

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM PORTUGAL

Visões do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos
de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do
Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

COORDENADORES

Tathiane Piscitelli

Andréa Mascitto

André Luiz Fonseca Fernandes

AUTORES

André Luiz Fonseca Fernandes

Andréa Mascitto

Cristina Mari Funagoshi

Daniella Zagari

Fabio Tarandach

Francisco Nicolau Domingos

João Carlos Pietropaolo

Julia Mendes

Júlia Silva Araújo Carneiro

Leonardo Varella Giannetti

Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Mateus Gripp

Paulo César Conrado

Phelipe Moreira Souza Frota

Priscila Faricelli

Reginaldo Angelo dos Santos

Renata Ferreira Leite

Stella Bittar Segalla

Tânia Carvalhais Pereira

Tathiane Piscitelli

Tércio Chiavassa

Blucher

FGV DIREITO SP

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal – Visões do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP

© 2022 Tathiane Piscitelli; Andréa Mascitto; André Luiz Fonseca Fernandes (coordenadores)

Editora Edgard Blücher Ltda.

1ª edição – 2022

Diagramador: Romério Damascena

Capa: Laércio Flenic

Blucher

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar

04531-934 – São Paulo – SP – Brasil

Tel 55 11 3078-5366

contato@blucher.com.br

www.blucher.com.br

Segundo Novo Acordo Ortográfico, conforme 5. ed. do *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*, Academia Brasileira de Letras, março de 2009.

É proibida a reprodução total ou parcial por quaisquer meios sem autorização escrita da Editora.

Todos os direitos reservados pela Editora Edgard Blücher Ltda.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal : visões do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP / André Luiz Fonseca Fernandes...[et al] ; coordenado por Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, André Luiz Fonseca Fernandes. - São Paulo: Blucher, 2022. 238 p.

Bibliografia

ISBN (impresso): 978-65-5506-516-9

ISBN (e-book): 978-65-5506-517-6

Direito tributário – Brasil 2. Direito tributário - Portugal I. Fernandes, André Luiz Fonseca II. Piscitelli, Tathiane III. Mascitto, Andréa

22-1734

CDD 343

Índice para catálogo sistemático
1. Direito tributário

Coordenação

Tathiane Piscitelli

Professora da FGV DIREITO SP e Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Doutora e Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenadora do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Andréa Mascitto

Professora da Pós-Graduação da FGV DIREITO SP. Coordenadora Executiva do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Conselheira Consultiva do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT). Membro do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBAR). Advogada em São Paulo.

André Luiz Fonseca Fernandes

Mestrando em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Membro-Pesquisador do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP. Advogado em SP.

Autores e autoras

Cristina Mari Funagoshi

Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP e Advogada associada da área tributária de Pinheiro Neto Advogados.

Daniella Zagari

Advogada. Mestre em Direito Processual Civil pela Universidade de São Paulo (USP). Sócia da área tributária do escritório Machado Meyer.

Fabio Tarandach

Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Associado de Pinheiro Neto Advogados.

Francisco Nicolau Domingos

Doutor em Direito Tributário pela Universidade da Extremadura – Espanha, registo na Universidade de Lisboa. Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa. Professor Auxiliar Convidado do Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE). Investigador integrado no Instituto Jurídico Português. Árbitro em matéria tributária junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

João Carlos Pietropaolo

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Subprocurador-Geral do contencioso tributário-fiscal da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Julia Mendes

Pós-Graduanda em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Advogada da área tributária do escritório Machado Meyer.

Júlia Silva Araújo Carneiro

Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Membro do projeto de pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal do século XXI”, referente à linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário” do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV DIREITO SP.

Leonardo Varella Giannetti

Doutor e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor de cursos de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto de Educação Continuada (IEC) PUC Minas. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado em Belo Horizonte.

Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Mestrando em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado em São Paulo.

