *âmbito do recurso*, do disposto no n.º 1 do artigo 71.º da LTC e, bem assim, no n.º 6 do artigo 280.º da CRP, resulta que os recursos das decisões dos tribunais arbitrais para o TC são *restritos à questão da inconstitucionalidade suscitada*, fazendo caso julgado no processo a decisão sobre a questão de (in)constitucionalidade¹².

¹² Cf. art. 80.º n.º 1 da LTC.

1.2. O regime jurídico do recurso para o Tribunal Constitucional

1.2.1. Legitimidade

A *legitimidade para recorrer* é matéria regulada no artigo 72.º da LTC. Da sua aplicação retira-se desde logo a conclusão de que a legitimidade para recorrer varia consoante o fundamento apresentado.

Quando o fundamento de recurso seja a *recusa por parte do tribunal arbitral da aplicação de qualquer norma baseada na sua inconstitucionalidade*, qualquer parte terá legitimidade para interpor recurso para o TC.

Quando, porém, o fundamento seja a *aplicação, pelo tribunal arbitral, de norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada durante o processo*, só terá legitimidade para recorrer a parte que tiver alegado a respectiva inconstitucionalidade¹³.

No entanto, aquele artigo 72.º da LTC presenteia-nos com um problema de conjugação normativa que deve ser resolvido. Tudo porque a alínea a) do n.º 1, confere também ao Ministério Público (MP) legitimidade para recorrer. Ora, não intervindo o MP no processo arbitral tributário, coloca-se a questão de saber se aquele preceito será também passível de aplicação à arbitragem tributária ou se, pelo contrário, a legitimidade do MP neste domínio se considerará excluída. A questão toma particular relevância na medida em que, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito, e do artigo 280.º, também n.º 3 da CRP, “o recurso é obrigatório para o Ministério Público quando a norma cuja aplicação haja sido recusada (...) conste de convenção internacional, acto legislativo ou decreto regulamentar”.

A questão da legitimidade do MP no âmbito do recurso de constitucionalidade das decisões arbitrais não é exclusiva do processo arbitral tributário, tendo sido, aliás, já amplamente explorada pela doutrina a propósito das arbitragens voluntárias de direito privado, como de seguida se verá.

Acompanhando JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS¹⁴, somos da opinião de que, tratando-se de uma imposição não só decorrente da LTC mas também da própria Constituição – por via do n.º 3 do art. 280.º da CRP – a norma terá forçosamente aplicação nestes casos.

¹³ Cf. art. 72.º n.º 2 da LTC.

¹⁴ Jorge Miranda / Rui Medeiros (2007) *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo III, 118

A adaptação do processo de fiscalização concreta à arbitragem – seja ela tributária ou não – implica, assim, o surgimento de uma obrigação para o tribunal arbitral de notificar o MP da decisão arbitral proferida, enquanto órgão com competência para a defesa da legalidade democrática e para a fiscalização da constitucionalidade, sempre que o tribunal arbitral recuse a aplicação de uma norma constante de convenção internacional, acto legislativo ou decreto regulamentar, com fundamento na sua inconstitucionalidade. Esta notificação deverá ocorrer aquando da notificação às partes da decisão arbitral.

Refere a este propósito MIGUEL GALVÃO TELLES que este “dever de notificação” é um dever sem sanção¹⁵. De facto, se a referida obrigação não vem expressa na lei, também não poderia estar prevista uma sanção para o seu incumprimento. No limite, julga-se que a sanção para a falta de notificação da decisão ao MP deverá ser a possibilidade de interposição de recurso de constitucionalidade a todo o tempo por parte daquela entidade. Com efeito, se o prazo para interposição de recurso se conta a partir da notificação da decisão arbitral, logo, do seu conhecimento, e se o MP só toma oficiosamente conhecimento da dita decisão arbitral muito depois das partes, por nunca ter sido notificado, estará, ao que se julga, ainda em tempo para apresentar recurso¹⁶.

Deste modo, quando o MP não seja notificado da decisão arbitral nos casos em que o que o recurso é, para aquela entidade, obrigatório, o MP poderá ainda recorrer para o TC, mesmo após o trânsito em julgado da decisão, no prazo de 10 dias a contar do seu efectivo conhecimento.

1.2.2. Prazo e competência para admissão do recurso – a problemática do artigo 23.º do RJAT

O recurso de constitucionalidade é apresentado por meio de *requerimento*, devidamente acompanhado de cópia do processo arbitral¹⁷, no *prazo* de 10 dias¹⁸, devendo o requerente comunicar a sua interposição à parte contrária e ao CAAD¹⁹. O prazo para interpor recurso

¹⁵ Partilhando do mesmo entendimento que Jorge Miranda e Rui Medeiros, *vide* Miguel Galvão Teles (2010) “Recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais arbitrais”, 650.

¹⁶ Tal não significa, porém, que a decisão arbitral não transite em julgado. O que se admite é que o MP possa apresentar recurso mesmo após o trânsito em julgado da decisão.

¹⁷ Cf. art. 25.º n.º 4 do RJAT.

¹⁸ Cf. art. 75.º n.º 1 da LTC.

¹⁹ Cf. art. 25.º n.º 5 do RJAT.

de constitucionalidade é um prazo processual, contando-se, portanto, nos termos dos artigos 138.º e seguintes do Código de Processo Civil (CPC).

O n.º 4 do art. 25.º do RJAT acrescenta ainda que o *tribunal competente* para *receber e admitir* o requerimento de recurso é o próprio TC. Contudo, o n.º 1 do artigo 76.º da LTC dispõe que “compete ao tribunal que tiver proferido a decisão recorrida apreciar a admissão do respectivo recurso”. Ora, sendo a LTC uma lei de natureza reforçada – na medida em que se trata de uma lei orgânica –, perante a contradição normativa, é forçoso concluir-se pela prevalência do preceito da LTC sobre o do RJAT – situação que, ao que se julga, poderia ter sido desde logo precavida pelo legislador. Este foi, de resto, o entendimento perfilhado pelo próprio TC, no Acórdão n.º 281/2014²⁰.

No entanto, o artigo 23.º do RJAT determina a *dissolução do tribunal arbitral* com a notificação, pelo CAAD, do arquivamento do processo²¹⁻²². Isto significa que o tribunal que deva apreciar a admissibilidade do requerimento de recurso de constitucionalidade está, segundo uma interpretação literal do artigo 23.º do RJAT, dissolvido. A dissolução do tribunal arbitral implica, à semelhança do disposto no artigo 613.º do CPC, o esgotamento do seu poder jurisdicional quanto à matéria da causa.

Seguindo esta interpretação literal e, atrevemo-nos, isolada, do RJAT, o CAAD tem defendido, singelamente, ao que se sabe, a necessidade de reconstituição do mesmo

²⁰ Ac. do TC n.º 281/2014, 25/03/2014, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Interposto o recurso directamente para o TC, este ordenou que os autos baixassem ao tribunal arbitral recorrido para que se pronunciasse sobre a admissibilidade do recurso. O CAAD providenciou, então, pela reconstituição do tribunal arbitral.

²¹ Em bom rigor, aquele preceito prevê não uma mas duas notificações distintas: por um lado, a *notificação da decisão arbitral*, por outro, a *notificação do arquivamento*. O legislador não especificou, porém, o “quando” da notificação do arquivamento do processo. De *jure condendo*, dir-se-ia que a notificação de arquivamento do processo ocorreria com o trânsito em julgado da decisão arbitral. O legislador não previu essa possibilidade. A distinção entre as notificações referidas no artigo 23.º tem, contudo, consequências práticas de capital importância, designadamente quanto à contagem do prazo para impugnar. Assim, e ao que se sabe, o CAAD contornou esta problemática realizando *uma única notificação*. Dito de outro modo, o CAAD notifica simultaneamente as partes quer da decisão arbitral quer do arquivamento do processo fazendo, portanto, coincidir os dois momentos.

²² Compreenda-se que este preceito foi elaborado ainda no domínio da LAV 1986 cujo art. 25.º previa que o poder jurisdicional dos árbitros findava com a notificação do depósito da decisão ou da própria decisão, consoante os casos. Com a Lei n.º 63/2011, de 14/12 (LAV 2011), a doutrina do *functus officio* passou a ter duas excepções legais: por um lado as rectificações e sentenças adicionais previstas no art. 45.º; por outro, o convite pelo Tribunal da Relação ou do TCA para suprimento de eventuais nulidades, previsto no art. 46.º n.º 8.

tribunal arbitral de cuja decisão se recorre, a fim de apreciar a admissibilidade do recurso de constitucionalidade, sempre que este seja interposto.

Ora, sendo certo que aquele artigo 76.º n.º 1 da LTC prevalece sobre qualquer disposição normativa constante do RJAT, discorda-se, porém, da solução encontrada pelo CAAD. Assim, estamos em crer que *quer o artigo 25.º n.º 4, quer o artigo 23.º do RJAT deverão ser lidos à luz da lei superior*. Dito de outro modo, por força do artigo 76.º n.º 1 da LTC, o artigo 25.º n.º 4 do RJAT deve ler-se como reportando-se apenas aos casos previstos nos n.ºs 2 e 3, i.e., ao recurso por oposição de acórdãos. No que respeita ao estabelecido no artigo 23.º, uma leitura “corrigida” do preceito determina, ao que se julga, a suspensão dos efeitos do arquivamento do processo, pelo menos até que decorra o prazo de 10 dias para a interposição de recurso para o TC²³.

Partindo desta interpretação, e adiantando já o que se defenderá a propósito dos efeitos *cassatórios* da decisão de recurso, uma de duas situações poderá ocorrer: ou (i) alguma das partes interpõe recurso – insista-se, junto do tribunal arbitral ainda competente para decidir da sua admissibilidade – ou (ii) não chega a ser interposto recurso de constitucionalidade. Neste segundo caso, considera-se, só então, dissolvido o tribunal arbitral.

Naquele primeiro caso, e como se verá *infra*, a suspensão dos efeitos há-de prolongar-se até a decisão de recurso pelo TC.

1.2.3. Efeitos da interposição de recurso

Na sequência do que se defendeu no ponto anterior, recorde-se, antes de mais, que por força do valor reforçado da LTC, uma vez admitido o recurso pelo tribunal arbitral, os *efeitos do arquivamento do processo arbitral*, designadamente, a extinção do poder jurisdicional do tribunal arbitral, *mantêm-se suspensos*, até à prolação da decisão de recurso pelo TC. Esta é uma regra que decorre da interpretação sistemática e teleológica acima defendida.

O RJAT determina, por seu turno, no artigo 26.º, n.º 1, a suspensão da decisão recorrida, variando o *efeito suspensivo* consoante o âmbito do recurso. Assim, o efeito suspensivo

²³ Esta interpretação poderá salvar, desde logo, eventuais problemas de aplicabilidade da reconstituição do tribunal arbitral, nos exactos termos em que havia sido anteriormente, designadamente para efeitos de impedimentos do(s) árbitro(s).

será *total* se o recurso for da totalidade da decisão arbitral; ou *parcial* se apenas parte da decisão proferida for contestada²⁴, produzindo a parte aceite os efeitos previstos no artigo 24.º do RJAT.

No caso de o recurso ser interposto pela Administração Tributária, esta verá a garantia que tiver sido prestada em eventual processo de execução fiscal caducar²⁵⁻²⁶. Pelo contrário, sendo o recurso interposto pelo contribuinte, o RJAT já não prevê qualquer tipo de penalização, revogado que foi o artigo 14.º do RJAT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

A LTC acrescenta ainda um outro efeito, de grande importância, determinando a parte final do seu artigo 75.º n.º 1 que a interposição de recurso para o TC *interrompe os prazos* para a interposição de outros que porventura caibam da decisão.

Deste modo, sendo interposto recurso para o TC – no prazo de 10 dias – os prazos para recurso por oposição de acórdãos e para impugnação da decisão arbitral²⁷ *recomeçam* a contar-se, desde o início, uma vez cessada a interrupção.

1.3. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade

Elencaram-se *supra* os efeitos da interposição de recurso de constitucionalidade da decisão arbitral tributária. Questão diversa são os *efeitos da decisão de recurso*. Estes serão objecto do presente ponto.

Antes de mais, importa ter presente que o recurso de constitucionalidade é um recurso de *natureza cassatória*. Tudo porque, dando o TC provimento ao recurso, “os autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade”²⁸. Assim, temos uma de duas hipóteses: ou (i) o TC se pronuncia no mesmo sentido do tribunal arbitral; ou (ii) o TC dá provimento ao recurso. Neste último caso haveria, segundo uma interpretação literal e isolada do artigo 23.º do RJAT, uma lacuna por integrar, na medida em que aquele preceito determina, como se viu, a

²⁴ Cf. art. 26.º n.º 1 do RJAT.

