

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO - ESCOLA DE LISBOA

*Da Impugnação da Decisão Arbitral
em Matéria Tributária:
Enquadramento e Aspetos Práticos*

MESTRADO EM DIREITO FISCAL | VASCO MIRANTE GRANATE

SOB A ORIENTAÇÃO DA DR.^a CARLA CASTELO TRINDADE



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

LISBOA, 31 DE AGOSTO DE 2017

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

**Da Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária: Enquadramento e
Aspetos Práticos**

Vasco Mirante Granate

No âmbito do Mestrado de Direito Fiscal

Sob a orientação da Dra. Carla Castelo Trindade

Data de entrega: 31 de Agosto de 2017

Índice

AGRADECIMENTOS	4
MODO DE CITAR	5
ABREVIATURAS	6
INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I – QUADRO PRELIMINAR	10
1. A DECISÃO ARBITRAL IMPUGNÁVEL.....	10
1.1. <i>Fundamentos</i>	11
1.2. <i>Efeitos</i>	12
CAPÍTULO II – A AÇÃO DE IMPUGNAÇÃO	13
2.1. A AÇÃO DE IMPUGNAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA – A TUTELA JURISDICCIONAL EFETIVA E A IRRECORRIBILIDADE.....	13
2.2. AS NULIDADES DE SENTENÇA NO PROCESSO CIVIL.....	15
2.2.1. <i>Origem</i>	15
2.2.2. <i>Fundamentos</i>	16
2.2.3. <i>Prazo e competência</i>	18
2.2.4. <i>Efeitos</i>	18
2.3. AS NULIDADES DE SENTENÇA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	19
2.4. AS NULIDADES DE SENTENÇA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.....	19
2.4.1. <i>Origem</i>	19
2.4.2. <i>Fundamentos</i>	19
2.4.3. <i>Prazo e competência</i>	21
2.4.4. <i>Efeitos</i>	21
2.5. A ANULAÇÃO DE SENTENÇA ARBITRAL NA LEI DA ARBITRAGEM VOLUNTÁRIA	22
2.5.1. <i>Origem</i>	22
2.5.2. <i>Fundamentos</i>	23
2.5.3. <i>Prazo e competência</i>	24
2.5.4. <i>Efeitos</i>	25

2.6. A AÇÃO DE IMPUGNAÇÃO NO REGIME DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	26
2.6.1. <i>Origem</i>	26
2.6.2. <i>Fundamentos</i>	26
2.6.3. <i>Prazo e competência</i>	27
2.6.4. <i>Efeitos</i>	29
CAPÍTULO III – ANÁLISE CONCRETA DOS FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO.....	32
3.1. OMISSÃO DE PRONÚNCIA	32
3.1.1. <i>Definição</i>	32
3.1.2. <i>A omissão de pronúncia no RJAT</i>	32
3.1.3. <i>Análise jurisprudencial - o Acórdão do TCA Sul, processo n.º 09210/15, de 15-09-2016</i>	35
3.2. EXCESSO DE PRONÚNCIA	40
3.2.1. <i>Definição</i>	40
3.2.2. <i>O excesso de pronúncia no RJAT</i>	40
3.3. PRONÚNCIA INDEVIDA	40
3.3.1. <i>Definição</i>	40
3.3.2. <i>A pronúncia indevida no RJAT</i>	41
3.3.4. <i>Análise jurisprudencial - o Acórdão do TCA Sul, processo n.º 09711/16 de 27/10/2016</i>	44
CAPÍTULO IV – PROBLEMATIZAÇÃO E ANÁLISE CRÍTICA.....	48
(I) CONSIDERAÇÕES GERAIS	48
(II) O CONTROLO DE MÉRITO NA AÇÃO DE IMPUGNAÇÃO E A INCOMPETÊNCIA DO TCA SUL	49
(III) DA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO DA DECISÃO ANULATÓRIA DO TCA SUL	52
(IV) TRAMITAÇÃO DO RECURSO	58
CONCLUSÃO	60
BIBLIOGRAFIA	63

Agradecimentos

À Dr.^a Carla Castelo Trindade, a quem muito agradeço a orientação, a disponibilidade demonstrada, e a (preciosa) ajuda no desenvolvimento estrutural do tema.

Aos colegas de escritório com quem tive o privilégio de discutir alguns temas fulcrais, direta ou indiretamente relacionados com esta dissertação, em especial ao Marco Caldeira, à Sara Nazaré e ao Pedro Pires Fernandes.

Aos meus pais, por me terem proporcionado, até agora, uma vida cheia de grandes oportunidades e de uma felicidade inigualável. Espero poder retribuir de alguma forma tudo o que já fizeram por mim. De qualquer modo, carrego orgulhosamente para a idade adulta todos os valores que me transmitiram.

À minha Avó Tété, um talismã, uma referência e inspiração, cujo vigor incansável e amor incondicional me enchem de um inimaginável orgulho.

Aos meus irmãos, à tia Alexandra e à minha restante família que contribuíram diariamente para a minha felicidade e bem-estar.

Um agradecimento especial à minha Avó Conceição, com quem na infância partilhei a minha curiosidade pela história e pelas letras. Igualmente uma inspiração, e alguém que hoje certamente teria razões para se sentir orgulhosa dos seus netos.

Ao avô Alfredo, um homem absolutamente excecional, que acredito que ainda esteja a olhar por nós.

À Rita, por ter sido um verdadeiro porto seguro nos momentos difíceis, e por todo o incentivo e motivação que me conseguiu transmitir, fatores absolutamente fulcrais para a conclusão destes trabalhos.

Modo de citar

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

Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Art.º	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CIVA	Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CC	Código Civil
Cfr.	Conferir
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direção-Geral dos Impostos
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LAV	Lei n.º 31/86, de 29/08 – anterior Lei de Arbitragem Voluntária
LAV 2011	Lei n.º 63/2011, de 14/12 – atual Lei de Arbitragem Voluntária
LGT	Lei Geral Tributária
NLAV	Lei n.º 63/2011, de 14/12 – atual Lei de Arbitragem Voluntária
P.	Página
Pp.	Páginas
RJAT	Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01 – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo

TC	Tribunal Constitucional
TCA Norte	Tribunal Central Administrativo Norte
TCA Sul	Tribunal Central Administrativo Sul
T.G.I.S	Tabela Geral do Imposto do Selo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

Palavras-chave: ação de impugnação; RJAT; natureza cassatória da impugnação; omissão de pronúncia; excesso de pronúncia; pronúncia indevida; nulidades de sentença; irrecorribilidade das decisões arbitrais em matéria tributária; TCA Sul; recursos; jurisprudência; pronúncia de mérito; arbitragem tributária; recurso de apelação; STA.

Introdução

A presente dissertação pretende efetuar uma análise aprofundada do regime da ação de impugnação das decisões arbitrais em matéria tributária, começando por traçar um quadro comparativo entre os expedientes de anulação das decisões judiciais existentes nos diversos ramos do direito adjetivo.

Este quadro comparativo irá conter uma observação através de diferentes prismas analíticos: origem, fundamentos, prazo, competência e efeitos.

Como ponto de partida, começaremos por analisar o fundamento constitucional da ação de impugnação ao abrigo do direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, enquanto direito fundamental e princípio legitimador desta figura.

Posteriormente, desenvolveremos o regime das nulidades de sentença nos termos do Código de Processo Civil (“CPC”), já que este foi o primeiro diploma legal a consagrar a sindicância de aspetos formais em face das decisões judiciais, e a descortinar de forma originária os fundamentos que servem hoje de base à impugnação da decisão arbitral em matéria tributária, sendo o regime subsidiariamente aplicável para outros ramos de direito processual.

De seguida, abordaremos o regime das nulidades de sentença no âmbito do Contencioso Administrativo que, conforme se verá, coincide quase totalmente com o regime consagrado no CPC, por via de uma aplicação subsidiária.

Procederemos igualmente a uma análise do regime das nulidades de sentença no quadro do Contencioso Tributário, que encontra consagração expressa nos termos do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), apesar de reproduzir em larga escala o regime processual civil e remeter subsidiariamente para as normas do CPC.

Subsequentemente, desenvolveremos o regime da ação de anulação no seio da Lei da Arbitragem Voluntária (“LAV”) de 2011, que, como se verá, é subsidiariamente aplicável ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), e contém um leque de soluções que pretendemos ver aplicadas à arbitragem tributária. De facto, a “juventude” do RJAT enquanto diploma muito ganhará com a interiorização expressa de certas opções legislativas que se foram sedimentando na LAV desde 1986.

No final do capítulo, falaremos do regime da ação de impugnação nos termos do RJAT, descrevendo os seus traços característicos.

De seguida, passaremos a uma análise concreta dos fundamentos de impugnação selecionados em função da sua relevância jurisprudencial, caracterizando-os, num primeiro momento, à luz do RJAT, e posteriormente, numa análise jurisprudencial, apontando dois casos distintos em que o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”) decidiu de forma polémica e contrária aos pressupostos que consagraram a arbitragem tributária.

Finalmente, no último capítulo iremos proceder à problematização e análise crítica da impugnação no âmbito do RJAT, tendo como base as decisões de anulação que sustentaram a nossa análise jurisprudencial. Com efeito, iremos constatar que a figura da impugnação tem vindo, em alguns casos, a ser utilizada abusivamente como expediente para protelar o trânsito em julgado das decisões arbitrais e ainda, para obter verdadeiras pronúncias sobre o mérito, isto em atropelo dos princípios que sustentaram a criação do RJAT.

A nossa análise crítica incluirá, ainda, a teorização de uma via de recurso, que permita à parte impugnada exercer um controlo da decisão de anulação que contenha pronúncia sobre o mérito, em nome dos princípios e garantias constitucionais que estiveram na base da consagração deste regime. Esta teorização, julgamos, surge como contributo para uma melhor aplicação do direito tributário, funcionando como garantia de que o surgimento da arbitragem como meio alternativo de resolução de litígios conserva os seus traços fundamentais.

Capítulo I – Quadro preliminar

1. A decisão arbitral impugnável

O RJAT consagrou dois meios principais e um meio subsidiário de sindicância da decisão do tribunal arbitral. Nos primeiros, integram-se a impugnação e o recurso das decisões arbitrais. No segundo, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), nas situações em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão¹.

Relativamente à impugnação da decisão arbitral, sobre a qual incidiremos a nossa análise, esta consagrou-se no nosso ordenamento jurídico como uma realidade, pese embora o legislador tenha consagrado a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais em matéria tributária. Conforme se verá, o recurso e a impugnação são realidades conceptualmente distintas.

A irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributável mantém-se, pois, como salvaguarda do valor fundamental da definitividade das sentenças arbitrais. No entanto, o legislador estipulou limites a esta regra, permitindo a interposição de recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional (“TC”) e de recurso por oposição para o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”).

Paralelamente, consagrou-se a ação de impugnação, que apesar de ser encarada como exceção à regra da irrecorribilidade, ela é, em bom rigor, uma *ação especial de natureza constitutiva*², “cujo pedido é, nem mais nem menos, do que a anulação da decisão arbitral proferida com fundamento em um qualquer vício, em princípio formal e constante de um elenco as mais das vezes taxativo”³.

Ora, o âmbito material da impugnação centra-se, pois, num controlo de aspetos formais (procedimentais e/ou processuais) que enfermam a decisão, contrariamente ao instituto do

¹ Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

² Cfr. ANTÓNIO SAMPAIO CAMELO (2014) e PAULA COSTA E SILVA (1992) *Anulação e Recursos da Decisão Arbitral*, p. 950.

³ CARLA CASTELO TRINDADE (2016) *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, p. 515.

recurso, que permite um verdadeiro controlo de mérito. Com efeito, a ação de impugnação afasta-se axiologicamente do conhecimento do mérito da causa.

A ação de impugnação distingue-se ainda dos recursos pela sua natureza *cassatória*, na medida em que o tribunal onde é interposta a ação apenas será competente para anular a decisão, não se podendo substituir ao tribunal que proferiu a decisão impugnada. Por seu turno, o recurso da decisão arbitral tem natureza *substitutiva*⁴, na justa medida em que o tribunal de recurso – caso este seja julgado procedente – deverá substituir-se ao tribunal que proferiu a decisão recorrida.

1.1. Fundamentos

O n.º 1 do art. 28.º do RJAT consagrou um elenco taxativo de fundamentos de impugnação/anulação da decisão arbitral, que se desdobra em seis casos, conforme passamos a elencar:

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

A nossa análise incidirá, mais concretamente, sobre os fundamentos da *pronúncia indevida*, que abrange o *excesso de pronúncia*, e da *omissão de pronúncia*, na medida em que estes são, de facto, os que geram mais disparidades no que toca à sua interpretação e aplicação entre a nossa jurisprudência.

⁴ Como exceção à natureza substitutiva dos recursos, o recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional tem também natureza cassatória. Neste sentido, CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 512.

1.2. Efeitos

Assim que seja decidida a procedência do pedido de impugnação, a decisão arbitral é anulada, uma vez que o processo de impugnação reveste uma natureza meramente cassatória.

Ora, a decisão poderá ser alvo de uma anulação total ou parcial, pelo que neste último caso, o tribunal apenas anulará a parte da decisão que se encontre viciada. Esta anulação parcial não resulta dos artigos 27.º e 28.º do RJAT, mas impõe-se por diversas razões, que adiante merecerão a nossa atenção.

Colocam-se ainda outras questões a propósito dos efeitos da anulação das decisões arbitrais em matéria tributária, que também serão alvo de uma análise mais aprofundada no capítulo seguinte.

Capítulo II – A Ação de impugnação

2.1. A ação de impugnação à luz da Constituição da República Portuguesa – A tutela jurisdicional efetiva e a irrecorribilidade.

A possibilidade de se impugnarem decisões arbitrais não está na liberdade de escolha do legislador, uma vez que a mesma tem apoio no quadro constitucional atualmente vigente em Portugal.

De facto, a Constituição da República Portuguesa prevê no seu artigo 20.º que “*A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos*”.

A referida norma consagra o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que se configura como um princípio estruturante do Estado de Direito democrático, operando como um direito fundamental conformado através da lei, e assumindo uma natureza prestacional a cargo do Estado, no sentido de colocar à disposição dos cidadãos uma organização judiciária e um leque de processos garantidores da tutela judicial efetiva.

Em particular, e no que concerne ao ramo do direito fiscal, a consagração de um mecanismo que possibilite aos sujeitos processuais a impugnação de decisões arbitrais em matéria fiscal resulta da conjugação dos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, ambos da CRP. Se por um lado o artigo 20.º prevê em termos gerais os princípios gerais de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, por outro, o artigo 268.º consagra expressamente “*algumas exigências processuais que garantam aquela tutela jurisdicional efetiva, no quadro da jurisdição administrativa e fiscal*”⁵.

Paralelamente, segundo o artigo 9.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), cuja epígrafe é “Acesso à Justiça Tributária”, concretiza o princípio da tutela jurisdicional efetiva no contencioso fiscal, segundo o qual “*É garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos*”⁶.

⁵ Nuno Cerdeira Ribeiro (2014) *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, p. 23.

⁶ Cfr. artigo 9.º, n.º 1 da LGT.

Deste modo, a tutela jurisdicional efetiva surge como o princípio constitucional base que subjaz à consagração da via impugnatória enquanto meio de sindicância da decisão arbitral em matéria tributária.