Mateus Gripp

Mestrando em Direito Constitucional Tributário e Bacharel em Direito, ambos pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado do Mauler Advogados.

Paulo Cesar Conrado

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP. Juiz federal em São Paulo. Coordenador acadêmico do Projeto de Pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e de Execução Fiscal do século XXI”, da Linha de Pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário”, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV DIREITO SP.

Phelipe Moreira Souza Frota

Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC Campinas). Inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil e de Portugal.

Priscila Faricelli de Mendonça

Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Sócia da área tributária de Demarest Advogados.

Reginaldo Angelo dos Santos

Advogado tributarista em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), e em Direito Empresarial pela FGV LAW. Formado em Arbitragem Tributária pela FGV LAW em Lisboa. Membro efetivo da Comissão Especial de Contencioso Tributário da OAB/SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Renata Ferreira Leite

Advogada especialista em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Aluna do Mestrado Profissional em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Stella Bittar Segalla

Aluna da graduação da FGV DIREITO SP. Membro do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Tânia Carvalhais Pereira

Coordenadora e Docente da Pós-Graduação de Direito Aduaneiro Europeu. Docente da cadeira de Fundamentos dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Tributação Aduaneira na Pós-Graduação de Fiscalidade, de Contencioso Aduaneiro na Pós-Graduação de Contencioso Tributário e de Tributação Aduaneira no Mestrado de Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, escola de Lisboa. Assistente da Cadeira de Direito Fiscal na Licenciatura da mesma Faculdade. Membro do Grupo de Pesquisa “*Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-Border Dispute Resolution: VAT and Disputes*”, do Institute for Austrian and International Tax Law, de Viena. Membro da International Network of Customs Universities

(INCU). Participou de vários projetos de investigação desenvolvidos no âmbito do *Réseau Odysseus*, Instituto de Estudos Europeus de Bruxelas, do *Social Science Research Center*, de Berlim, e do CEDIS da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. *Head of Tax* do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), onde exerce funções desde 2012, na área da arbitragem tributária. Júri das provas da fase oral do concurso de ingresso do 4º Curso de Formação de Magistrados dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do Júri do Curso de Estágio Profissional de Acesso a Despachante Oficial 2020/2021. Coordenadora da revista *Arbitragem Tributária* e das obras *The Portuguese Tax Arbitration Regime* e *Temas de direito aduaneiro*. Entre as suas publicações sublinham-se as obras *Impostos Especiais de Consumo* (2016), *Guia da arbitragem tributária* (2018), em coautoria, e *Direito aduaneiro europeu – Vertente tributária* (2020). Distinguida pela *International Tax Review* como *Women in Tax Leaders* desde 2015.

Tércio Chiavassa

Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Università Degli Studi di Milano. Sócio do Pinheiro Neto Advogados.

22. É possível limitar o direito ao recurso na arbitragem tributária?

O RJAT e o recurso da decisão arbitral portuguesa

Francisco Nicolau Domingos

O texto a seguir examina o que diz ser o “pecado original” do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT – Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano¹) portuguesa: a limitação do direito ao recurso das decisões arbitrais.²

Após esmiuçar o sistema de controle de tais decisões (que prevê recursos³ e impugnação⁴), o autor afirma que a limitação das possibilidades de recurso nele prevista não violaria o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Seria opção válida do legislador concretizar tal princípio em sua dimensão de prolação de decisão em prazo razoável.

-
- 1 Cf. CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Legislação e regulamentos. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 30 ago. 2021.
 - 2 Cf. DOMINGOS, Nicolau Francisco. É possível limitar o direito ao recurso na arbitragem tributária? *JOTA*, 15 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-possivel-limitar-o-direito-ao-recurso-na-arbitragem-tributaria-15042020>. Acesso em: 30 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão revista e mais abrangente daquela que foi originalmente publicada no *Jota*.
 - 3 Art. 25º do RJAT: “1 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. 2 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”.
 - 4 A impugnação da decisão arbitral é autorizada pelo art. 27º do RJAT. O art. 28º indica os possíveis fundamentos de tal impugnação: “a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) Oposição dos fundamentos com a decisão; c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16º [do RJAT]”.