²⁵ Cf. art. 26.º n.º 2 1ª parte do RJAT.

²⁶ Dito de outro modo, o RJAT cria uma nova causa de caducidade da garantia – a interposição de recurso da decisão arbitral por parte da Administração Tributária – a acrescer à prevista no art. 183.º-A do CPPT.

²⁷ Por força de uma interpretação teleológica, como se verá no capítulo seguinte.

²⁸ Cf. art. 80.º n.º 2 da LTC.

dissolução do tribunal arbitral e, conseqüentemente, o esgotamento do seu poder jurisdicional, com a notificação do arquivamento do processo.

Defendeu-se, contudo, a propósito da competência para apreciação da admissibilidade do recurso de constitucionalidade, que a prevalência da LTC sobre o RJAT impõe uma leitura “corrigida” do artigo 23.º, da qual resulta a suspensão dos efeitos daquele arquivamento do processo, pelo menos até o decurso do prazo para recorrer da decisão arbitral. Diz-se “pelo menos” propositadamente.

Com efeito, na medida em que o recurso de constitucionalidade tem natureza cassatória, julga-se que a sua interposição implica a manutenção dessa suspensão, até que venha a ser proferida a decisão de recurso. Seguindo-se este entendimento, o tribunal arbitral recorrido estará perfeitamente capaz para receber os autos provenientes do TC e reformular a sua decisão de acordo com o acórdão de recurso.

Admite-se, porém, que este não tem sido o entendimento dominante, designadamente no CAAD que mantém, à semelhança do que se viu anteriormente, a necessidade de reconstituição do tribunal arbitral, como se a decisão de recurso a proferir pelo TC de certa forma legitimasse a sua repristinação. Tudo porque, é o próprio artigo 80.º, n.º 2 da LTC que determina que, sendo dado provimento ao recurso, ainda que só parcialmente, os autos baixem ao tribunal de onde provieram.

Contudo, a reconstituição do tribunal arbitral poderá dar origem a problemas de ordem prática ao nível dos impedimentos²⁹ e de custas do processo arbitral, que serão perfeitamente contornáveis mediante a interpretação sistemática e teleológica que se defende.

Assim, o artigo 23.º deverá ser lido no sentido de o arquivamento do tribunal arbitral determinar a sua dissolução, *desde que de outra lei de valor superior não resulte o*

²⁹ Imagine-se que, num litígio entre a sociedade B e a Administração Tributária, o tribunal arbitral constituído funcionava com árbitro único e que, uma vez notificados a decisão arbitral e o arquivamento do processo às partes, aquele tribunal se considerava dissolvido, por força de uma interpretação literal do art. 23.º do RJAT. Imagine-se agora que, tendo-se dissolvido o tribunal, o único árbitro que o compunha celebra contrato de prestação de serviços jurídicos com a sociedade B ou passa a integrar a sociedade de advogados que representou B no processo. Imagine-se agora que o TC até dá provimento ao recurso interposto pela Administração Tributária, ordenando a que os autos baixem ao tribunal que proferiu a decisão recorrida para que a reformule. A reconstituição do tribunal arbitral estaria, neste caso, como em muitos outros, inviabilizada pela ocorrência de uma causa de impedimento na medida em que o único árbitro que compunha o tribunal arbitral tem agora um vínculo que o liga ao próprio sujeito passivo ou ao seu mandatário judicial.

contrário. A suspensão dos efeitos do arquivamento, *maxime*, a dissolução do tribunal, permite, então, que o tribunal arbitral que proferiu a decisão recorrida a reformule, sem que seja necessário proceder a qualquer reconstituição do tribunal arbitral.

2. O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo

Nos termos do disposto no artigo 25.º n.º 2 do RJAT, é susceptível de recurso para o STA a decisão arbitral que esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão do TCA (Norte ou Sul) ou do próprio STA.

Este recurso configura uma prerrogativa das partes que não vinha prevista na habilitação legal constante da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Com efeito, a arbitragem tal como configurada pela autorização legislativa da Assembleia da República previa unicamente a susceptibilidade de recurso para o TC – e, bem assim, a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária. A consagração expressa desta espécie de recurso no regime jurídico da arbitragem tributária constituiu, aliás, uma inovação no domínio arbitral.

O recurso da decisão arbitral tributária para o STA, previsto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, foi claramente inspirado no recurso para uniformização de jurisprudência a que alude o artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – cujo regime, como se verá, é aplicável com as necessárias adaptações – e, bem assim, no recurso por oposição de acórdãos que vem estabelecido nos artigos 280.º n.º 2 e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Uma nota prévia para referir que, pese embora o legislador tenha preferido uma aproximação ao recurso para uniformização de jurisprudência regulado no CPTA, se denominará o recurso da decisão arbitral tributária para o STA como “recurso da decisão arbitral por oposição de acórdãos”.

2.1. Fundamentos de recurso – requisitos substanciais; a contradição quanto à mesma questão fundamental de direito

Como se referiu, as partes poderão recorrer da decisão arbitral em matéria tributária com *fundamento* na sua *oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito* com acórdão proferido pelo TCA, ou com acórdão proferido pelo próprio STA.

Importante é reter, porém, que a efectiva existência deste fundamento implica o preenchimento de determinados *requisitos substanciais* que vêm sendo sucessivamente lembrados pela jurisprudência e que devem ser importados do que já vinha sendo defendido no domínio do contencioso administrativo, tudo por força da remissão operada pelo n.º 3 do artigo 25.º do RJAT para o artigo 152.º do CPTA.

Neste sentido, a jurisprudência tem vindo a apontar três *requisitos substanciais* do recurso da decisão arbitral tributária por oposição de acórdãos, a saber: *i*) que exista contradição entre a decisão arbitral de que se recorre e um acórdão proferido por algum dos TCA ou pelo STA – o núcleo essencial do fundamento desta espécie de recurso –; *ii*) que essa contradição seja relativamente à mesma questão fundamental de direito³⁰; e *iii*) que a orientação perfilhada pelo acórdão impugnado não esteja de acordo com a jurisprudência consolidada do STA³¹. Se a nível material este último requisito não levanta qualquer questão, será, contudo, necessário proceder à concretização do que se entende por “oposição quanto à mesma questão fundamental de direito”, para preenchimento dos primeiros requisitos.

A jurisprudência tem entendido que a concretização daqueles pressupostos depende de uma série de critérios herdados da vigência do ETAF de 1984 e da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos. Deste modo, a caracterização da questão fundamental sobre a qual exista oposição de acórdãos deverá seguir três critérios.

Deste modo, verificação de uma efectiva contradição quanto à mesma questão fundamental de direito exige que, em primeiro lugar, se olhe aos *factos que estão na base tanto do processo arbitral* de cuja decisão se recorre como do processo em que foi proferido o acórdão fundamento. A situação fáctica em ambos os processos tem de ser substancialmente idêntica. O mesmo é dizer que, ainda que não se exija a identidade absoluta dos factos levados ao processo, é pelo menos necessária a sua *subsunção aos mesmos preceitos normativos*.³² Em segundo lugar, tem de ser feito um *enquadramento jurídico-temporal* de ambos os processos – *maxime* de ambas as decisões – na medida em que a contradição não será válida se as disposições normativas aplicáveis não forem as

³⁰ Estando estes dois primeiros requisitos previstos no art. 25.º n.º 2 do RJAT.

³¹ Cf. art. 152.º n.º 3 do CPTA *ex vi* art. 25.º n.º 3 do RJAT.

³² Sabe-se, porém, que parte da doutrina admite a desnecessidade de identidade substancial de situações fácticas, defendendo que o legislador quis consagrar no RJAT um recurso diferente do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no CPTA.

mesmas por força de alterações legislativas com influência directa na decisão da causa. Por último, a *contradição entre as decisões tem de ser expressa*, querendo isto dizer que se desconsideram argumentos constantes da fundamentação da decisão, pronúncias implícitas ou considerações colaterais³³.

Sem a verificação cumulativa destes critérios, o recurso da decisão arbitral para o STA não é admissível pelo que aquele Tribunal nem sequer chegará a conhecer do mérito da questão.

2.2. Regime jurídico do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo

Por força do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, o recurso da decisão arbitral para o STA segue o regime previsto para o recurso de uniformização de jurisprudência, constantes do já mencionado artigo 152.º do CPTA, e não o regime previsto no artigo 284.º do CPPT. Por sua vez, os n.ºs 4 e 5 do artigo 25.º, bem como o artigo 26.º, ambos do RJAT, consagram regras especiais quanto aos efeitos.

2.2.1. Prazo e competência

Da aplicação do artigo 152.º do CPTA resulta, desde logo, que o *prazo* para interposição do recurso é de 30 dias³⁴, contado, porém, a partir da notificação da decisão arbitral, e não do trânsito em julgado da decisão impugnada³⁵. Este prazo é um prazo processual, contado nos termos dos artigos 138.º e seguintes do CPC.

O recurso é *apresentado por meio de requerimento*, devidamente acompanhado de cópia do processo arbitral³⁶, bem como de “alegação na qual se identifiquem de forma precisa e circunstanciada os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida”³⁷. O requerimento é apresentado no próprio STA, enquanto *tribunal competente* para conhecer do recurso, devendo ser julgado pelo pleno da secção de contencioso tributário e a sua decisão publicada na 1.ª série do Diário

³³ Cf. Ac. do STA, de 4-06-2014, proc. n.º 01447/13, disponível em www.dgsi.pt.

³⁴ Cf. art. 152.º n.º 1 do CPTA.

³⁵ Cf. art. 25.º n.º 3 parte final do RJAT.

³⁶ Cf. art. 25.º n.º 4 do RJAT.

³⁷ Art. 152.º n.º 2 do CPTA.

da República³⁸. O RJAT exige ainda a comunicação da interposição de recurso ao CAAD e à parte contrária³⁹.

2.2.2. Requisitos formais; o trânsito em julgado do acórdão fundamento

Referiu-se *supra* que a jurisprudência tem “importado” para o recurso da decisão arbitral por oposição de acórdãos aqueles que já vinham sendo admitidos como requisitos substanciais no âmbito do recurso para uniformização de jurisprudência. Abordar-se-ão agora aqueles que são apontados pela mais recente jurisprudência do STA como *requisitos formais* do recurso ora em análise. Assim, em acórdão datado de 18 de Setembro de 2013, esclareceu aquele Tribunal que:

*“são requisitos formais essenciais [do recurso da decisão arbitral previsto no n.º 2 do art. 25.º do RJAT]: (i) a interposição do recurso no prazo de 30 dias contado da notificação da decisão arbitral; (ii) a invocação e identificação de acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA que se encontre em oposição com a decisão arbitral recorrida (acórdão fundamento); [e (iii)] o trânsito em julgado de acórdão fundamento.”*⁴⁰
(sublinhado nosso)

Enquanto os primeiros dois requisitos formais resultam da própria letra da lei, o terceiro assenta já numa interpretação teleológica do recurso para uniformização de jurisprudência/recurso por oposição de acórdãos. Com efeito, *o trânsito em julgado do acórdão fundamento* mostra-se essencial na medida em que, como relatado pela Conselheira DULCE NETO,

*“(...) só nesse caso estamos perante acórdão que, por ter transitado em julgado, tem eficácia em sentido contrário ao da decisão recorrida, só então podendo considerar-se estabilizada a oposição justificativa do recurso extraordinário que essa disposição prevê.”*⁴¹

Deste modo, o recorrente terá de ter em conta que, a acrescer aos pressupostos formais resultantes da letra da lei – artigo 25.º n.ºs 2 e 3 do RJAT e artigo 152.º do CPTA – existe

³⁸ Cf. art. 152.º n.º 4 do CPTA.

³⁹ Cf. art. 25.º n.º 5 do RJAT.

⁴⁰ Cf. Ac. do STA de 18-09-2013, proc. n.º 01158/12, e de 26-02-2014, proc. n.º 01470/13, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴¹ Ac. do STA, de 18-09-2013, proc. n.º 01158/12, disponível em www.dgsi.pt.

ainda um outro, o trânsito em julgado do acórdão fundamento, sob pena de ser negado provimento ao recurso da decisão arbitral em matéria tributária.

2.2.3. Legitimidade

Deixe-se agora de lado os pressupostos formais e substanciais para se olhar à legitimidade para recorrer e à tramitação do recurso por oposição de acórdãos.

Nos termos do disposto no n.º1 do artigo 152.º do CPTA, têm *legitimidade para interpor recurso* de uniformização de jurisprudência qualquer uma das partes, bem como o MP.

À semelhança do que vimos *supra* a propósito do recurso de constitucionalidade, a aplicação desta regra à arbitragem causa alguma estranheza, na medida em que o MP não tem qualquer tipo de intervenção no processo arbitral. No entanto, se para o recurso de constitucionalidade a legitimidade do MP – e, aliás, a sua obrigação de apresentação de recurso – está constitucionalmente consagrada, no recurso para o STA, a lei que atribuiu legitimidade ao MP, i.e., o artigo 152.º do CPTA, tem precisamente o mesmo valor que o RJAT.