No que respeita à irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria fiscal, pode-se hoje afirmar de forma pacífica que a sua consagração, como regra geral, não viola este importante ditame de ordem constitucional, por diversas razões.

Em primeiro lugar, porque a consagração da arbitragem como meio alternativo de resolução de litígios face à impugnação judicial pressupõe que o contribuinte, no uso do direito potestativo de opção pela via arbitral, renuncia à possibilidade de recurso, partindo para o processo arbitral em igualdade de armas. Como tal, as partes conhecem as “regras do jogo”, e o contribuinte parte para a arbitragem porque deseja obter uma decisão mais especializada e célere.

Em segundo lugar, porque os tribunais arbitrais são reconhecidos na ordem jurídica portuguesa como verdadeiros tribunais, ainda que o legislador constituinte não lhes defina os seus contornos. Tal é, aliás, definido no art. 209.º n.º 2 da Lei Fundamental⁷.

Em terceiro lugar, porque o TC “*tem dito e redito, apoiando-se na Doutrina e na sua já vasta jurisprudência a propósito tirada, que o direito de acesso aos tribunais postulado pelo artigo 20.º, n.º 1 da Lei Fundamental não garante, necessariamente, em todos os casos e por si só, o direito a um duplo grau ou a um triplo grau de jurisdição*”⁸.

Por último, porque - conforme aponta LIMA PINHEIRO a propósito da arbitragem voluntária - o controlo estadual da arbitragem constitui a contrapartida necessária da atribuição de eficácia jurisdicional à decisão arbitral⁹. Neste sentido, o efeito vinculativo da decisão arbitral apenas é reconhecido pelo Estado se este pelo menos puder verificar o cumprimento das regras de um processo justo. É precisamente neste escopo que se consagra a impugnação, bem como os recursos para o TC e para o STA, na medida em que se garante com estes meios de sindicância um mínimo indispensável de intervenção estadual que valida a legitimidade da arbitragem nos termos da Lei Fundamental.

⁷ Nos termos deste artigo, “*podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz*”.

⁸ Cfr. Ac. do TC n.º 489/95, de 27/09/1995, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁹ LIMA PINHEIRO (2007) *Apontamento sobre a impugnação da decisão arbitral*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67 - Vol. III, p. 1.

Assim, concluímos que o legislador quis dar ao contribuinte duas hipóteses de escolha: ou intentar uma ação pelos meios judiciais tradicionais, ou recorrer à arbitragem. Ao optar por esta última via, aceita os riscos inerentes à sua escolha, *maxime* a irrecorribilidade da decisão arbitral¹⁰.

Pelo exposto, não se verifica qualquer tipo de violação constitucional na regra da irrecorribilidade. No entanto, tal já sucederia se não se tivesse garantido a hipótese de impugnar a sentença arbitral, pois nesse caso estar-se-ia a vedar aos tribunais de um Estado um controlo que lhe deve ser exclusivo, que incide sobre os aspetos formais da decisão.

2.2. As nulidades de sentença no Processo Civil

2.2.1. Origem

O regime das nulidades de sentença surgiu no Processo Civil com a entrada em vigor do Código de 1939, tendo-se inspirado nos velhos “embargos de sentença”. Conforme aponta ANTUNES VARELA¹¹, este regime tinha dois traços característicos:

- a) A arguição perante o juiz que proferiu a sentença tinha cabimento, fosse qual fosse o valor da ação;
- b) O tribunal superior, para o qual fosse interposto recurso da decisão, só podia tomar conhecimento das nulidades mediante prévia arguição delas no tribunal *a quo*.

Posteriormente, o Código de 1961 introduziu uma alteração substancial no regime outrora fixado, com o objetivo de eliminar o abuso que se fez surtir de arguir pretensas nulidades da sentença ou do acórdão, com o mero propósito dilatório de atrasar o andamento do processo ou protelar o trânsito da decisão.

Assim, as nulidades mencionadas no art. 668.º deste diploma¹² só poderiam ser arguidas – à exceção da falta de assinatura do juiz, como passaremos a explicar – perante o tribunal que proferiu a sentença, caso esta não admitisse recurso ordinário.

¹⁰ CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 472.

¹¹ ANTUNES VARELA (2004) *Manual de Processo Civil*, p. 692.

¹² Atual artigo 615.º do CPC

O regime das nulidades de sentença do Código de 1961 transitou de forma praticamente intacta para o Código de 2013, conservando os traços característicos que se consolidaram no diploma precedente¹³.

2.2.2. Fundamentos

De acordo com o disposto no atual art.º 615.º do CPC, são fundamentos da nulidade de sentença sempre que:

- a) A sentença não contenha a assinatura do juiz¹⁴;
- b) A sentença não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- c) Os fundamentos estejam em oposição com a decisão;
- d) O juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento;
- e) O juiz condene em quantidade superior ou em objeto diverso do pedido.

Entre os fundamentos de nulidade *supra* enunciados, o da alínea a) merece claramente essa qualificação, uma vez que se trata de um requisito de forma essencial. Com efeito, a falta de assinatura, na mesma lógica do documento autêntico e o documento particular não assinados, determina que o ato nem sequer tenha a aparência de sentença.

Existem, segundo a opinião do professor LEBRE DE FREITAS¹⁵, outros fundamentos de nulidade que não fazem parte da referida enumeração, nomeadamente:

- a) A falta absoluta de poder jurisdicional de quem profere a sentença (autoridade administrativa, assessor do juiz, funcionário da secretaria ou qualquer outra pessoa destituída de poder jurisdicional);
- b) A falta da parte decisória, como conteúdo mínimo essencial da sentença;

¹³ Verifica-se apenas uma alteração na alínea c), do nº 1, em que se acrescenta, *in fine*, “ou ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a decisão ininteligível”. Esta formulação constava como fundamento do pedido de esclarecimento de sentença pelo artigo 669.º, tendo passado a ser causa de nulidade quando torne a decisão ininteligível.

¹⁴ A nulidade de falta de assinatura do juiz é de conhecimento oficioso, podendo ser arguida pelos interessados, inclusive pelo Ministério Público, a todo o tempo, e podendo ser suprida enquanto for possível obtê-la.

¹⁵ LEBRE DE FREITAS (2013), *A Ação Declarativa Comum À Luz do Código de Processo Civil de 2013*, p. 330.

- c) A ininteligibilidade da sentença, que subsista após a sua aclaração, a rejeição do pedido de aclaração, a falta deste ou a decisão do recurso que da sentença seja interposto.

A respeito destes fundamentos, em que a sentença não reúne o mínimo de requisitos essenciais para que possa desempenhar a função que lhe é própria, recorre-se correntemente ao conceito de inexistência¹⁶.

Contrariamente, no que concerne aos casos das alíneas b) a e), estes constituem, em bom rigor, situações de anulabilidade da sentença¹⁷, na medida em que se referem à sua estrutura – no caso das alíneas b) (falta de fundamentação), e c) (oposição entre os fundamentos e a decisão) - ou limites – no caso das alíneas d) (omissão ou excesso de pronúncia) e e) (pronúncia *ultra petitum*).

Ora, cabendo ao juiz a discriminação dos factos que considera provados e a interpretação e aplicação das normas jurídicas correspondentes, conforme dispõe o art. 607.º n.º 3 do CPC, estaremos, pois, perante uma situação de nulidade sempre que falte em absoluto a indicação dos fundamentos de facto ou a indicação dos fundamentos de direito da decisão. Por seu turno, a mera deficiência de fundamentação já não acarreta o mesmo desvalor¹⁸.

Com efeito, não se deverá considerar fundamentação de facto a que seja feita através de uma simples referência genérica aos factos alegados pelas partes ou aos que foram objeto da prova¹⁹, sem prejuízo de ser admissível que o acórdão proferido pela Relação, em instância de recurso, remeta para os factos dados como provados na sentença do tribunal de comarca.

Paralelamente, não se pode considerar fundamentação de direito a que seja feita por simples adesão genérica aos fundamentos invocados pelas partes²⁰. Todavia, é admissível a adesão genérica da Relação à fundamentação da sentença de que se recorre²¹.

¹⁶ A inexistência jurídica tem como consequência que a sentença não produza qualquer efeito, nomeadamente não formando caso julgado e podendo a inexistência ser conhecida oficiosamente e declarada a todo o tempo.

¹⁷ Neste sentido, LEBRE DE FREITAS (2013), pp. 331-336.

¹⁸ Cfr. Ac. Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”) de 17/10/90 (constitui nulidade a falta de discriminação dos factos provados), e do Tribunal da Relação do Porto (“TRP”) de 06/01/94 (a simples indicação de um preceito legal é suficiente fundamentação da decisão de condenação da parte como litigante de má fé).

¹⁹ No âmbito do CPC de 1961, a que fosse feita através de suma simples referência genérica à “especificação” ou às respostas do tribunal à matéria constante da base instrutória (Ac. do STJ de 18/01/74).

²⁰ Ac. do STJ de 19/01/84.

²¹ Cfr. LEBRE DE FREITAS (2013), p 332.

A fundamentação da sentença é, pois, indispensável em caso de recurso, na medida em que a reapreciação da causa depende do conhecimento dos fundamentos da sentença recorrida.

2.2.3. Prazo e competência

A nulidade de sentença em sentido estrito, referente aos fundamentos da falta absoluta de poder jurisdicional de quem a profere, da falta ou ininteligibilidade da parte decisória, como conteúdo mínimo essencial da sentença e da falta de assinatura do juiz, pode ser declarada e invocada a todo o tempo. Segue-se aqui o regime geral da nulidade previsto no art. 286.º do Código Civil (“CC”).

No que respeita aos restantes fundamentos, correspondentes a situações de anulabilidade, a arguição de nulidades seguirá o prazo definido para a interposição do recurso, quando da decisão couber recurso ordinário.

Quando a sentença não for recorrível, a arguição de nulidade é dirigida ao tribunal que a proferiu, no prazo de 10 dias referido no artigo 149.º n.º 1 do CPC, constituindo uma reclamação e não um fundamento de recurso.

O deferimento da reclamação pelo juiz confere à parte contrária o direito a recorrer, mesmo quando a decisão reclamada não era suscetível de recurso²².

2.2.4. Efeitos

A nulidade de sentença determina que seja proferida uma nova sentença. No caso de se tratar de um vício que afeta apenas uma parte da decisão, admite-se a anulação parcial, contanto que a parte da decisão seja autonomizável. Tal é a solução adotada pelo art. 635.º n.º 5 do CPC, no qual se estabelece que “*os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo*”.

Assim, desde que a nulidade da sentença afete apenas uma parte autónoma desta e exista mais do que uma parte decisória, será dispensável que a nova sentença inclua o conteúdo da parte decisória da primitiva que se consolidou na ordem jurídica por falta de impugnação.

²² Cfr, art. 617º nº 6 do CPC.

A mesma solução deverá ser adotada nos casos de nulidade de sentença que apenas a afetam parcialmente. Com efeito, a ocorrência destas nulidades não implica a eliminação global da sentença, mas apenas da parte afetada. No entanto, mesmo quanto a estas, só existe uma reforma da decisão anteriormente tomada, indicando em que sentido a sentença se considera modificada, não havendo lugar a uma decisão global.

2.3. As nulidades de sentença no Contencioso Administrativo

A nulidade de sentença no Contencioso Administrativo segue o regime previsto no CPC, por via da aplicação subsidiária nos termos do art. 1.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (“CPTA”).

De facto, não existe qualquer norma no CPTA que verse especificamente sobre esta matéria, pelo que a jurisprudência tem recorrido ao regime ínsito no CPC sempre que a questão da nulidade de sentença seja suscitada.

2.4. As nulidades de sentença no Contencioso Tributário

2.4.1. Origem

As nulidades de sentença surgem no Contencioso Tributário em termos largamente semelhantes ao regime previsto no CPC. Com efeito, é esse regime que complementa o disposto no CPPT a propósito desta matéria, por via da aplicação subsidiária prevista na alínea e) do art. 2.º do CPPT.

2.4.2. Fundamentos

As causas da nulidade de sentença encontram-se previstas no art. 125.º do CPPT. Nos termos deste artigo, são consideradas nulidades de sentença:

- a) A falta de assinatura do juiz;
- b) A não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão;

- c) A oposição dos fundamentos com a decisão;
- d) A falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

As nulidades de sentença deverão ser arguidas perante o tribunal que proferiu a decisão ou perante o tribunal de recurso, nos casos em que é admissível recurso ordinário da respetiva decisão. Isto resulta do exposto no art. 615.º n.ºs 2 e 3 do CPC, subsidiariamente aplicável por força do preceituado na alínea e) do art. 2.º do CPPT.

Ademais, de acordo com o disposto nos arts. 196.º e 199.º do CPC, as nulidades que não sejam de conhecimento oficioso têm de ser arguidas perante o tribunal que as cometeu. No entanto, existe uma exceção à regra, aplicável aos casos em que o processo tenha subido em recurso antes de ter expirado o prazo de arguição, segundo a qual a arguição é feita perante o tribunal de recurso, iniciando-se o prazo de arguição com a distribuição do processo neste tribunal, conforme resulta do art. 205.º n.º 3 do CPC.

Em qualquer das situações, a arguição das nulidades é autónoma face à tramitação do recurso, tendo de ser feita independentemente da tramitação deste e dos atos processuais que o recorrente tenha de praticar relativamente a ele.

Outra exceção surge quando exista um despacho judicial autorizando a prática ou a omissão do ato ou da formalidade. Nesta hipótese, havendo tal decisão ordenando o ato ou a omissão que integra a nulidade do processo, esta terá de ser impugnada através de recurso. Caso contrário, transitará em julgado, e terá força obrigatória dentro do processo, nos termos dos arts. 672.º e 677.º do CPC.

Nestas situações, em que existe um despacho que decida sobre a prática do ato ilegal ou que determine a omissão de um ato que deveria ser praticado, faz sentido afirmar que a nulidade fica coberta pelo despacho, pois ela passa a ter a cobertura jurídica que este lhe dá e o reconhecimento da sua existência não pode ser efetuado autonomamente, mas apenas como decorrência da impugnação do despacho através de recurso.

Nestes termos, se a decisão admite recurso ordinário, o interessado terá de interpor recurso para poder invocar as nulidades, sob pena de estas se considerarem sanadas. Por outras palavras, não se poderá arguir as nulidades autonomamente, mas apenas no requerimento de recurso, fazendo constar os fundamentos da sua pretensão das alegações e das respetivas conclusões.

Em tal situação, o juiz que proferiu a decisão irá apreciar a nulidade da sentença no próprio despacho que aprecia a admissibilidade do recurso, podendo admiti-la ou rejeitá-la.

2.4.3. Prazo e competência

A nulidade prevista na alínea a) (falta de assinatura do juiz) é de conhecimento oficioso, podendo ser arguida pelos interessados, ou até pelo Ministério Público, a todo o tempo.

Esta nulidade pode ser arguida perante o tribunal que proferiu a sentença, sendo conhecida sem audiência prévia das partes, em que só se prevê a audiência no que respeita às restantes nulidades.

No que respeita às demais nulidades de sentença previstas no art. 125.º do CPPT, importa ainda considerar o disposto no art. 615.º n.º 4 do CPC, segundo o qual *“As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n.º 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário; no caso contrário, o recurso pode ter como fundamento qualquer dessas nulidades.”*

Nestes termos, a arguição de nulidades seguirá o prazo definido para a interposição do recurso, quando da decisão couber recurso ordinário.