Trata-se de conclusão importante para o estágio atual das discussões sobre o desenho da arbitragem tributária no Brasil. Como se viu,⁵ os Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020 adotaram o caminho de não admitir o reexame de mérito da sentença arbitral, sendo autorizada apenas a sua anulação por vício procedimental (arts. 32 e 33 da Lei de Arbitragem).⁶ Assim como em Portugal, isso configura opção legítima no Brasil, favorecendo a resolução do processo arbitral em prazo razoável.

1. Palavras iniciais

Considerando que na ordem jurídica brasileira se encontra a tramitar uma iniciativa legislativa que visa a previsão da arbitragem tributária, este é o momento adequado para escrever algumas palavras sobre a questão que a doutrina portuguesa designou como o “pecado original” do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), a limitação do direito ao recurso das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais, constituídos sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Viola o regime jurídico de recursos das decisões arbitrais o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva?

A partir do método dedutivo, monográfico e da técnica de pesquisa bibliográfica, o trabalho começará por analisar, sumariamente, o sistema de controlo de decisões arbitrais tributárias, tomará posição quanto à compatibilidade do aludido sistema com o princípio da tutela jurisdicional efetiva e terminará com a discussão sobre a posição da jurisprudência quanto à eventual inconstitucionalidade.

2. O direito ao recurso no RJAT

Regra geral, as decisões dos tribunais arbitrais são irrecorríveis,⁷ embora essa solução se encontre temperada por hipóteses excepcionais de controlo

5 Em especial, nos textos 14 e 18 desta coletânea.

6 Como exposto anteriormente, eles também compatibilizam a arbitragem tributária com o sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

7 Opção normativa que, a nosso ver, tem fonte na preocupação de assegurar a celeridade das decisões arbitrais. Em bom rigor, a lei na qual consta a autorização legislativa que deu origem ao RJAT – Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril – já o determinava no art. 124º, n. 4, alínea 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”.

pelos seguintes tribunais: (i) Tribunal Central Administrativo Sul; (ii) Tribunal Constitucional; e (iii) Supremo Tribunal Administrativo.

A opção legislativa não se revelou, *ab initio*, pacífica, pois a doutrina logo assinalou que o regime de recurso e impugnação das decisões arbitrais colocava sérias dúvidas de constitucionalidade⁸ – violação do direito à tutela jurisdicional efetiva. Nessa medida seriam substancialmente menores as possibilidades de controlo das decisões arbitrais em comparação com o regime recursivo aplicável à impugnação judicial, meio processual que inspirou o legislador no desenho do processo arbitral tributário – art. 124^o, n. 2, da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril. Ou, dito de outro modo, essa falta de sincronia normativa constituiria para alguns, repete-se, o “pecado original” do RJAT.

Antes de se adotar uma posição relativamente à questão, importa descrever, de forma sumária, o sistema de controlo das decisões arbitrais.

2.1. Sistema de controlo das decisões arbitrais

Apesar da aludida regra geral, o sujeito passivo não fica absolutamente impedido de reagir às decisões arbitrais, pois o RJAT admite a impugnação (em sentido lato) para o Tribunal Central Administrativo Sul – tribunal de segunda instância e, em segundo lugar, para o Tribunal Constitucional ou Supremo Tribunal Administrativo. O legislador adota técnica normativa semelhante à consagrada na Lei n. 63/2011, de 14 de dezembro (Lei da Arbitragem Voluntária – LAV) na redação atualmente em vigor.⁹

2.1.1. Impugnação da decisão arbitral

A reação à decisão arbitral dirigida ao Tribunal Central Administrativo designa-se como “impugnação”, na medida em que se pretende colocar em crise a sua coerência formal e estrutural. Isto é, não se “ataca” o mérito da decisão, mas os aspetos de natureza formal e a conformidade da decisão com as normas e os princípios processuais; pense-se, por exemplo, na violação do princípio do contraditório.