Julga-se, a este propósito, que a legitimidade do MP para recorrer, e que vem prevista tanto no CPTA como no CPPT, está relacionada com os deveres de defesa da legalidade e promoção do interesse público que lhe competem e que se mantêm independentemente de o RJAT não prever a intervenção do MP no processo arbitral tributário. Tal não significa, porém, que haja, também aqui, um dever de notificação do MP das decisões arbitrais tributárias.

Com efeito, na medida em que vigora o princípio da publicidade das decisões arbitrais em matéria tributária⁴², o MP poderá tomar delas conhecimento através do sítio de internet do CAAD, e, se assim o entender, interpor recurso para o STA para uniformização de jurisprudência sempre que considere haver contradição de julgados entre a decisão arbitral de que tomou conhecimento e um acórdão do próprio STA ou de um dos TCA já transitado em julgado.

⁴² Cf. art. 16.º al. g) do RJAT.

Deste modo, a legitimidade para interposição de recurso da decisão arbitral em matéria tributária para o STA pertence ao MP e às partes, mormente, e por se tratar de um recurso, à parte vencida⁴³.

2.2.4. Tramitação

O recurso da decisão arbitral para o STA será processado como *recurso de apelação*. Com efeito, aplicando-se as regras previstas para o recurso para uniformização de jurisprudência, dita-nos o artigo 140.º do CPTA que o recurso seguiria, no que não estivesse especialmente regulado, o regime do recurso de agravo tal como estabelecido na lei processual civil.

Sabe-se, porém, que com a reforma dos recursos em processo civil, em 2007, a simplificação do regime levou à eliminação da distinção entre o recurso de apelação e o de agravo. Por conseguinte, nos termos do artigo 4.º n.º 1 al. a) do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, as referências feitas ao recurso de agravo na 1.ª instância consideram-se feitas ao recurso de apelação.

A decisão arbitral é equiparável a uma decisão judicial de 1.ª instância, pelo que a tramitação subsidiária do recurso ora em análise será a prevista no CPC para o recurso de apelação.

2.2.5. Efeitos da interposição de recurso

O n.º 1 do artigo 26.º do RJAT refere “o recurso” de um modo geral, querendo com isto o legislador que os efeitos fossem os mesmos quer para o recurso de constitucionalidade quer para o recurso por oposição de acórdãos. Deste modo, como se referiu *supra*, a interposição de recurso suspende a decisão recorrida. O *efeito suspensivo* varia, porém, consoante o âmbito do recurso. Por outras palavras, o efeito suspensivo será *total* se o recurso for da totalidade da decisão arbitral; ou *parcial* se apenas parte da decisão proferida for contestada⁴⁴ – produzindo a parte aceite os efeitos previstos no artigo 24.º do RJAT.

⁴³ Cf. arts. 280.º do CPPT e 141.º do CPTA. Com efeito, só a parte vencida terá interesse processual em interpor recurso para uniformização de jurisprudência/recurso por oposição de acórdãos.

⁴⁴ Cf. art. 26.º n.º 1 do RJAT.

Acresce que, no caso de o recurso ser interposto pela Administração Tributária, esta terá a garantia que tiver sido prestada em eventual processo de execução caducar⁴⁵. Contudo, ao contrário do que sucede quanto ao recurso para o TC acima analisado, a interposição de recurso para o STA não interrompe os prazos para interposição de outros recursos que caibam da decisão.

2.3. Efeitos da decisão de recurso do Supremo Tribunal Administrativo

Ao contrário do recurso de constitucionalidade da decisão arbitral, o recurso por oposição de acórdãos para o STA tem *natureza substitutiva*. Quer-se com isto dizer que se o STA, ao apreciar o recurso, considerar ser-lhe devido provimento, não se limitará a revogar a decisão recorrida, substituindo-se ao tribunal *a quo*, proferindo nova decisão. Na letra do n.º 6 do art. 152.º do CPTA – aplicável, como se viu, por força do n.º 3 do art. 25.º do RJAT – “a decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida”. No entanto, a decisão do STA deverá *limitar-se ao mérito da mesma questão fundamental de direito controvertida*, pois só quanto a esta tem aquele Tribunal poderes de cognição e declaração de mérito.

De notar ainda que a eventual decisão de provimento emitida pelo STA não irá afectar qualquer sentença anterior àquela que tenha sido impugnada, nem qualquer situação jurídica ao seu abrigo constituída⁴⁶.

⁴⁵ Cf. art. 26.º n.º 2 1ª parte do RJAT.

⁴⁶ Cf. art. 152.º n.º 5 do CPTA. De acordo com Mário Aroso de Almeida / Carlos A. Fernandes Cadilha (2007) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 885-886, esta norma vem explicitar os efeitos da decisão de recurso, determinando assim que “a força de caso julgado material constituído por anterior decisão transitada em julgado apenas se extingue, portanto, em relação às decisões que sejam objecto de *recurso para uniformização de jurisprudência*, interposto no prazo cominado (...)”. Por outras palavras, e aplicando a norma à arbitragem, os efeitos decorrentes do trânsito em julgado de outras decisões arbitrais das quais não tenha sido interposto recurso para uniformização de jurisprudência, ao abrigo do artigo 25.º n.º 2 do RJAT, não serão alterados “ainda que se trate de situações idênticas ou que poderiam ter sido solucionadas do mesmo modo”.

Capítulo II - Impugnação da decisão arbitral em matéria tributária

3. A impugnação ou anulação da decisão arbitral em matéria tributária

A regra de irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária não impediu, como se viu, que o legislador determinasse que a sentença arbitral fosse susceptível de anulação pelo TCA, estabelecendo nos artigos 27.º e 28.º do RJAT o regime dessa impugnação, também denominada de acção de anulação⁴⁷.

3.1. Fundamentos de impugnação

O n.º 1 do artigo 28.º do RJAT versa sobre os *fundamentos de impugnação/anulação* da decisão arbitral. Da leitura do preceito facilmente se retira que são seis os casos que podem servir de fundamento à impugnação da decisão arbitral, e que passamos a elencar:

- não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (n.º 1, alínea a));
- oposição dos fundamentos com a decisão (n.º 1, alínea b))
- pronúncia indevida (n.º 1, alínea c), 1ª parte);
- omissão de pronúncia (n.º 1, alínea c), 2ª parte);
- violação do princípio do contraditório (n.º 1, alínea d), 1ª parte);
- violação do princípio da igualdade das partes (n.º 1, alínea d), 2ª parte).

⁴⁷ O legislador ter-se-á inspirado nos artigos 27.º e 28.º da LAV 1986 para definir o regime da impugnação da decisão arbitral em matéria tributária. Todavia, com a reforma da LAV em 2011, o artigo 46.º da nova Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, viria a regular de forma muito mais intensa aquele instituto. Pode mesmo dizer-se que, ao que se crê, pelo enquadramento temporal em que foi aprovado, o RJAT acabou por não vir a beneficiar de todas as mais-valias da reforma da LAV que deram origem a um regime muito mais denso e concretizado que o anterior, no domínio da arbitragem em matéria cível e comercial, aplicável ainda à arbitragem administrativa por via do artigo 181.º n.º 1 do CPTA. Contudo, e como veremos *infra*, as omissões ou insuficiências legislativas no que respeita ao regime da impugnação da sentença arbitral tributária sempre se poderão integrar por aplicação subsidiária do agora disposto na LAV 2011.

Antes de mais, cumpre deixar claro que os fundamentos consagrados naquele n.º 1 do artigo 28.º do RJAT são taxativos, entendimento que, de resto, é unânime na doutrina e jurisprudência⁴⁸⁻⁴⁹.

Uma nota também para referir que os fundamentos elencados no artigo 28.º do RJAT são vícios processuais, equiparáveis a verdadeiras nulidades processuais. Assim, como já reportava PAULA COSTA E SILVA no domínio da LAV 1986, compreenda-se desde já que os fundamentos de impugnação da decisão arbitral são, em rigor, *nulidades processuais específicas do processo arbitral*⁵⁰.

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

Qualquer decisão jurisdicional deve conter as razões de facto e de direito que a motivaram. Na arbitragem tributária esta é uma regra que decorre, desde logo, do n.º 3 do artigo 22.º do RJAT.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º estabelece, então, que a *falta de identificação dos fundamentos de facto e de direito* que justificam a decisão abre a porta a que uma das partes possa impugná-la.

No que respeita à arbitragem em especial, pouco há que referir a propósito deste fundamento que já não tenha sido amplamente abordado pela doutrina a propósito das decisões judiciais cíveis e tributárias, uma vez que a falta de identificação dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão constitui, nas leis de processo judiciais, nulidade da sentença, nomeadamente prevista nos artigos 125.º do CPPT e 615.º alínea b) do CPC⁵¹.

⁴⁸ Nesse sentido, veja-se, por todos, o Ac. do TCA Sul de 19-02-2013, proc. n.º 05203/11, disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁹ A corroborar a taxatividade dos fundamentos de impugnação está, em primeira linha, o facto de o rol disposto no art. 28.º n.º 1 do RJAT não representar na íntegra o elenco de nulidades da sentença constante do art. 125.º do CPPT ou do art. 615.º n.º 1 do CPC. Numa segunda análise, a taxatividade poderá também ser retirada de uma analogia com o art. 46.º da LAV 2011, dispondo o seu n.º 3 que “a sentença arbitral já pode ser anulada pelo tribunal estadual competente se (...)”.

⁵⁰ Paula Costa e Silva (1992) 946.

⁵¹ A este propósito, vejam-se Jorge Lopes de Sousa (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, vol. II*, anot. ao art. 125.º do CPPT; e António Montalvão Machado / José Lebre de Freitas / Rui Pinto (2008) *Código de Processo Civil Anotado, volume 2.º*, anot. ao ex-artigo 668.º do CPC.

Em boa verdade, sem a exigida especificação dos fundamentos de facto e de direito torna-se impossível a compreensão do itinerário cognoscitivo seguido pelo tribunal (seja ele judicial ou arbitral) e, conseqüentemente, a conformação das partes com a decisão.

Este fundamento foi levado ao conhecimento do TCA Sul, tendo este advertido que:

“Para que a sentença padeça do vício que consubstancia esta nulidade [de não especificação dos fundamentos de facto que justificam a decisão] é necessário que a falta de fundamentação seja absoluta, não bastando que a justificação da decisão se mostre deficiente, incompleta ou não convincente.”⁵²

3.1.2. Oposição dos fundamentos com a decisão

A decisão arbitral pode também ser anulada quando haja *contrariedade entre a fundamentação de facto e/ou de direito e o resultado da decisão*, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º.

No seguimento do que se referiu no ponto anterior, não basta que estejam efectivamente presentes na decisão arbitral os fundamentos de facto e de direito que lhe serviram de base. É ainda necessário que a consequência retirada com base naqueles fundamentos seja lógica e legal. Deste modo:

“ O vício em análise, o qual tem como premissa a eventual violação do necessário silogismo judiciário que deve existir em qualquer decisão judicial [aliás, jurisdicional], terá lugar somente quando os fundamentos da sentença devam conduzir, num processo lógico, a uma decisão oposta ou, pelo menos, diferente da que foi adoptada.”⁵³

Assim, será impugnável, por exemplo, a decisão que, pese embora dê como provado que a liquidação adicional foi emitida pela Administração Tributária fora do prazo de caducidade, a considere legal, negando portanto a pretensão do contribuinte. Um outro exemplo será o caso de o tribunal deixar claro na decisão arbitral que as correcções efectuadas no Relatório de Inspecção, que motivaram a liquidação adicional contestada,

⁵² Ac. do TCA Sul, de 18-06-2013, proc. n.º 06121/12; veja-se, no mesmo sentido o Ac. do TCA Sul, de 13-11-2014, proc. n.º 07294/14, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵³ Ac. do TCA Sul, de 18-06-2013, proc. n.º 06121/12, e de 21-05-2013, proc. n.º 05922/12, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

são legais e conformes às regras e aos princípios aplicáveis ao caso em análise mas conclua pela ilegalidade da liquidação consequente sem qualquer outro motivo.

O silogismo judiciário seguido pelo legislador tem não só que existir – sob pena de violação por absoluta falta de fundamentação – como terá que ser logicamente completo⁵⁴.