Quando não for possível a interposição de recurso ordinário, a arguição de nulidade é dirigida ao tribunal que a proferiu, no prazo de 10 dias referido no artigo 149.º n.º 1 do CPC, funcionando, conforme se afirmou em 2.2.2, como uma reclamação.

2.4.4. Efeitos

A propósito dos efeitos da nulidade de sentença, remetemos integralmente para o que ficou exposto em 2.2.4.

2.5. A anulação de sentença arbitral na Lei da Arbitragem Voluntária

2.5.1. Origem

Em termos de direito comparado, os diferentes quadros legislativos arbitrais preveem no mínimo uma ou, eventualmente, duas formas de impugnação perante tribunais estaduais de decisões arbitrais. Com efeito, a impugnabilidade das decisões arbitrais é, de um modo geral, dada como assente no plano doutrinal a nível internacional.

Nos casos em que apenas é admitida a ação de anulação, isto significa que o controlo se restringe a aspetos formais ou processuais, não havendo qualquer controlo sobre o mérito da decisão. Paralelamente, quando se admite um verdadeiro recurso da decisão de mérito, tal significa que os tribunais estaduais poderão controlar se a decisão recorrida observou as regras de direito substantivo aplicáveis.

A decisão arbitral que admite controlo de aspetos processuais e do mérito da decisão é, pois, uma solução dualista. Era, aliás, este o regime que constava da LAV de 1986, que, inspirado no regime francês anterior à reforma de 2011, previa que *“da decisão arbitral cabem para o tribunal da relação os mesmos recursos que caberiam da sentença proferida pelo tribunal de comarca”*²³.

No que respeita à NLAV, é eliminada a existência de recursos, salvo estipulação contrária das partes²⁴. Com efeito, a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 303/2007, que reformulou a matéria de recursos, passou a existir um sistema monista de recursos interpostos em primeira e segunda instância. Isto significa que as decisões dos tribunais arbitrais podem ser impugnadas por meio de recurso de apelação, caso se observem as formalidades previstas no CPC.

A NLAV aponta para a existência de um único meio de impugnação da sentença arbitral - a anulação a propor no Tribunal da Relação (ou Central Administrativo) competente. Quanto ao recurso propriamente dito, este só terá lugar quando as partes o tiverem expressamente estipulado e desde que o critério da decisão não seja a equidade ou a composição amigável²⁵.

²³ Cfr. art. 29.º n.º 1 da LAV de 1986.

²⁴ Cfr. art. 39.º n.º 4 da NLAV.

²⁵ *Idem*

2.5.2. Fundamentos

No que diz respeito aos fundamentos da ação de anulação, existe uma enumeração taxativa, constante do art. 46.º n.º 3 da NLAV, na qual se distingue fundamentos que não são de conhecimento oficioso e fundamentos de conhecimento oficioso²⁶.

São fundamentos que têm que ser alegados pela parte que impugna a sentença arbitral e por esta demonstrados os constantes das subalíneas i), ii), iii), iv), v), vi) e vii) da alínea a) do n.º 3:

- Subalínea i) – a circunstância de uma das partes da convenção de arbitragem estar afetada por uma incapacidade ou então de ser inválida a convenção “*nos termos da lei a que as partes a sujeitaram ou, na falta de qualquer indicação a este respeito, nos termos da presente lei*”, ou,
- Subalínea ii) – a circunstância de ter havido violação de algum dos princípios fundamentais referidos no artigo 30.º n.º 1 da NLAV com influência decisiva na resolução do litígio; ou,
- Subalínea iii) – o facto de a sentença se ter pronunciado sobre um litígio não abrangido pela convenção de arbitragem ou de conter decisões que ultrapassam o âmbito desta; ou,
- Subalínea iv) – o facto de a composição do tribunal arbitral ou o processo arbitral não terem sido conformes com a convenção das partes, a menos que esta convenção contrarie uma disposição da lei que as partes não possam derogar ou, na falta de tal convenção, que não forem conformes com a NLAV e, em qualquer dos casos, que essa desconformidade tenha tido influência decisiva na resolução do litígio; ou
- Subalínea v) – o facto de o tribunal ter condenado em quantidade superior ou em objeto diverso do pedido, ou ter conhecido de questões de que não podia tomar conhecimento ou ter deixado de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar; ou,

²⁶ Os fundamentos indicados para a anulação de decisões arbitrais, particularmente os elencados no art. 46º nº 3 a), são taxativos. Neste sentido, MANUEL PEREIRA BARROCAS, *Lei de Arbitragem Comentada*, p. 171; MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Lei da Arbitragem Voluntária Comentada*, p. 554;

- Subalínea vi) – o facto de a sentença ter sido proferida com violação dos requisitos estabelecidos nos n.ºs 1 e 3 do art. 42.^{o27}; ou,
- Subalínea vii) – a sentença ter sido notificada às partes depois de ter decorrido o prazo máximo para o efeito fixado, de acordo com o art. 43.º.

No que toca aos fundamentos de conhecimento officioso pelo tribunal estadual, temos:

- Alínea b), subalínea i) – o objeto do litígio não é suscetível de ser decidido por arbitragem, nos termos do direito português (inarbitrabilidade objetiva do litígio); ou²⁸,
- Alínea b), subalínea ii) – o conteúdo da sentença ofende os princípios da ordem pública internacional do Estado português.

No caso da arbitragem voluntária, verifica-se a existência de um leque muito vasto de fundamentos em comparação com aqueles que estão previstos para a arbitragem tributária. Denote-se que, nesta última, não há lugar à aplicação subsidiária do art. 46.º n.º 3 da NLAV.

2.5.3. Prazo e competência

A propositura da ação de anulação encontra-se sujeita a um prazo de caducidade, que corresponde a 60 dias “*a contar da data em que a parte que pretenda essa anulação recebeu a notificação da sentença ou, se tiver sido feito um requerimento nos termos do artigo 45.º, a partir da data em que o tribunal arbitral tomou uma decisão sobre esse requerimento*” – art. 46.º n.º 6 da LAV.

A doutrina discute se o prazo definido neste artigo é de natureza substantiva ou processual, pelo que aproveitaremos o teor desta querela a quando abordarmos a ação de impugnação no Regime da Arbitragem Tributária, uma vez que é nesta que centraremos uma análise mais aprofundada.

²⁷ Nos termos do art. 42.º n.º 3, está em causa a fundamentação da sentença, salvo acordo em contrário das partes ou exceto havendo transação. Equiparam-se à falta de fundamentação as justificações fantasiosas, desconexas ou em contradição com a decisão. Vale ainda como falta de fundamentação a decisão tomada segundo a equidade, quando a convenção de arbitragem não o permita.

²⁸ Cfr. art. 1.º n.ºs 1 e 2 da NLAV.

No que respeita aos trâmites da anulação de sentença arbitral, cabe referir, à partida, que só a parte vencida pode impugnar a sentença a título principal²⁹.

2.5.4. Efeitos

A decisão do Tribunal que julgue procedente a impugnação reveste natureza cassatória, podendo existir uma anulação total ou parcial da sentença arbitral, nos termos do art. 46.º n.º 6 da LAV 2011.

O tribunal estadual fica impedido de conhecer do mérito da causa, em substituição do tribunal arbitral³⁰. Com efeito, ocorrendo a anulação da sentença, o litígio deverá ser submetido à apreciação de outro tribunal arbitral, operando um verdadeiro “renascer” da convenção de arbitragem³¹.

Resta-nos mencionar uma importante particularidade do regime da NLAV, que determina a possibilidade de o tribunal de 2ª instância suspender o processo de anulação durante um determinado lapso temporal, no sentido de dar a possibilidade ao tribunal arbitral de retomar o processo ou de tomar qualquer ação que julgue pertinente tendo em vista a eliminação dos fundamentos de anulação³².

Esta solução visa “salvar” a sentença arbitral, permitindo que esta seja sanada. Em consequência, o tribunal arbitral recupera o seu poder jurisdicional, com o objetivo de suprir uma irregularidade de sentença. Neste caso, se o tribunal arbitral aceder a esta indicação e proferir nova decisão suprimindo a irregularidade, esta sentença complementar fica sujeita ao crivo do tribunal estadual, que terá de a aceitar.

Nestes termos, a sentença arbitral tem-se por modificada, não se contando novo prazo para a sua impugnação³³.

²⁹ Em sentido contrário, PAULA COSTA E SILVA (1996) *Os Meios de Impugnação de Decisões proferidas em Arbitragem Voluntária no Direito Interno Português*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 56, I, pp. 195 e ss.

³⁰ Cfr. art. 46.º n.º 9 da NLAV.

³¹ Cfr. art. 46.º n.º 10 da NLAV.

³² Cfr. art. 46.º n.º 8 da NLAV.

³³ DÁRIO MOURA VICENTE (2015), *Lei da Arbitragem Voluntária Anotada*, p. 128.

2.6. A ação de impugnação no Regime da Arbitragem Tributária

2.6.1. Origem

O RJAT consagrou a regra da irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária, com exceção dos recursos de constitucionalidade e o recurso por oposição de acórdãos do STA, nos termos do art. 25.º do RJAT.

A impugnação da decisão arbitral, por seu turno, encontra-se prevista nos arts. 27.º e 28.º do RJAT. Enquanto que o *recurso* ilustra um verdadeiro controlo do mérito da decisão arbitral, a ação de impugnação põe a tónica nos aspetos procedimentais e processuais da decisão proferida³⁴.

Distingue-se ainda a natureza destes dois meios impugnatórios, uma vez que, por regra, o recurso da decisão arbitral tem natureza *substitutiva*³⁵, devendo o tribunal substituir-se ao tribunal arbitral que proferiu a decisão recorrida. No que toca à ação de impugnação, esta tem natureza *cassatória*, no sentido em que o tribunal no qual foi interposta a ação terá apenas competência para anular³⁶ a decisão, não se podendo substituir ao tribunal cuja decisão se impugna, proferindo nova decisão sobre o mérito da causa.

2.6.2. Fundamentos

O RJAT especifica os fundamentos da impugnação no seu art. 28.º n.º 1:

- 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 omissão de pronúncia;

³⁴ CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 514.

³⁵ Com a exceção do recurso de constitucionalidade para o TC, que também reveste natureza cassatória.

³⁶ Temos assistido, na doutrina e na jurisprudência, à utilização dos conceitos de nulidade e anulabilidade sem distinção no que toca à ação de impugnação. Acompanhamos a este respeito o entendimento do professor Lebre de Freitas que mencionámos *supra* em 2.2.2, admitindo que os fundamentos ínsitos no art. 28º nº 1 correspondem, em bom rigor, a situações de anulabilidade. De facto, nos termos do art. 286º do CC, a nulidade é invocável a todo o tempo e por qualquer interessado, podendo ser declarada oficiosamente pelo tribunal. Ora, operando a nulidade *ipso iure*, sem qualquer limite temporal, não se torna necessário intentar uma ação nesse sentido. Inversamente, a anulabilidade está sujeita a um prazo de caducidade e só pode ser invocada por determinadas pessoas, pelo que nos parece ser esse o vício que subjaz à procedência do pedido da ação de impugnação.

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

Da leitura deste artigo, facilmente se descortina os seis casos que podem servir de fundamento à impugnação (ou à anulação da decisão arbitral). Por conseguinte, é então impugnável a decisão arbitral:

- Que não contenha a especificação dos fundamentos de facto e de direito que a justificam (n.º 1, alínea a));
- Que se baseie em fundamentos de direito ou de facto que estejam em contradição com o resultado da decisão (n.º 1, alínea b));
- Que consubstancie uma pronúncia indevida (n.º 1, alínea c), 1ª parte);
- Que seja omissa quanto a questões que o tribunal devesse apreciar (n.º 1, alínea c), 2ª parte);
- Relativa a um processo arbitral no qual tenha havido violação do princípio do contraditório (n.º 1, alínea d), 1ª parte);
- Relativa a um processo arbitral em que há violação do princípio da igualdade das partes (n.º 1, alínea d), 2ª parte).

2.6.3. Prazo e competência

O pedido de impugnação deverá ser submetido no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão arbitral³⁷. No caso de se tratar de uma decisão arbitral emitida por um tribunal coletivo cuja intervenção tenha sido requerida nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 6.º (designação dos árbitros pelas partes), o prazo de 15 dias conta-se a partir da notificação do arquivamento do processo³⁸.

A doutrina tem discutido se o prazo para impugnar é um *prazo substantivo* ou um *prazo processual*. Ora, a jurisprudência tem-se inclinado para o segundo entendimento, o que significa que, nos termos dos arts. 138.º e seguintes do CPC, o prazo se suspende durante as

³⁷ Cfr. art. 27.º n.º 1 1ª parte do RJAT

³⁸ Cfr. art. 27.º n.º 1 2ª parte do RJAT

férias judiciais³⁹. Não obstante, afigura-se relevante salientar alguma doutrina a este propósito.

Para ARMINDO RIBEIRO MENDES⁴⁰, este prazo reveste natureza processual, sendo aplicáveis as regras dos arts. 138.º e ss. do CPC. Em contraste, MARIANA FRANÇA GOUVEIA⁴¹ e SAMPAIO CAMELO⁴² defendem tratar-se de um prazo substantivo.

Este último entendimento é perfilhado e aprofundado por CARLA CASTELO TRINDADE e SUSANA BRADFORD FERREIRA. Segundo a primeira autora, “à semelhança do prazo para apresentação da impugnação judicial, e do prazo para requerer a constituição do tribunal arbitral, o prazo para apresentar acção de anulação, impugnando a decisão arbitral, é também um prazo substantivo. A sua contagem segue as regras previstas no artigo 279.º do CC, o que determina, desde logo, a sua não suspensão durante as férias judiciais, mas, aplicando-se a alínea e) daquele preceito, quando o prazo termine em período de férias judiciais, transfere-se o seu término para o primeiro dia útil seguinte”⁴³.

Acrescenta ainda SUSANA BRADFORD FERREIRA que “o facto de se atribuir à decisão arbitral a natureza de acção declarativa, e de, conseqüentemente, se qualificar o prazo para a sua propositura como prazo substancial, não implica, porém, que a interrupção de prazos prevista no artigo 75.º n.º 1 in fine da LTC não se aplique ao prazo para impugnar. Aquele preceito, ao referir-se a “outros [recursos] que porventura caibam da decisão” foi pensado para os tribunais judiciais, cujas decisões são impugnadas através de recursos, ainda que o fundamento seja a nulidade. Assim, para efeitos da interrupção dos prazos a que se refere o n.º 1 do artigo 75.º da LTC, a impugnação da decisão arbitral deverá ser entendida também como recurso, ainda que, por natureza, não o seja”⁴⁴.

O art. 27.º do RJAT estabelece ainda que a decisão arbitral pode ser anulada pelo TCA, pelo que surgem de imediato dúvidas no que toca ao tribunal territorialmente competente, entre o TCA Norte e o TCA Sul. Embora o RJAT não aponte uma solução concreta no que toca à competência territorial, a solução é dada pela LAV 2011, que goza de aplicação

³⁹ Cfr. Ac. TCA Sul de 26/06/2014, processo n.º 07084/13

⁴⁰ ARMINDO RIBEIRO MENDES (2013) *A Nova Lei da Arbitragem Voluntária e as Formas de Impugnação das Decisões Arbitrais (Algumas Notas)*, p. 745.

