

REVISTA INTERNACIONAL DE

ANUAL - N.º 7 - 2014

ARBITRAGEM

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE ARBITRAGEM

E CONCILIAÇÃO



APA  
ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE ARBITRAGEM



Doutrina  
Vida Institucional  
Legislação  
Jurisprudência  
e Documentação  
Notícias  
Crónicas  
Recensões

**Nuno Villa-Lobos**

*Presidente do CAAD  
Coordenador da Revista "Arbitragem Tributária"*

**Tânia Carvalhais Pereira**

*Jurista do CAAD. Docente da pós-graduação em Fiscalidade  
e Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Católica  
Coordenadora da Revista "Arbitragem Tributária"*

---

## **A natureza especial dos tribunais arbitrais tributários**

### **1. Considerações iniciais**

A arbitragem em matéria tributária foi introduzida no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), no uso da autorização legislativa prevista no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril. A singularidade e o pioneirismo deste instituto, sem paralelo nos ordenamentos da mesma família jurídica, foram amplamente reconhecidos pela doutrina nacional<sup>1</sup> e recentemente reafirmados no quadro do primeiro reenvio prejudicial de um tribunal arbitral tributário, quer nas conclusões do advogado geral Spuznar, como no acórdão *Ascendi*<sup>2</sup>. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça (TJ) reconheceu, pela primeira vez, e sem reservas, um tribunal arbitral voluntário como seu interlocutor.

---

<sup>1</sup> Cf. entre outros, JORGE LOPES DE SOUSA, "Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária", Guia da Arbitragem Tributária, AAVV., Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira (coord.), Almedina 2013, pp. 95 e ss.; SAMUEL FERNANDES DE ALMEIDA, "Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem tributária", Estudos em homenagem do Prof. J. L. Saldanha Sanches, AAVV., Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (coord.), AAVV. Vol. V, Coimbra Editora, 2011, pp.382 e ss.; SÉRGIO VASQUES, "Os primeiros passos da arbitragem tributária", Arbitragem Tributária n.º 1, 2014, AAVV., Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (coord.), p. 12.

<sup>2</sup> Acórdão do TJ, *Ascendi*, C-377/13, de 12-06-2014.

cutor direto, através do mecanismo do reenvio, atento na sua “natureza especial”.

A questão de saber se os tribunais arbitrais tributários são “órgãos jurisdicionais de um Estado Membro” na aceção do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) – que no âmbito de uma aparente remissão para o ordenamento interno não suscitaria reservas –, deve ser analisada no quadro do direito da União<sup>3</sup>. A profusão de critérios previstos nas ordens jurídicas nacionais dos Estados Membros (EM) para a qualificação de uma determinada entidade como “jurisdicional” facilmente poria em causa a interpretação e a aplicação uniformes do direito da União. Dúvidas houvesse quanto a este ponto, ficariam desde logo dissipadas quando, no acórdão *Hagen*, o TJ foi perentório na afirmação de que “os conceitos jurídicos utilizados pelo direito [da União] devem ser interpretados e aplicados uniformemente em toda a [União]”<sup>4</sup>. A desconsideração da jurisprudência constante do TJ, segundo a qual a apreciação da natureza jurisdicional de um órgão de um EM, para efeitos do artigo 267.º TFUE, deve ser feita (unicamente) do âmbito do direito da União é potencialmente geradora de equívocos e precipitações no reconhecimento dos tribunais arbitrais como interlocutores nacionais do TJ. Com efeito, não será o facto de o legislador nacional ter previsto no preâmbulo do RJAT que “[n]os casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”, que determina a competência dos mesmos tribunais para interpelar diretamente o TJ. Tal consideração apresenta-se antes como a enunciação de que os tribunais arbitrais tributários preenchem todos os requisitos jurisprudencialmente delimitados como elementos definidores do conceito de “órgão jurisdicional”, para efeitos do TFUE<sup>5</sup>, facto que procuraremos demonstrar no

<sup>3</sup> Cf., entre outros, os acórdãos *Dorsch Consult*, C54/96, de 17-09-1997; *Syfait e o.*, C53/03, de 31-05-2005; *Häupl*, C246/05, de 14-06-2007; e *Koller*, C118/09, 22-12-2010; *Miles e o.*, C196/09, de 14-03-2011; e *Belov*, C394/11, de 31-01-2013.

<sup>4</sup> Cf. *Ac. Hagen*, 49/71, de 01-02-1972, *Colect.*, 1972, p. 7, n.º 6.

<sup>5</sup> Escusamo-nos, neste âmbito, a considerações de maior sobre o “valor jurídico” dos preâmbulos amplamente debatido no quadro constitucional nacional e sobre o qual já se defenderam várias teses que vão do “valor jurídico idêntico ao da norma” a uma “total

presen  
apreci  
funcion  
subsun  
a quali  
efeitos

## 2. Da 267.

Na  
inerente  
desde a  
e territ  
de reen  
aceção  
TJ com  
a consi  
saber: (c  
contradi  
regras d  
tação de  
critérios  
ritorialic  
surjam n  
caráter j

irrelevânc  
bulos com  
todavia, de  
tituição de  
e Guia prá  
República

<sup>6</sup> Acó

<sup>7</sup> Acó

<sup>8</sup> Desp

presente artigo. Este desiderato não seria, todavia, prosseguido sem a apreciação dos traços fundamentais da legislação nacional reguladora do funcionamento dos tribunais arbitrais tributários e o “teste” da respetiva subsunção nos elementos, requisitos ou critérios definidos pelo TJ para a qualificação de um órgão de um EM como órgão jurisdicional, para efeitos de acionamento do mecanismo do reenvio prejudicial.

## 2. Da classificação como “órgão jurisdicional” na aceção do artigo 267.º TFUE

Na ausência de uma definição legal, e atendendo à complexidade inerente à adoção de uma “definição fechada”, o TJ vem decantando, desde a década de 60<sup>6</sup>, um conjunto de critérios estruturais, funcionais e territoriais que lhe permitem apreciar, em cada caso, se o organismo de reenvio deve, ou não, ser considerado como “órgão jurisdicional” na aceção do artigo 267.º TFUE. Em 1966, no acórdão *Vaasen-Göbbels*, o TJ começou por delimitar cinco critérios estruturais determinantes para a consideração de um órgão de um EM como “órgão jurisdicional”, a saber: (i) origem legal, (ii) permanência, (iii) respeito do princípio do contraditório, (iv) carácter obrigatório da jurisdição e (v) aplicação de regras de direito. Chamado a pronunciar-se uma vez mais sobre a delimitação do conceito em apreço, no acórdão *Corbiau*<sup>7</sup>, o TJ adicionou aos critérios acima referidos os requisitos da (vi) independência, da (vii) territorialidade e (viii) a exigência funcional de que as questões prejudiciais surjam no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional<sup>8</sup>.

irrelevância”. Entre nós parece prevalecer uma tese intermédia que entende os preâmbulos como um guia para o intérprete, um importante auxiliar hermenêutico desprovido, todavia, de valor normativo (cf. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, vol. 1, Coimbra Editora 2007, pp.180-181 e Guia prático de regras a observar na redação de atos normativos da Assembleia da República (AR), disponível no site da AR em [www.parlamento.pt](http://www.parlamento.pt)).

<sup>6</sup> Acórdão *Vaasen-Göbbels*, 61/65, 30-06-1966. Colect., 1965-1968, p. 404.

<sup>7</sup> Acórdão *Corbiau* C-24/92, de 30-03-1993.

<sup>8</sup> Despacho de 18-06-1980, *Borker*, 138/80, Rec., 1980, p. 1975.

A jurisprudência constante do TJ no sentido da verificação casuística do preenchimento destes critérios acaba por se revelar, na prática, demasiado inconstante, seguindo, não raras vezes, em contramão com a sua própria linha orientadora, o que potencia um clima de relativa insegurança jurídica<sup>9</sup> sobre a utilização daquela que é uma das normas processuais mais importante dos Tratados, garante máximo da integridade do direito europeu<sup>10</sup>. Numa primeira análise da jurisprudência em que o TJ se pronunciou sobre o tema em apreço, podemos afirmar, sem grande margem de erro, que o tribunal se serve destes critérios como meros “guias orientadores”, apreciando casuisticamente a natureza jurisdicional dos órgãos de reenvio, admitindo que, em certos casos, alguns dos critérios sejam preteridos em função da prevalência de outros, ensaiando uma “graduação” cuja fundamentação nem sempre resulta cabalmente demonstrada.

No que respeita aos tribunais arbitrais, o TJ parece oscilar entre a admissibilidade do reenvio – como no acórdão *Danfoss*<sup>11</sup> – e o seu oposto – como nos acórdãos *Nordsee*<sup>12</sup>, *Eco Swiss*<sup>13</sup> e *Denuit e Cor-*

<sup>9</sup> Cf. FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, “Os tribunais arbitrais e o reenvio prejudicial”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 1, 2014, Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (coord.), p. 16-17.

<sup>10</sup> Sobre a relevância do instituto do reenvio prejudicial no quadro europeu cf., entre outros, CARL OTTO LENZ, “The Role and Mechanism of the Preliminary Ruling Procedure”, *Fordham International Law Journal*, Vol. 18, Issue 2 1994 Article 2, pp. 389-407; GEORGE TRIDIMAS e TAKIS TRIDIMAS, “National Courts and the European Court of Justice: A Public Choice Analysis of the Preliminary Reference Procedure”, *International Review of Law and Economics*, 24, 2004, p. 127, e PAUL CRAIG e GRÁINNE DE BÚRCA, *EU – Law Text, Cases, and Materials*, 4.ª Ed., Oxford University Press, Oxford, 2008, p. 460.

<sup>11</sup> Neste caso o TJ admitiu o pedido formal de tribunal arbitral *ad hoc* necessário, desconsiderando o requisito da permanência do órgão.

<sup>12</sup> No acórdão *Nordsee*, 102/81, de 23-03-1982, o TJ foi chamado a pronunciar-se sobre a qualidade de “órgão jurisdicional” de um tribunal arbitral constituído de acordo com cláusula compromissória inserida num contrato de direito privado, tendo-se julgado incompetente para conhecer do pedido de reenvio por entender que não havia qualquer obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem o seu diferendo à arbitragem, e as autoridades tributária alemãs não estavam implicadas na escolha da via arbitral, nem podiam ser chamadas a intervir no processo perante o árbitro escolhido pelas partes.