Não se deverá contudo assumir que a construção do silogismo judiciário terá de ser forçosamente correcta. O vício de oposição dos fundamentos com a decisão não deverá ser confundido com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica aplicável, nem com o erro de interpretação, nem sequer com o facto de o julgador não ter convocado os fundamentos adequados à aplicação de uma determinada norma. Em bom rigor, desde que o entendimento do juiz/árbitro, embora juridicamente incorrecto, esteja expressamente fundamentado, ou possa pelo menos decorrer dessa fundamentação, não há oposição dos fundamentos com a decisão mas sim um mero *erro de julgamento*⁵⁵⁻⁵⁶.

3.1.3. Pronúncia indevida e omissão de pronúncia

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º, a decisão arbitral poderá ser anulada com fundamento na “pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia”. Os vícios em questão merecem um tratamento conjunto, na medida em que se encontram intimamente relacionados com os limites dos poderes de cognição dos tribunais arbitrais. Afigura-se, por isso, necessária uma primeira abordagem a esta temática.

No processo tributário vigora o *princípio do inquisitório*, determinando os artigos 99.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) e 13.º n.º 1 do CPPT, que o juiz deve realizar ou ordenar todas as diligências necessárias à *descoberta da verdade material*, relativamente a factos alegados pelas partes ou de conhecimento officioso.

Haverá desde logo que distinguir os poderes cognitivos do tribunal quanto a *factos* e quanto a *questões* alegadas pelas partes.

⁵⁴ Nesse sentido, veja-se o Ac. do TCA Sul, de 30-01-2014, proc. n.º 06952/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁵ Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa (2011) *vol. II*, 362.

⁵⁶ Cf. o já referido Ac. do TCA Sul, de 30-01-2014, em que se entendeu que:

“*Não ocorre essa oposição mas mero erro de julgamento quando existe deficiente caracterização do quadro factual ou indevida indagação, interpretação e aplicação de factos e de normas, ou mesmo quando a subsunção dos factos ao direito conduz a conclusão jurídica consentânea com uma das várias soluções jurídicas plausíveis.*”

Quanto a factos, o tribunal poderá conhecer dos factos alegados pelas partes, dos instrumentais e dos factos complementares que resultem da instrução da causa, desde que sobre eles as partes tenham tido a possibilidade de se pronunciar, ao abrigo do princípio do contraditório. Poderá ainda conhecer dos factos notórios e daqueles que tenha conhecimento por virtude do exercício das suas funções⁵⁷. Por força do princípio da descoberta da verdade material, e do interesse público subjacente ao Direito Fiscal, a inquisitorialidade no processo tributário é mais forte, quanto a factos, do que no processo civil⁵⁸, ainda que o artigo 99.º n.º 1 da LGT limite a actividade inquisitória aos factos alegados pelas partes, algo que não deve ser tido em termos absolutos, como se viu.

Quanto a questões, por força da nulidade consagrada no artigo 125.º do CPPT, os poderes de cognição do tribunal estão limitados às *questões* suscitadas pelas partes, além das de conhecimento oficioso. Aqui está já patente o *princípio do dispositivo*. O conceito de “*questões*” abrange tudo quanto diga respeito à procedência ou não da causa de pedir e das excepções alegadas pelas partes, excepto as de conhecimento oficioso⁵⁹.

No artigo 125.º do CPPT, o legislador consagrou como nulidade processual apenas “a falta de pronúncia sobre *questões* que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre *questões* que não deva conhecer”. Assim, enquanto o conhecimento, ou não conhecimento, de questões suscitadas pelas partes – com excepção para as de conhecimento oficioso – determina a nulidade da sentença, a utilização pelo tribunal, para resolução de questões colocadas pelas partes, de *factos por elas não alegados* – e que não sejam de conhecimento oficioso – poderá apenas constituir um *mero erro de julgamento*⁶⁰.

Os vícios de pronúncia indevida e de omissão de pronúncia estão, por isso, ligados ao conhecimento, ou não conhecimento das *questões* suscitadas pelas partes, e não aos factos

⁵⁷ Cf. Jorge Lopes de Sousa (2011) *vol. I*, anot. ao art. 13.º do CPPT, tomando em consideração as alterações decorrentes da reforma do CPC, designadamente quanto ao conhecimento de factos complementares no novo art. 5.º.

⁵⁸ Tanto assim o é, que a própria Administração Tributária, mesmo sendo parte passiva no processo, não é titular de um interesse oposto ao do particular (sujeito passivo), estando legal e constitucionalmente obrigada a actuar em consonância com o interesse público subjacente às questões tributárias, e subordinada ainda ao princípio da imparcialidade, impondo-se-lhe o dever de informar o tribunal sobre *toda a matéria de facto com interesse para a causa*, independentemente de serem ou não favoráveis à pretensão do contribuinte (cf. art. 111.º n.º 2 do CPPT).

⁵⁹ Ac. do STA de 27-10-2007, proc. n.º 01007/06, disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁰ Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa (2011) *vol. II*, 366.

que venham ou não a ser utilizados pelo tribunal arbitral, ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material, para resolução dessas questões.

Assim, a consagração daquelas nulidades de sentença, por força do princípio do dispositivo determina que o juiz/árbitro, por um lado, *só* pode conhecer das questões submetidas pelas partes, à exceção daquelas que sejam de conhecimento oficioso, e, por outro, *tem* de conhecer de todas as questões submetidas pelas partes à sua apreciação, salvo aquelas que se encontrem em relação de prejudicialidade com outras já decididas.

É este o sentido do poder/dever prescrito quer no artigo 95.º n.º 1 do CPTA, quer no artigo 608.º n.º 2 do CPC, segundo os quais “o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras”.

A violação do princípio naquela primeira vertente – a da limitação do conhecimento do juiz/árbitro às questões submetidas pelas partes – resulta, na fórmula tradicionalmente utilizada pela doutrina, em *excesso de pronúncia*. Por seu turno, o desrespeito pelo princípio na segunda vertente apontada – a da obrigação de conhecimento de todas as questões pelas partes à sua apreciação – consubstancia uma *omissão de pronúncia*. Olhe-se primeiro a esta.

Omissão de pronúncia

Como se viu, incide, sobre o juiz/árbitro, um dever de pronúncia sobre todas as questões suscitadas pelas partes, i.e., o julgador terá de se pronunciar sobre todos os pedidos realizados pelas partes.

Neste sentido, veja-se o acórdão proferido pelo TCA Sul em 26 de Junho de 2014:

“Ora, como se infere do que já deixámos expresso, a omissão de pronúncia pressupõe que o julgador deixa de apreciar alguma questão que lhe foi colocada pelas partes. Por outras palavras, haverá omissão de pronúncia, sempre que a causa do julgado não se identifique com a causa de pedir ou o julgado não coincida com o pedido. Pelo que deve considerar-se nula, por vício de “petitionem brevis”, a sentença em que o Juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa

ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que a parte colocou na base (causa de pedir) das suas conclusões (pedido).”⁶¹

Note-se, porém, que tal não implica que o julgador tenha de se pronunciar sobre todos os “argumentos” alegados pelas partes. O TCA Sul já alertou precisamente neste sentido, com base na boa doutrina de ALBERTO DOS REIS e ANTUNES VARELA, lembrando que “uma coisa é a causa de pedir, outra os motivos, as razões de que a parte se serve para sustentar a mesma causa de pedir”⁶².

Acrescentou ainda aquele Tribunal que

«a doutrina e a jurisprudência distinguem por um lado, “questões” e, por outro, “razões” ou “argumentos” para concluir que só a falta de apreciação das primeiras (ou seja, das “questões”) integra a nulidade prevista no citado normativo [do 615.º n.º 1 al. d) do CPC quanto à omissão de pronúncia], mas já não a mera falta de discussão das “razões” ou “argumentos” invocados para concluir sobre as questões.»

Do mesmo modo, a falta de realização de uma diligência processual e, bem assim, a falta de avaliação das provas produzidas, não serão fundamento de impugnação da decisão arbitral por omissão de pronúncia. O tribunal arbitral não tem, pois, um dever de se pronunciar sobre toda a matéria de facto. Tem sim, em bom rigor, o dever de seleccionar a matéria de facto relevante para a discussão do mérito da causa⁶³.

Por fim, refira-se ainda que não consubstanciam um vício de omissão de pronúncia as situações em que o tribunal não se pronunciou sobre uma determinada questão de conhecimento oficioso, quando essa questão também não tenha sido suscitada por qualquer das partes.

⁶¹ Ac. do TCA Sul, de 26-06-2014, proc. n.º 07647/14, disponível em www.dgsi.pt.

⁶² Ac. do TCA Sul, de 05-02-2015, proc. N.º 07764, disponível em www.dgsi.pt.

⁶³ Nesse sentido, veja-se o já referido Ac. do TCA Sul de 26-06-2014, proc. n.º 07647/14:

“Trata-se, em qualquer caso, nesta nulidade [de omissão de pronúncia], de falta de pronúncia sobre questões e não de falta de realização de diligências instrutórias ou de falta de avaliação de provas que poderiam ter sido apreciadas. A falta de realização de diligências constituirá uma nulidade processual e não uma nulidade de sentença. A falta de avaliação de provas produzidas, tal como a sua errada avaliação, constituirá um erro de julgamento da matéria de facto. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão (Cf.artºs.596, nº.1 e 607, nºs.2 a 4, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6) e referir se a considera provada ou não provada (Cf.artº.123, nº.2, do C.P.P. Tributário)”.

Pronúncia indevida

O legislador, mantendo o tradicional vício de omissão de pronúncia (na 2ª parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º), foi original no RJAT ao acolher, na 1ª parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º, o conceito de *pronúncia indevida*.

É de questionar, então, se “pronúncia indevida” e “excesso de pronúncia” se deverão considerar sinónimos para efeitos de anulação da decisão arbitral em matéria tributária.

Acompanhando LOPES DE SOUSA, cremos que *pronúncia indevida* é um conceito mais abrangente, podendo ocorrer em dois casos distintos. Um primeiro, o tradicional *excesso de pronúncia*, quando o tribunal arbitral conheça de questões de que não podia conhecer, ou seja, ultrapassando os limites do princípio do dispositivo a nível decisório, acima referidos. Um segundo, em todas as situações em que o tribunal arbitral nem sequer podia decidir, por ter ocorrido um qualquer vício que inquinou a sua constituição⁶⁴ ou porque decidiu fora do âmbito das suas competências legais.

Esta interpretação do conceito de pronúncia indevida permite, de resto, que o elenco taxativo de fundamentos constante do artigo 28.º do RJAT, não deixe de fora situações graves, ao nível procedimental e processual, em especial tendo em conta a regra da irrecorribilidade da decisão arbitral.

Como exemplo daquele segundo grupo de situações, pense-se no caso de um árbitro legalmente impedido, ao abrigo do artigo 8.º do RJAT, que não rejeitou a sua designação, nem tampouco foi exonerado pelo Conselho Deontológico do CAAD, tendo mesmo chegado a proferir sentença. Pense-se ainda nos casos de incompetência do tribunal arbitral, seja por se encontrar fora do âmbito material definido no artigo 2.º do RJAT, seja por força das exclusões operadas pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Por fim, poder-se-ão ainda incluir no conceito de pronúncia indevida, ao que se crê, os casos em que o tribunal arbitral tributário decida segundo a equidade, o que lhe está vedado por força do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, em respeito pelo princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

⁶⁴ Cf. Jorge Lopes de Sousa (2013) “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, 235; e, a título de exemplo, veja-se o Ac. do TCA Sul, de 12-06-2014, proc. n.º 06244/12, disponível em www.dgsi.pt.

Esta interpretação, não só oferece maiores garantias de uma tutela jurisdicional efectiva, como aproxima a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária do pedido de anulação previsto no artigo 46.º da LAV 2011⁶⁵.

No entanto, não se pode deixar de lamentar que o TCA Sul não tenha adoptado este entendimento, propugnando por uma identidade de conceitos entre “pronúncia indevida” e “excesso de pronúncia”, ignorando o facto de aquele ser muito mais abrangente do que este último.

No âmbito do processo n.º 05203/11, a então Direcção-Geral de Impostos (DGCI), impugnou a decisão proferida no processo arbitral n.º 2/2011-T⁶⁶ com fundamento em *pronúncia indevida*, alegando a *incompetência do tribunal arbitral* para ter anulado o Imposto do Selo e condenado a DGCI na sua restituição uma vez que o imposto liquidado, cobrado e arrecadado não tramitou pela DGCI, mas pelo Ministério da Justiça “lato sensu” – configurando-o como autor do acto –, entidade que não se encontra vinculada à jurisdição arbitral⁶⁷. Nem a DGCI, nem a entidade impugnada se referiram a excesso de pronúncia. O que estava em causa, em bom rigor, era apenas e unicamente a competência do tribunal arbitral para decidir sobre uma determinada matéria.