⁴¹ MARIANA FRANÇA GOUVEIA (2014) *Curso de Resolução Alternativa de Litígios*, p. 298.

⁴² ANTÓNIO SAMPAIO CAMELO (2014) *A Impugnação da Sentença Arbitral: comentário aos artigos 46.º, 51.º e 54.º da Lei de Arbitragem Voluntária*, p. 27.

⁴³ CARLA CASTELO TRINDADE (2016) p. 518.

⁴⁴ SUSANA BRADFORD FERREIRA (2015) *Os Recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, p. 33.

subsidiária nos termos do art. 29.º n.º 1 alínea c) do RJAT, na medida em que o art. 181.º n.º 1 do CPTA remete para este diploma no que toca á constituição e funcionamento dos tribunais administrativos.

Com efeito, e nos termos do n.º 2 do artigo 59.º da NLAV, a competência para decidir da impugnação de sentença arbitral *“pertence ao Tribunal Central Administrativo em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem”*⁴⁵.

2.6.4. Efeitos

Como já referimos anteriormente, a impugnação da decisão arbitral é um processo de natureza *cassatória*. Tal significa, pois, que o tribunal se limita a anular a decisão arbitral impugnada, caso dê como procedente o fundamento da impugnação previsto no art. 28.º do RJAT.

No entanto, tal não significa que o tribunal deva anular a totalidade da decisão, na medida em que o fundamento em causa pode apenas inquirir parte da decisão, devendo o tribunal anular apenas a parte da decisão que se encontre viciada. Esta faculdade de anulação parcial da decisão arbitral não vem expressamente prevista nos artigos 27.º e 28.º do RJAT, mas impõe-se, primeiramente, ao abrigo do princípio da economia processual na vertente do máximo aproveitamento dos atos. Ademais, tal solução colhe a aplicação subsidiária do disposto no artigo 46.º da LAV 2011, nos termos do qual *“se a parte da sentença relativamente à qual se verifique existir qualquer dos fundamentos de anulação (...) puder ser dissociada do resto da mesma, é unicamente anulada a parte da sentença atingida por esse fundamento de anulação”*. Por fim, seria contraditório afirmar que o efeito suspensivo possa ser total ou parcial – consoante a nulidade afetasse todo o processo ou apenas parte dele – e não ser de admitir que também a anulação da decisão pudesse ser apenas parcial.

Julgado procedente o fundamento da impugnação, a decisão arbitral é anulada, no seu todo ou em parte, pelo que se tem propugnado pela devolução do processo ao tribunal arbitral que proferiu a decisão, para que este a reformule em consonância com a decisão de anulação do TCA Sul.

⁴⁵ Em termos práticos, e na medida em que a arbitragem tributária funciona exclusivamente no CAAD, com sede em Lisboa, o TCA Sul será sempre competente para decidir dos pedidos de impugnação das decisões arbitrais em matéria tributária.

Contudo, e por força do disposto no artigo 23.º do RJAT, o tribunal considera-se dissolvido após a notificação da decisão arbitral e o respetivo arquivamento, pelo que este já não exerce os seus poderes jurisdicionais no próprio momento em que é peticionada a anulação da sentença arbitral.

Assim, e seguindo a síntese de CARLA CASTELO TRINDADE e SUSANA BRADFORD FERREIRA, surgem três soluções possíveis:

- i. Considera-se que a anulação da decisão arbitral anula, conseqüentemente, o arquivamento e a dissolução do tribunal a que alude aquele artigo 23.º do RJAT, devendo a decisão baixar ao tribunal arbitral tributário que a proferiu e que, para esse efeito, readquire competência para sanar o vício, ocorrendo como que uma “represtinação” do tribunal arbitral;
- ii. Admite-se uma aplicação analógica do artigo 46.º n.ºs 9 e 10 da LAV 2011, devendo o CAAD providenciar pela constituição de um tribunal arbitral *ex novo*;
- iii. Entende-se, na esteira do recurso de constitucionalidade, que os efeitos da notificação de arquivamento, nomeadamente a dissolução do tribunal arbitral, se suspendem, pelo menos até decorrer o prazo para a impugnação, e, havendo lugar a esta, até que a decisão do TCA seja proferida.

Na opinião de SUSANA BRADFORD FERREIRA⁴⁶, a primeira solução encerra dificuldades práticas, pois a reconstituição do tribunal arbitral após o decorrer do lapso temporal de apresentação da ação de anulação poderia consubstanciar a ocorrência de impedimentos dos árbitros do tribunal arbitral impugnado⁴⁷. Ainda, a decisão de anulação pelo TCA não terá força suficiente para represtinar o tribunal arbitral com a mesma composição, i.e., com os mesmos árbitros que faziam parte do tribunal. No entanto, esta foi a solução sufragada no âmbito da primeira anulação de decisão arbitral pelo TCA⁴⁸.

Adianta a autora, quanto à segunda solução, que os preceitos da LAV 2011 poderão não ser aqui aplicados, nem de forma analógica, na medida em que as convenções de arbitragem celebradas no domínio da jurisdição arbitral voluntária *ad hoc* são totalmente

⁴⁶ SUSANA BRADFORD FERREIRA (2015), p 39.

⁴⁷ Cfr. arts. 8.º e 9.º do RJAT e o Código Deontológico do CAAD, disponível em www.caad.org.pt. Considere-se o exemplo dado na nota de rodapé 29.

⁴⁸ Ac. do TCA Sul de 22/01/2015, processo n.º 06208/12.

incomparáveis com o direito potestativo conferido por lei aos sujeitos passivos no seio da arbitragem tributária.

Quanto à terceira solução, poder-se-ia argumentar no sentido de não existir legitimação legal para esta “suspensão de efeitos do arquivamento”, ao contrário do que se passa no domínio do recurso para o TC, onde é uma contradição normativa do RJAT com lei de valor reforçado que conduz a tal entendimento. Acrescenta ainda a autora que, se os recursos da decisão arbitral carecem de uma notificação obrigatória ao CAAD, nos termos do artigo 25.º n.º 5 do RJAT, esta obrigação não foi prevista para a ação de anulação, o que viria a inviabilizar esta solução.

Assim, a solução mais adequada para a autora, na esteira de CARLA CASTELO TRINDADE⁴⁹, será a constituição de um tribunal *ex novo*, legitimada pela aplicação das normas constantes do artigo 46.º n.ºs 9 e 10 da LAV 2011⁵⁰, ao abrigo do artigo 10.º n.º 3 do CC. Nos termos desta última norma, a lacuna deverá ser integrada por aplicação da norma que o intérprete criaria se tivesse que legislar no espírito do sistema.

Com efeito, uma vez anulada a decisão pelo TCA Sul, defendem as autoras que o CAAD deverá providenciar por uma nova constituição do tribunal arbitral, seguindo-se o mesmo procedimento de designação seguido para a constituição do tribunal cuja decisão foi impugnada⁵¹.

Ao novo tribunal caberá, por fim, a tarefa de proferir uma nova decisão – no caso de a anulação ter sido total - ou reformular a decisão anterior – no caso de a anulação ter sido parcial. Ademais, nos casos em que o fundamento da anulação se tenha fundado na violação dos princípios do contraditório ou da igualdade das partes no decurso do processo arbitral, o tribunal poderá ter mesmo que repetir atos anteriores à decisão arbitral⁵².

⁴⁹ CARLA CASTELO TRINDADE (2016), pp. 526-527.

⁵⁰ Nos termos dos n.ºs 9 e 10 do art. 46.º da LAV 2011, uma vez anulada a decisão arbitral, a convenção de arbitragem voltará a produzir efeitos relativamente ao objeto do litígio.

⁵¹ Neste âmbito, adota-se a definição da autora CARLA CASTELO TRINDADE, que traça a distinção entre “tribunal comum” e “tribunal especial”. No primeiro, o sujeito passivo opta por não designar árbitro, sendo o(s) árbitro(s) designado(s) pelo Conselho Deontológico do CAAD, e podendo o tribunal funcionar como tribunal singular dependendo do valor da ação. No segundo, estamos perante tribunais em que as partes têm a possibilidade de designar os árbitros, funcionando este tribunal sempre em coletivo. Ora, se o sujeito passivo optou, no âmbito da constituição do “primeiro” tribunal arbitral, pela designação de árbitro, nos termos dos artigos 6.º n.º 2 alínea b) e 10.º n.º 2 alínea g) do RJAT, o novo tribunal funcionará também como tribunal especial; em sentido contrário, se o sujeito passivo não exerceu esse direito, a designação do(s) árbitro(s) será feita nos termos do procedimento comum.

⁵² SUSANA BRADFORD FERREIRA (2015), p. 40.

Capítulo III – Análise concreta dos fundamentos da impugnação

3.1. Omissão de pronúncia

3.1.1. Definição

Conforme tivemos oportunidade de explicitar anteriormente, a omissão de pronúncia surge, em regra, como fundamento da nulidade de sentença em sentido amplo. Ora, devendo o juiz conhecer de todas as questões que lhe são submetidas pelas partes, ou seja, de todos os pedidos, causas de pedir e exceções invocadas, bem como todas as exceções que lhe cabe conhecer oficiosamente⁵³, o não conhecimento do pedido, causa de pedir ou exceção cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão, constitui nulidade.

Dito isto, resulta claro que a nulidade por omissão de pronúncia se verifica quando existe uma violação dos deveres de pronúncia do tribunal sobre questões que deva apreciar. Seguindo LOPES DE SOUSA, a omissão de pronúncia só ocorrerá verdadeiramente “*nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão sobre a qual devesse tomar posição, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento. No entanto, mesmo que entenda não dever conhecer de determinada questão, o tribunal deve indicar as razões por que não conhece dela, pois, tratando-se de uma questão suscitada, haverá omissão de pronúncia se nada disser sobre ela*”⁵⁴.

3.1.2. A omissão de pronúncia no RJAT

A decisão arbitral poderá ser anulada com fundamento na “pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia”, nos termos do art. 28.º n.º 1 alínea c) do RJAT. Ambos os fundamentos carecem de ser analisados à luz dos poderes de cognição dos tribunais arbitrais, conforme passaremos a explicar.

Por força da conjugação dos arts. 99.º n.º 1 da LGT e 13.º do CPPT, que são aplicáveis subsidiariamente através do art. 29.º n.º 1 do RJAT, consagra-se o *princípio do inquisitório*, que se concretiza no dever do juiz de ordenar ou realizar as diligências que julgue

⁵³ Cfr. art. 608.º n.º 2 do CPC

⁵⁴ LOPES DE SOUSA (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. II, p. 363.

necessárias para a *descoberta da verdade material*, relativamente a factos alegados pelas partes ou de conhecimento oficioso.

Neste sentido, revela-se importante distinguir a cognição do tribunal *quanto a factos e quanto a questões*.

Quanto a factos, o tribunal poderá conhecer dos factos alegados pelas partes, dos factos de conhecimento oficioso, dos factos instrumentais e dos factos complementares que resultem da instrução da causa, desde que as partes tenham tido oportunidade de se pronunciar sobre eles. Poderá ainda conhecer dos factos notórios e daqueles que o tribunal tenha conhecimento por exercício das suas funções.

Denote-se que, ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material, e tendo em conta o peso do interesse público que subjaz às matérias de índole fiscal, é seguro afirmar que o processo tributário goza de um grau de inquisitorialidade mais forte face ao processo civil. Ademais, e não obstante a previsão do art. 99.º n.º 1 da LGT apontar para uma limitação da cognição do tribunal aos factos alegados pelas partes, esta norma não deverá ser considerada em termos absolutos, como mais adiante veremos na nossa abordagem jurisprudencial.

Quanto a questões, sobressai neste campo uma manifestação do princípio do dispositivo, na medida em que os poderes de cognição do tribunal estão limitados às questões suscitadas pelas partes, além das de conhecimento oficioso.

Nestes termos, o tribunal arbitral está limitado às questões colocadas pelas partes, sob pena de impugnabilidade da sentença arbitral, por omissão de pronúncia ou pronúncia indevida. No que toca aos factos, o tribunal não poderá ter em consideração, para a resolução de questões suscitadas pelas partes, factos não alegados de que aquele não poderia conhecer oficiosamente, sob pena de se verificar um *erro de julgamento*, por violação do princípio do dispositivo enunciado no art. 5.º do CPC.⁵⁵

A omissão de pronúncia e a pronúncia indevida surgem umbilicalmente ligadas aos poderes de cognição do tribunal quanto ao conhecimento das questões colocadas pelas partes, e não dos factos que venham ou não a ser utilizados pelo tribunal arbitral, ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material, para resolução dessas questões.

⁵⁵ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Vol. II, P. 366.

Por outras palavras, o tribunal deve só conhecer das questões suscitadas pelas partes, salvo as de conhecimento oficioso, e terá de conhecer todas as questões suscitadas pelas partes, salvo aquelas que se encontrem em relação de prejudicialidade com outras já decididas.

Este quadro cognitivo configura-se como um poder/dever do tribunal arbitral, que resulta quer do artigo 95.º n.º1 do CPTA, quer do art. 608.º n.º 2, aplicados subsidiariamente por via do art. 29.º n.º 1, segundo os quais *“o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras”*.

A omissão de pronúncia surge então quando o tribunal não aprecie questões suscitadas pelas partes que devesse conhecer, estando ligada com o princípio do dispositivo e os seus limites. Deste modo, ocorrerá omissão de pronúncia sempre que da sentença arbitral não conste pronúncia sobre todos os pedidos apresentados pelas partes.

Neste sentido, importa desde já considerar o acórdão proferido pelo TCA Sul em 18 de Dezembro de 2014:

*“Ora, como se infere do que já deixámos expresso, a omissão de pronúncia pressupõe que o julgador deixa de apreciar alguma questão que lhe foi colocada pelas partes. Por outras palavras, haverá omissão de pronúncia, sempre que a causa do julgado não se identifique com a causa de pedir ou o julgado não se identifique com o pedido. Pelo que deve considerar-se nula, por vício de “petitionem brevis”, a sentença em que o Juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que a parte colocou na base (causa de pedir) das suas conclusões (pedido)”*⁵⁶.

No entanto, tal não implica que o julgador tenha de se pronunciar sobre todos os “argumentos” alegados pelas partes. O TCA Sul alertou precisamente nesse sentido, sustentando-se na doutrina de ALBERTO DOS REIS⁵⁷ e ANTUNES VARELA⁵⁸, lembrando que

⁵⁶ Ac. do TCA Sul, de 18/12/2014, processo n.º 07824/14, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁷ ALBERTO DOS REIS (1984) *C.P. Civil anotado*, V, pp. 53 a 56 e 143 e ss.

⁵⁸ ANTUNES VARELA (1985) *Manual de Processo Civil*, pp. 690 e ss.

“uma coisa é a causa de pedir, outra os motivos, as razões de que a parte se serve para sustentar a mesma causa de pedir”⁵⁹.

Acrescentou ainda este Tribunal que:

*“a doutrina e a jurisprudência distinguem por um lado, “questões” e, por outro, “razões ou argumentos” para concluir que só a falta de apreciação das primeiras (ou seja, das “questões”) integra a nulidade prevista no citado normativo [art 615.º n.º 1 al d) do CPC quanto à omissão de pronúncia], mas já não a mera falta de discussão das “razões” ou “argumentos” invocados para concluir sobre as questões”*⁶⁰.