<sup>13</sup> No acórdão *Eco Swiss*, C-126/97, de 01-06-1999, o TJ decidiu que no caso do recurso à arbitragem previsto no âmbito de um contrato de licença entre privados “os

*denier*<sup>14</sup> que, po  
gava se  
tribunai  
EM em  
nismos  
para dar  
o parece  
conhece  
acórdão  
sentado  
cia, cria  
autorida  
gozavan  
suas fun  
*Victoria*  
*nämnden*  
como un  
com per  
aplica o

árbitros (...  
prejudicial  
fosse expre

<sup>14</sup> Acó

<sup>15</sup> No

os tribunais  
direito euro

<sup>16</sup> Com

faz parte da  
03-07-1991

<sup>17</sup> Acó

<sup>18</sup> Cf.

cesso *Syfiat*  
tropi Antag

isso, um órg

<sup>19</sup> Cf. a

*toria Film.*

processo.

*denier*<sup>14</sup>. O TJ já respondeu a questões prejudiciais provindas de um órgão que, por força da convenção de arbitragem celebrada entre as partes, julgava segundo a equidade, como no acórdão *Commune d'Almelo*<sup>15</sup>; de tribunais que não se encontravam integrados na organização judicial do EM em causa, como no acórdão *Barr e Montrose*<sup>16</sup>; ou mesmo de organismos com natureza administrativa, como no acórdão *Mannesmann*<sup>17</sup>, para darmos alguns exemplos. Em sentido inverso e em contradição com o parecer do respetivo advogado geral, o TJ julgou-se incompetente para conhecer o pedido de reenvio nos acórdãos *Syfiat*<sup>18</sup> e *Victoria Film*<sup>19</sup>. No acórdão *Syfiat* o TJ julgou-se incompetente para apreciar o reenvio apresentado pela *Epitropi Antagonismou*, a comissão helénica da concorrência, criada por lei e que, nos termos da legislação grega, funciona como autoridade independente, com competência exclusiva, cujos membros gozavam de independência pessoal e funcional e que, no exercício das suas funções, apenas estão sujeitos à lei e à sua consciência. Já no acórdão *Victoria Film*, o TJ não conheceu do pedido apresentado pela *Skatterättsnämnden*, uma comissão de direito fiscal qualificada pelo advogado geral como um órgão independente, criado por lei, que exerce as suas funções com permanência, cujo processo decisório obedece ao contraditório, que aplica o direito constituído, de jurisdição obrigatória e cujas decisões

---

árbitros (...) não estão em condições de pedir ao Tribunal de Justiça que decida a título prejudicial sobre questões atinentes à interpretação do direito comunitário”, ainda que fosse expressamente prevista a aplicação da lei desse EM.

<sup>14</sup> Acórdão *Denuit e Cordenier*, C-125/04, de 27-01-2005.

<sup>15</sup> No acórdão *Commune d'Almelo*, C-393/92, de 27-04-1994, o TJ considerou que os tribunais arbitrais podem recorrer à equidade não estão dispensados da aplicação do direito europeu.

<sup>16</sup> Como era o caso do *Deputy High Bailiffs Court* de Douglas (ilha de Man) que não faz parte da organização judiciária britânica. Cf. acórdão *Barr e Montrose*, C-355/89, de 03-07-1991.

<sup>17</sup> Acórdão *Mannesmann*, C-44/96, de 15-01-1998.

<sup>18</sup> Cf. ponto 20 das conclusões de 28-10-2004 do advogado-geral Jacobs no processo *Syfiat*, C-53/03. Neste caso o TJ julgou-se incompetente por considerar que o “*Epitropi Antagonismou* está sob a tutela do Ministro do Desenvolvimento”, não sendo, por isso, um órgão jurisdicional.

<sup>19</sup> Cf. as conclusões de 18-06-1998, do advogado-geral Fennely no processo *Victoria Film*. Cf. ainda o acórdão do TJ C-134/97, de 12-11-1998, no âmbito do mesmo processo.

vinculam as autoridades fiscais da Suécia. No ponto 15 do respetivo acórdão, o TJ reconheceu, todavia, a dificuldade de decisão neste caso, ao referir que “apesar de existirem (...) elementos que poderiam permitir que se considerasse que a *Skatterättsnämnden* exerce funções jurisdicionais, nomeadamente o estatuto de independência que lhe confere a sua origem legal e o poder de proferir decisões vinculativas aplicando regras de direito, outros elementos levam a concluir que exerce essencialmente funções administrativas”, tendo concluído pela respetiva incompetência para conhecer o pedido de reenvio. Nestes dois últimos casos, à incerteza sobre o sentido da decisão – nada consensual entre os vários intervenientes processuais – podemos acrescentar a incoerência na ponderação dos “elementos qualificadores da natureza jurisdicional”<sup>20</sup>. Para a almejada qualificação parecem sobressair os requisitos da irrecorribilidade da decisão arbitral e da obrigatoriedade da jurisdição, o que nos remeteria, à partida, para a arbitragem necessária. Outro requisito aparentemente prevalente é o da existência de uma ligação suficientemente forte entre o tribunal arbitral e o EM em causa. Como veremos de seguida, os dois primeiros requisitos a que o TJ aparentemente reconheceu prevalência nos acórdãos *Victoria Film e Syfiat* – absoluta irrecorribilidade das decisões arbitrais e carácter necessário da jurisdição – são estranhos ao modelo de arbitragem tributária adotado pelo legislador nacional, que o previu expressamente como “uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal”, carecendo o segundo de comprovação.

Em face do exposto, e até à prolação do acórdão *Ascendi*, não resultava absolutamente seguro o reconhecimento dos tribunais arbitrais tributários como órgãos jurisdicionais para efeitos de reenvio, ainda que essa parecesse a resposta mais acertada. Como bem evidencia o advogado geral Spuznar nas conclusões apresentadas no processo *Ascendi*, as dúvidas sobre a qualificação dos tribunais arbitrais tributários como órgãos de reenvio “relacionam-se com o facto de o tribunal arbitral tributário não pertencer ao sistema de base dos tribunais judiciais e administrativos em Portugal, mas constituir uma «forma alternativa

<sup>20</sup> De referir, quanto à ponderação dos diversos critérios, o ponto 31 do acórdão *Dorsch Consult*, C54/96, de 17-09-1997, em que o TJ expressamente reconhece que os critérios ou requisitos de que se socorre para a delimitação do conceito de “órgão jurisdicional nacional” não têm carácter absoluto.

de resolução  
o define a  
flitos asse  
de reenvio  
de litígios  
entanto, d  
jurisdições  
cionais de  
o Tribunal  
por eles s  
do TJ, até  
como um  
der “não h  
partes cont  
autoridades  
lha da via  
desenrolar  
cia o mesm  
sibilidade d  
tendo em c  
Motivo pel  
tral tributar  
como dos t  
a respetiva  
dão *Ascendi*  
interlocutor

<sup>21</sup> Cf. pon

<sup>22</sup> Cf. acórdão  
confrontando e  
21-03-2000.

<sup>23</sup> Ponto 1

<sup>24</sup> No sentido  
Voluntária (LA)  
*tragem Voluntária*  
se subsuma ao  
resolução de lit  
perspetiva jurid

de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária» – como o define a Lei n.º 3B/2010. Esta forma alternativa de resolução de conflitos assenta, como de resto indica a própria denominação do órgão de reenvio, no recurso a certas técnicas de arbitragem para a resolução de litígios entre um contribuinte e a administração fiscal. Resulta, no entanto, de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (...) que as jurisdições arbitrais instituídas por convenção não são «órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro» na aceção do artigo 267.º TFUE e que o Tribunal não é competente para decidir sobre questões prejudiciais por eles submetidas<sup>21</sup>. E de acordo com a jurisprudência prevalente do TJ, até então, um tribunal arbitral voluntário não era reconhecido como um órgão jurisdicional de um EM, uma vez que, em seu entender “não há qualquer obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem os seus diferendos à arbitragem e que as autoridades públicas do Estado em causa não estão implicadas na escolha da via da arbitragem nem são chamadas a intervir oficiosamente no desenrolar do processo perante o árbitro”<sup>22</sup>. Assim, como bem evidencia o mesmo advogado geral, o “principal problema respeita à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial apresentado neste processo, tendo em conta a natureza especial do órgão na origem desse pedido”<sup>23</sup>. Motivo pelo qual importa examinar a natureza especial do tribunal arbitral tributário, que o distingue quer dos tribunais arbitrais necessários, como dos tribunais arbitrais voluntários *ad hoc*<sup>24</sup>, e que, não obstante a respetiva natureza voluntária, determinou a decisão do TJ no acórdão *Ascendi*, que reconheceu os tribunais arbitrais tributários como seus interlocutores diretos, ao abrigo do artigo 267.º TFUE.

<sup>21</sup> Cf. ponto 17 das conclusões.

<sup>22</sup> Cf. acórdão *Denuit e Cordenier*, ponto 12, e decisões citadas nesse mesmo ponto, confrontando essa jurisprudência com o acórdão *Gabalfrisa*, C-110/98 e C-147/98, de 21-03-2000.

<sup>23</sup> Ponto 1.

<sup>24</sup> No sentido de não existirem pontos de contato jurídico entre a Lei da Arbitragem Voluntária (LAV) e o RJAT cf. MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA (coord.), *Lei da Arbitragem Voluntária Comentada*, Almedina, 2014, p. 51, «[e]mbora a arbitragem tributária se subsuma ao conceito de “arbitragem”, na medida em que configura uma forma de resolução de litígios através de um árbitro neutro e imparcial. A verdade é que, numa perspetiva jurídica, não existem pontos de contacto com a LAV».

### 3. Tribunais arbitrais tributários como “órgão jurisdicional nacional”

O caráter inédito da recente decisão do TJ, que se pronunciou sobre a admissibilidade do reenvio de um tribunal arbitral tributário português, está, precisamente, na qualificação um tribunal arbitral voluntário como órgão jurisdicional de um EM, ainda que um tribunal arbitral voluntário com especificidades várias.