O TCA Sul, desconsiderando a possibilidade de um conceito mais abrangente de *pronúncia indevida*, e desatendendo à causa de pedir da impugnante – insista-se, única e exclusivamente a incompetência do tribunal arbitral – veio a decidir que:

“Assim sendo, não se verifica qualquer excesso de pronúncia de que padeça a decisão arbitral, se as excepções por este apreciadas foram alegadas pelas partes no processo, mais se devendo referir que, em todo o caso, sempre seriam de conhecimento officioso (Cf.artºs.494 e 495, do C.P.Civil).”

⁶⁵ Com efeito, nos termos do n.º 3 do art. 46.º da LAV 2011, a decisão arbitral poderá ser anulada se, entre outras causas, “a sentença se pronunciou sobre um litígio não abrangido pela convenção de arbitragem ou contém decisões que ultrapassam o âmbito desta” (no inciso iii) da alínea a)); e se “a composição do tribunal arbitral ou o processo arbitral não foram conformes com a convenção das partes (...) ou, na falta de tal convenção, que não foram conformes com a presente lei e, em qualquer dos casos, que essa desconformidade teve influência decisiva na resolução do litígio” (no inciso iv) da alínea a)).

⁶⁶ Disponível em www.caad.org.pt.

⁶⁷ A questão relaciona-se com as limitações impostas pelo art. 2.º da Portaria de Vinculação, nos termos do qual apenas a DGCI e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) – integradas na actual Autoridade Tributária e Aduaneira – se vincularam à jurisdição arbitral.

Por último, sempre se dirá que o deficiente enquadramento jurídico e decisão de tais exceções pode consubstanciar erro de julgamento de direito, mas não será nunca causa de nulidade/anulação da decisão arbitral devido a excesso de pronúncia.”⁶⁸ (sublinhado nosso)

Salvo o devido respeito, não andou bem aquele Tribunal. O fundamento concreto de impugnação não era um “tradicional” excesso de pronúncia, como também não era um qualquer “deficiente enquadramento jurídico”. O TCA Sul deveria, pois, ter atendido ao conceito abrangente de *pronúncia indevida*, apreciando a competência do tribunal arbitral na medida em que, como se referiu, pronúncia indevida e excesso de pronúncia não são sinónimos, incluindo-se naquele também as situações em que o tribunal arbitral apreciou uma questão para a qual não era competente.

Esta sistemática identificação de conceitos advém, ao que se julga, do constante recurso ao direito subsidiário, por via do artigo 29.º n.º 1 do RJAT. Com efeito, o TCA Sul tem-se suportado, as mais das vezes, no artigo 125.º do CPPT para formular as suas motivações de direito nos processos de impugnação de decisão arbitral tributária. Raciocínio que aqui se defende ser de afastar na medida em que, como *supra* se referiu, o legislador optou por utilizar, no RJAT, um conceito diferente, uma fórmula diferente, revelando assim uma intenção de abranger também realidades diferentes, permitindo, desse modo, uma aproximação ao “regime geral” da acção de anulação de decisão arbitral previsto na LAV 2011.

3.1.4. Violação do princípio do contraditório

Nos termos da primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 28.º a decisão arbitral em matéria tributária poderá ser impugnada com fundamento em violação do princípio do contraditório.

Dispõe a alínea a) do artigo 16.º do RJAT que o *princípio do contraditório* constitui princípio fundamental do processo arbitral tributário, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas na pendência processo. Este princípio é, como se sabe, transversal a todos os ramos de direito adjectivo, sendo um dos pilares do processo em

⁶⁸ Ac. do TCA Sul de 19-02-2013, proc. n.º 05203/11, disponível em www.dgsi.pt.

geral⁶⁹, entendido como uma garantia da participação efectiva dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, encontrando abrigo constitucional no artigo 267.º n.º 5 da CRP. Compreenda-se, porém, que pese embora se trate de um princípio transversal a todo e qualquer direito processual, a concretização do contraditório nos processos arbitrais é especialmente relevante, mormente por se basear numa lógica de livre condução do processo e de informalidade.

O princípio do contraditório não deve ser visto como uma garantia de defesa mas sim na perspectiva de influência no sentido e desenvolvimento da causa, dividindo-se então em contraditório de alegação e contraditório para a prova⁷⁰. Por outras palavras “o que importa é que ambas as partes tenham a possibilidade de influenciar a decisão, quer em matéria de facto, quer em matéria de prova, quer em matéria de direito”⁷¹.

Ao contrário dos vícios elencados nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 28.º, a violação do princípio do contraditório e, bem assim, do princípio da igualdade das partes, não é um vício próprio da decisão. Em bom rigor, trata-se de um vício do processo arbitral que irá, conseqüentemente, ferir a decisão arbitral de nulidade – uma nulidade conseqüente. Por conseguinte – e adiantando já o que se dirá *infra* a propósito dos efeitos do acórdão do TCA que anule a decisão arbitral impugnada – sendo procedente o fundamento invocado, serão anulados todos os actos subsequentes ao momento em que se verificou a violação do princípio em questão⁷².

3.1.5. Violação do princípio da igualdade das partes

⁶⁹ Deste modo, o princípio do contraditório vem previsto no art. 45.º n.º 1 do CPPT onde se menciona que “o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão”, e no n.º 3 do art. 3.º do CPC segundo o qual “o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento officioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem”. O princípio do contraditório vem ainda elencado na al. c) do n.º 1 do art. 30.º da LAV como princípio fundamental do processo arbitral voluntário.

⁷⁰ Nesse sentido, veja-se José Lebre de Freitas (2013) *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais*, 124-136.

⁷¹ Mariana França Gouveia (2014) *Curso de Resolução Alternativa de Litígios*, 154.

⁷² A primeira impugnação a culminar na anulação da decisão arbitral ocorreu, precisamente, com fundamento na violação do princípio do contraditório, no âmbito do processo arbitral n.º 68/2012-T. Veja-se a este propósito o Ac. do TCA Sul de 25-01-2015, proc. n.º 06208/12, disponível em www.dgsi.pt. Sem que tenham logrado proceder, poderão ainda consultar-se os os Acs. do TCA de 10-09-2013, proc. n.º 06258/12; e de 27-02-2014, proc. n.º 07088/13, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

Pela segunda parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 28.º, as partes podem pedir a anulação da decisão arbitral com fundamento na violação do princípio da igualdade.

O princípio da igualdade das partes vem previsto na alínea b) do artigo 16.º onde se dispõe que este princípio é “concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa”⁷³.

Deste modo, determina a alínea b) do artigo 16.º do RJAT que, em primeiro lugar, se reconhece à Administração Tributária e ao sujeito passivo o mesmo estatuto substancial (de partes), e que, em segundo lugar, cabe ao tribunal arbitral verificar se o princípio da igualdade está a ser respeitado, aferindo, designadamente, se há um equilíbrio entre os meios e faculdades ao dispor da Administração Tributária e os meios e faculdades ao dispor do sujeito passivo.

Fala-se então de uma igualdade de meios processuais que vinha já enunciada na LGT enquanto princípio fundamental do processo judicial tributário, dispondo o seu artigo 98.º que “as partes dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa”.

Bem se vê que a violação deste princípio é de tal forma grave que, estando excluído um recurso geral de mérito da decisão arbitral, teria de constar do elenco taxativo de fundamentos de impugnação da decisão arbitral em matéria tributária.

3.2 O regime jurídico da acção de impugnação

3.2.1. Prazo e competência

Nos termos do n.º 1 do artigo 27.º a decisão arbitral pode ser anulada pelo TCA devendo o respectivo pedido de impugnação ser acompanhado de cópia do processo arbitral e deduzido no *prazo de 15 dias*.

⁷³ A igualdade substancial vem também enunciada no art. 4.º do CPC, nos termos do qual o tribunal deve assegurar a igualdade das partes “designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais”.

Deixe-se claro, antes de mais, que o tribunal competente para anular a decisão arbitral em matéria tributária será, em rigor, o *TCA Sul*, por força do artigo 59.º n.º 2 da LAV 2011 *ex vi* artigo 29.º n.º 1 do RJAT⁷⁴.

Nos termos do n.º 1 do artigo 27.º do RJAT, o prazo para impugnar a decisão arbitral é de *15 dias* contados da notificação da decisão e do arquivamento, que se trate de tribunal arbitral constituído sob designações do Conselho Deontológico, quer se trate de tribunal arbitral em que o sujeito passivo tenha manifestado a intenção de designar árbitro⁷⁵.

Questão diversa é a de saber se este prazo para impugnar é, à semelhança dos prazos para recorrer, um *prazo processual* ou, ao invés, um *prazo substantivo*.

Para MARIANA FRANÇA GOUVEIA, o prazo para impugnar é “um prazo substantivo, de caducidade do exercício do direito de anular uma sentença não judicial”⁷⁶. Já ARMINDO RIBEIRO MENDES, considera tratar-se de um prazo processual, sendo aplicáveis, portanto, as regras de contagem de prazos previstas nos artigos 138.º e seguintes do CPC, designadamente a suspensão durante as férias judiciais⁷⁷. Este segundo entendimento tem sido o seguido pela jurisprudência do *TCA Sul*⁷⁸.

Partilhamos, porém, daquele primeiro entendimento, concebendo o prazo para impugnar a decisão arbitral como um prazo substantivo, desde logo pelo facto de, como já se referiu, se defender a verdadeira *natureza de acção declarativa* da impugnação da decisão arbitral.

Assim, a contagem dos prazos para a propositura daquela que é uma verdadeira acção de anulação da decisão arbitral em matéria tributária segue, a nosso ver, as regras do artigo 279.º do CC, à semelhança dos restantes prazos estabelecidos para entrega de petições

⁷⁴ Ali se dispondo que a competência para decidir a impugnação de sentença arbitral “pertence ao Tribunal Central Administrativo em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem”. Sendo a arbitragem tributária uma arbitragem institucionalizada a funcionar exclusivamente no CAAD, com sede em Lisboa, o *TCA Sul* será o tribunal territorialmente competente para decidir dos pedidos de impugnação das decisões arbitrais em matéria tributária (cf. art. 2.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro).

⁷⁵ Com efeito, embora o artigo 27.º, n.º 1 do RJAT distinga o *dies a quo* do prazo para impugnar consoante se esteja perante tribunais arbitrais comuns ou tribunais arbitrais especiais, por força da notificação simultânea da decisão arbitral e do arquivamento do processo, a distinção não tem, na prática, qualquer sentido útil.

⁷⁶ Mariana França Gouveia (2014) 298. No mesmo sentido, veja-se ainda António Sampaio Caramelo (2014) 27.

⁷⁷ Armindo Ribeiro Mendes (2013) “A Nova Lei da Arbitragem Voluntária e as Formas de Impugnação das Decisões Arbitrais (Algumas Notas)”, 745

⁷⁸ Cf., designadamente, Ac. do *TCA Sul* de 26-06-2014, proc. n.º 07084/13.

iniciais de qualquer natureza, o que determina, desde logo, a sua *não suspensão* durante o período de férias judiciais⁷⁹.

O facto de se atribuir à impugnação da decisão arbitral a natureza de acção declarativa, e de, conseqüentemente, se qualificar o prazo para a sua propositura como prazo substancial, não implica, porém, que a interrupção de prazos prevista no artigo 75.º n.º 1 *in fine* da LTC não se aplique ao prazo para impugnar. Aquele preceito, ao referir-se a “outros [recursos] que porventura caibam da decisão” foi pensado para os tribunais judiciais, cujas decisões são impugnadas através de recursos, ainda que o fundamento seja a nulidade⁸⁰. Assim, para efeitos da interrupção dos prazos a que se refere o n.º 1 do artigo 75.º da LTC, a impugnação da decisão arbitral deverá ser entendida também como recurso, ainda que, por natureza, não o seja.

3.2.2. Legitimidade

A determinação da *legitimidade para impugnar* foi deixada em aberto pelo legislador. Deste modo, a sua determinação passa pela aplicação das regras gerais de processo, *in caso*, tributário. Contudo, as regras a aplicar para determinação da legitimidade para impugnar hão-de depender da qualificação que se dê à impugnação da decisão arbitral enquanto meio – ou seja, como acção autónoma ou como recurso – e, bem assim, da natureza jurídica dos fundamentos de anulação⁸¹. Tendo os tópicos em questão sido já abordados *supra*, na determinação deste pressuposto subjectivo, parte-se então das seguintes premissas: (i) a impugnação de decisão arbitral em matéria tributária consiste numa acção autónoma – ainda que decorra em tribunal, regra geral, de 2ª instância e lhe seja subsidiariamente aplicável o regime do recurso de apelação – e (ii) os fundamentos de impugnação reconduzem-se a verdadeiras nulidades processuais originadas pela prática ou omissão de um determinado acto pelo tribunal arbitral.