A competência – em razão do território – para apreciar essa espécie processual de controlo jurisdicional das decisões arbitrais encontra-se atribuída

8 SOUSA, Jorge Lopes de Sousa. Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (coord.). *Estudos em memória do Professor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v. V.

9 Embora a LAV não se aplique diretamente à arbitragem tributária.

ao Tribunal Central Administrativo Sul,¹⁰ pois o CAAD situa-se em Lisboa e, nos termos do art. 4º, n. 2, do RJAT, os tribunais arbitrais funcionam no aludido Centro de Arbitragem.

Os seus fundamentos – taxativos – são os seguintes:¹¹ (i) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e (iv) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que são estabelecidos no art. 16º do RJAT.

Os fundamentos que integram o interesse processual na apresentação da impugnação da decisão arbitral reconduzem-se, assim, à violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, bem como àqueles que integram as causas de nulidade da sentença judicial, previstas no art. 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Mas, a esse propósito, poder-se-á levantar uma questão: poderá o Tribunal Central Administrativo Sul proferir decisão sobre o mérito? Ou, pelo contrário, se assim procedesse, estaria a invadir a esfera de competência (de reexame) do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo?

Os poderes do Tribunal Central Administrativo Sul circunscrevem-se à eventual anulação da decisão arbitral, ou seja, não pode proferir nova decisão sobre o mérito da causa, sob pena de invadir precisamente essa esfera de competência para apreciar o mérito da decisão arbitral.

No sentido vertido no parágrafo anterior, observa a jurisprudência:

Resulta da consagração da ‘*dualidade de vias*’ de controlo da decisão arbitral, a que já nos referimos, que o Tribunal Central Administrativo não pode conhecer o mérito da pretensão, tal como o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional não podem apreciar recursos fundamentados no artigo 28º do RJAT, por os fundamentos previstos nesta disposição estarem exclusivamente reservados à impugnação judicial das decisões arbitrais para os tribunais centrais.¹²

10 O art. 59º, n. 2, da LAV e o art. 185º-A do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) determinam que é competente o Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem.

11 Art. 28º do RJAT.

12 Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 09.07.2020, proferido no âmbito do Processo n. 9655/16.3BCLSB, relatado pela Desembargadora Tânia Meireles da Cunha.

Em resumo, a espécie processual em análise tem natureza cassatória, pois o tribunal superior não se pode substituir ao tribunal cuja decisão arbitral foi impugnada, com o conhecimento do mérito.

O prazo que as partes dispõem para apresentar a impugnação é de 15 dias após a notificação da decisão arbitral ou quando o tribunal tenha sido constituído com árbitros indicados pelas partes. O referido prazo conta-se a partir do arquivamento do processo – art. 27º, n. 1, do RJAT, embora o costume do CAAD consista na realização simultânea das aludidas notificações.

2.1.2. Recurso da decisão arbitral

O recurso da decisão arbitral destina-se à reapreciação do mérito e pode ser dirigido ao Tribunal Constitucional ou Supremo Tribunal Administrativo. Por conseguinte, para o Tribunal Central Administrativo Sul não cabe recurso, mas outrossim impugnação.

O recurso para o Tribunal Constitucional pode ter por fonte a recusa de aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade e, em segundo lugar, quando o tribunal arbitral aplicar qualquer norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada durante o processo. Ou seja, estamos no domínio da fiscalização concreta da constitucionalidade, *rectius*, em cumprimento de injunção constitucional – art. 204º da Constituição da República Portuguesa (CRP) –, aquela que prevê que nos factos “[s]ubmetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”. Assim, o legislador, se dúvidas existissem, pretendeu deixar claro que os tribunais arbitrais são verdadeiros tribunais para os parâmetros constitucionais.