Com efeito, cumpre questionar qual a medida de inovação da decisão do TJ adotada no acórdão *Ascendi* e qual o seu efetivo significado no quadro evolutivo da jurisprudência europeia. O acórdão *Ascendi* é especialmente inovador em dois aspetos fundamentais: por um lado, a reponderação do critério da natureza (*in casu* voluntária) do órgão que suscitou a questão prejudicial e, por outro, a não graduação do peso relativo dos diferentes critérios determinantes da qualificação do órgão. De referir, ainda, a legitimidade alargada da decisão sufragada por todos os “intervenientes processuais” – uma vez que tanto os árbitros do tribunal arbitral de reenvio, como o Requerente, o Estado Português, a Comissão Europeia e o advogado geral se manifestaram favoráveis ao conhecimento do pedido de reenvio pelo TJ.

Como o legislador nacional decerto anteviu, a qualificação dos tribunais arbitrais tributários como órgãos de reenvio seria absolutamente determinante para a operacionalização da solução jurídica a plasmar no direito nacional, fosse em que sentido fosse. Através da previsão da admissibilidade do reenvio por tribunais arbitrais tributários no preâmbulo do RJAT, a que já fizemos referência, o legislador terá pretendido evidenciar, com recurso a um elemento não normativo como veículo transmissor, que os tribunais arbitrais tributários preencheriam, *avant la lettre*, os requisitos definidos pelo TJ para serem qualificados como “órgão jurisdicional nacional”, sendo essa natureza jurisdicional, desde logo, expressa artigo 2.º do RJAT<sup>25</sup>. Neste âmbito, cumpre reconhecer que foram, precisamente, os aspetos nucleares do regime da arbitragem tributária que determinaram a qualificação do tribunal arbitral tributário como órgão jurisdicional nacional, qualificação assente no preenchi-

<sup>25</sup> Cf. ainda o artigo 1.º do RJAT, nos termos do qual se dispõe que o “presente decreto-lei disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”.

mento simultâneo e cumulativo de todas as exigências, critérios ou requisitos delimitados pelo TJ na vasta jurisprudência citada.

Se não vejamos:

### 3.1. Origem legal e aplicação de regras de Direito

Os tribunais arbitrais integram o elenco de tribunais previsto no artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que não prevê qualquer limitação quanto às matérias arbitráveis, deixando ao legislador ordinário uma certa margem de conformação do respetivo âmbito e regime. Assim, no uso de uma autorização legislativa<sup>26</sup>, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que veio instituir arbitragem em matéria tributária na ordem jurídica portuguesa. A arbitragem tributária foi concebida como um meio alternativo de resolução de litígios de natureza jurisdicional, o que tem como corolário lógico a aplicação estrita do direito constituído<sup>27</sup>, sendo expressamente vedado o recurso à equidade<sup>28</sup>. De realçar ainda, neste âmbito, que no direito tributário as obrigações resultam *ex lege*, pelo que o próprio conteúdo da relação tributária – entre os contribuintes e a Administração Tributária – decorre exclusivamente em torno da interpretação e aplicação da lei. Este aspeto é particularmente visado nas conclusões do advogado geral no processo *Ascendi*, ao distinguir a arbitragem tributária do que designa por “arbitragem *stricto sensu*”, que “assenta na faculdade (vontade) das partes de confiarem a resolução de um diferendo a uma jurisdição não estatal (privada)”<sup>29</sup>. No acórdão *Nordsee*, a que já fizemos referência, o TJ afastou a hipótese de os tribunais arbitrais instituídos por acordo das partes submeterem questões prejudiciais, por considerar que a respetiva relação com o sistema das vias de recurso legais era demasiado ténue. Esta jurisprudência foi posteriormente confirmada nos processos *Eco Swiss* e *Denuit e Cordenier*, já nossos conhecidos. Com efeito, das referidas deci-

<sup>26</sup> Prevista no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

<sup>27</sup> Contrariamente ao consagrado na LAV, cujo artigo 39.º, n.º 1 admite que, em caso de acordo das partes, o julgamento segundo a equidade.

<sup>28</sup> Em conformidade com o previsto no artigo 2.º n.º 2 do RJAT.

<sup>29</sup> Cf. ponto 19 das conclusões.

sões resulta que só as autoridades dos EM, ou os organismos encarregados por este de missões no domínio da proteção jurídica, podem recorrer ao TJ a título prejudicial, na medida em que esses mesmos EM são responsáveis pela aplicação e pelo respeito do direito da União no seu território. Assim sendo, como as jurisdições arbitrais *stricto sensu* não são autoridades dos EM, nem organismos que garantam, em nome desses mesmos Estados, missões no domínio da proteção jurídica, mas instituições privadas, não podem recorrer ao TJ pela via do reenvio prejudicial. Em sentido oposto, como bem evidencia o advogado geral, os tribunais arbitrais tributários, tal como previstos no RJAT, não se enquadram nas jurisdições arbitrais *stricto sensu*, e esta “conclusão assenta sobretudo no facto de não se tratar de um tribunal instituído com base num acordo das partes, mas com base nas disposições do direito português”<sup>30</sup>.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) encontra-se expressamente prevista no RJAT e está legalmente limitada, em primeiro lugar, às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT<sup>31</sup>. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, os tribunais arbitrais tributários serão competentes para apreciar “a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; e b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Cf. ponto 28 das conclusões.

<sup>31</sup> O âmbito de competência material dos tribunais arbitrais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. c) do RJAT). A infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT – aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, als. a) e c) do RJAT). No que respeita à determinação do âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários cf., entre outras, as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 5/2011-T, de 26-01-2012; n.º 48/2012-T, de 06-07-2012; e n.º 118/2012-T, de 16-05-2013 – todas as decisões arbitrais em matéria tributária estão publicadas no site do CAAD, em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)

<sup>32</sup> Na versão originária do diploma previa-se, ainda, a competência dos tribunais arbitrais para a apreciação de “qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior” (alínea c). Esta norma foi revogada pelo artigo 161.º

Com efeito, o legislador objetivista d... ainda que no... idio um pouc... No sentido... latório” pro... T<sup>33</sup>, sustenta... de uma matr... “processo a... do artigo 2.º... referida matr... o arbitral (... sindicar)”<sup>34</sup>.

De referi... 2.º, n.º 1, uti... tar a compet... fazendo refe... trais vêm en... poderes que... bunais tribu... tação que me... em que o Go... como primeir... um meio pro... à ação para... matéria tribu... essencialmen

da Lei n.º 64-B/... SÉRGIO VASQUES... ria”, CJT – Cad... Minho, pp. 19-3...

<sup>33</sup> No mesm... 2012-T, de 26-04...

<sup>34</sup> Disponív...

Com efeito, do disposto no normativo acima referido, parece resultar que o legislador pretendeu replicar, em sede arbitral, o tradicional “modelo objetivista do contencioso anulatório” vigente no contencioso tributário, ainda que no artigo 24.º do RJAT, que prevê os efeitos da decisão, tenha ido um pouco mais além do que esse modelo parece querer determinar. No sentido da opção por um “modelo objetivista do contencioso anulatório” pronunciou-se já o tribunal arbitral, no processo n.º 260/2013-T<sup>33</sup>, sustentando que «o contencioso tributário português parte ainda de uma matriz objetivista, estando estruturado, *grosso modo*, como um “processo a um ato” (tributário), sendo que, como decorre, desde logo, do artigo 2.º do RJAT, o contencioso arbitral tributário não se afasta da referida matriz. Ou seja, e em suma, o contencioso tributário, incluindo o arbitral (...) tem por objeto um ato tributário cuja legalidade cumpre sindicar»<sup>34</sup>.

De referir, ainda, que pese embora as alíneas a) e b), do RJAT o artigo 2.º, n.º 1, utilizem a expressão “declaração de ilegalidade” para delimitar a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, os mesmos tribunais arbitrais vêm entendendo que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários. Em abono desta tese argumentam ser essa a interpretação que melhor se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a

da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Sobre os efeitos da revogação desta norma cf. SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE, “O âmbito material da arbitragem tributária”, CJT – Cadernos de Justiça Tributária Zero, Cejur – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, pp. 19-32.

<sup>33</sup> No mesmo sentido cf. decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 142/2012-T, de 26-04-2013.

<sup>34</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>35</sup> (AT) no pagamento de juros indemnizatórios, como claramente se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT<sup>36</sup> que prevê que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”<sup>37</sup>. O mesmo se diga quanto à admissibilidade da petição de indemnização por prestação de garantia indevida<sup>38</sup>. Como decidido no processo arbitral n.º 39/2013-T, “[a]pesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (artigos 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida. Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal

<sup>35</sup> Que resulta da fusão da Direção Geral dos Impostos, da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro).

<sup>36</sup> Na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial.

<sup>37</sup> No mesmo sentido vejam-se, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 142/2012-T, de 26-04-2013; n.º 9/2012-T, de 07-09-2012; n.º 92/2012-T, de 31-12-2012; n.º 94/2012-T, de 30-11-2012; n.º 112/2012-T, de 01-04-2013; n.º 8/2013-T, de 03-07-2013; n.º 14/2013-T, de 15-10-2013; n.º 19/2013-T, de 03-10-2013; e n.º 117/2013-T, de 06-12-2013.

<sup>38</sup> Esta jurisprudência vem sendo reiterada e pacificamente reconhecido pelo STA, entre outros, nos acórdãos n.º 1103/09 e 299/10 de 24-11-2010. Cf. ainda conexiões com esta temática os acórdãos do STA n.º 09/02, de 09-10-2002, n.º 01103/09, de 24/11/2010, n.º 0299/10, de 24-11-2010, n.º 01032/10, de 13-04-2011, n.º 0889/10, de 29-06-2011, e n.º 0216/11 de 22-06-2011. Conforme sumariado no acórdão do STA n.º 299/2010, de 24-11-2010 “(...) no âmbito do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, da conjugação do disposto nos arts. 171.º do CPPT e 53.º, 100.º e 102.º da LGT resulta que, não tendo sido exercido tal direito através de pedido apresentado no procedimento ou processo tributário, pode ainda formular-se esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório da respetiva liquidação”.

de 1958-1  
cial pedido  
o pedido d  
ato, por n  
surge quan  
tração seja  
ços. Este r  
Tributário,  
a juros ind  
graciosa o  
aos serviço  
«são devid  
graciosa ou  
de que res  
legalmente  
2 do art. 6  
indemnizat  
início do p  
tribunal qu  
indemnizaç  
estabelece  
valente ind  
controverti  
ção deve s  
caso de o s  
a sua ocorr  
ção judicial  
garantia inc  
formular ta  
processual,  
do que se c  
ção”. Assin  
como corol  
«legalidade

<sup>39</sup> A que  
dezembro.

de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi posteriormente generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu art. 24.º que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços», a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.<sup>o39</sup> (...), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea». Mais referiu o mesmo tribunal que “[r]elativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o art. 171.º do CPPT estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda», e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência». Distante, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação”. Assim, como o “pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», (...) é também o processo arbitral o

<sup>39</sup> A que corresponde o n.º 4 na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

adequado para apreciar o pedido de indenização por garantia indevida. Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo ato tributário está implicitamente pressuposta no art. 3.º do RJAT, ao aludir em «cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente ao mesmo ato tributário e os pedidos de indenização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são suscetíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do art. 9.º do Código Civil<sup>40</sup>.