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

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

3.1.3. Análise jurisprudencial - o Acórdão do TCA Sul, processo n.º 09210/15, de 15-09-2016

Estava em causa uma impugnação por omissão de pronúncia sobre uma alegada ofensa aos princípios constitucionais de acesso ao direito e do princípio da igualdade por parte da decisão de recusa do reenvio da questão prejudicial relativa à interpretação do preceito do artigo 132.º n.º 1 alínea b) da Diretiva IVA.

A questão controvertida, prévia à impugnação, consistiu fundamentalmente em saber se o contribuinte, estando enquadrado no regime de isenção de IVA, deveria manter o direito de renúncia a tal isenção em momento posterior à celebração de convenções com um qualquer subsistema de saúde. A decisão sobre o mérito da causa teria como consequência a anulação ou manutenção das liquidações de IVA do contribuinte, respeitantes ao *pro rata*

⁵⁹ Ac. do TCA Sul, de 05/06/2015, processo n.º. 07647/14, disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁰Ac. do TCA Sul, de 18/12/2014, processo n.º. 07824/14, disponível em www.dgsi.pt.

dos serviços prestados no âmbito das convenções celebradas com esses subsistemas de saúde.

A AT emitiu as liquidações contestadas por entender que a celebração de uma qualquer convenção com um dos subsistemas de saúde acarretaria inelutavelmente a integração no “sistema nacional de saúde” e o conseqüente enquadramento do sujeito passivo como isento IVA sem possibilidade de renúncia à isenção, por não reunir (ou deixar de reunir nesse momento) as condições de exercício do direito à renúncia à isenção do IVA.

O tribunal decidiu a favor do contribuinte, tendo julgado totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado, ordenando a anulação das liquidações contestadas.

Em sede de impugnação, a AT pretendia que fosse declarada nula a decisão arbitral com fundamento em vícios que imputava a uma parte da decisão, em que se decidia a questão prévia e incidental sobre o reenvio prejudicial, assacando, a esse segmento, os vícios de omissão de pronúncia, não especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão arbitral (“falta de fundamentação) e oposição dos fundamentos com a decisão arbitral.

Na decisão impugnada, o Tribunal considerou que o reenvio prejudicial não se revelava imprescindível para o julgamento da causa⁶¹, mas a impugnante entendeu que esta decisão de não reenvio não foi mínima e adequadamente fundamentada. Com efeito, e na opinião desta última, apesar de invocar na sua fundamentação a jurisprudência do TJUE, o próprio decisor arbitral admitiu não existirem decisões jurisprudenciais do TJUE que tratassem especificamente sobre a questão de saber quando é que um estabelecimento hospitalar privado efetua prestações em condições sociais análogas às que vigoram para os "organismos de direito público".

Na apreciação da questão, o tribunal enquadrou a questão da seguinte forma:

“Está em causa saber se os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, que optaram pela tributação em IVA por se considerarem não integrados no sistema nacional de saúde, preenchendo portanto as condições previstas no art. 12.º do CIVA para a renúncia à isenção, devem ou não continuar a ser considerados para tanto elegíveis quando celebram protocolos ou acordos com entidades públicas

⁶¹ A respeito do pedido de reenvio prejudicial para o TJUE, o tribunal referiu o seguinte: “No tocante ao pedido de reenvio prejudicial, não se revela imprescindível para o julgamento da causa, existindo jurisprudência suficiente que nos elucida sobre o sentido e o alcance das normas em apreço”.

pertencentes ao serviço nacional de saúde, a fim de prestarem aos beneficiários desses subsistemas prestações de cuidados de saúde abrangidas pela norma de isenção do n.º 2 do Artigo 9.º do aludido código”⁶².

Ainda,

“A impugnante defende que ocorreu omissão de pronúncia, na medida em que, confrontada com a possibilidade de uma decisão de recusa de convocação do mecanismo do reenvio prejudicial para o TJUE, a impugnante sustentou, em sede de alegações pré-sentenciais, que a omissão do reenvio prejudicial, num caso como o dos autos, em que está em causa a interpretação da norma do artigo 132.º/1 b) da Diretiva IVA, realizada pelo tribunal impugnado, em relação ao qual inexistia segundo grau de jurisdição, com vista à reapreciação da decisão de mérito, configura preterição da obrigação de reenvio prejudicial, consignada no art. 267.º do TFUE e, nessa medida, constitui ofensa do direito constitucional de acesso ao direito, consagrado no art. 20.º da CRP”⁶³.

No exame da questão, o Tribunal prosseguiu a sua formulação, alertando, naturalmente, que as decisões são proferidas em último grau de jurisdição. Como tal, e centrando-se o litígio na questão de saber se a sociedade, pelo facto de ter celebrado protocolos com entidades do sistema nacional de saúde, estaria sujeita ao regime de isenção de IVA, sem possibilidade de opção, na medida em que se tratava de uma entidade prestadora de cuidados de saúde em condições análogas às dos organismos de direito público.

Em primeiro lugar, parece-nos que o tribunal arbitral é livre de apreciar a submissão ou não da questão prejudicial ao TJUE. Tal faculdade resulta das suas competências enquanto órgão jurisdicional, nos termos e para os efeitos do art. 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

Ora, sempre que a questão prejudicial seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial, previsto no direito interno, o reenvio prejudicial é obrigatório. No entanto, exceciona-se essa obrigatoriedade de reenvio quando, sendo a questão prejudicial de interpretação (o que é o caso), (i) exista já jurisprudência na matéria - e desde que o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicação dessa jurisprudência

⁶² Ac do TCA Sul, de 15/09/2016, processo n.º 09210/15, disponível em www.dgsi.pt.

⁶³ *Idem*

ao caso concreto – ou (ii) sempre que o correto modo de interpretação da norma jurídica em causa seja inequívoco, ou (iii) a questão prejudicial não seja necessária nem pertinente para o julgamento do litígio no órgão jurisdicional nacional^{64,65}.

Afigura-se por ora determinante saber como se articula este poder do tribunal – de decidir sobre a submissão ou não submissão da questão prejudicial ao TJUE - com o dever de pronúncia sobre as questões suscitadas pelas partes, cuja violação consubstancia uma nulidade por omissão de pronúncia nos termos do art. 28.º n.º 1 alínea c) do RJAT.

Em primeiro lugar, cabe-nos verificar se o tribunal arbitral estava efetivamente perante uma questão validamente submetida sobre a qual teria o dever de se pronunciar.

No entender da impugnada, a impugnante não teria submetido a questão de forma processualmente válida, clara e atempada, na medida em que o fez em sede de alegações pré-sentenciais, que se destinam a discutir todas as matérias de facto e as questões jurídicas que constituem o objeto do processo. De facto, se tivesse efetivamente sido invocada uma questão de inconstitucionalidade de normas, e se tais normas tivessem sido aplicadas, denote-se que assistia à impugnante a possibilidade de recurso para o TC, nos termos do art. 25.º do RJAT, algo que, segundo a impugnante, não se verificava no caso concreto.

De facto, e admitindo que a decisão de não reenvio prejudicial pudesse ter sido mal fundamentada, a impugnada entendia que tal poderia configurar um mero erro de julgamento, mas nunca uma omissão de pronúncia⁶⁶.

No entanto, e no entender do TCA Sul, a circunstância de a questão ter sido suscitada nas alegações pré-sentenciais não obistou à pertinência e à consequente constituição do

⁶⁴ CARLA TRINDADE e SUSANA BRADFORD FERREIRA (2015) “O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária”, pp. 204-205.

⁶⁵ Cfr. Acórdão Cilfit, de 6 de outubro de 1982, processo n.º 283/81, disponível em <http://curia.europa.eu>.

⁶⁶ Neste sentido se debruçou, de forma inequívoca, a jurisprudência do STJ: “I – A omissão de pronúncia geradora da nulidade da alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do C. P. Civil supõe que se silencie uma questão eu o tribunal deva conhecer por força do n.º 2 do art. 660.º do CPC, sem que esse dever implique o de abordar, de forma detalhada, todos os argumentos, considerações ou juízos de valor trazidos pelas partes. II – Se uma questão não passou despercebida ao julgador mas este a entendeu prejudicada, o que há é “errore in judicando”, ou erro judicial, que não vício de limite” (Ac. STJ, de 20/06/2006, processo n.º 06A1443, disponível em www.dgsi.pt); “A omissão de conhecimento geradora da nulidade da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC supõe que se silencie uma questão que o tribunal deva conhecer “ex vi” do n.º 2 do art. 660.º daquele Código, sem que esse dever dignifique o abordar, de forma detalhada e exaustiva, todos os argumentos, juízos de valor ou considerações trazidos pelas partes” (Ac. STJ, de 14/11/2006, processo n.º 06A1986, disponível em www.dgsi.pt);

tribunal sindicado no dever de decidir a questão suscitada⁶⁷. Com efeito, foi decidida a anulação integral da decisão arbitral, dando-se procedência ao fundamento de omissão de pronúncia sobre a alegada ofensa aos princípios constitucionais do acesso ao direito e do princípio da igualdade por parte da decisão de recusa do reenvio da questão prejudicial relativa à interpretação do preceito do artigo 132.º n.º 1 alínea b) da Diretiva IVA.

No entendimento da impugnada, a ação de impugnação e os vícios formais da decisão arbitral invocados pela impugnante representavam, pois, “*um conjunto de subterfúgios utilizados pela mesma com vista a protelar o trânsito em julgado e a execução da decisão arbitral o que, infelizmente, tem vindo a ser prática corrente nos casos em que as decisões arbitrais são insuscetíveis de recurso, retirando qualquer efeito útil à regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais*”.

A nossa opinião converge, necessariamente, com a da impugnada. Com efeito, é forçoso considerar que houve omissão de pronúncia sem conceder que o TCA Sul se pronunciou sobre o mérito, ao substituir-se ao tribunal arbitral na sua decisão de não reenvio prejudicial. De facto, esta era uma qualificação que caberia ao tribunal arbitral fazer, justificando-a dentro dos parâmetros fixados na jurisprudência do Acórdão *Cilfit*, o que efetivamente sucedeu.

Assim, subsistem dúvidas acerca das reais intenções da impugnante ao recorrer ao meio impugnatório, pelo que este poderá revelar um intuito dilatatório face ao trânsito em julgado da decisão, obrigando o tribunal a reformar a sua decisão arbitral independentemente de ter considerado que o reenvio não era relevante para o mérito da causa. A reforma desta decisão incluirá, provavelmente, uma mera clarificação das razões já invocadas para recusar o reenvio, designadamente através de uma especificação da jurisprudência considerada suficiente a propósito desta matéria.

Nestes termos, esta impugnação frustra o propósito de “*imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo*” colidindo com a “*regra geral da irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais*”⁶⁸.

⁶⁷ Segundo o tribunal, bastava, para o efeito, que a questão de inconstitucionalidade tivesse sido suscitada “durante o processo”, nos termos dos arts. 280.º n.º 1 alínea b) da CRP e 70.º n.º 1 alínea b), da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional.

⁶⁸ Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 janeiro.

3.2. Excesso de pronúncia

3.2.1. Definição

O excesso de pronúncia pressupõe que o julgador vai além do conhecimento que lhe foi pedido ao debruçar-se sobre as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação. Por outras palavras, existirá excesso de pronúncia sempre que a causa do julgado não se identifique com a causa de pedir ou o julgado não coincida com o pedido.

Como tal, deverá considerar-se nula uma sentença em que o juiz invoca, na sua fundamentação, um título, uma causa ou um facto jurídico, essencialmente distinto daquele que a parte colocou na base (causa de pedir) das suas conclusões (pedido).

3.2.2. O excesso de pronúncia no RJAT

Este vício não se encontra previsto de forma expressa no RJAT. No entanto, ao considerarmos a jurisprudência mais recente do Tribunal Constitucional, deverá este vício enquadrar-se no fundamento de pronúncia indevida ínsito na alínea c) do art. 28.º do RJAT.

Como tal, a análise deste fundamento de impugnação nos termos do RJAT será feita a propósito do vício de pronúncia indevida.

3.3. Pronúncia indevida

3.3.1. Definição

O juiz não pode, na sentença, conhecer de questão de que não podia tomar conhecimento. Quando isso acontecer, a sentença é nula por pronúncia indevida. Por outras palavras, ocorre pronúncia indevida quando a sentença conheceu de questão que nenhuma das partes submeteu à apreciação do juiz, exceto quando o juiz tinha o poder ou o dever de conhecer oficiosamente a questão respetiva⁶⁹.

⁶⁹ ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil anotado

3.3.2. A pronúncia indevida no RJAT

O conceito de pronúncia indevida foi adotado de forma original pelo legislador do RJAT, na medida em que surge desde logo a dúvida da sua autonomização quanto à figura do *excesso de pronúncia*.

De acordo com CARLA CASTELO TRINDADE, acompanhando LOPES DE SOUSA, a *pronúncia indevida* corresponde a uma noção mais abrangente, que poderá ocorrer em dois casos. O primeiro, e tradicional, ocorre quando o tribunal arbitral se pronuncia relativamente a questões sobre as quais não se poderia pronunciar, ultrapassando, pois, os limites do princípio do dispositivo a nível decisório, condenando além do pedido – situação em que estamos perante um *excesso de pronúncia*. O segundo verifica-se quando o tribunal não poderia decidir, na medida em que ocorreu um vício que inquinou a sua constituição⁷⁰ ou porque decidiu fora das suas competências.

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

Para ilustrar o segundo leque de situações, em que o tribunal não podia decidir, por haver um vício que inquinou a sua constituição, CARLA CASTELO TRINDADE refere quatro exemplos:

- a) O caso de um árbitro legalmente impedido, ao abrigo do artigo 8.º do RJAT, que não rejeitou a sua designação nem tampouco foi exonerado pelo Conselho Deontológico do CAAD, tendo mesmo chegado a proferir sentença;
- b) Casos de incompetência material, por o objeto do litígio se encontrar fora do âmbito definido no artigo 2.º; e
- c) Casos em que o litígio não era arbitrável porque excepcionado pela Administração na sua Portaria de Vinculação.

⁷⁰ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA (2013) p. 235; e, a título de exemplo, veja-se o Ac. do TCA Sul, de 12/06/2014, processo n.º 06244/12, disponível em www.dgsi.pt.

- d) Casos em que o tribunal arbitral decida por recurso à equidade – o que lhe está vedado nos termos do disposto no artigo 2.º n.º 2 do RJAT⁷¹.

Esta interpretação, para além de descortinar maiores garantias de uma tutela jurisdicional efetiva, aproxima a impugnação da decisão arbitral em matéria tributária do pedido de anulação previsto no artigo 46.º da LAV 2011⁷².

No entanto, e não obstante a 1ª parte da alínea c), do n.º 1, do artigo 28.º do RJAT incluir, enquanto situações consubstanciadoras do vício de pronúncia indevida não só o conhecimento de questões de que o tribunal não poderia conhecer, mas também os casos de irregular constituição do tribunal arbitral e ainda de competência, a jurisprudência tem vindo a adotar um conceito amplo de “pronúncia indevida”, limitando-se a identificá-lo com o tradicional “excesso de pronúncia”.