O recurso para o Tribunal Constitucional é interposto por requerimento em que se manifeste a vontade recursiva, no prazo de dez dias, a contar da notificação da decisão arbitral, sem necessidade de se fazer acompanhar de alegações – apresentadas após a notificação para tal finalidade – art. 79º da Lei do Tribunal Constitucional (LTC).

Tem legitimidade para apresentar recurso para o Tribunal Constitucional qualquer uma das partes em dissídio quando o fundamento consiste na recusa por parte do tribunal arbitral da “[a]plicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade”.¹³ Já se o fundamento consistir no facto

13 Art. 25º, n. 1, do RJAT.

de o tribunal arbitral ter aplicado uma “[n]orma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”¹⁴ durante o processo, a legitimidade fica circunscrita à parte que a invocou.

O recurso para o Tribunal Constitucional tem natureza cassatória, pois, em caso de provimento, “[o]s autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade”.¹⁵

Por outro lado, o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que encerre o processo arbitral (também) tem por fundamento a oposição quanto à mesma questão de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) ou pelo Supremo Tribunal Administrativo – art. 25º, n. 2, do RJAT. Ou seja, esta espécie processual – recurso para o Supremo Tribunal Administrativo – circunscreveu-se inicialmente a esse fundamento,¹⁶ oposição, quanto à idêntica questão de direito, com acórdãos do Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) e do Supremo Tribunal Administrativo.

O recurso é, assim, admissível quando a causa de pedir que serve de base ao pedido e que concretiza a falta de sincronia jurisdicional relativamente à mesma questão de direito é semelhante àquela que se encontra no acórdão fundamento das aludidas instâncias jurisdicionais.

O legislador com essa espécie processual pretendeu promover a uniformização da jurisprudência, opção que se compreende pela obrigação de os tribunais sob a égide do CAAD julgarem de acordo com o direito constituído, respeitando assim o princípio constitucional da igualdade. Embora, se dúvidas existissem quanto à finalidade, seriam eliminadas com a circunstância de a espécie processual em análise seguir o regime jurídico do recurso para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).¹⁷ O prazo para a interposição do recurso é de 30 dias, contados a partir da notificação da decisão arbitral,¹⁸ isto é, antes do trânsito em julgado.

14 Art. 25º, n. 1, do RJAT.

15 Art. 80º, n. 2, da LTC.

16 A redação do art. 25º, n. 2, do RJAT, que vigorou até 30 de setembro de 2019, era a seguinte: “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”.

17 Art. 25º, n. 3, do RJAT.

18 Art. 152º, n. 1, do CPTA, aplicável por força do art. 25º, n. 3, do RJAT.

O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo tem, ao contrário da impugnação e do recurso para o Tribunal Constitucional, natureza substitutiva e não cassatória. O acórdão que conclua pela existência da contradição que subjaz ao recurso anula a decisão arbitral, substituindo-a, decidindo a questão controvertida, poder esse limitado ao mérito da questão fundamental de direito em dissídio.¹⁹

A celeridade das decisões arbitrais em situações de alterações ao direito tributário substantivo demonstrou, como *infra* constataremos, a necessidade de alterar a política normativa quanto ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

2.1.3. *A experiência emergente da aplicação do sistema de controlo jurisdicional das decisões arbitrais*

A aplicação do RJAT demonstrou que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo podia ser inócuo – por falta de acórdãos contraditórios quanto à mesma questão de direito. Nas hipóteses de alteração da lei fiscal substantiva, se o prazo de decisão dos tribunais (estaduais) tributários de primeira instância se cifrava em quatro anos, a jurisprudência dos tribunais superiores sobre a aplicação da referida alteração normativa – que legitimaria a apresentação de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo – apenas seria produzida cinco a seis anos após a sua entrada em vigor quando, recorde-se, as decisões arbitrais têm de ser proferidas no prazo de seis meses. Em suma, esse recurso podia consubstanciar uma mera proclamação solene. Bastava, repete-se, que a génese do litígio se encontrasse na aplicação de uma nova norma tributária.