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT se vinculou àquela jurisdição, através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação). E como expresso na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 117/2013-T, em face “desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral”. A Portaria prevê, essencialmente, uma delimitação negativa do âmbito da vinculação da AT à arbitragem tributária restringindo-a, desde logo, aos “impostos cuja administração lhes esteja cometida”. Assim, em face do disposto no corpo do artigo 2.º da Portaria, ficam, desde logo, de fora do âmbito da vinculação todos os tributos distintos dos impostos<sup>41</sup>, e destes todos aqueles cuja administração não esteja cometida à AT<sup>42</sup>. Para além desta delimitação negativa “implícita”, o artigo 2.º da Portaria exclui expressamente do âmbito de vinculação da AT à arbi-

<sup>40</sup> No mesmo sentido vejam-se, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 10/2012-T, 05-09-2012; n.º 77/2012-T, 27-12-2012; n.º 1/2013-T, 14-05-2013; n.º 36/2013-T, de 09-10-2013; n.º 44/2013-T, de 25-10-2013; n.º 66/2013-T, de 04-11-2013, e n.º 80/2013-T, 10-10-2013.

<sup>41</sup> Veja-se taxas e contribuições.

<sup>42</sup> Sobre o conceito de “administração do imposto” vejam-se, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 18/2011-T de 05-07-2012; n.º 19/2011-T de 29-03-2012; n.º 23/2011-T de 18-06-2012; n.º 2/2012-T de 24-04-2012; n.º 38/2012-T de 29-06-2012; n.º 122/2012-T, de 29-05-2013; n.º 6/2013-T, de 15-05-2013; n.º 11/2013-T,

tragem tri  
atos de au  
não tenha  
artigos 13  
rio<sup>43</sup>; b) a  
da matéria  
procedime  
sobre a in  
cadorias s  
pautal, ori  
ou cuja re  
tuar por o  
matéria ad  
da matéria  
negativa e  
jam em ca

A natu  
com os pri

de 10-09-20  
impostos diz

<sup>43</sup> No q  
entre outras,  
n.º 51/2012-  
n.º 117/2013  
n.º 209/2013

<sup>44</sup> Cf., e  
22-10-2012,

<sup>45</sup> Cf. as  
/2013-T, 29-

<sup>46</sup> Sobre  
NANDES, “A  
de passagem  
Almedina 2

<sup>47</sup> No q  
proferidas no

<sup>48</sup> No se  
LAV e a arbi  
DE OLIVEIRA (

tragem tributária as pretensões relativas “a) à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário<sup>43</sup>; b) a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão<sup>44</sup>; c) pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação<sup>45</sup>; e d) relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira<sup>46</sup>”. Para além de uma delimitação negativa em função da matéria, a Portaria prevê ainda, no respetivo artigo 3.º, uma delimitação negativa em função do valor, não se vinculando à arbitragem quando estejam em causa litígios cujo valor exceda os € 10.000.000,00<sup>47</sup>.

A natureza jurídica desta vinculação<sup>48</sup> e a respetiva conformidade com os princípios constitucionais encerra algum interesse teórico que jus-

de 10-09-2013, n.º 200/2013-T, 06-01-2014, de que resulta que “a administração dos impostos diz respeito ao respetivo lançamento, liquidação e cobrança”.

<sup>43</sup> No que respeita ao âmbito da remissão para os artigos 131.º a 133.º do CPPT cf., entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 48/2012-T, de 06-07-2012; n.º 51/2012-T, 09-11-2012; n.º 72/2012-T, de 11-03-2013; n.º 32/2013-T, de 09-08-2013; n.º 117/2013-T, 06-12-2013; n.º 188/2013-T, 06-01-2014; n.º 202/2013-T, 12-05-2014; e n.º 209/2013-T, de 24-02-2014.

<sup>44</sup> Cf., entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 52/2012-T, de 22-10-2012, e n.º 17/2012-T, de 14-05-2012.

<sup>45</sup> Cf. as decisões proferidas nos processos n.º 12/2013-T, de 08-07-2013, n.º 94/2013-T, 29-12-2013.

<sup>46</sup> Sobre a arbitrabilidade dos IEC e direitos aduaneiros cf. MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, “A arbitragem nos direitos aduaneiros e nos IEC: um ponto final ou um ponto de passagem”, *Temas de Direito Aduaneiro*, AAVV., Tânia Carvalhais Pereira (coord.), Almedina 2014, pp. 291-304.

<sup>47</sup> No que respeita à determinação do valor do processo cf. as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 21/2012-T, de 19-07-2012, e n.º 151/2013-T, de 15-11-2013.

<sup>48</sup> No sentido de esta forma de vinculação ser outro dos aspetos que distingue a LAV e a arbitragem tributária (e parcialmente da administrativa) veja-se MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA (coord.), *Lei da Arbitragem Voluntária Comentada*, Almedina 2014, p. 55.

tífica breves considerações. Como acima referido, os tribunais arbitrais integram o elenco de tribunais previsto no artigo 209.º da CRP, sendo por isso órgãos jurisdicionais. O normativo constitucional deixa, todavia, uma ampla margem de conformação do respetivo âmbito e regime ao legislador ordinário. Ainda no plano constitucional, o artigo 165.º n.º 1 alínea i) da CRP dispõe que “[é] da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. E de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, os “impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. A possibilidade de recurso à arbitragem tributária não pode deixar de ser entendida como um meio de tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes que fica, por isso, ao abrigo das exigências constitucionais previstas normativos acima referidos.

O RJAT foi aprovado por um decreto-lei do Governo, em execução de uma autorização legislativa da Assembleia da República que, para o efeito, não previu o “modo ou instrumento de vinculação” da AT à arbitragem tributária. Ora, se a autorização legislativa previa a instituição de um mecanismo arbitral em matéria tributária alternativo à impugnação tributária – optando, desta forma, por um modelo de arbitragem voluntária – e previa, ainda, a obrigatoriedade do legislador instituir a arbitragem de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes, sem fixar o “instrumento” que permitisse garantir tal desiderato, não podemos deixar de entender que a concretização prática desse “comando normativo” foi deixada ao legislador do RJAT. Assim, ao legislador impôs-se, por um lado, a instituição de um modelo de arbitragem voluntária em direito público, ou seja, colocado na livre disponibilidade, tanto do Estado como dos contribuintes, mas que, por outro lado, se traduzisse na previsão de um direito potestativo dos contribuintes. A harmonização destes dois comandos normativos veio a ser concretizada no artigo 4.º do RJAT, que previu expressamente que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. A remissão para portaria, como ato de

vincula  
reza v

Est  
cada d  
bunais  
térios à  
de per  
tiva, e  
similitu  
CPTA  
sição p  
e Carlo  
gem en  
da posi  
ria. Po  
perante  
Estado  
mirem,  
centros  
tro de  
que ser  
tituídos  
confiad

49 N  
arbitrage  
que estab  
dos o po  
50 C  
de agosto  
e o Estat  
lidade da  
arbitrage  
superior,  
sados o p  
relações  
51 N  
do Estad  
ao Códig

vinculação da AT, surge, assim, como o “instrumento” que marca a natureza voluntária da vinculação do Estado à arbitragem tributária.

Esta fórmula de vinculação do Estado à arbitragem terá sido decalcada do disposto no artigo 187.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)<sup>49</sup>, a propósito da vinculação dos ministérios à jurisdição dos centros de arbitragem institucionalizada (ao invés de permanente) destinados à composição de litígios na área administrativa, e que já havia sido replicada noutros diplomas<sup>50</sup>. Assim, atentos na similitude das opções normativas expressas nos artigos 187.º n.º 2 do CPTA e 4.º n.º 1 do RJAT, não se julga desprovida de rigor a transposição para o plano tributário da conclusões de Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, a propósito do modelo de arbitragem em direito público configurado pelo legislador nacional, no sentido da positivação de um modelo de arbitragem institucionalizada voluntária. Podendo afirmar-se que também na arbitragem tributária “estamos perante um instrumento colocado na livre disponibilidade, tanto do Estado – cujos ministérios são livres de, se assim o entenderem, assumirem, por portaria, a sua vontade de se submeterem à arbitragem dos centros institucionalizados relativamente a certos tipos de litígios e dentro de eventuais limites –, como dos demais envolvidos nesses litígios, que serão livres de optar por se dirigirem aos centros de arbitragem instituídos, se e quando desejarem que a resolução desses litígios lhes seja confiada”<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Nos termos do qual a “vinculação de cada ministério à jurisdição de centros de arbitragem depende de portaria conjunta do Ministro da Justiça e do ministro da tutela, que estabelece o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos, conferindo aos interessados o poder de se dirigirem a esses centros para a resolução de tais litígios”.

<sup>50</sup> Cf. Decreto-Lei n.º 207/2009, de 31 de agosto, e Decreto-Lei n.º 205/2009, de 31 de agosto. O Estatuto da Carreira do Pessoal Docente do Ensino Superior Universitário e o Estatuto da Carreira do Pessoal Docente do Ensino Politécnico consagram a possibilidade das respetivas instituições se vincularem previamente à jurisdição de centros de arbitragem mediante previsão em regulamento a aprovar por cada instituição de ensino superior, que estabelecerá o tipo e o valor máximo dos litígios, conferindo aos interessados o poder de se dirigirem a esses centros para a resolução de litígios emergentes de relações reguladas pelos referidos Estatutos.