Importa, a este propósito, fazer referência o processo n.º 05203/11. Ali, a Direção-Geral de Impostos (“DGCI”), impugnou a decisão arbitral proferida com fundamento no vício de *pronúncia indevida*, alegando que o tribunal arbitral era incompetente para anular o Imposto do Selo e condenar a DGCI a restituí-lo, uma vez que o imposto liquidado, cobrado e arrecada não tinha sido tramitado pela DGCI, mas sim pelo Ministério da Justiça *lato sensu*, configurando-se este último como autor do ato tributário que o contribuinte impugnou judicialmente. Ora, uma vez que o Ministério da Justiça não está vinculado à jurisdição arbitral por via da Portaria de Vinculação, o tribunal arbitral era incompetente para decidir como decidiu. No entanto, após uma leitura do acórdão, facilmente se verifica que nem a impugnante nem a entidade impugnada se referem ao vício de *excesso de pronúncia*, utilizando sempre a expressão “pronúncia indevida”, focando-se sempre na questão da competência do tribunal arbitral.

O TCA Sul, ignorando a ideia de que a “pronúncia indevida” é um conceito mais abrangente que o mero “excesso de pronúncia”, e desconsiderando a causa de pedir da impugnante - a incompetência do tribunal arbitral - veio a decidir que:

“Assim sendo, não se verifica qualquer excesso de pronúncia de que padeça a decisão arbitral, se as exceções por este apreciadas foram alegadas pelas partes no

⁷¹ CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 546.

⁷² Art. 46º nº 3 da LAV- a sentença arbitral poderá ser anulada se, entre outras causas “a sentença que se pronunciou sobre um litígio não abrangido pela convenção de arbitragem ou contém decisões que ultrapassam o âmbito desta” (no inciso iii) da alínea a)); e se “a composição do tribunal arbitral ou o processo arbitral não foram conformes com a presente lei e, em qualquer dos casos, que essa desconformidade teve influência decisiva na resolução do litígio” (no inciso iv) da alínea a)).

processo, mais se devendo referir que, em todo o caso, sempre seriam de conhecimento oficioso (cf. Arts. 494 e 495 do C.P.Civil)”⁷³.

“Por último, sempre se dirá que o deficiente enquadramento jurídico e decisão de tais exceções pode consubstanciar erro de julgamento de direito, mas não será nunca causa de nulidade/anulação da decisão arbitral devido a excesso de pronúncia”⁷⁴.

O TCA Sul não logrou, pois, pronunciar-se quanto à competência do tribunal arbitral, entendendo que a alegada incompetência, tendo já sido invocada pela DGCI no âmbito do processo arbitral enquanto exceção dilatória, e tendo o tribunal arbitral se pronunciado sobre a mesma, não consubstanciaria um vício da decisão arbitral, mas sim um “deficiente enquadramento jurídico da decisão de tais exceções” e, logo, um “erro de julgamento de direito”.

Não nos parece que o Tribunal tenha feito o melhor exame da questão, pelo que o fundamento concreto de impugnação não era um qualquer “deficiente enquadramento jurídico”. O TCA Sul deveria, por seu turno, ter atendido ao conceito abrangente de pronúncia indevida, apreciando a competência do tribunal na medida em que, como se referiu, pronúncia indevida e excesso de pronúncia não são sinónimos, incluindo-se naquele também as situações em que o tribunal arbitral apreciou uma questão para a qual não era competente.

Esta identificação de conceitos advém, ao que se julga, do constante recurso ao direito subsidiário, por via do art. 29º. n.º 1 do RJAT. Com efeito, o TCA Sul tem-se apoiado no artigo 125.º do CPPT para formular as suas motivações de direito nos processos de impugnação de decisão arbitral tributária.

No entanto, este é um raciocínio que se pretende afastar na medida em que o legislador optou por utilizar, no RJAT, um conceito diferente, uma fórmula diferente, revelando assim uma intenção de abranger também realidades diferentes, permitindo, desse modo, uma aproximação ao “regime geral” da ação de anulação de decisão arbitral previsto na LAV 2011⁷⁵.

⁷³ Ac. do TCA Sul de 19/02/2013, processo nº 05203/11, disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁴ *Idem*.

⁷⁵ SUSANA BRADFORD FERREIRA (2015), p. 29.

3.3.4. Análise jurisprudencial - o Acórdão do TCA Sul, processo n.º 09711/16 de 27/10/2016

Tem-se assistido, na jurisprudência do TCA Sul a uma série de decisões que, assentando nos fundamentos previstos no art. 28.º do RJAT, acabam, de forma surpreendente, por se debruçar sobre o mérito da causa.

Como exemplo último desta tendência, destacamos o Acórdão do TCA Sul no processo n.º 09711/16, de 27/10/2016, que julgou procedente uma impugnação de uma decisão arbitral apresentada pela AT, ferida de nulidade com fundamento em excesso de pronúncia, nos termos do art. 28.º n.º 1 alínea c) do RJAT. Com base nesta argumentação pretendia assacar-se à decisão arbitral, o vício de pronúncia indevida previsto no art. 28.º 1 alínea c) do RJAT.

Uma vez que já nos pronunciámos sobre a particular articulação destes dois pressupostos no âmbito do RJAT, não menos importante será compreender as razões que estiveram por detrás desta decisão.

O tribunal argumentou que as prestações de uma liquidação de imposto do selo, efetuada ao abrigo do art.º 28.º da T.G.I.S., não seriam autonomamente sindicáveis por terem origem numa única obrigação anual, sendo que a divisão de uma liquidação anual em prestações não passaria de uma mera técnica de angariação de receita.

No entanto, a impugnada, no articulado inicial que deu forma ao processo arbitral, definia como seu objeto as segundas prestações das liquidações de Imposto do Selo, pese embora se referisse sempre à liquidação de Imposto do Selo como um todo. Sendo este o objeto do processo, não poderia o Tribunal Arbitral vir a decidir anular a totalidade das liquidações de Imposto do Selo incidentes sobre os imóveis em causa, na medida em que estaria a exceder, manifestamente, o pedido formulado pela parte, não se encontrando perante matérias de conhecimento oficioso que devesse conhecer.

Assim, e alegando não possuir poderes para o conhecimento do mérito da decisão arbitral, o Tribunal julgou procedente a impugnação e declarou nula a sentença, ordenando a devolução do processo para que o Tribunal Arbitral pudesse reformar a decisão.

Muito se tem discutido a propósito de atos de liquidação em que o pagamento do imposto é feito de forma faseada e temporalmente diferida. No caso *sub judice*, a primeira

questão que se colocava era no sentido de saber qual o ato contra qual o contribuinte iria reagir - se o ato da prestação (caso a ele haja lugar), ou o ato tributário na sua generalidade.

A arbitrabilidade de uma prestação foi, pois, afastada pela Autoridade Tributária, que alegava a incompetência material do tribunal arbitral, precisamente por estar em causa a declaração de ilegalidade uma prestação de um imposto e não de um ato de liquidação. No entender da Autoridade Tributária, a primeira, segunda ou terceira prestações não seriam em si mesmas um ato tributário.

Em sentido contrário argumentava o tribunal arbitral na sua pronúncia de mérito, ao considerar-se competente para aferir o mérito da causa, acrescentando que a divisão do pagamento em prestações obedecia apenas a razões de cobrança. Em bom rigor, ao discutir uma prestação autónoma de um imposto, estar-se-ia, pois, a sindicar o ato tributário, restando saber se se estaria a fazê-lo em parte ou no seu todo.

Tal entendimento já teria sido deixado claro em diversas decisões de tribunais arbitrais, nomeadamente as proferidas nos processos n.ºs 205/2013-T, 408/2014-T, 726/2014-T, 736/2014-T, 90/2015-T e 137/2015-T.

Ora vejamos:

“a liquidação de imposto é só uma e só ela constituirá um acto lesivo, susceptível de ser objecto de uma única impugnação, pelo que, quando a lei prevê o seu pagamento em varias prestações, escalonadas no tempo, a anulação do acto tributário terá consequências relativamente a todas elas, fazendo cessar a obrigação de pagar ou impondo a obrigação de restituição dos montantes de imposto já pagos pelo sujeito passivo, bem como o ressarcimento da situação através do pagamento de juros indemnizatórios, tudo a cargo da Autoridade Tributária.”⁷⁶.

No mesmo sentido, veja-se o processo n.º 479/2015-T, no qual se entendeu que:

“Em suma, e da conjugação das disposições legais acima referidas, é possível concluir que o Imposto do Selo é liquidado anualmente, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial.

⁷⁶Decisão arbitral de 25/09/2015, processo n.º 90/2015, disponível em www.caad.org.pt.

Desta feita, a liquidação é só uma e só ela constitui acto lesivo, susceptível de ser impugnado. (...)

Ou seja, requer-se a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, a que correspondem as respectivas prestações de pagamento.

Por todo o exposto resulta que, ao contrário do que refere a AT, o objecto do pedido de pronúncia arbitral é o acto tributário de liquidação e não cada uma das prestações de imposto do selo individualmente consideradas” (...)

Soçobra, por isso, a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, bem como à inimpugnabilidade dos actos, pelo que se julga improcedente a verificação das excepções em apreço”⁷⁷.

A decisão de anulação da sentença arbitral, após o tribunal ter corrigido oficiosamente o erro na indicação do valor da utilidade económica do pedido, revela-se, entre nós, inadmissível, conforme passaremos a explicitar.

Ora, nos termos do art. 2.º do RJAT, o âmbito material da arbitragem tributária cinge-se à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como à 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.

Como tal, e aproveitando o entendimento geral da jurisprudência nesta matéria, que foi aliás sufragado pelo tribunal arbitral neste processo, estaria verdadeiramente em causa a sindicância de um ato de liquidação, nos termos do art. 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, independentemente do facto de o contribuinte ter limitado o pedido às segundas prestações de imposto do selo.

Nestes termos, decidir pela procedência da impugnação da decisão arbitral por alegado excesso de pronúncia seria fazer tábua rasa do que foi decidido pelo tribunal arbitral na sua apreciação do mérito da causa. Por outras palavras, para configurar a procedência do fundamento da impugnação invocado pela impugnante, o TCA Sul teria necessariamente de formular uma qualificação jurídica que lhe é categoricamente vedada num controlo formal da decisão.

⁷⁷ Decisão arbitral de 17/12/2015, processo nº 479/2015-T, disponível em www.caad.org.pt.

Qualificação essa que se prende com a avaliação daquilo que o tribunal arbitral toma como mérito da sua decisão. Com efeito, a partir do momento em que um juiz arbitral considera que, o contribuinte, ao discutir a segunda prestação, o que está em causa é uma análise do ato tributário no seu todo, o TCA Sul não poderá formular um juízo de mérito distinto para julgar procedente uma impugnação cuja procedência está diretamente dependente desse juízo de mérito.

Ademais, o TCA Sul confirma, na decisão, o entendimento segundo o qual *“as prestações de pagamento (...) de uma liquidação de Imposto do Selo, efetuada ao abrigo do art.º 28, da T.G.I.S., não são autonomamente sindicáveis por terem origem numa única obrigação anual (cfr. artº 23, n.º 7, do C.I.Selo), sendo que a divisão de uma liquidação anual em prestações não passa de uma mera técnica de arrecadação de receitas”*^{78 79}.

Não obstante, o referido Tribunal insistiu em realçar, em contradição completa de argumentos, que o objeto definido no articulado inicial por parte da sociedade impugnada se centrava exclusivamente nas segundas prestações das liquidações de imposto do selo, e que o tribunal arbitral estaria a exceder manifestamente o pedido formulado pela parte, não se encontrando perante matérias de conhecimento oficioso.

Tal não é, porém, o entendimento da doutrina a respeito do erro na determinação ou na indicação do valor da utilidade económica do pedido pelo sujeito passivo, como é o caso. Nestas situações, o tribunal deverá corrigir oficiosamente o erro assim que se aperceba do mesmo, podendo fazê-lo por despacho, decisão interlocutória ou mesmo na decisão final⁸⁰.

O presente quadro leva-nos a concluir que a ora impugnante utilizou o expediente da impugnação para obviar ao trânsito em julgado da decisão e para obter uma decisão sobre o mérito em manifesto arrepio à definitividade da própria decisão arbitral, que é definida pelo legislador como uma condição essencial para o sucesso da arbitragem tributária em Portugal, tendo uma vez mais o TCA proferido uma decisão sobre o mérito, matéria cuja competência lhe está legalmente vedada.

⁷⁸ Sublinhado nosso.

⁷⁹ Cfr. A. BRAZ TEIXEIRA (1995), *Princípios do Direito Fiscal*, I volume, pp. 243 e ss.

⁸⁰ Cfr. CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 284.

Capítulo IV – Problematização e análise crítica

(i) Considerações Gerais

A análise jurisprudencial feita a propósito de cada um dos fundamentos de impugnação que integram o escopo da nossa análise desperta, entre nós, um conjunto de dúvidas que se afiguram absolutamente existenciais para o sucesso do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Portugal, e que colidem com algumas das pedras basilares que alicerçaram a criação deste regime.

Ora, conforme se elencou em sede própria, a ação de impugnação prende-se com a sindicância de aspetos formais da decisão proferida. Com efeito, no âmbito de uma impugnação, os tribunais judiciais não poderão fiscalizar a aplicação das regras de direito substantivo no caso concreto, vedando-se, assim, o conhecimento do mérito.

Conforme resulta claro do texto preambular do RJAT, o controlo do mérito de uma decisão arbitral tributária é conceptualmente limitado. De facto, a irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária atuou como uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento dos tribunais judiciais.

Esta irrecorribilidade resultava ainda das diretrizes constantes da autorização legislativa, conforme resulta do exposto no n.º 4 alínea h) do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010. Nos termos desta disposição, *“O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias (...) h) A consagração, como regra da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”*. Na alínea j) deste artigo previu-se ainda *“A definição do regime de anulação da sentença arbitral”*, elencando-se posteriormente os respetivos fundamentos a título exemplificativo.

O legislador foi ainda mais longe no RJAT, ao consagrar ainda um terceiro meio impugnatório: o recurso por oposição de acórdãos, para o STA, previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 25.º.

Tem-se presente que esta solução, com a consagração do recurso para o TC, se prende com o cumprimento do artigo 204.º da Lei Fundamental, segundo o qual “*nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou nos princípios nela consignados*”. Com efeito, caso se tivesse consagrado a irrecorribilidade das decisões arbitrais sem salvaguardar o recurso para o TC, tal solução redundaria em inconstitucionalidade por violação expressa daquela norma.

A admissão do recurso por oposição de acórdãos para o STA prende-se igualmente com o propósito de afastar da arbitragem eventuais questões de inconstitucionalidade, assegurando-se um segundo controlo das decisões arbitrais caso haja contrariedade entre o sentido da questão fundamental de direito decidida na arbitragem tributária e uma outra, anterior, decidida ou pelo TCA, Norte ou Sul, ou pelo próprio STA.

Do exposto resulta que o legislador gizou a possibilidade de recurso nos termos estritamente necessários para evitar eventuais desconformidades com a Lei Fundamental, procurando manter a irrecorribilidade como regra, e salvaguardando a celeridade e a certeza da decisão em tempo útil como garantia de uma tutela jurisdicional efetiva. Deste modo, pretendeu assegurar-se a definitividade (*finality*) das sentenças arbitrais, na justa medida em que a irrecorribilidade do mérito da decisão arbitral garanta a obtenção de uma decisão final e definitiva num prazo razoável.

(ii) O controlo de mérito na ação de impugnação e a incompetência do TCA Sul

Regressando à impugnação, importa ter em conta que o controlo de aspetos formais da decisão, conforme se assinalou, deve estar isento de qualquer juízo de mérito que conflitue com a qualificação jurídica do tribunal que se pronunciou sobre o fundo da causa.