Assim, o legislador, por meio da Lei n. 119/2019, de 18 de setembro, alterou o teor do art. 25º, n. 2, do RJAT²⁰ e ampliou os fundamentos para apresentação de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, pois desde 1º de outubro de 2019 é admissível recorrer para tal instância jurisdicional da decisão arbitral que ponha termo ao processo, quando esteja em oposição relativamente à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral.

19 Art. 152º, n. 6, do CPTA, aplicável por força do art. 25º, n. 3, do RJAT.

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

A nosso ver, se é de enaltecer tal alteração legislativa, pois permite a desejável uniformização jurisprudencial entre a produzida pelos tribunais estaduais e os arbitrais,²¹ por outro lado, para assegurar a principal vantagem da arbitragem tributária²² – tutela jurisdicional efetiva, na dimensão de emissão de uma sentença em prazo razoável – defendemos que deveria ter sido atribuída natureza urgente ao recurso apresentado com esse fundamento. Embora, diga-se, em abono da verdade que, mesmo antes da alteração normativa em análise, já era frequente verificar a citação de jurisprudência estadual por parte dos tribunais arbitrais e jurisprudência arbitral pelos tribunais estaduais. Ou seja, de algum modo, essa convergência decisória já se verificava na maioria das questões de mérito apreciadas pelos tribunais arbitrais.

Contudo de imediato se colocou a questão: o segmento introduzido pela Lei n. 119/2019, de 18 de setembro, ao art. 25º, n. 2, do RJAT é aplicável às decisões arbitrais anteriores à sua entrada em vigor?

A jurisprudência tem decidido, e bem, que se o art. 25º, n. 2, do RJAT agora admite o recurso de decisões que anteriormente eram irrecuráveis (oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com outra decisão arbitral), não é possível proceder à sua aplicação a decisões arbitrais proferidas antes da sua entrada em vigor.²³ Se assim não fosse, a lei nova destruiria retroativamente a força do caso julgado formado à luz da lei antiga – solução que se concebe como inconstitucional.

É agora tempo de responder à principal questão que formulámos. O problema da violação da tutela jurisdicional efetiva coloca-se porque a utilização da arbitragem para resolver controvérsias de natureza tributária envolveria, para alguns, o risco de renúncia à prerrogativa de jurisdição do Estado soberano. Bem como envolveria uma restrição a um direito fundamental, o acesso à justiça, descrito no art. 20º da CRP.²⁴

21 Como também o reforço no acesso à Justiça.

22 DOMINGOS, Francisco Nicolau. A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem tributária com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. *Economic Analysis Law Review*, v. 9, n. 1, p. 335-346, 2018.

23 V. de modo unânime – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2020, proferido no âmbito do Processo n. 073/19.2BALS, relatado pelo Conselheiro Francisco Rotheres; acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2020, proferido no âmbito do Processo n. 075/19.9BALS, relatado pelo Conselheiro Aragão Seia; e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.12.2020, proferido no âmbito do processo n. 011/20.0BALS, relatado pela Conselheira Paula Cadilhe Ribeiro.

24 DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016, p. 474-478.

Recorde-se, antes de mais, que o direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos não se circunscreve à legitimidade de acesso à via judiciária, bem pelo contrário, integra diversos corolários ou dimensões que o concretizam e reforçam a sua efetividade. São disso exemplo o direito a um processo com aplicação dos princípios da igualdade de armas e do contraditório, como também o direito a obter uma sentença em prazo razoável (e fundada no Direito), sem demoras não justificadas pelo cumprimento dos prazos legalmente previstos.²⁵

A irrecorribilidade, por via de regra, das decisões arbitrais não é inconstitucional, pois a utilização da arbitragem tributária envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional efetiva, quando o legislador o consagra, como é disso exemplo o art. 25º do RJAT. Isto é, a renúncia a direitos fundamentais só é admissível quando o legislador o admita e para o concatenar (direito objeto de renúncia) com outro direito com a mesma dignidade. Ora, na arbitragem tributária é admissível limitar, em parte, o direito à tutela jurisdicional efetiva, na dimensão do direito ao recurso, para assegurar outra dimensão do mesmo direito, v.g., a obtenção de uma decisão jurisdicional em prazo razoável.