<sup>51</sup> No sentido de estarmos perante um instrumento colocado na livre disponibilidade do Estado, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA E CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª Ed. revista, 2007, p. 1024.

A instituição da arbitragem como um direito potestativo dos contribuintes não prejudica esta opção por um modelo de arbitragem tributária voluntária<sup>52</sup>. De referir, mesmo, que a restrição aos contribuintes da iniciativa de impugnação não constitui, sequer, novidade no quadro do sistema jurisdicional nacional – evidentemente que por motivos distintos –, atentos no modelo francês de administração executiva, com o benefício de execução prévia, da administração tributária nacional.

A portaria é um regulamento administrativo que complementa e executa a disciplina jurídica de uma lei. No caso em apreço, e como acima referido, foi o próprio legislador que remeteu para portaria a vinculação da AT à jurisdição arbitral, assim como a definição do tipo e do valor máximo dos litígios abrangidos. Na perspetiva da dependência face à lei, o regulamento administrativo em apreço poderá ser qualificado como complementar ou de execução<sup>53</sup>, face ao artigo 4.º do RJAT, uma vez que a Portaria de Vinculação veio desenvolver, aprofundar e completar a disciplina legal da arbitragem tributária, viabilizando assim a sua aplicação prática.

Poder-se-ia, eventualmente, questionar se, neste caso, a remissão para portaria da definição do tipo e do valor máximo dos litígios abrangidos respeita, ainda, o princípio da legalidade previsto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP. Ora, quanto a esta questão cumpre começar por referir que o princípio da legalidade não é um princípio absoluto e, como bem refere José Casalta Nabais “à semelhança do que ocorre noutros domínios objeto de uma legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), o princípio de legalidade fiscal não impede que o legislador

<sup>52</sup> No sentido da reciprocidade não ser um requisito necessário das cláusulas compromissórias cf. RAÚL VENTURA, “Convenção de Arbitragem”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 46, Vol II, setembro, 1986, pp. 362 e 363, no “plano geral dos negócios jurídicos, podem estes atribuir direitos apenas a uma das partes, Na Lei n.º 31/86 não encontro preceito especial que force a atribuir às duas partes da cláusula compromissória igual direito a fazer constituir o tribunal arbitral (...) se cada uma aceita a preferência da parte contrária, não vejo obstáculo a essa vontade comum”.

<sup>53</sup> Sobre as espécies de regulamentos administrativos cf. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, Volume III, Lisboa 1989, p. 18, “Como a própria designação sugere, os “regulamentos complementares ou de execução” são aqueles que desenvolvem ou aprofundam a disciplina jurídica constante de uma lei. E nessa medida, completam-na, viabilizando a sua aplicação aos casos concretos”.

“utilize n  
atribuição  
ferência  
da auton  
elemento  
princípio  
hipóteses  
ção fisca  
cionárias  
ou *stricto*  
copulativ  
ria do Est  
não suce  
da qual a  
recorte da  
de ambas  
tributário  
meios dis  
modelo c  
um direit  
modo, da  
comprom  
de cada u  
tribunais  
contribui  
do Estado  
Tudo  
como um  
desvirtua  
depende  
valor dos  
tade da A  
via da AT

<sup>54</sup> JOSÉ  
ainda, JOSÉ  
pp. 378 e ss

“utilize neste domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal, ou que, por interferência de outros princípios constitucionais, como os da praticabilidade, da autonomia local ou da igualdade fiscal, delegue certos aspetos dos elementos essenciais dos impostos”. Mais refere o mesmo autor, que o princípio da legalidade e da praticabilidade “estão na base de numerosas hipóteses de concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal, seja através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias, seja através da utilização de conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*), seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos”<sup>54</sup>. A portaria, enquanto instrumento de vinculação voluntária do Estado, salvaguarda ainda a natureza paritária da arbitragem, o que não sucederia na ausência de uma “intermediação regulamentar” através da qual a parte pré-vinculada goza de uma certa amplitude ao nível do recorte das matérias e dos termos da vinculação. Assim sendo, a vontade de ambas as partes é relevante para a constituição dos tribunais arbitrais tributários, acabando apenas por ser manifestada em momentos e por meios distintos, assim se concretizando, na plenitude, a instituição de um modelo de arbitragem voluntária, sem prejuízo do reconhecimento de um direito potestativo dos contribuintes no acesso a este instituto. Deste modo, da existência de um direito potestativo do contribuinte não resulta comprometida a igualdade das partes, entendida como a suscetibilidade de cada uma delas se poder manifestar quanto à sujeição à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários. Numa palavra, a reserva de iniciativa dos contribuintes não equivale à desconsideração da ponderação da vontade do Estado e, nesta medida, há um equilíbrio relativo entre ambas.

Tudo assente, entendemos que a previsão do acesso à arbitragem como um direito potestativo dos particulares não é incompatível, nem desvirtua, a natureza voluntária da arbitragem, uma vez que este direito depende sempre de prévia vinculação ministerial que defina o tipo e o valor dos litígios abrangidos, manifestando esta portaria, portanto, a vontade da Administração. Acrescentariamos mesmo que a vinculação prévia da AT à arbitragem tributária por portaria acaba por se revelar como

<sup>54</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> Ed., Almedina 2013, pp. 146-147. Cf. ainda, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 2012, pp. 378 e ss.

o “instrumento” que operacionaliza a previsão da arbitragem tributária como um direito potestativo dos contribuintes.

Em face do exposto resulta claro que a competência material dos tribunais arbitrais tributários não é definida por convenção das partes, mas por regulamentação de natureza pública prevista no RJAT e na Portaria de Vinculação<sup>55</sup>, e que a arbitragem tributária foi instituída por lei de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.

### 3.2. Carácter obrigatório da jurisdição

O carácter obrigatório da jurisdição, delimitado no acórdão *Vaasen-Göbbels* como um dos critérios funcionais para o reconhecimento de um órgão jurisdicional de um EM, foi especialmente desenvolvido nos acórdãos *Broekmeulen*<sup>56</sup> e *Danfoss*<sup>57</sup>. Em ambos os casos a competência dos tribunais arbitrais não estava dependente de acordo das partes, os tribunais decidiam em última instância e de forma vinculativa, fundamento decisivo para o reconhecimento da qualidade de “órgão jurisdicional nacional”, como imperativo de salvaguarda do efeito útil do direito da União.

Ora, no que respeita aos tribunais arbitrais tributários também o requisito da obrigatoriedade da jurisdição se mostra cumprido, porquanto, regra geral, decidem em última instância e de forma vinculativa. Se não vejamos. Nos termos da alínea h) artigo 124.º da Lei de Autorização, o legislador deveria consagrar “como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral”. Este “mandato legislativo” foi transposto para os artigos 25.º a 28.º do RJAT, nos termos dos quais a decisão arbitral só é suscetível de impugnação<sup>58</sup> com fundamento em vícios de forma expressamente previstos no RJAT<sup>59</sup>, e quanto ao mérito,

<sup>55</sup> Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, Guia da Arbitragem Tributária, ..., pp.104 e ss.

<sup>56</sup> Acórdão *Broekmeulen*, 246/80, de 06-10-1981.

<sup>57</sup> Acórdão *Danfoss*, 109/88, de 17-10-1989.

<sup>58</sup> Que materialmente corresponde a um recurso.

<sup>59</sup> A saber: “a) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) oposição dos fundamentos com a decisão; c) pronúncia indevida ou na

o recur  
titucion  
com ac  
ou Sul

Ao  
trais, o  
“interpr  
forma r  
como s  
C. Adm  
no art.º  
express  
esgotad

O T  
dament  
âmbito  
casos d  
dência d  
arbitral  
terizaçã  
factos d  
normas  
conside  
dos árb  
não con  
Nesse c  
impedin  
e deveri  
Deontol

omissão  
partes, no  
60 C  
os acórdã  
n.º 06952

61 Ac

o recurso é limitado aos casos excepcionais de violação das normas constitucionais ou oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelos Tribunais Centrais Administrativos – Norte ou Sul – ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Ao abrigo do princípio geral da irrecorribilidade das decisões arbitrais, o Tribunal Central Administrativo-Sul (TCA-S) tem feito uma “interpretação literal” dos fundamentos de impugnação decidindo, de forma reiterada, que “os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reação da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no art.º.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no art.º.28, n.º.1”, ainda que não se mostre esgotado o elenco dos vícios previsto no artigo 125.º do CPPT<sup>60</sup>.

O TCA-S foi ainda mais longe ao nível da delimitação dos fundamentos de impugnação da decisão arbitral no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 06952/13, de 30-01-2014, distinguindo-os dos casos dos meros erros de julgamento. Assim, de acordo com a jurisprudência do TCA-S, não constituem fundamento de impugnação da decisão arbitral tributária, e antes meros erros de julgamento, a deficiente caracterização do quadro factual, o deficiente enquadramento jurídico desses factos ou a indevida indagação, interpretação e aplicação dos factos e das normas. Ainda a propósito dos fundamentos de impugnação, o TCA-S considerou que o exame dos requisitos de designação e impedimentos dos árbitros não é passível de enquadramento no artigo 28.º do RJAT, não constituindo, por isso, fundamento de anulação da decisão arbitral. Nesse caso, a competência para o exame dos requisitos de designação e impedimentos dos árbitros caberia ao Conselho Deontológico do CAAD e deveria ser exercida nos prazos legais previstos no RJAT e no Código Deontológico<sup>61</sup>.

omissão de pronúncia; d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º do RJAT.

<sup>60</sup> Cf. acórdão do TCA-S n.º 05203/11, de 19-02-2013. No mesmo sentido cf. os acórdãos do TCA-S n.º 06121/12, de 18-06-2013; n.º 05922/12, de 21-05-2013; e n.º 06952/13, de 30-01-2014.

<sup>61</sup> Acórdão do TCA-S n.º 05926/12, de 12-03-2012.