Admitir que o tribunal que julgue a impugnação possa emitir juízos de mérito equivale, como temos dito, a negar a própria definitividade da decisão arbitral.

Tomando como base a nossa análise jurisprudencial, efetuada a propósito dos fundamentos de omissão de pronúncia e pronúncia indevida, somos forçados a concluir que a AT, ao impugnar, em regra, a grande maioria das decisões que lhe são desfavoráveis, acaba por recorrer de forma abusiva (e não menos “criativa”) a uma faculdade cujo propósito foi cuidadosamente definido pelo legislador: permitir um controlo formal,

procedimental e processual da decisão através de um leque de fundamentos taxativamente definido.

Ora, a pronúncia de mérito do TCA Sul em sede de impugnação, sendo desconforme com a teleologia deste expediente, acarreta um vício que não coube ao legislador do RJAT identificar, e que procuraremos definir no plano do direito constituído.

É certo que a impugnação tem um propósito de permitir aos tribunais estaduais um controlo sobre a fatia de poder jurisdicional de que estes abdicaram a favor das instâncias arbitrais, como garantia última de soberania do Estado. Certo é também que este controlo se deve cingir à estrita competência do tribunal para a modalidade de ação em causa.

Com efeito, e revestindo a ação de impugnação natureza cassatória, o TCA não tem competência para se substituir ao tribunal arbitral e decidir a questão controvertida no processo arbitral, independentemente do fundamento anulatório em causa. Por outras palavras, se o fundamento da impugnação for uma omissão de pronúncia não poderá o TCA Sul suprir esta nulidade, pronunciando-se sobre a questão cuja pronúncia competia ao tribunal arbitral impugnado.

Denote-se que esta incompetência resiste ao disposto no art. 27.º n.º 2 do RJAT, segundo o qual “*ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos*”. Este regime encontra-se previsto no art. 149.º do CPTA, e admite, nos números 1, 3, 4 e 5, que o tribunal *ad quem* decida o objeto da causa, ainda que declare nula a sentença⁸¹, podendo igualmente conhecer de certas questões no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida⁸². Admite-se ainda que, nos casos em que o tribunal recorrido não tiver conhecido do pedido, que o tribunal de recurso conheça deste no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida, se julgar que o motivo não procede e que nenhum outro obsta a que se conheça do mérito da causa⁸³. Ainda, nos casos precedentes, o relator deverá ouvir cada uma das partes no prazo de 10 dias, antes de proferir a decisão⁸⁴.

⁸¹ Cfr. artigo 149.º n.º 1 do CPTA.

⁸² Cfr. artigo 149.º n.º 3 do CPTA.

⁸³ Cfr. artigo 149.º n.º 4 do CPTA.

⁸⁴ Cfr. artigo 149.º n.º 5 do CPTA.

Conforme resulta da teleologia subjacente à ação de anulação, não deverá entender-se a remissão para o artigo 149.º do CPTA como atributiva ao TCA Sul de competência para, uma vez anulada a decisão arbitral, este proferir uma nova decisão sobre o mérito da causa.

Ademais, a incompetência dos tribunais judiciais para conhecer de questões de mérito na decisão arbitral vem prevista na NLAV no artigo 46.º n.º 9⁸⁵, que é subsidiariamente aplicável à arbitragem administrativa por via do artigo 11.º n.º 1 do CPTA⁸⁶.

Com efeito, denega-se a aplicabilidade do disposto nos números 1, 3, 4 e 5 do art. 149.º do CPTA, por manifesta incompatibilidade com a teleologia cassatória da ação de impugnação, admitindo-se uma interpretação restritiva do n.º 2 deste artigo, excluindo-se as normas que, no CPTA, permitem o conhecimento do mérito da causa pelo TCA, no âmbito de uma ação de impugnação da decisão arbitral em matéria tributária⁸⁷.

No que respeita à jurisprudência do TCA, esta tem sufragado o entendimento segundo o qual este tribunal é *“legalmente incompetente para apreciar o mérito da decisão arbitral em matéria tributária, por essa competência - e em moldes muito restritos – pertencer exclusivamente ao Tribunal Constitucional (TC) e ao STA”*⁸⁸.

Ainda, entendeu esta jurisprudência que:

“Desta dualidade de vias resulta assim que nem o TCAS pode conhecer do mérito da pretensão, porque nesse caso estaria a invadir a esfera de competência do Tribunal Constitucional e do STA, nem estes últimos podem conhecer dos fundamentos de anulação, porque tal matéria está atribuída ao TCAS.

Mas então, perguntar-se-á, e nos casos em que a decisão arbitral é passível de anulação e o julgamento de mérito foi [também] errado?

A resposta parece-nos que só pode ser uma: 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

⁸⁵ Esta incompetência não vem expressamente prevista no RJAT, mas entendemos, na esteira de CARLA CASTELO TRINDADE e SUSANA BRADFORD FERREIRA, que ela é inerente à *ratio* da ação impugnação arbitral tal como esta foi originalmente concebida desde a LAV 1986. Ademais, só admitindo a incompetência do TCA para conhecer do mérito é que poderemos validamente assegurar a regra da irrecorribilidade que o legislador do RJAT tanto quis consagrar.

⁸⁶ Nos termos deste artigo, “O tribunal estadual que anule a sentença arbitral não pode conhecer do mérito da questão ou questões por aquela decididas, devendo tais questões, se alguma das partes o pretender, ser submetidas a outro tribunal arbitral para serem por estes decididas”.

⁸⁷ Sobre esta matéria, CARLA CASTELO TRINDADE (2016), pp. 518 e ss.

⁸⁸ Ac. do TCA Sul, de 10/01/2014, processo n.º 06952/13, disponível em www.dgsi.pt.

para corrigir o vício; e só da subsequente decisão é que será possível recorrer quanto ao mérito para o Tribunal Constitucional e para o STA. Na verdade, a impugnação prevista no art.º 27.º, n.º 1, do RJAT, funciona como um verdadeiro recurso de cassação.

*Por isso está vedado ao TCA - e decorre linearmente do disposto no art.º 24.º, n.º 1, do RJAT -, pronunciar-se sobre o mérito da decisão colegial arbitral numa perspectiva de reexame da mesma, tal como sucede nos recursos ordinários previstos no art.º 280.º, n.º 1, do CPPT. De facto, quando o art.º 24.º n.º 1, consagra a vinculação da Administração Tributária à decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de “que não caiba **recurso** ou **impugnação** (negrito nosso), e no art.º 25.º, n.º 1 e 2, define os apertados limites do recurso sobre o mérito, está a acolher a regra geral de irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais, que de resto constitui o padrão comum na maioria dos ordenamentos jurídicos que acolhem a arbitragem jurisdicional como meio de solução alternativa de litígios”⁸⁹.*

(iii) Da admissibilidade de recurso da decisão anulatória do TCA Sul

Resta-nos então configurar em que termos poderá esta incompetência ser arguida, uma vez que o RJAT não prevê qualquer forma de reação perante a decisão anulatória de sentença arbitral em matéria tributária.

Ora, em bom rigor, estando o tribunal do Estado a exceder os poderes cognoscitivos que lhe foram conferidos no âmbito da ação de impugnação, julgamos ser possível a qualificação deste excesso como uma verdadeira nulidade de sentença do processo impugnatório, nos termos do art. 615.º do CPC. Esta norma reputa-se diretamente aplicável, na medida em que os processos de recurso e impugnação de decisões arbitrais perante os tribunais estaduais seguem as regras do processo civil ou administrativo.

Ademais, a ação de anulação reveste uma natureza autónoma face à ação arbitral que sustentou a decisão impugnada. Ela é em si mesma uma ação, cujo pedido se centra na

⁸⁹ Ac. do TCA Sul, de 10/01/2014, processo n.º 06952/13, disponível em www.dgsi.pt.

anulação da decisão arbitral proferida, devendo ainda a decisão do TCA Sul ser encarada como uma decisão judicial de 1ª instância.

Existe aliás, jurisprudência do STA que confirma esta formulação. Ora vejamos:

“I – No recurso para o TCA de anulação de decisão arbitral este tribunal não profere decisão em 2.ª instância porque a sentença arbitral não provém de uma primeira instância nem de tribunal equiparável para efeitos de processo e de recursos da decisão arbitral

II – A decisão arbitral é susceptível do recurso de anulação do artigo 27.º ou - apenas em alguns casos -, do recurso de objecto mais amplo previsto no artigo 29.º da LAV (Lei 31/86, de 29 de Ag.) mas, em qualquer hipótese, esse é o único recurso possível, estando legalmente afastada a possibilidade de revista sobre aquela decisão do TCA. Assim, o Acórdão proferido em acção anulatória nos termos do art.º 27.º cit. não é lide comum nem está sujeito ao mesmo sistema recursório.⁹⁰”

Do exposto se retira igualmente que a possibilidade de interposição de recurso de revista da decisão do TCA se encontra vedada, na medida em que se afigura desconforme com a previsão do art. 150.º n.º 1 do CPTA. O mesmo não deverá suceder, conforme procuraremos demonstrar, a respeito do recurso de apelação.

Voltando ao regime das nulidades de sentença, nos termos da lei processual civil, importa reproduzir o disposto no art. 615.º n.º 4 do CPC, segundo o qual *“As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n.º 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário, podendo o recurso, no caso contrário, ter como fundamento qualquer dessas nulidades”*.

Nestes termos, cabe aferir, em primeiro lugar, se esta decisão de anulação, por parte do TCA, admite recurso ordinário^{91, 92}.

Antes de iniciarmos esta análise, deixamos uma importante nota, que será fulcral para a resolução desta questão. Com efeito, lembramos, para que não restem dúvidas, que embora a NLAV não conste do elenco do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, ela é de aplicação

⁹⁰ Ac. do STA de 08/11/2012, processo n.º 0538/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁹¹ Caso contrário, as nulidades teriam de ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença.

⁹² Denote-se que, estando perante uma decisão judicial exarada no âmbito de uma ação autónoma, não fere os princípios subjacentes à consagração da irrecorribilidade como regra geral na Arbitragem Tributária admitir o recurso da decisão de anulação do TCA Sul. Ademais, o pedido de anulação respeita a uma ação autónoma, e segue o sistema recursório previsto no CPTA.

subsidiária, por via da alínea c) do n.º 1 deste mesmo artigo, na medida em que é aplicável, por seu turno, à arbitragem administrativa, conforme consta do art. 181.º n.º 1 do CPTA.

Feitas as necessárias clarificações, prosseguiremos o nosso quadro argumentativo.

Ora, uma vez proferida a decisão de anulação por parte do TCA Sul, o âmbito de aplicação das normas do RJAT sobre arbitragem cessará assim que a ação de anulação dá entrada neste tribunal. A partir daí, “mandam” as leis processuais administrativas⁹³.

A admissibilidade do recurso seguirá as regras do CPTA, na medida em que o art. 279.º n.º 2 do CPPT remete para estas normas no que toca a recursos dos atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária.

Assim, debruçamo-nos agora sobre o art. 142.º do CPTA, que determina a admissibilidade geral do recurso no processo administrativo. O n.º 1 desta disposição dispõe que “*O recurso das decisões que, em primeiro grau de jurisdição, tenham conhecido do mérito da causa é admitido nos processos de valor superior à alçada do tribunal de que se recorre, quando a decisão impugnada seja desfavorável ao recorrente em valor superior a metade da alçada desse tribunal, atendendo-se, em caso de fundada dúvida acerca do valor da sucumbência, somente ao valor da causa*”.

No caso concreto de uma sentença do TCA Sul que determine a anulação de uma decisão arbitral em matéria tributária, parece-nos que esta se enquadra no regime geral de recorribilidade definido neste artigo.

De facto, estamos perante uma decisão que, em primeiro grau de jurisdição, conheceu do mérito da causa. E não fere a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais em matéria tributária admitir que esta sentença conheceu do mérito da causa, contanto que, como se assinalou, a ação de anulação é uma ação *ex novo* cujo pedido é tão-somente a anulação da decisão arbitral proferida, ancorada nos fundamentos elencados no art. 28.º do RJAT. Assim, dizer que a decisão que o TCA Sul proferiu é uma decisão de mérito sobre a pretensão invocada, é afirmar que o tribunal determinou e aplicou o direito aos factos, tendo concluído pela procedência total, quer pela parcial, quer ainda pela improcedência do(s) fundamento(s) impugnatório(s) invocado(s)⁹⁴.

⁹³ Neste sentido, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA (2014), p. 699.

⁹⁴ Cfr. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 05/12/2012, processo nº 1706/11.4TTLSB.L1-4, disponível em www.dgsi.pt.

Outra questão é, clarifique-se, a de saber se o TCA Sul, ao conhecer do mérito da ação de anulação, extravasou a sua esfera de competência e conheceu de questões de que não poderia tomar conhecimento no âmbito de um controlo formal de decisão. Com efeito, o recurso para uma instância superior não irá conferir a possibilidade de o órgão jurisdicional hierarquicamente superior se pronunciar sobre o mérito da causa arbitral, possibilidade que estava aliás vedada ao TCA Sul, e que como consequência da violação dessa prerrogativa, determina a necessidade da interposição de recurso, inquinando o propósito da ação de impugnação no domínio da arbitragem tributária.

No que respeita ao valor da causa, importa salientar que, nos processos em que exerçam competências de primeira instância, o STA e o TCA têm a alçada correspondente à dos Tribunais Administrativos de Círculo, que, por seu turno, é a que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de primeira instância, estando fixada em € 5.000.

Assim, haverá lugar a recurso se o valor da causa definido da Petição Inicial da ação de impugnação for igual ou superior a € 5000,01, o que corresponde à alçada dos tribunais de primeira instância, acrescido de € 0,01^{95,96}.

Se pudessem ainda subsistir dúvidas a respeito da admissibilidade do recurso de uma sentença anulatória proferida pelo TCA Sul, elas dissipar-se-iam por força do disposto no artigo. 59.º da LAV, que define a esfera de intervenção dos tribunais judiciais competentes.

Nos termos do n.º 1 deste artigo:

“O Tribunal da Relação em cujo distrito se situe o lugar da arbitragem ou, no caso da decisão referida na alínea h) do n.º 1 do presente artigo, o domicílio da pessoa contra quem se pretenda fazer valer a sentença, é competente para decidir sobre:

(...)

g) A impugnação da sentença final proferida pelo tribunal arbitral, de acordo com o artigo 46.º;”

Dispõe ainda o n.º 2 que *“Relativamente a litígios que, segundo o direito português, estejam compreendidos na esfera da jurisdição dos tribunais administrativos, a competência para decidir sobre matérias referidas nalguma das alíneas do n.º 1 do*

⁹⁵ Cfr. Arts. 6º n.ºs 3 e 5 do ETAF e 44º, n.º 1 da Lei de Organização do Sistema Judiciário.

⁹⁶ Mário Aroso de Almeida, Carlos Alberto Fernandes Cadilha (2017), *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, anotação ao artigo 142º.

presente artigo, pertence ao Tribunal Central Administrativo em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem ou, no caso da decisão referida na alínea h) do n.º 1, o domicílio da pessoa contra quem se pretende fazer valer a sentença”.