Partindo destas premissas, não se poderá, porém, olvidar que estamos ainda no domínio do contencioso tributário cuja regra geral de legitimidade, no caso da impugnação de

⁷⁹ No entanto, a doutrina e a jurisprudência têm entendido, de forma geral, que se aplica a parte final da al. e) daquele art. 279.º do CC, o que significa que quando o prazo termine em período de férias judiciais, transfere-se o seu término para o primeiro dia útil seguinte.

⁸⁰ Neste sentido, cf. Jorge Lopes de Sousa (2013) “Comentário ao Regime Geral da Arbitragem Tributária”, 239.

⁸¹ Neste sentido, a propósito da acção de anulação no domínio da arbitragem cível e comercial, e na vigência da LAV 1986, Cf. Paula Costa e Silva (1992), 958, cujo texto seguimos de perto, adaptando-o à temática em questão.

actos tributários, é a de que têm legitimidade para intervir no processo os sujeitos aos quais se refere o artigo 9.º do CPPT⁸².

No entanto, afigura-se desde logo impraticável a aplicação desta regra para determinação da legitimidade para impugnar a decisão arbitral, tornando-se necessário o recurso ao critério supletivo segundo o qual terá legitimidade activa quem tiver *interesse directo em demandar*, face ao objecto do processo, individualizado pela relação material controvertida⁸³.

Deste modo, terá desde logo interesse em demandar – e, logo, em impugnar a decisão arbitral – *a parte vencida*. Porém, terá também legitimidade para impugnar a decisão arbitral a parte que, não logrando ver a sua pretensão totalmente procedente, seja desfavorecida pela ocorrência de qualquer dos fundamentos de impugnação taxativamente elencados no n.º 1 do artigo 28.º do RJAT.

3.2.3. A aplicação do regime do recurso de apelação – poderes do Tribunal Central Administrativo

O legislador, optando por não definir totalmente o regime da impugnação da decisão arbitral, estabeleceu algumas regras ou elementos especiais deste meio impugnatório no n.º 1 do artigo 27.º do RJAT, remetendo os restantes termos gerais para as regras aplicáveis ao recurso de apelação definido no CPTA⁸⁴.

O artigo 149.º do CPTA define os poderes do tribunal de apelação no domínio do contencioso administrativo, aplicáveis, em teoria, à impugnação da decisão arbitral em matéria tributária. E diz-se “em teoria” porque, como melhor se demonstrará, a remissão operada pelo legislador não foi a mais feliz, na medida em que do disposto naquele preceito pouco há de compatível – e, logo, aplicável – com o especialmente previsto para a arbitragem tributária.

A clara compreensão do que seguida se irá demonstrar não se consegue, porém, sem ter presente uma ideia que será melhor explorada *infra*, e que tem a ver com os efeitos da

⁸² Nos termos do art. 9.º n.º 1 e 4 do CPPT têm legitimidade no processo judicial tributário “além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” e ainda “o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública”.

⁸³ Cf. art. 30.º do CPC *ex vi* art. 2.º al. e) do CPPT.

⁸⁴ Cf. art. 27.º n.º 2 do RJAT.

decisão do TCA Sul que anule a decisão arbitral em matéria tributária. Nesse sentido, adianta-se que a decisão de anulação do TCA Sul tem natureza meramente *cassatória*.

Feita esta introdução, a segunda ideia a reter é a de que o TCA Sul que aprecie a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária, só é competente para conhecer dos fundamentos de anulação *supra* elencados. Dito de outro modo, o TCA só tem competência para o conhecimento de questões formais – processuais e procedimentais –, e, entre essas, apenas as que constam do elenco das alíneas do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT. Ao TCA está, portanto, vedado o conhecimento do mérito da questão de fundo⁸⁵.

Não sendo admitida a apreciação pelo TCA do mérito da decisão arbitral impugnada, fica desde logo impossibilitada a aplicação do disposto nos n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 149.º do CPTA, nos termos dos quais “ainda que declare nula a sentença, o tribunal de recurso não deixa de decidir o objecto da causa, conhecendo do facto e do direito” (n.º 1) e nos casos em que o tribunal entenda dever ser conhecida questão que não o foi com fundamento em prejudicialidade, ou tenha ocorrido omissão de pronúncia, o tribunal, no acórdão em que revoga a decisão recorrida, conhece dessas mesmas questões (n.ºs 3 e 4), substituindo-se ao tribunal *a quo*. Com efeito, estão aqui em causa disposições que permitem o conhecimento do mérito pelo tribunal *ad quem* e a sua substituição ao tribunal recorrido o que, como se referiu, não se coaduna com o espírito do instituto da impugnação da decisão arbitral.

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

Entenda-se, porém, o enquadramento histórico-jurídico existente à data da entrada em vigor do RJAT. Como já se referiu, vigorava ainda a LAV 1986, cujo instituto de impugnação da decisão arbitral, configurando-a como uma verdadeira acção autónoma, determinava que o processo de impugnação seguisse termos num tribunal de 1.ª instância, enquanto acção declarativa de anulação. Se é certo que decorriam já os trabalhos

⁸⁵ A incompetência para o conhecimento do mérito da causa, ainda que não venha expressa no RJAT, está inerente à *ratio* da acção de impugnação da decisão arbitral tal como esta vinha já configurada desde os primórdios do processo arbitral e respectivos meios impugnatórios legalmente consagrados, *maxime* desde a LAV 1986.

preparatórios para a reforma da Lei de Arbitragem Voluntária, certo é também, a LAV 2011 só seria publicada em Dezembro daquele ano, meses depois da entrada em vigor do RJAT.

Por essa razão, o legislador pretendeu, ao que se crê, distanciar-se daquele regime da LAV 1986, remetendo então para o regime do recurso de apelação. Contudo, verdade seja dita, o instituto da impugnação da decisão arbitral em matéria tributária poderia beneficiar, em larga medida, do novo regime de impugnação da decisão arbitral previsto no artigo 46.º da LAV 2011.

Se bem que, pelo que se pode apurar da jurisprudência do TCA Sul entretanto publicada, a ampla remissão para as normas aplicáveis ao regime de apelação previsto no CPTA não tenha criado – como não se julga que venha a criar – problemas ao nível dos poderes cognitivos do tribunal – na medida em que o TCA Sul compreendeu, e bem, o instituto – uma alteração legislativa no n.º 2 do artigo 27.º do RJAT, no sentido de se passar a aplicar, com as necessárias adaptações, o regime da impugnação da decisão arbitral prevista na LAV 2011, faria todo o sentido e dissiparia quaisquer dúvidas que a um intérprete menos atento pudessem surgir.

3.2.4. Efeitos da apresentação do pedido de anulação

Refere a este propósito o n.º 2 do artigo 28.º do RJAT que o pedido de impugnação da decisão arbitral tem os mesmos efeitos previstos no artigo 26.º.

Deste modo, como se referiu *supra* a propósito dos recursos para o TC e para o STA, o pedido de anulação da decisão arbitral suspende a decisão recorrida. O *efeito suspensivo* varia, porém, consoante o âmbito do pedido, i.e. o âmbito da nulidade que afecte a decisão ou processo arbitral. Assim, o efeito suspensivo será *total* se a nulidade afectar todo o processo; ou *parcial* se apenas parte da decisão proferida estiver viciada⁸⁶ – produzindo a parte aceite os efeitos previstos no artigo 24.º do RJAT⁸⁷.

⁸⁶ Cf. art. 26.º n.º 1 do RJAT.

⁸⁷ Significa isto que se o fundamento de anulação/impugnação for, *e.g.*, pronúncia indevida na vertente de excesso de pronúncia, o efeito suspensivo cairá penas sobre a parte da decisão que consubstancia esse excesso. Porém, se o fundamento for a pronúncia indevida por incompetência do tribunal arbitral, o efeito suspensivo abrangerá a parte da decisão que se pronuncie sobre questões para as quais o tribunal arbitral era incompetente o que, no limite, poderá determinar a suspensão total dos efeitos da decisão arbitral.

Acresce que no caso de o pedido de anulação provir da Administração Tributária, esta verá a garantia que tiver sido prestada em eventual processo de execução caducar⁸⁸.

3.3. Efeitos da anulação da decisão arbitral

A impugnação da decisão arbitral é, como *supra* se referiu, um processo com efeitos meramente *cassatórios*, não se atribuindo qualquer competência substitutiva ao TCA. O mesmo é dizer que o TCA limitar-se-á a anular a decisão arbitral em matéria tributária, caso julgue procedente o fundamento impugnatório,

De facto, como já notava PAULA COSTA E SILVA, a propósito da acção de anulação na vigência da LAV 1986, ao conferir-se aos tribunais judiciais o poder de se pronunciarem quanto ao fundo do litígio, estar-se-ia a retirar autonomia à impugnação da decisão arbitral na medida em que esta passaria a identificar-se com um recurso de apelação, com a única diferença de serem taxativos os fundamentos de recurso, o que não faria qualquer sentido⁸⁹.

Deste modo, retenha-se que o TCA apenas poderá anular a decisão arbitral. Não terá, contudo, de anular a totalidade da decisão arbitral, mas sim *apenas a parte da decisão que se encontre viciada*. Com efeito, ainda que os artigos 27.º e 28.º do RJAT não indiquem expressamente a possibilidade de uma anulação apenas parcial da sentença, esta é forçosamente admissível, e por três razões. Em primeiro lugar, por força do princípio da economia processual na vertente do máximo aproveitamento dos actos⁹⁰. Em segundo lugar, por força de uma aplicação subsidiária do disposto no artigo 46.º n.º 7 da LAV 2011 nos termos do qual “se a parte da sentença relativamente à qual se verifique existir qualquer dos fundamentos de anulação (...) puder ser dissociada do resto da mesma, é unicamente anulada a parte da sentença atingida por esse fundamento de anulação”. Por último, porque seria contraditório prever-se que, como se expôs *supra*, o efeito suspensivo pudesse ser total ou parcial – consoante a nulidade afectasse todo o processo ou apenas parte dele – e não ser de admitir que também a anulação da decisão pudesse ser apenas parcial.

Deste modo, recuperando o exemplo que acima se deu a propósito do efeito suspensivo da propositura de acção de impugnação, se uma das partes impugnar a decisão com

⁸⁸ Cf. art. 26.º n.º 2 1ª parte do RJAT.

⁸⁹ Cf. Paula Costa e Silva (1992) 961-962.

⁹⁰ Como já entendia Paula Costa Silva (1992) 962.

fundamento em pronúncia indevida, na vertente de excesso de pronúncia, e o TCA considerar verificado esse mesmo fundamento, a única parte da sentença anulada será a parte que consubstancia esse excesso. Pelo contrário, se o fundamento de impugnação for a pronúncia indevida por incompetência do tribunal arbitral, e esta se verificar, o TCA deverá anular a parte da decisão que se pronunciou sobre aquelas questões para as quais o tribunal arbitral não tinha competência o que, no limite, poderá implicar uma anulação total da decisão arbitral proferida.

A extensão dos efeitos da anulação da decisão arbitral poderá ainda variar consoante o fundamento de impugnação invocado e consoante o momento em que se verificou o vício que inquinou a decisão. Compreenda-se melhor.

Se o vício que serviu de fundamento à impugnação afectar unicamente a sentença arbitral, só esta será anulada, aproveitando-se os restantes actos praticados anteriormente. Será o caso dos vícios de não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, oposição dos fundamentos com a decisão, pronúncia indevida (na vertente de excesso de pronúncia) e omissão de pronúncia (alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 28.º, respectivamente).

Contudo, poderá suceder que o fundamento de impugnação se verifique num acto ou na omissão de um acto, num determinado momento do processo arbitral que é anterior à sentença. Estes serão, desde logo, os casos de violação do princípio do contraditório ou do princípio da igualdade das partes (alínea d) do n.º 1 do artigo 28.º). Poderá também ser o caso de vício de pronúncia indevida, *e.g.*, pela prática de um determinado acto por árbitro legalmente impedido, ao abrigo do artigo 8.º do RJAT (que não rejeitou a sua designação nem foi exonerado pelo Conselho Deontológico do CAAD). Nestes casos, o TCA irá declarar a nulidade do acto viciado e de todos os actos posteriores dele dependentes o que implica, desde logo, a nulidade da decisão arbitral final.

Anulada a decisão arbitral, e, eventualmente, parte do processo arbitral, tem-se entendido que o processo é devolvido ao tribunal arbitral para que este reforme a decisão em consonância com a decisão do TCA Sul.

No entanto, por força do artigo 23.º do RJAT a que *supra* aludimos, o tribunal arbitral que proferiu a decisão impugnada encontra-se já dissolvido. Aliás, antes mesmo de uma das partes vir a peticionar a anulação da decisão, o tribunal arbitral que a proferiu já se considera dissolvido.