Tudo assente, e de acordo com a interpretação do TCA-S expressa em vários arestos, de entre os quais destacamos o acórdão de 30-01-2014 acima referido, a impugnação da decisão arbitral funciona como um verdadeiro “recurso de cassação”, o que determina a competência do TCA-S para anular a decisão arbitral e a sua incompetência para conhecer do mérito da decisão. Assim, em caso de anulação, a decisão deverá baixar ao tribunal arbitral tributário que a proferiu e que, para esse efeito, readquire competência jurisdicional para sanar o vício que determinou a impugnação da decisão. De referir que, até à data da apresentação do presente artigo, o TCA-S não mandou baixar qualquer processo aos tribunais arbitrais tributários para sanção de vícios que determinam a anulação da decisão arbitral, do que se depreende, logicamente, que até ao momento não houve lugar à impugnação de qualquer decisão arbitral, o que, a ocorrer, não deixa de se enquadrar na dinâmica normal das lides processuais.

De referir, ainda, que no plano puramente interno a atribuição de efeito cassatório à impugnação da decisão arbitral nos coloca perante a questão de saber qual o âmbito da remissão prevista no n.º 2 do artigo 27.º do RJAT. De acordo com o normativo acima referido ao “pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido CPTA” previsto no respetivo artigo 149.º. E de acordo com o n.º 1 do mesmo normativo legal, “[a]inda que declare nula a sentença, o tribunal de recurso não deixa de decidir o objeto da causa, conhecendo do facto e do direito”. Assim sendo, qual o âmbito da remissão do RJAT para o artigo 149.º do CPTA? Não obstante a aparente abrangência da remissão, o TCA-S tem entendido que a mesma deve ser interpretada restritivamente. Este entendimento ficou assente no acórdão de 27-02-2014, em que o TCA-S expressamente referiu que a possibilidade de aplicação integral do regime de recursos do contencioso administrativo à impugnação da decisão arbitral em matéria tributária frustraria, de forma manifesta, um dos propósitos a que obedeceu a instituição do RJAT, a saber, o de “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo”, colidindo com a “regra geral da irrecurribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais”. Do mesmo aresto resulta ainda a qualificação do RJAT como lei especial em relação à lei processual do contencioso administrativo. Assim, em obediência ao princípio *lex especia-*

lis de  
o regi  
tributa  
CPTA  
sequê  
dos re  
de pec  
extrav  
O  
dico m  
da dec  
admin  
decisã  
ser an  
RJAT,  
tanean  
de rea  
pestiv  
os pra  
tempo  
no pra  
dias<sup>65</sup>,  
esta q

62  
ria”, Gu  
63  
NETO, “A  
Newsle  
que a “r  
de impu  
do CPP  
acompa  
comple  
processo

64

65

66

*lis derogat lex generali*, acolhido no artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil, o regime impugnatório das decisões dos tribunais arbitrais em matéria tributária deve prevalecer sobre o regime geral de recursos previsto no CPTA e no CPPT. Esta qualificação do RJAT como lei especial tem consequências não despididas não só ao nível da delimitação do regime dos recursos<sup>62</sup>, como dos prazos aplicáveis<sup>63</sup> e das regras de cumulação de pedidos e coligação e autores que, não obstante o interesse prático, extravasam o objeto do presente artigo.

Outra questão pertinente, e sem precedente no ordenamento jurídico nacional, prende-se com a articulação entre impugnação e recurso da decisão arbitral. Contrariamente ao recurso das decisões dos tribunais administrativos e fiscais, o TCA não é competente conhecer do mérito da decisão arbitral. E se a parte vencida entender que a mesma decisão deve ser anulada com fundamento num dos vícios previstos no artigo 28.º do RJAT, mas também padece de vícios materiais, terá de apresentar, simultaneamente, uma impugnação e um recurso? Como é que os dois meios de reação se articulam? Em causa está, como facilmente se intui, a tempestividade da apresentação de cada um dos meios de reação, até porque os prazos de impugnação e recurso da decisão arbitral não coincidem no tempo. Assim, a impugnação das decisões arbitrais deve ser apresentada no prazo de 15 dias<sup>64</sup> e o recurso para uniformização tem o prazo de 30 dias<sup>65</sup>, ambos contados da data da notificação da decisão<sup>66</sup>. Ainda que esta questão não se tenha colocado diretamente nos autos, o TCA-S pro-

<sup>62</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, "Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária", Guia da Arbitragem Tributária, ..., pp. 227 e ss.

<sup>63</sup> Sobre o regime de prazos da arbitragem tributária pronunciou-se já SERENA CABRITA NETO, "A Articulação dos Prazos de Impugnação do RJAT, do CPPT e do Código do IRS", Newsletter CAAD, Fevereiro 2013, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), tendo defendido que a "regra especial prevista no CIRS sobre o momento a partir do qual se conta o prazo de impugnação em sede de IRS (...) se sobrepõe à regra geral prevista no artigo 102.º do CPPT, mesmo nos casos de recurso à arbitragem". Ora, com o devido respeito, não acompanhamos esta posição por entendermos que o artigo 10.º do RJAT prevê um regime completo de prazo e, como norma especial e posterior, deve prevalecer sobre uma norma processual ainda que (erroneamente) incerta num diploma de direito substantivo.

<sup>64</sup> Cf. artigo 27.º, n.º 1, do RJAT.

<sup>65</sup> Cf. artigo 152.º, n.º 1 do CPTA.

<sup>66</sup> E não do trânsito em julgado da decisão recorrida (artigo 25.º, n.º 3 do RJAT).

nunciou-se sobre ela no acórdão de 30-01-2014, acima referido, defendendo que a estruturação dos regimes impugnatórios da decisão arbitral em matéria tributária, tal como está prevista no RJAT, impõe que o TCA anule a decisão e devolva o processo ao tribunal arbitral para corrigir o vício e só da subsequente decisão é que será possível recorrer quanto ao mérito para o Tribunal Constitucional<sup>67</sup> e para o STA. Este entendimento do TCA-S coloca-nos perante uma outra questão: e se o TCA-S não anular a decisão? Qual o prazo para recorrer para o STA? Há lugar à renovação do prazo de recurso? Com que base legal? Na ausência de uma clarificação legislativa, a “jurisprudência das cautelas” determinará, a nosso ver, que o interessado apresente impugnação e recurso nos prazos previstos no RJAT, o que importará a tramitação simultânea dos recursos, com prioridade lógica da impugnação – em que está em causa a apreciação dos vícios de forma. O impugnante/recorrente poderá, todavia, requerer, junto do STA, a suspensão da instância no recurso até à decisão da impugnação.

A jurisprudência constante do TCA-S vem reforçar, na prática, o princípio da irrecorribilidade das decisões arbitrais, sustentando o argumento de que, por regra, os tribunais arbitrais tributários decidem em última instância<sup>68</sup>. E como resulta expresso do já nosso conhecido artigo 267.º do TFUE, “[s]empre que uma questão desta natureza [prejudicial] seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal”. Assim, mais do que uma faculdade, o tribunal arbitral tributário pode mesmo estar legalmente obrigado a submeter a questão prejudicial ao TJ.

No que respeita à comprovação da vinculatividade/executoriedade das decisões arbitrais em matéria tributária, será suficiente invocar o disposto no artigo 24.º do RJAT, nos termos do qual se prevê que a “decisão

<sup>67</sup> Esta questão não é especialmente problemática no que respeita à articulação entre o recurso para o Tribunal Constitucional e os demais porquanto o recurso para o Tribunal Constitucional interrompe o prazo para a interposição de recurso para o STA, que só pode ser interposto depois de cessada a interrupção (artigo 75.º da Lei n.º 28/82).

<sup>68</sup> A limitação do recurso das decisões arbitrais tem subjacente a intenção legislativa expressa de conferir maior celeridade à resolução dos litígios que opõem a AT aos contribuintes, apoiando-se no facto dos tribunais arbitrais tributários serem sempre constituídos por árbitros com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário (artigo 7.º n.º 3 do RJAT).

<sup>69</sup> Pon

arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) [p]raticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) [r]estabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; c) [r]ever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) [l]iquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar” (n.º 1). De referir, ainda, que o mesmo normativo legal estabelece que “[s]em prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os atos objeto desses pedidos ou sobre os consequentes atos de liquidação (n.º 2), e que a “decisão arbitral preclude o direito de a administração tributária praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral” (n.º 3).

Assim, em face do regime jurídico gizado no RJAT, o advogado geral do processo *Ascendi* conclui que “recusar aos tribunais arbitrais em matéria fiscal a possibilidade de recorrer ao Tribunal de Justiça a título prejudicial seria privá-los de parte significativa da sua influência sobre a jurisprudência das jurisdições portuguesas em matéria fiscal, ou seja, num domínio largamente harmonizado em direito da União com efeitos diretos nos direitos e obrigações dos particulares”<sup>69</sup>.

<sup>69</sup> Ponto 51.

### 3.3. Permanência do órgão

Os tribunais arbitrais tributários estão igualmente aptos ao cumprimento do critério da permanência, porquanto funcionam, nos termos do disposto no artigo 4.º do RJAT, no seio de uma estrutura institucional permanente – o CAAD – <sup>70</sup> criado pelo Despacho n.º 5097/2009 do Secretário de Estado da Justiça, publicado no *Diário da República*, II Série, de 12-02-2009. Neste âmbito importa lembrar que, não obstante os tribunais arbitrais funcionarem sob a égide do CAAD, a função jurisdicional é exercida por cada um dos tribunais arbitrais individualmente considerados, cabendo ao CAAD meras competências administrativas e de secretariado. O preenchimento do requisito da permanência não é prejudicado pelo facto da composição de cada tribunal arbitral tributário ser diferente, uma vez que o modo de designação dos árbitros e o regime aplicável encontram-se disciplinados na lei e nos regulamentos do próprio CAAD.