Por fim, definida a competência do TCA (Sul) para decidir a procedência ou improcedência do pedido de anulação, importa ter em consideração o disposto no n.º 8 do mesmo artigo, que afirma o seguinte:

“8 - Salvo quando na presente lei se preceitue que a decisão do tribunal estadual competente é insusceptível de recurso, das decisões proferidas pelos tribunais referidos nos números anteriores deste artigo, de acordo com o que neles se dispõe, cabe recurso para o tribunal ou tribunais hierarquicamente superiores, sempre que tal recurso seja admissível segundo as normas aplicáveis à recorribilidade das decisões em causa”.

Admite-se, assim, a possibilidade de recurso das decisões dos tribunais estaduais na medida em que (i) a insusceptibilidade de recurso não esteja expressamente consagrada, e (ii) sempre que o recurso seja admissível segundo as normas aplicáveis à recorribilidade das decisões em causa.

Não existindo na NLAV uma norma expressa que consagre a impossibilidade de recurso da decisão anulatória do TCA Sul, e tendo a admissibilidade do recurso sido aferida à luz das normas do CPTA que versam sobre esta matéria, é forçoso concluir que a hipótese de recurso é uma realidade e deve ser admitida, subindo neste caso o recurso para o STA, e funcionando este tribunal como uma 2ª instância.

O recurso para o STA é, aliás, admissível nos termos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que prevê no art. 24.º n.º 1 alínea g) o seguinte:

“1 - Compete à Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo conhecer:

(...)

g) Dos recursos dos acórdãos que aos tribunais centrais administrativos caiba proferir em primeiro grau de jurisdição;”

Legitimada a competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA para conhecer, em 2ª instância, de uma sentença proferida em excesso por parte do TCA Sul,

fica assegurado um controlo eficaz da decisão de anulação por um órgão jurisdicional hierarquicamente superior.

Esta solução, de permitir um duplo grau de jurisdição a respeito da ação de impugnação, embora tal não seja a exigência da nossa Constituição, tem ainda subjacente, ao contrário do que se possa pensar, razões imperiosas de interesse público que justificam o seu acolhimento natural.

Com efeito, o cômputo geral de decisões do TCA Sul no âmbito da ação de impugnação tem sido desfavorável à AT. Deste modo, garantir a recorribilidade da sentença anulatória satisfará de forma plenamente neutra os propósitos inerentes à concretização de uma tutela jurisdicional plena e efetiva, garantindo uma melhor aplicação da justiça tributária e evitando quaisquer desequilíbrios entre a posição da impugnante e da impugnada.

Ademais, o atual quadro impugnatório da decisão arbitral em matéria tributária é que revela verdadeiramente um desequilíbrio na posição das partes, deixando a parte impugnada numa posição de maior precariedade e sem meios de defesa perante uma pronúncia de mérito do TCA Sul em sede de impugnação.

Ora, quando se pretende, através da impugnação, e em nome dos próprios pilares da soberania do Estado, assegurar aos tribunais estaduais que o poder soberano de julgar, conferido por lei aos árbitros foi bem delegado e exercido - atribuindo aos primeiros a possibilidade de controlar os pressupostos, os termos e os limites fundamentais em que o legislador fundou essa “delegação” - tal não poderá ser feito em termos absolutos, no sentido de concentrar num só tribunal estadual este controlo formal.

É, portanto, na esteira de uma tutela jurisdicional efetiva e plena que se deve admitir esta solução, munindo as partes de um importante meio de controlo das decisões estaduais em sede de impugnação, na eventualidade de o tribunal exceder as suas competências e conhecer de questões cujo conhecimento está expressamente atribuído por lei a um tribunal arbitral.

(iv) Tramitação do recurso

Por último, e de modo a facilitar a concretização prática desta solução, importa ainda considerar alguns aspetos exegéticos fundamentais que dizem respeito à tramitação do recurso.

Em primeiro lugar, coloca-se a questão de saber quem terá legitimidade para recorrer. Ora, nos termos do art. 141.º n.º 1 do CPTA, “*pode interpor recurso ordinário de uma decisão jurisdicional quem nela tenha ficado vencido e o Ministério Público, se a decisão tiver sido proferida com violação de disposições ou princípios constitucionais ou legais*”. Assim, entendemos que caberá à impugnada, caso o TCA Sul julgue procedente a impugnação, e à impugnante, na hipótese inversa, a interposição do recurso de apelação.

De seguida, importa clarificar qual o efeito do recurso de apelação no que diz respeito à decisão recorrida. Conforme referimos em 2.6.4, a declaração de nulidade da sentença arbitral tem natureza cassatória, devendo-se constituir um tribunal arbitral *ex novo* ao qual caberá a tarefa de proferir uma nova decisão, ou apenas reformular a decisão anterior, consoante a nulidade seja total ou parcial.

Nestes termos, um mero efeito devolutivo não iria salvaguardar de forma eficaz os propósitos de melhor aplicação do direito tributário que sustentam esta via de recurso, na medida em que ao novo tribunal arbitral caberia sempre a tarefa de proferir a nova decisão, independentemente da interposição de recurso, que visa justamente impedir este desfecho.

Não obstante, importa olhar para a solução que resulta do art. 143.º do CPTA. Este art. consagra no seu n.º 1 a regra de que os recursos jurisdicionais têm efeito suspensivo da decisão recorrida. Este efeito é aplicável aos recursos ordinários, v.g. o recurso de apelação e o recurso de revista.

Assim, na medida em que o recurso em causa reveste natureza ordinária, e na ausência de lei especial que disponha em sentido contrário⁹⁷, propugnamos pela aplicação do n.º 1 do referido art., atribuindo-lhe um efeito suspensivo. Deste modo, a apelação suspende a decisão do TCA Sul, impedindo que da mesma se extraiam efeitos jurídicos antes do seu trânsito em julgado.

Por fim, fazemos notar que o prazo aplicável é de 30 dias a contar da notificação da decisão recorrida, conforme resulta do exposto no art. 144.º do CPTA. Esta solução

coincide com aquela que decorre da primeira parte do art. 638.º do CPC para os recursos em processo civil. O recurso deverá ser interposto mediante requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão (no nosso caso, o TCA Sul), incluindo as respetivas alegações, a enunciação dos vícios imputados à decisão e as conclusões⁹⁸. Após a entrega do requerimento, a secretaria do tribunal deverá notificar o recorrido para que este apresente as suas contra-alegações no prazo de 30 dias⁹⁹.

⁹⁸ Cfr. art. 144.º n.º 2 do CPTA.

⁹⁹ Cfr. art. 144.º n.º 3 do CPTA

Conclusão

A ação de impugnação surge na arbitragem tributária como uma verdadeira “válvula de segurança” que permite aos tribunais do Estado reclamar parte da fatia de jurisdição que originalmente lhes pertencia e que por lei foi conferida aos tribunais arbitrais.

O controlo do TCA Sul no âmbito da ação de impugnação deve cingir-se, no entanto, aos aspetos meramente formais da decisão arbitral e deve apenas permitir ao tribunal em questão a verificação dos fundamentos taxativamente elencados no art. 28.º do RJAT. Deste modo, encontra-se totalmente vedada a possibilidade de o tribunal se pronunciar sobre o mérito da decisão arbitral impugnada.

Por conseguinte, pode-se afirmar que a consagração da via impugnatória é um meio de legitimação constitucional da arbitragem tributária, concretizando neste campo o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, previsto nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Lei Fundamental.

A ação de impugnação encontra paralelo nos diversos ramos do direito adjetivo, tendo o RJAT ancorado os fundamentos ínsitos no seu art. 28.º no regime processual civil das nulidades de sentença, que atualmente consta do art. 615.º do CPC.

Denote-se, porém, que a ação de impugnação do RJAT reveste especificidades em função da regra da irrecorribilidade que a demarcam da arguição processual civil das nulidades de sentença, na medida em que estas deverão ser sindicadas em sede recurso, nos casos em que é admissível recurso ordinário da decisão. Por seu turno, a ação de impugnação nos termos do RJAT é entendida como uma ação autónoma e afasta, por razões óbvias, a formulação de qualquer juízo de mérito sobre a decisão arbitral impugnada.

No que respeita à sua estrutura e funções, a ação de impugnação da decisão arbitral em matéria tributária assemelha-se em larga medida ao regime da anulação das sentenças arbitrais previsto na NLAV. De facto, estamos perante duas soluções em que apenas se admite o controlo de aspetos processuais da decisão, vedando-se o controlo de mérito. Ressalve-se, no entanto, que a NLAV consagra a hipótese de as partes estipularem, nos

termos do art. 39.º, n.º 4 a possibilidade de recurso, e o RJAT estabelece a recorribilidade em termos muito limitados, através dos recursos para o TC e para o STA.

Tal semelhança já não subsiste, porém, no que concerne aos fundamentos de anulação em causa, na medida em que a NLAV prevê um leque mais extenso em comparação com que se encontra previsto no art. 28.º do RJAT.

A propósito dos efeitos da anulação da decisão arbitral impugnada, adota-se a solução que determina a constituição de um tribunal *ex novo*, que seguirá o mesmo procedimento de designação utilizado para a constituição do tribunal arbitral cuja decisão foi impugnada.

Em seguida, no que respeita aos fundamentos da ação de impugnação, a nossa análise jurisprudencial descortina um importante leque de conclusões que caberá salientar.

Em primeiro lugar, resulta bem claro da jurisprudência do STJ que a omissão de pronúncia só ocorre quando o julgador silencie em absoluto uma questão que o tribunal deva conhecer. Ademais, o dever de pronúncia não implica uma abordagem detalhada de todos os argumentos, considerações ou juízos de valor trazidos pelas partes. Deste modo, se estamos perante questão que não passou despercebida, mas cujo conhecimento o tribunal entendeu prejudicado, estamos perante um mero erro de julgamento, que não é um vício sindicável em sede impugnação.

Definidos o sentido e alcance da omissão de pronúncia, facilmente se antevêm os efeitos que uma errónea qualificação dos deveres de pronúncia do tribunal poderá surtir no seio da economia processual do CAAD, de tal modo que o atual regime permite utilizar a ação de impugnação como um expediente dilatatório, com a finalidade de obviar ao trânsito em julgado da decisão impugnada.

Em segundo lugar, e já no âmbito do fundamento de pronúncia indevida, concluímos que esta ocorre em dois momentos: num primeiro (vertente do excesso de pronúncia), quando o julgador vai além do conhecimento que lhe foi pedido ao debruçar-se sobre questões que tenham sido submetidas à sua apreciação; num segundo momento, quando o tribunal não poderia decidir, na medida em que existiu um vício que inquinou a sua constituição ou porque decidiu fora das suas competências.

Nestes termos, uma qualificação deficiente do fundamento do excesso poderá, como aliás se constatou, levar o TCA Sul a exceder os seus poderes de cognição, formulando juízos de mérito ao arrepio da regra da irrecorribilidade consagrada no RJAT.

Esta atuação do TCA Sul – órgão jurisdicional legalmente incompetente para apreciar o mérito da decisão arbitral em matéria tributária – poderá em si mesma ser enquadrada nos fundamentos do regime das nulidades de sentença previsto no art. 615º do CPC.

Com efeito, estas nulidades poderão ser arguidas em sede de recurso de apelação, na medida em que se estará agora a recorrer de uma decisão judicial, proferida no âmbito de uma ação autónoma, à qual as normas do RJAT não gozam de qualquer aplicabilidade.

Deste modo, não ocorre aqui a possibilidade de o órgão jurisdicional superior se pronunciar sobre o mérito da causa arbitral, na medida em que o recurso incidirá apenas sobre os vícios que inquinaram a própria decisão de anulação. Fica assim assegurada a regra da irrecorribilidade que serviu como base para a criação do RJAT.

Esta solução resulta de uma aplicação subsidiária (indireta) das normas da NLAV que preveem o recurso das decisões dos tribunais estaduais que tenham incidido, nomeadamente, sobre a impugnação de sentenças arbitrais. Nestes casos, o recurso é admissível a medida em que (i) a insuscetibilidade de recurso não esteja expressamente consagrada, e (ii) sempre que o recurso seja admissível segundo as normas aplicáveis à recorribilidade das decisões em causa.

Ora, conforme a análise efetuada no Capítulo IV, concluímos que este recurso é admissível, seguindo-se a tramitação prevista nos arts. 140.º e ss. do CPTA. O recurso deverá também subir para o STA, que funcionará aqui como tribunal de 2ª instância, situação que se encontra prevista no ETAF para as ocasiões em que os tribunais centrais administrativos tenham proferido uma decisão em primeiro grau de jurisdição.

Assim, fica assegurado um controlo jurisdicional sobre a decisão do TCA Sul proferida no âmbito da ação de impugnação, algo que permitirá às partes uma importante forma de reação aos abusos que se façam surtir na atuação do TCA Sul, quando este extravase os seus poderes cognitivos e, conseqüentemente, as suas competências.

Em face do exposto, podemos concluir que esta solução garante uma melhor aplicabilidade das regras do RJAT, ao impedir a definitividade da decisão anulatória da sentença arbitral tributária, evitando que se recorra ao meio impugnatório para obter pronúncias de mérito ou com um mero intuito de protelar o trânsito em julgado da decisão arbitral.

Bibliografia

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

ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos Alberto Fernandes (2017), *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra: Almedina.

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

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

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

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital (2007) *Constituição da República Portuguesa Anotada, volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 4ª edição

CORDEIRO, António Menezes (2015), *Tratado de Arbitragem – Comentário à Lei 63/2011, de 14 de Dezembro*, Coimbra: Almedina\

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

FERREIRA, Susana Bradford (2015) *Os Recursos e a Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária*, Universidade Católica Portuguesa

FREITAS, José Lebre de (2013) *A Ação Declarativa Comum À Luz do Código de Processo Civil de 2013*, Coimbra: Coimbra Editora

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

GERALDES, António Santos Abrantes (2016) *Os Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Coimbra: Almedina.

GOMES, Carla Amado, FARINHO, Domingos Soares, PEDRO, Ricardo (2015) *Arbitragem e Direito Público*, Lisboa: AAFDL

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

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

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

MORAIS, Rui Duarte (2016) *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina

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

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Coimbra: Almedina

OLIVEIRA, Mário Esteves de, CARDOSO, António de Magalhães, PEREIRA, Frederico Gonçalves, PINHEIRO, Paulo, OLIVEIRA, Rodrigo Esteves de, BRANCO, Sofia Ribeiro, PROENÇA, André, FRANCO, João Soares, LUCAS, José Miguel, NEVES, Joana, SOUSA, Piedade Castro e (2014) *Lei da Arbitragem Voluntária Comentada*, Coimbra: Almedina.

PINHEIRO, Luís de Lima (2007) *Apontamento sobre a impugnação da decisão arbitral*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67 - Vol. III

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

SILVA, Paula Costa e (1996) “Os meios de Impugnação de Decisões Proferidas em Arbitragem Voluntária no Direito Interno Português” in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 56, Vol I

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

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

TEIXEIRA A. Braz (1995), *Princípios do Direito Fiscal*, I volume

TRINDADE Carla Castelo, FERREIRA, Susana Bradford (2015) “*O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária*”

TRINDADE, Carla Castelo (2015) *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Coimbra: Almedina

VARELA Antunes, BEZERRA, J. Miguel, NORA, Sampaio e (2004) *Manual de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora

VICENTE, Dário Moura, MENDES, Armindo Ribeiro (2015) *Lei da Arbitragem Voluntária Anotada*, Coimbra: Almedina

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