Nesta medida, apresentam-se três soluções possíveis:

- i.* Ou se considera que a anulação da decisão arbitral anula, conseqüentemente, o arquivamento e a dissolução do tribunal a que alude o artigo 23.º, devendo a decisão baixar ao tribunal arbitral tributário que a proferiu que, pare esse efeito, readquire competência para sanar o vício, ocorrendo como que uma “represtinação” do tribunal arbitral;
- ii.* Ou se admite uma aplicação analógica do artigo 46.º n.ºs 9 e 10 da LAV 2011, devendo o CAAD providenciar pela constituição de um tribunal arbitral *ex novo*;
- iii.* Ou se defende, à semelhança do que se defendeu a propósito do recurso de constitucionalidade, que os efeitos da notificação de arquivamento, designadamente a dissolução do tribunal arbitral, se suspendem, pelo menos até que decorra o prazo para impugnar, e, havendo lugar a impugnação, até que a decisão do TCA seja proferida.

Contra a primeira solução, vislumbram-se desde logo razões de ordem prática na medida em que a “reconstituição” do tribunal arbitral, uma vez decorrido o lapso temporal de apresentação da acção de anulação, poderia dar azo à ocorrência de uma série de impedimentos dos árbitros do primitivo tribunal arbitral⁹¹. Acresce que não nos parece que a decisão de anulação pelo TCA tenha força bastante para reconstituir o tribunal arbitral com a mesma composição, i.e., com o(s) mesmo(s) árbitro(s) que faziam parte do primitivo tribunal. Não obstante, esta foi, ao que sabe, a solução adoptada perante a primeira anulação de decisão arbitral pelo TCA⁹².

Contra a segunda solução, poder-se-ia dizer que os preceitos da LAV 2011 não poderão ser aqui aplicados, nem analogicamente, na medida em que as convenções de arbitragens celebradas no domínio da jurisdição arbitral voluntária *ad hoc* são totalmente incomparáveis com o direito potestativo conferido por lei aos sujeitos passivos no seio da arbitragem tributária.

Contra a terceira solução, sempre se diria que não há legitimação legal para a dita “suspensão de efeitos do arquivamento”, ao contrário do que se passa no domínio do recurso para o TC, onde é uma contradição normativa do RJAT com lei de valor reforçado

⁹¹ Cf. arts. 8.º e 9.º do RJAT e o Código Deontológico do CAAD, disponível em www.caad.org.pt. Veja-se a este propósito o exemplo dado na nota 29.

⁹² No referido Ac. do TCA Sul de 22-01-2015, proc. n.º 06208/12.

que leva àquele entendimento. Acresce que, se os recursos da decisão arbitral são obrigatoriamente notificados ao CAAD, ao abrigo do artigo 25.º n.º 5 do RJAT, essa obrigação não veio prevista para a acção de anulação, o que viria a tornar impraticável uma solução como esta.

Independentemente das críticas apontadas e da tramitação adoptada pelo TCA Sul, a solução mais adequada ao caso parece ser, em nossa opinião, a aplicação adaptada das normas constantes do artigo 46.º n.ºs 9 e 10 da LAV 2011, mais não seja, ao abrigo do artigo 10.º n.º 3 do Código Civil (CC). Com efeito, ainda que se admita que a aplicação analógica é dificilmente defensável nestes casos, sempre se dirá que a solução que menos críticas merece é, de facto, a criação de um tribunal arbitral *ex novo*. Aliás, ao contrário do que se prevê no artigo 80.º n.º 2 da LTC, nada implica que, com a anulação da decisão arbitral, os autos baixem ao tribunal de onde provieram⁹³.

Defende-se assim, ao abrigo do artigo 10.º n.º 3 do CC, que, uma vez anulada a decisão pelo TCA Sul, o CAAD deverá providenciar por uma nova constituição do tribunal arbitral, seguindo-se, porém, o mesmo procedimento de designação seguido para a constituição do tribunal cuja decisão foi impugnada. Dito de outro modo, se o sujeito passivo optou, na constituição do “primeiro” tribunal arbitral, por designar árbitro, ao abrigo dos artigos 6.º n.º 2 alínea b) e 10.º n.º 2 alínea g) do RJAT, o novo tribunal funcionará também enquanto tribunal arbitral *especial*; se, pelo contrário, o sujeito passivo não exerceu esse seu direito, tendo a designação do(s) árbitro(s) do “primeiro” tribunal sido realizada pelo Conselho Deontológico do CAAD, então o novo tribunal funcionará também como tribunal arbitral *comum*⁹⁴.

Ao novo tribunal arbitral competirá a tarefa de proferir nova decisão – se a anulação for total – ou reformular a decisão anterior – se a anulação for parcial. Poderá mesmo ter que repetir actos anteriores à decisão arbitral quando, como se viu, o fundamento de anulação tenha sido a violação dos princípios do contraditório ou da igualdade das partes ainda no decurso do processo arbitral.

⁹³ Embora este tenha sido parte do dispositivo no já mencionado Ac. do TCA Sul de 22-01-2015, proc. n.º 06208/12.

⁹⁴ Neste último caso, o Conselho Deontológico deverá designar o(s) árbitro(s) que compõem o novo tribunal arbitral, sendo certo que não terá de observar o disposto no art. 13.º n.º 1 do RJAT, como obrigava a al. c) do n.º 1 do art. 11.º, ou seja, não terá de esperar que decorra o prazo de 30 dias para o exercício do “direito ao arrependimento” da Administração Tributária.

Capítulo III – Articulação dos meios impugnatórios

4. Recurso de constitucionalidade, recurso por oposição de acórdãos e impugnação da decisão arbitral

Não serão raros os casos em que uma decisão seja simultaneamente susceptível de recurso de constitucionalidade, de recurso por oposição de acórdãos e de impugnação. Contudo, na medida em que se verifiquem os pressupostos de apresentação do recurso de constitucionalidade para TC, a sua articulação com os restantes meios é, adianta-se, bastante simples.

Começemos por relembrar que o prazo de recurso para o TC é de 10 dias⁹⁵, que o prazo para requerer o recurso por oposição de acórdãos para o STA é de 30 dias⁹⁶ – ambos contados nos termos dos artigos 138.º e seguintes do CPC – e que o prazo para impugnar é de 15 dias⁹⁷ – contado, pelo que se defendeu, nos termos do artigo 279.º do CC. Todos os prazos começam a contar-se da notificação da decisão arbitral e do arquivamento do processo que, como se viu, é simultânea.

Uma vez apresentado requerimento de recurso de constitucionalidade, a parte final do n.º 1 do artigo 75.º da LTC determina que a interposição de recurso para o TC *interrompe os prazos para interposição de outros recursos* que caibam da decisão. Por outras palavras, e na medida em que o recurso de constitucionalidade é o meio impugnatório de prazo mais reduzido, sendo apresentado este recurso, a contagem dos prazos para apresentação dos restantes reiniciar-se-á uma vez cessada a interrupção⁹⁸.

Isto significa, portanto, que proferida decisão pelo TC, o prazo de 30 dias para recorrer para o STA, e/ou de 15 dias para impugnar⁹⁹, contar-se-ão ou (i) a partir da decisão que não dê provimento ao de recurso de constitucionalidade, ou (ii) a partir da notificação da

⁹⁵ Cf. art. 75.º da LTC.

⁹⁶ Cf. art. 152.º n.º 1 do CPTA *ex vi* art. 25.º n.º 3 do RJAT.

⁹⁷ Cf. art. 27.º n.º 1 do RJAT.

⁹⁸ Recordar-se, a este respeito, que por força da norma constante do art. 76.º n.º 1 da LTC, lei de valor superior, o tribunal arbitral não se dissolve com a notificação do arquivamento do processo (cf. art. 23.º), estando suspensos os efeitos dessa notificação pelo menos até o decurso do prazo de 10 dias para recorrer para o TC.

⁹⁹ Por força de uma interpretação teleológica do art. 75.º n.º 1 *in fine* da LTC (cf. ponto 3.2.1.).

“nova” decisão arbitral proferida, em consonância com o decidido em sede de recurso, pelo tribunal arbitral não dissolvido.

5. Recurso por oposição de acórdãos e impugnação da decisão arbitral

A articulação do recurso por oposição de acórdãos com a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária não é, porém, de solução tão “automática”. Recordem-se os dados da hipótese:

Por um lado, temos a impugnação da decisão arbitral, para o TCA Sul, a propor num prazo substantivo de 15 dias, sendo que o aquele tribunal só tem competência para conhecer dos fundamentos de anulação invocados pela parte e que só poderão ser aqueles constantes do elenco taxativo do artigo 28.º n.º1 do RJAT.

Por outro, temos o recurso por oposição de acórdãos, para o STA, a interpor no prazo processual de 30 dias, podendo aquele tribunal substituir-se ao tribunal arbitral recorrido, proferindo decisão de mérito, desde que preenchidos os respectivos pressupostos de admissibilidade¹⁰⁰.

Acresce que não existe, nem no RJAT, nem no CPTA, nem sequer na LAV 2011, qualquer norma análoga à do artigo 75.º n.º 1 da LTC que, como se viu, determina a interrupção dos prazos uma vez interposto o recurso.

Deste modo, está-se perante dois meios impugnatórios diversos, com prazos de apresentação diferentes, sendo a competência decisória atribuída a dois tribunais judiciais distintos, um podendo conhecer do mérito, o outro limitado ao conhecimento da nulidade processual.

Problemática semelhante ocorria na vigência da LAV 1986. Naquele normativo, estabelecendo-se a regra da recorribilidade da decisão arbitral – com possibilidade de convenção das partes em contrário –, a competência para a apreciação do recurso de mérito era atribuída ao Tribunal da Relação ou ao TCA territorialmente competente. Por seu turno, nos termos do então artigo 27.º, a decisão arbitral poderia ser impugnada por via de acção de anulação, sem contudo estar previsto qualquer regime especial de tramitação, aplicando-se-lhe as regras de processo comum de declaração constantes do

¹⁰⁰ Constantes dos arts. 25.º n.ºs 2 e 3 do RJAT e 152.º do CPTA.

CPC, correndo termos no tribunal judicial de 1ª instância. Contudo, precavendo-se dos problemas que na prática pudessem surgir, o legislador consagrou, no n.º 3 do artigo 27.º da LAV 1986, que se da sentença arbitral coubesse recurso e ele fosse interposto, a anulabilidade só poderia ser apreciada no âmbito daquele, segundo o argumento de que “quem pode o mais, pode o menos”. A parte que pretendesse impugnar a decisão arbitral e, à cautela, recorrer do seu mérito, deveria cumular ambas as pretensões, interpondo apenas recurso.

Uma solução como a que era prevista no n.º 3 do artigo 27.º da LAV 1986 não é, porém, passível de aplicação na arbitragem tributária, desde logo porque o recurso geral de mérito ali admitido, não é idêntico ao recurso para o STA consagrado no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, de âmbito mais restrito e com contornos bem delimitados. A competência do STA limita-se, pois, ao conhecimento do mérito da questão fundamental controvertida, na medida em que tenha sido dada solução oposta entre a decisão arbitral e acórdão do TCA ou do próprio STA. O STA não tem, em sede de recurso por oposição de acórdãos, competência para apreciar nulidades processuais ou de sentença, como as contantes do n.º 1 do artigo 28.º, estando vedado o recurso à máxima *a maiori, ad minus*.

Por outro lado, a cumulação inversa também não seria possível na medida em que o TCA não tem competência para a apreciação de recursos por oposição de acórdãos ou para uniformização de jurisprudência. Essa é competência exclusiva do STA, em sede de jurisdição administrativa e tributária. Acresce que, como já se referiu por diversas vezes, ao TCA está absolutamente vedado o conhecimento do mérito da causa, tendo a acção de anulação uma natureza meramente cassatória.

Estando impossibilitada uma cumulação de ambos os meios impugnatórios, a parte que, tendo legitimidade, pretenda impugnar a decisão arbitral em matéria tributária e, simultaneamente, recorrer para o STA, deverá, à cautela, intentar ambos os meios, nos respectivos prazos legais e nos tribunais respectivamente competentes.

Haverá, portanto, uma pendência simultânea de ambos os processos, sem contudo existir *litispendência* na medida em que, apesar de haver identidade de sujeitos, não ocorrerá nem identidade de pedidos nem identidade de causas de pedir.

A lógica ditará, contudo, que seja dada prioridade à acção de anulação. Veja-se o seguinte exemplo:

Uma das partes impugna a decisão arbitral no TCA Sul e, simultaneamente, interpõe recurso por oposição de acórdãos no STA; a decisão sobre a impugnação é proferida em primeiro lugar, tendo o TCA anulado a decisão arbitral. Neste caso, a instância de recurso no STA terminará por inutilidade superveniente da lide. Porém, imaginando o caso inverso – i.e., o STA decide primeiro, *maxime* substituindo-se ao tribunal arbitral, proferindo nova decisão – e só mais tarde o TCA anular a decisão arbitral, estar-se-á perante uma situação em que não só foi inútil o julgamento do STA, como haverá contradição de julgados na medida em que o TCA declarará o proferimento de nova decisão pelo tribunal arbitral.