O modelo institucional do CAAD foi cautelosa e cuidadosamente concebido, assim se compreendendo o período relativamente longo de gestação entre a consagração legal do artigo 187.º do CPTA, prevendo a criação de centros de arbitragem em matéria administrativa, e a sua concretização prática, ocorrida apenas no início do ano de 2009, com a abertura do CAAD. Tal como foi alargado, *mutatis mutandis*, o hiato de 9 meses entre a data de criação do CAAD e a primeira vinculação de um ministério ao centro – ministério que, simbolicamente, viria a ser o próprio Ministério da Justiça. O modelo institucional enfim adotado, assegurando a autonomia jurídica, patrimonial e funcional, a flexibilidade na organização interna e as garantias de imparcialidade, contempla uma solução institucional inovadora. Neste sentido, veja-se a consagração

<sup>70</sup> Sobre a génese, natureza e objetivos iniciais do Centro de Arbitragem Administrativa cf. NUNO VILLA-LOBOS, “Nota Introdutória. CAAD, Um Primeiro Balanço”, *Mais Justiça Administrativa e Fiscal. Arbitragem*, AAVV., Wolters Kluwer/Coimbra Editora, Novembro 2010; JOÃO TIAGO SILVEIRA, “O Potencial do CAAD para a Resolução de Conflitos Administrativos”, *Newsletter Arbitragem Administrativa e Fiscal*, n.º 1 2013, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), e DOMINGOS SOARES FARINHO, “Algumas Notas Sobre o Modelo Institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)”, *Mais Justiça Administrativa e Fiscal. Arbitragem*, AAVV., Wolters Kluwer/Coimbra Editora, Novembro 2010, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

estatutária  
tias de inc  
para a sua  
presidente  
tivos e Fis

O Co  
aprovar un  
Fernando  
deontológ  
tária, esta  
tológico p  
tituto arbi  
próprio Co  
exigente e  
independê  
sejam este

Os ár  
constam c  
e do resp  
RJAT pod  
ção de ár  
A opção p  
a constitu  
do proces  
árbitro se  
CAAD ou  
mentos p  
RJAT. A c  
ser desinc

<sup>71</sup> MAN  
sos”, Guia  
(coord.), A

<sup>72</sup> Disp

<sup>73</sup> Em  
árbitros des  
árbitro pres

estatutária de um órgão a quem cabe zelar pelo cumprimento das garantias de independência e imparcialidade dos árbitros, sendo competente para a sua designação e exoneração – o Conselho Deontológico, cujo presidente é nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, de entre juízes dos tribunais superiores.

O Conselho Deontológico do CAAD teve como primeira missão aprovar um Código Deontológico cujas normas, nas palavras de Manuel Fernando dos Santos Serra, “complementam e densificam as normas deontológicas elencadas no diploma de autorização da arbitragem tributária, estabelecendo, conjuntamente com estas, o enquadramento deontológico para a boa atuação dos árbitros e as bases da confiança no instituto arbitral”, concluindo que “o regime da arbitragem tributária e o próprio Código Deontológico configuraram um regime de impedimentos exigente e restritivo, que presta uma ancoragem robusta aos requisitos de independência e imparcialidade a observar na designação dos árbitros, sejam estes árbitros presidentes ou árbitros adjuntos”<sup>71</sup>.

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD constam de uma lista aprovada por esta instituição, nos termos da lei e do respetivo Código Deontológico<sup>72</sup>. De acordo com o disposto no RJAT podem, ainda, ser designados pelas partes, para o exercício da função de árbitro, pessoas que não constem da lista de árbitros do CAAD. A opção pela designação de árbitro pelo Requerente determina sempre a constituição do tribunal como coletivo<sup>73</sup>, independentemente do valor do processo. Em qualquer caso, independentemente da designação de árbitro ser feita pelas partes de entre os árbitros que constam da lista do CAAD ou fora da mesma, todos os árbitros estão sujeitos aos impedimentos previstos no artigo 8.º e aos deveres previstos no artigo 9.º do RJAT. A opção de designação de árbitro pelo Requerente parece, mesmo, ser desincentivada pelo RJAT ao prever que, neste caso, o Requerente

<sup>71</sup> MANUEL FERNANDO DOS SANTOS SERRA, “Arbitragem Tributária: os primeiros passos”, Guia da Arbitragem Tributária, AAVV., Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira (coord.), Almedina 2013, pp. 58-59.

<sup>72</sup> Disponível no site do CAAD, em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

<sup>73</sup> Em que um árbitro é designado pelo Requerente, o outro pela Requerida e os dois árbitros designados pelas partes designam o terceiro árbitro que assumirá as funções de árbitro presidente.

assumirá, à data da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral e pela totalidade, os encargos com a lide, independentemente do sentido da decisão (artigo 12.º n.º 3 do RJAT), o que não acontece nos casos em que a designação de árbitro é deixada ao Conselho Deontológico do CAAD<sup>74</sup>. Este “desincentivo” à designação de árbitro pelas partes tem tido reflexos práticos notórios se tivermos em consideração que dos 1162 pedidos de constituição de tribunal arbitral apresentados no CAAD até à data do presente artigo, apenas em 23 casos foi exercida, pelo Requerente, a opção de designação de árbitro.

A relevância da “peculiariedade institucional” do CAAD viria a ser expressamente reconhecida no próprio do RJAT, ao mencionar no preâmbulo tratar-se “do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa”. De sublinhar, ainda, que a atuação do Conselho Deontológico foi um dos aspetos salientados pelo acórdão *Ascendi* para efeitos do preenchimento do requisito da independência. O TJ tem sido particularmente sensível a aspetos de natureza institucional, chegando a atribuir legitimidade pública a associações privadas em virtude de o Estado intervir na nomeação dos seus membros, como aconteceu no acórdão *Broekmeulen*<sup>75</sup>, no âmbito da apreciação da legitimidade de reenvio prejudicial pelo Comité de Apelo Médico. Não deixamos de reconhecer aqui um paralelo com o próprio CAAD.

Em face do exposto, e como bem referido nas conclusões do advogado geral do processo *Ascendi*, o “Tribunal arbitral tributário não é um tribunal *ad hoc*, mas apenas um elemento de um sistema de resolução de litígios que – embora intervindo sob a forma de formações de julgamento efémeras cuja atividade termina ao mesmo tempo que o processo para a resolução do qual foram designadas – no seu todo tem carácter

<sup>74</sup> De acordo com o n.º 2 do artigo 12.º do RJAT, nos “casos em que o sujeito passivo não designa árbitro, previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, o sujeito passivo paga, na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a taxa de arbitragem inicial, devendo a fixação do montante e a eventual repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral ser efetuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral”.

<sup>75</sup> Acórdão *Broekmeulen*, 246/80, de 06-10-1981.

permanent  
da arbitrag  
sentido qu  
dica mais  
matéria fis  
cienda a d  
funcionam  
quando a

### 3.4. Territ

O requ  
acórdão C  
riam ser c  
num dos E  
critério qu  
*Vaasen-G*  
chido no c  
ainda ao c  
será dizer  
tributários  
os “tribun  
Administ  
tos<sup>78</sup> se en

Um as  
onde a arl  
não imedi  
competen  
referido n  
27.º do R.  
Administ  
tada no T

<sup>76</sup> Pont

<sup>77</sup> Acó

<sup>78</sup> Disp

permanente<sup>76</sup>. Na ótica do TJ, o enquadramento legal do funcionamento da arbitragem tributária transmite igualmente a ideia de permanência no sentido que cada tribunal arbitral tributário integra uma realidade jurídica mais vasta – o sistema de resolução jurisdicional de conflitos em matéria fiscal. A referida distinção conceptual não torna porém despicenda a discussão em torno do substrato institucional adotado para o funcionamento dos tribunais arbitrais, sendo a sua importância acrescida quando a arbitragem seja desenvolvida no âmbito do direito público.

#### 3.4. Territorialidade

O requisito ou critério da territorialidade foi delimitado pelo TJ no acórdão *Corbiau*<sup>77</sup>. No aresto em apreço, o TJ defendeu que apenas deveriam ser considerados seus interlocutores diretos entidades localizadas num dos EM da UE. A territorialidade surge, desta forma, como um novo critério que veio acrescer aos delimitados umas décadas antes no acórdão *Vaasen-Göbbels*. E também este requisito se encontra plenamente preenchido no que respeita à arbitragem tributária que, neste âmbito, se liga ainda ao critério da permanência analisado no ponto anterior, o mesmo será dizer ao CAAD, sob a égide do qual funcionam os tribunais arbitrais tributários. Ora, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do RJAT, os “tribunais arbitrais tributários funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa” que, nos termos do artigo 1.º n.º 2 dos respetivos Estatutos<sup>78</sup> se encontra sediado em Lisboa, logo no território de um EM.

Um aspeto aparentemente inócuo, como seja a determinação do local onde a arbitragem tributária tem lugar, tem consequências legais várias não imediatamente apreensíveis, como seja a determinação do tribunal competente para conhecer a impugnação das decisões arbitrais. Como referido no ponto anterior, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 27.º do RJAT, a “decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo”, não se prevendo se tal impugnação deve ser apresentada no TCA-S ou no TCA-N. Assim, na ausência de norma expressa

<sup>76</sup> Ponto 37.

<sup>77</sup> Acórdão *Corbiau*, C-24/92, de 30-03-1993.

<sup>78</sup> Disponíveis no site do CAAD, [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).



### 3.6. Independência

O preenchimento do requisito da independência dos tribunais arbitrais tributários foi apreciado e expressamente reconhecido no acórdão *Ascendi*, tendo por base duas ordens de razão. Por um lado, e por regra, os árbitros são designados pelo Conselho Deontológico de entre os árbitros que integram a lista do CAAD e, por outro, estes árbitros encontram-se sujeitos a princípios de independência e imparcialidade. Segundo o TJ, é da observância destes aspetos que decorre a qualidade de terceiro assumida pelo tribunal em relação às partes em conflito. E, de acordo com as conclusões do advogado geral apresentadas no âmbito do mesmo processo<sup>80</sup>, o requisito da independência deve ser apreciado à luz de um aspeto externo e outro interno, sendo o primeiro respeitante à “independência do órgão e dos seus membros relativamente a pessoas ou instituições estranhas ao litígio – poder executivo, instâncias hierarquicamente superiores etc. O aspeto interno respeita à imparcialidade dos membros do órgão relativamente às partes no litígio e à falta de interesse pessoal na sua resolução concreta”. Acrescentando, de seguida, que as “jurisdições arbitrais em matéria fiscal não fazem parte da administração fiscal nem de outras instituições do poder executivo. São um elemento do poder judiciário e operam no seio do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária, que lhes fornece serviços técnico-administrativos”.

No acórdão *Ascendi*, o TJ reconheceu a especial exigência do RJAT no que concerne à qualidade técnica dos árbitros e aos aspetos deontológicos, prevendo requisitos especialmente apertados de seleção<sup>81</sup> (artigo 7.º do RJAT) e um vasto elenco de impedimentos (artigo 8.º do RJAT) e deveres dos árbitros (artigo 9.º do RJAT), posteriormente alargados, desenvolvidos e densificados no Código Deontológico e no Regulamento de Seleção e designação de árbitros do CAAD<sup>82</sup>. Nos termos do artigo 7.º do RJAT, os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público (n.º 1), devendo ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada expe-

<sup>80</sup> Conclusões do advogado geral, ponto 44.