A posição que se defende no parágrafo anterior foi sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo no Processo n. 0164/18.7BALSB²⁶ quando observa que

[o]utro dos traços marcantes da arbitragem tributária é o de que envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional, renúncia esta em tese admissível, quando o legislador a consagre, como sucede no regime jurídico previsto no RJAT (*Vide* Francisco Nicolau Domingos, *Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários*, ed. Núria Fabris, págs. 474-478). Note-se que o tribunal arbitral é uma opção do contribuinte.²⁷

Em resumo, o sujeito passivo ao utilizar a arbitragem tributária está, de forma consciente, a renunciar parcialmente ao seu direito ao recurso. Renúncia esta constitucionalmente admissível pois encontra-se normativamente consagrada.

25 CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, v. I, p. 414-419.

26 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2018, proferido no âmbito do Processo n. 0164/18.7BALSB, relatado pelo Conselheiro Pedro Delgado.

27 Foi esse o primeiro aresto que fixou o sentido interpretativo que se defende neste trabalho.

Palavras finais

Regra geral as decisões arbitrais proferidas pelos tribunais constituídos sob a égide do CAAD são irrecorríveis. Contudo, o sujeito passivo não tem imperativamente de se conformar com o sentido decisório das decisões arbitrais, pois o RJAT admite a reação para o Tribunal Central Administrativo Sul – tribunal de segunda instância e, em segundo lugar, para o Tribunal Constitucional ou para o Supremo Tribunal Administrativo.

A impugnação visa a atacar aspetos formais das decisões arbitrais e tem natureza cassatória. Com a apresentação dessa espécie processual, as partes pretendem a anulação por ofensa a normas e princípios processuais, embora a instância jurisdicional superior não se possa substituir ao tribunal cuja decisão arbitral foi impugnada, com o conhecimento do mérito.

O legislador reservou para a reapreciação do mérito da decisão arbitral o recurso para o Tribunal Constitucional ou para Supremo Tribunal Administrativo. Na primeira hipótese, a solução normativa dá cumprimento a uma injunção constitucional – os tribunais não podem aplicar normas que ofendam a CRP ou os princípios nela consignados. Já na segunda, a finalidade legislativa encontra-se na uniformidade jurisprudencial entre as decisões arbitrais e os acórdãos proferidos pelos tribunais superiores – Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Central Administrativo Norte e Tribunal Central Administrativo Sul.

A experiência emergente da aplicação do sistema jurisdicional de controlo das decisões arbitrais demonstrou que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo poderia revelar-se inócuo por falta de acórdãos em oposição com a decisão arbitral, fruto da celeridade do processo arbitral. Se valoramos como positiva a possibilidade de apresentar recurso com fonte em decisões arbitrais contraditórias, pois permite a desejável uniformização jurisprudencial entre a produzida pelos tribunais estaduais e os arbitrais, por outro lado, para assegurar a principal vantagem da arbitragem tributária – tutela jurisdicional efetiva, na dimensão de emissão de uma sentença em prazo razoável, o legislador deveria ter atribuído natureza urgente à espécie processual.

A limitação das possibilidades de recurso das decisões arbitrais não viola o princípio da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que é uma opção inequívoca do legislador dar concretização prática ao princípio em estudo, na sua dimensão de prolação de uma decisão jurisdicional em prazo razoável.