Por respeito ao princípio da economia processual, quando a parte impugne a decisão arbitral e, simultaneamente, recorra por oposição de acórdãos, o STA deverá *suspender a instância*, aguardando pela decisão do TCA no julgamento da acção de anulação¹⁰¹⁻¹⁰². Compreenda-se que, dependendo do fundamento de impugnação invocado, sendo procedente a acção de anulação, a reformulação da decisão arbitral poderá vir a determinar uma decisão de mérito diferente, mormente, uma que não esteja em oposição com acórdão do STA ou do TCA (que determinariam a admissibilidade de recurso por oposição de acórdãos).

A afirmação contrária já não será, porém, verdadeira. De facto, se na acção de impugnação estiver em causa, *e.g.*, uma violação do princípio do contraditório, a decisão que vier a ser proferida pelo STA no recurso por oposição de acórdãos não irá sanar esse vício. O processo estará, ainda assim, ferido de nulidade.

Do exposto, é imperativa a prevalência da acção de anulação da decisão arbitral, suspendendo-se a instância de recurso quando haja apresentação simultânea de ambos os meios impugnatórios.

¹⁰¹ No mesmo sentido, veja-se Jorge Lopes de Sousa (2013) “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, 238-239

¹⁰² A suspensão da instância de recurso poderá ser requerida ao abrigo do artigo 272.º do CPC onde se admite a suspensão da instância quando a decisão da causa esteja dependente do julgamento de outra já proposta.

Conclusões

- 1) Na arbitragem em matéria tributária consagrou-se a regra da irrecorribilidade da decisão arbitral;
- 2) Como exceções à regra, poderão ser apresentados recurso de constitucionalidade para o TC e recurso por oposição de acórdãos para o STA;
- 3) Admite-se ainda a impugnação da decisão arbitral, por questões de forma, para o TC;
- 4) No que respeita ao recurso para o TC há uma incompatibilidade normativa entre o preceituado nos artigos 23.º e 25.º n.º 4, por um lado, e os artigos 76.º n.º 1 e 80.º n.º 2 da LTC, por outro. Assim, enquanto o RJAT determina a entrega directa do requerimento de recurso no TC, a LTC estabelece que a admissibilidade do recurso compete ao tribunal arbitral de cuja decisão se recorre. Defende-se, a este propósito, que o valor reforçado da LTC determina a suspensão dos efeitos do arquivamento do processo, a que se refere o artigo 23.º o RJAT, até o decurso do prazo de 10 dias para recorrer e, em caso de admissibilidade do recurso, até a decisão que venha a ser proferida pelo TC, mantendo-se o tribunal arbitral competente para reformular a decisão quando tal seja necessário, tudo porque se mantém a suspensão dos efeitos da notificação do arquivamento até à decisão do TC;
- 5) Do confronto entre a LTC e a CRP com o RJAT, decorre ainda a legitimidade do MP para apresentação de recurso de constitucionalidade, sendo a apresentação de recurso obrigatória nos casos previstos no artigo 280.º n.º 3 da CRP. Nestes casos, o tribunal arbitral deverá notificar não só as partes, mas também o MP sob pena de a decisão poder ser recorrida mesmo depois do seu “aparente” trânsito em julgado;
- 6) O recurso por oposição de acórdãos para o STA segue a tramitação prevista no artigo 152.º do CPTA, com as necessárias adaptações, importando-se da jurisprudência os requisitos formais e substanciais que já vinham sendo entendidos a propósito do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no CPTA.
- 7) Mantém-se a legitimidade do MP para interpor recurso da decisão arbitral para o STA, ainda que aquele não tenha qualquer intervenção no processo arbitral tributário e não tenha que ser notificado da decisão arbitral;
- 8) A impugnação da decisão arbitral constituiu uma verdadeira e autónoma acção de anulação da decisão arbitral, sendo o prazo para propô-la um prazo substantivo;

- 9) Dos fundamentos elencados no artigo 28.º do RJAT, os que merecem maior atenção são a pronúncia indevida e a omissão de pronúncia, por duas razões fundamentais. Uma primeira, pelo facto de o conceito de pronúncia indevida englobar não só os tradicionais casos de excesso de pronúncia, mas também aqueles em que tenha ocorrido um qualquer vício que inquinou a constituição do tribunal arbitral, ou quando este decida fora das suas competências, algo que tem sido desconsiderado pela jurisprudência do TCA Sul. Uma segunda, pelo facto de estarem ambos interligados com os limites ao poder cognitivo dos tribunais arbitrais, sendo necessário distinguir destas nulidades processuais os casos de mero erro de julgamento. Em rigor, só poderá ocorrer pronúncia indevida – na vertente de excesso de pronúncia – ou omissão de pronúncia quanto a questões suscitadas pelas partes já que quanto aos factos, o tribunal está sujeito ao princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material;
- 10) A decisão de anulação a proferir pelo TCA tem natureza cassatória pelo que aquele tribunal limitar-se-á a revogar a decisão arbitral impugnada. O legislador não previu, no RJAT, as consequências da anulação da decisão arbitral, tendo o TCA e o CAAD entendido que, com a anulação, os autos deverão baixar ao tribunal cuja decisão foi impugnada, para que expurgue o vício da decisão;
- 11) Não existe disposição legal que exija que os autos baixem ao tribunal arbitral que proferiu a decisão impugnada. Julga-se, ao invés, que a decisão do TCA deverá limitar-se à revogação, aplicando-se uma solução análoga à prevista no artigo 46.º n.ºs 9 e 10 da LAV 2011, o que significa que terá de constituir-se um tribunal *ex novo*. Nestes casos, o novo tribunal arbitral será formado seguindo o mesmo procedimento seguido para constituição do “primeiro” tribunal, cabendo-lhe a tarefa de repetir eventuais actos que sejam necessários e proferir nova decisão arbitral ou reformular a decisão anterior consoante o âmbito da anulação;
- 12) Na previsão dos vários meios impugnatórios ao dispor das partes, o legislador não olhou para o quadro geral do regime, descurando a forma de articulação do recurso de constitucionalidade com o recurso por oposição de acórdãos e com a impugnação da decisão arbitral;
- 13) O disposto no artigo 75.º n.º 1 da LTC resolve parte da questão, ao determinar que a interposição de recurso para o TC interrompe os prazos de outros recursos que caibam da decisão, aqui incluindo-se, numa interpretação teleológica, a impugnação da decisão arbitral;

- 14) Na medida em que o TCA não pode conhecer do mérito, e o STA está limitado ao conhecimento da questão fundamental de direito em oposição de acórdãos, fica impossibilitada uma cumulação entre estes dois meios, como acontece na arbitragem voluntária onde, havendo recurso, a acção de anulação é subsidiária;
- 15) Pretendendo a parte interpor recurso para o STA e impugnar a decisão no TCA, terá de os apresentar simultaneamente, correndo os processos em paralelo, não se verificando qualquer excepção de litispendência. A lógica ditará, contudo, que seja dada prioridade à acção de anulação, requerendo-se a suspensão da instância de recurso, com base no disposto no n.º 1 do artigo 272.º do CPC.

Bibliografia

ALMEIDA, Mário Aroso de (2015) *Manual de Processo Administrativo*, Coimbra: Almedina

ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos A. (2007) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra: Almedina

ALMEIDA, Samuel Fernandes de (2010) “Primeiras reflexões sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária”, in *Estudos em memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 381-417

ALMEIDA, Samuel Fernandes de, HEITOR, Joana Lobato (2013) “Recurso de Revisão das decisões proferidas nos Tribunais (Arbitrais) Tributários – Comentário ao Acórdão n.º 0360/13 do STA”, in *Newsletter CAAD – Arbitragem Administrativa e Fiscal*, Setembro 2013, Lisboa, pp. 49 – 53, disponível em <http://www.caad.org.pt/>

BARROCAS, Manuel Pereira (2013) *Manual de Arbitragem*, Coimbra: Almedina

CAMPOS, Diogo Leite de, FERREIRA, Eduardo Paz, orgs., (2010) *A Arbitragem em Direito Tributário: I Conferência AIBAT-IDEFF*, Coimbra: Almedina

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de (2012) *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita Editora

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital (2014) *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora

CARAMELO, António Sampaio (2014) *A impugnação da sentença arbitral: comentário aos artigos 46.º, 51.º e 54.º da Lei da Arbitragem Voluntária*, Coimbra: Coimbra Editora

COUTINHO, Francisco Pereira (2013) “Os tribunais arbitrais tributários e o reenvio prejudicial” in *Newsletter CAAD*, Fevereiro 2013, pp. 36 e 35, disponível em <http://www.caad.org.pt> consultado a 28/10/2014

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

FREITAS, José Lebre de (2013) *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais*, Coimbra: Coimbra Editora

FREITAS, José Lebre de, ALEXANDRE, Isabel (2014) *Código de Processo Civil Anotado, volume 1.º*, Coimbra: Coimbra Editora

GERALDES, António S. Abrantes (2009) *Cassação ou substituição? Livre escolha ou determinismo legislativo?*, disponível em <http://www.trl.mj.pt/>.

GOUVEIA, Mariana França (2014) *Curso de Resolução Alternativa de Litígios*, 3ª edição, Coimbra: Almedina

JÚDICE, José Miguel, FERREIRA, Rogério Fernandes (2013) “A Arbitragem Fiscal: Defeitos e Virtudes - Liber Amicorum Alberto Xavier”, in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier*, Coimbra: Almedina, pp. 811-841

MACHADO, António Montalvão, FREITAS, José Lebre de, PINTO, Rui (2008), *Código de Processo Civil Anotado, volume 2.º*, Coimbra: Coimbra Editora

MENDES, Armindo Ribeiro (2009) *Recursos em Processo Civil – Reforma de 2007*, Coimbra: Coimbra Editora

MENDES, Armindo Ribeiro (2013) “A Nova Lei de Arbitragem Voluntária e as Formas de Impugnação das Decisões Arbitrais (Algumas Notas)”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Lebre de Freitas, vol. II*, Coimbra: Coimbra Editora, 703-757

MENDES, Ribeiro Mendes, VINCENTE, Dário Moura, e outros (2012) *Lei da Arbitragem Voluntária Anotada*, Coimbra: Almedina

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui (2007) *Constituição Portuguesa Anotada, tomo III*, Coimbra: Coimbra Editora

MONTEIRO, António Pedro Pinto (2009) “Do recurso das decisões arbitrais para o Tribunal Constitucional” in *Themis, n.º 16*, pp. 185-223

MORAIS, Rui Duarte (2014) *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina

NETO, Abílio Neto (2014) *Novo Código de Processo Civil Anotado*, Lisboa: Ediforum

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de (2010) “Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: notas sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária”, in *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 131-147

PEREIRA, Rui Ribeiro (2013) “Breves notas sobre o regime da arbitragem tributária”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, pp. 389-406

ROCHA, Joaquim Freitas da (2011) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora

SILVA, Paula Costa e (1992) “Anulação e recursos da decisão arbitral” in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 52, vol. III, pp. 893-1018;

SILVA, Paula Costa e (1996) “Os meios de impugnação de decisões proferidas em arbitragem voluntária no Direito interno português”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 56, vol. I, pp. 179-207;

SOUSA, Jorge Lopes de (2010) “Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 211-232;

SOUSA, Jorge Lopes de (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vols. I, II e IV, Lisboa: Áreas Editora;

SOUSA, Jorge Manuel Lopes de (2013) “Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, pp. 227-242;

SOUSA, Jorge Lopes de (2013) “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária” in *Guia da Arbitragem Tributária*, Coimbra: Almedina;

SOUSA, Jorge Lopes de (2013) “Recurso de revisão de decisões arbitrais tributárias”, in *Newsletter CAAD – Arbitragem Fiscal*, n.º 2 de 2013, Lisboa, pp. 21 – 26, disponível em <http://www.caad.org.pt/>

SOUTELINHO, Susana, “A arbitragem tributária – uma realidade?” in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, pp. 407-416;

TELLES, Miguel Galvão (2010) “Recurso para o Tribunal Constitucional das Decisões Arbitrais” in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, vol. II*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 637-655;

VASQUES, Sérgio, TRINDADE, Carla Castelo Trindade (2013) “Âmbito material da arbitragem tributária” in *Cadernos de Justiça Tributária, n.º 00*, Braga: Cejur, pp. 29-32

VILLA-LOBOS, Nuno, PEREIRA, Tânia Carvalhais (2013) “Arbitragem tributária: breves notas”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, pp. 375-388;

VILLA-LOBOS, Nuno (2013) “Novas Configurações da Justiça Administrativa e Fiscal em Portugal”, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, pp. 363-374;