<sup>81</sup> Em relação aos requisitos dos árbitros, o artigo 9.º n.º 1 da LAV dispõe apenas que os “árbitros devem ser pessoas singulares e plenamente capazes”.

<sup>82</sup> Disponível no site do CAAD, em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

riência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio (n.º 2), ou nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão (n.º 3).

A exigência do RJAT ao nível da formação e experiência dos árbitros permite ainda superar uma objeção de princípio do TJ à admissão de reenvios prejudiciais apresentados por pessoas sem qualificação adequada para o efeito, o que potenciaria o crescimento exponencial do número de questões prejudiciais eventualmente inúteis ou insuficientemente fundamentadas do ponto de vista jurídico, com prejuízo claro para a eficácia do próprio tribunal. No que respeita aos tribunais arbitrais tributários qualquer reenvio será sempre apresentado por juristas com pelo menos “10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário”, o que não é sinónimo de 10 anos de experiência profissional. Neste ponto a lei é clara na exigência de uma experiência profissional específica na área do direito tributário. De referir ainda que a previsão expressa da publicação das decisões arbitrais<sup>83</sup>, que não é imposta, nem constitui prática geral, nas demais formas de arbitragem em direito público, muito menos na arbitragem em direito privado, constitui não apenas um fator de legitimidade adicional das decisões arbitrais tributárias, como uma exigência adicional ao nível da respetiva fundamentação<sup>84</sup>.

No que respeita aos impedimentos dos árbitros, o RJAT foi especialmente exigente, prevendo, no respetivo artigo 8.º, que “[c]onstituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro: a) [a] pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor

<sup>83</sup> Cf. artigo 16.º alínea g) do RJAT.

<sup>84</sup> Sobre as vantagens da publicidade das decisões arbitrais tributárias cf. JOÃO TABORDA DA GAMA, “Decisões arbitrais públicas (finalmente) públicas”, *Newsletter CAAD*, Fevereiro 2013, disponível em [www.caad.pt](http://www.caad.pt).

do sujeito  
com aque  
das Socie  
próprio na  
trabalhad  
tenha pre  
advocacia  
normativo  
deve rejei  
razoavelm  
O n.º 3 d  
CAAD a  
incumprim

Os árbit  
imparciali  
nos mesm  
e agentes d  
rir igualme  
obrigação,  
de acordo  
ouvidos os  
ção da con

O mod  
pendência  
como inter  
tológico d  
um órgão i  
lho Superi  
preocupaçã  
controlo p  
ou suspeit  
mesmo mo  
fiança na ic

<sup>85</sup> Cf. M  
Revista Arbit  
(coord.), p. 8.

do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão; b) [a] pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo” (n.º 1). Mais previu no n.º 2 do mesmo normativo legal que a “pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência”. O n.º 3 do artigo 8.º do RJAT atribui ao Conselho Deontológico do CAAD a competência para exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

Os árbitros em matéria tributária estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária (artigo 9.º n.º 1 do RJAT). De referir igualmente que a impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação, por causa imputável ao árbitro, importa a substituição deste de acordo com as regras aplicáveis à indicação do árbitro substituído ou, ouvidos os restantes árbitros e não havendo oposição das partes, a alteração da composição do tribunal (artigo 9.º n.º 1 do RJAT).

O modelo orgânico do CAAD é ainda o garante máximo da independência no funcionamento dos tribunais arbitrais, quer a nível externo como interno, o que no entendimento do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD significa que «a entrega da arbitragem tributária a um órgão institucionalizado, a funcionar em estreita ligação ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, traduz a salutar preocupação de assegurar que uma tal atividade será exercida sob forte controlo público, o do poder judicial, pelo que, afastados assim receios ou suspeições de uma “privatização” discricionária da justiça, fica, do mesmo modo, garantida a instauração de um clima generalizado de confiança na idoneidade deste sistema de arbitragem»<sup>85</sup>.

<sup>85</sup> Cf. MANUEL FERNANDO DOS SANTOS SERRA, “Conselho Deontológico do CAAD”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 1, 2014, Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (coord.), p. 8.

### 3.7. Decisão de carácter jurisdicional

O carácter jurisdicional da decisão arbitral encontra-se, a nosso ver, plenamente demonstrado nos pontos anteriores, resultando ainda expressamente do disposto no artigo 1.º do RJAT que prevê a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e no artigo 24.º, que prevê os efeitos da decisão arbitral, e que por razões de economia nos recusamos de repetir.

### 3.8. Ligação suficientemente forte ao Estado

No acórdão *Nordsee*<sup>86</sup>, e mais recentemente nos acórdãos *Eco Swiss*, *Denuit* e *Cordenier*, o TJ afastou a hipótese de os tribunais arbitrais instituídos por acordo das partes lhe submeterem questões prejudiciais, por considerar que a sua relação com o sistema das vias de recurso legais era demasiado ténue. Como já referido, da jurisprudência do TJ resulta que só as autoridades dos EM, ou os organismos encarregados por esses Estados de missões no domínio da protecção jurídica, podem recorrer ao TJ a título prejudicial, uma vez que só nesses casos os EM são responsáveis e responsabilizáveis pela aplicação e pelo respeito do direito da União no seu território, mediante o recurso à acção por incumprimento. Assim, se as autoridades dos EM não estiverem implicadas na escolha da via da arbitragem, nem puderem ser chamadas a intervir automaticamente no desenrolar do processo, não haverá uma ligação suficientemente “forte o suficiente” ao Estado para que se possa qualificar o órgão de reenvio como “órgão jurisdicional nacional”<sup>87</sup>. Com efeito, a resposta parece estar na correlação existente entre a legitimidade para

<sup>86</sup> Acórdão *Nordsee*, 102/81, de 23-03-1982.

<sup>87</sup> No mesmo sentido, veja-se o processo *Guy Denuit*, em que o TJ se declarou incompetente para apreciar reenvio efetuado por um tribunal arbitral belga escolhido voluntariamente pelas partes para dirimir litígios de consumo em matéria de viagens de turismo (*Collège d'arbitrage de la Commission de Litiges Voyages*), considerando não existir qualquer obrigação, quer jurídica ou de facto, de as partes submeterem os seus diferendos à arbitragem, ao que acrescia a circunstância de as autoridades públicas belgas não estarem implicadas na escolha da via arbitral (acórdão, C-125/04, de 27-01-2005, n.º 16).

efetuar um reenvio prejudicial e a imputação de responsabilidade a um EM pelo incumprimento do direito da União. No caso de não ser possível imputar a responsabilidade pela violação da ordem jurídica da União às instâncias arbitrais constituídas, estas não poderão ser consideradas como “órgãos jurisdicionais” aptos a apresentar questões prejudiciais. A ausência de uma ligação “forte o suficiente” entre o órgão de reenvio e o EM parece assim excluir tanto a possibilidade de uma ação por incumprimento, como a ação de responsabilidade civil do Estado com fundamento na violação do direito da União.

Na arbitragem tributária, tal como foi concebida, não restam dúvidas da existência de uma ligação “forte o suficiente” entre o tribunal arbitral e o Estado porquanto, pela natureza da própria relação jurídica tributária o Estado aparece, sempre e por definição, no lado ativo. De referir, ainda, que o Estado – *in casu* a AT – se vinculou à arbitragem tributária através de uma portaria, que define os termos e o valor máximo dos litígios abrangidos, e que o mesmo Estado está legalmente obrigado a executar as decisões arbitrais transitadas em julgado.

#### 4. Considerações finais

A análise do regime jurídico da arbitragem tributária revela, com especial clareza, a especialidade de um instituto singular, que partilha de características próprias do regime geral da arbitragem em direito público, mas que se aproxima, com grande intensidade, do regime da impugnação judicial previsto nas normas de natureza processual dos códigos e demais normas tributárias. Referir, aliás, que do elenco do artigo 29.º do RJAT, que prevê direito subsidiário aplicável aos casos omissos, não consta a LAV.

Os tribunais arbitrais são órgãos jurisdicionais, criados por lei, de jurisdição obrigatória e âmbito nacional, que aplicam exclusivamente o direito constituído, estando-lhes expressamente proibido o recurso à equidade. A formação da decisão arbitral obedece aos princípios do contraditório e da igualdade das partes, sendo imediatamente exequíveis, após o respetivo trânsito em julgado. A especial exigência legal e regulamentar no plano da seleção, designação e atuação deontológica dos árbitros, a par da publicidade obrigatória das decisões arbitrais, apre-

sentando-se igualmente como sinais distintivos deste instituto. A própria natureza da relação jurídica tributária determina ainda a ligação de uma relação suficientemente forte da instância arbitral ao Estado. De referir, por último, a possibilidade de, antes da constituição do tribunal arbitral, o dirigente máximo do serviço da administração tributária “proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo”, no prazo de 30 dias após a notificação do pedido de constituição de tribunal arbitral<sup>88</sup>. E findo este prazo, “a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos”<sup>89</sup>.

Em face do exposto, a natureza especial dos tribunais arbitrais tributários, expressamente reconhecida nas conclusões do advogado geral e no acórdão *Ascendi*, parece inviabilizar a transposição, sem mais, da estrutura argumentativa que determinou a admissão do reenvio prejudicial apresentado por estes tribunais a outras instâncias arbitrais, seja de direito público, e com maiores reticências ainda, quando estejam em causa tribunais arbitrais privados.

Lisboa, 15 de setembro de 2014

<sup>88</sup> Cf. artigo 13.º n.º 1 do RJAT.

<sup>89</sup> Cf. artigo 13.º n.º 3 do RJAT. Sobre a interpretação do n.º 3 do artigo 13.º cf. a decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 276/2013-T, de 27-05-2014.

I. A J  
Vol

1.  
trava-s  
Po  
havia s  
litígios  
duais,  
– a Co  
tagem  
mente  
conferi  
tuição c

2.  
sobretu  
Esta últ  
critério  
ter inte  
§3.º), in  
dos doi  
sentenç

<sup>1</sup> FR  
aos Tribu