

## Jurisdição arbitral tributária e *Kompetenz-kompetenz* jurisdicional \*

1. Numa recente decisão, datada de 9/12/2014 <sup>(1)</sup>, um Tribunal Arbitral designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e composto pelos árbitros Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Maria da Graça Martins e Paulo Lourenço, pronunciou-se sobre uma questão recorrente que tem merecido, e deve continuar a merecer, cuidada atenção: a extensão competencial dos tribunais arbitrais em matéria tributária. Trata-se de saber qual o perímetro de abrangência dos concretos poderes judicativos desses tribunais, nomeadamente sobre que atos ou omissões podem os mesmos incidir, sejam eles atos de liquidação de tributos, de fixação de valores patrimoniais, de reconhecimento de benefícios fiscais, de avaliação, de execução, de declaração de direitos, de reapreciações administrativas, etc. Paralelamente, e sob o ponto de vista teórico, levanta-se a questão — não afrontada no acórdão, porque não tinha de o ser — de saber se eles próprios (isto é, os próprios tribunais arbitrais) têm poderes de fixação da sua própria competência, remetendo para um conjunto de nódulos problemáticos que a doutrina e jurisprudência de base germânica têm englobado sob a designação genérica de *Kompetenz-kompetenz* (competência das competências).

2. Como se sabe, a competência consiste no conjunto de poderes decisórios que é titulado ou exercido por determinado ator jurídico (pessoa, ente de facto, ou simples órgão) e é uma categoria conceitual comum aos quadros do direito privado e do direito público, embora compreensivelmente com contornos e caracterizações distintas. Na dogmática publicista, e no que particularmente diz respeito aos atores jurisdicionais, a competência pode ser perspectivada como um conceito tendencialmente quantitativo, por oposição ao conceito de jurisdição (este já tendencialmente qualitativo), por isso se dizendo que um certo tribunal tem mais ou menos competência — aferida em função de critérios vários como a matéria, o território, a hierarquia e eventualmente o valor — em relação a outro(s).

2.1. Como já escrevemos em outra sede <sup>(2)</sup>, nos quadros jurídico-normativamente adequados de um Estado de Direito as competências não prescindem de pré-ordenação, estabelecida em bases normativas. Significa isto que qualquer competência ou conjunto de competências há de pressupor um acervo normativo prévio (um sistema regulativo de competências) que delimite e fixe o conjunto de poderes ou

---

\* Texto originariamente publicado in *Cadernos de Justiça Tributária (CJT)*, 6, 2015, 23 e ss.

<sup>(1)</sup> A decisão referida, exarada no processo n.º 478/2014-T e no momento ainda não transitada em julgado, pode ser consultada em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=&s\\_data\\_ini=2%2F1%2F2013&s\\_data\\_fim=16%2F1%2F2015&s\\_resumo=compet%C3%Aancia&s\\_artigos=&s\\_texto=&listPage=2&id=443](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=2%2F1%2F2013&s_data_fim=16%2F1%2F2015&s_resumo=compet%C3%Aancia&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=443).

<sup>(2)</sup> Cfr. o nosso *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, 170.

situações de vantagem em que ela própria se vai materializar. Mas mais do que isso: um dos princípios basilares do direito competencial público é o que prescreve que a competência deve ser sempre heteronomamente definida e delimitada, isto é, deve ser sempre ditada “de fora” e não pela própria pessoa ou órgão que a titula ou exerce. Por conseguinte, e em termos simples, nenhum órgão público, em princípio, terá a competência para determinar em termos abstratos, horizontalmente definitivos e em última instância as suas próprias competências. Naturalmente que se pode admitir que determinada pessoa ou determinado órgão possa *dizer* em concreto se pode ou não debruçar-se sobre determinado núcleo material, declarando-se competente ou incompetente para certa norma ou decisão, mas aqui, rigorosamente, não se trata de uma pronúncia abstrata e poderá não se estar a fazer referência à verdadeira *palavra final*, mas apenas a uma pronúncia intermédia sujeita a possível e posterior reapreciação. A verdadeira competência das competências existirá apenas ali onde a pronúncia competencial é definitiva e conclusiva, em termos de se poder dizer que é a última palavra sobre quem decide e pode decidir. Como bem se compreende, um ordenamento que se queria reputar de unitário, sistemático e completo não se pode bastar com sucessivas referências em cadeia, remetendo sempre para cima a decisão final sobre as competências em dissídio (por exemplo, dizendo que os conflitos positivos ou negativos sobre a titularidade e o exercício de determinados poderes jurídicos serão decididos por uma instância superior); na verdade, e sob pena de progressão *ad infinitum*, há de necessariamente chegar um ponto em que a questão se coloca em termos terminais, apelando a um raciocínio e a uma estrutura jurídica de natureza lógico-circular e auto-referencial. Tal ponto é precisamente a *Kompetenz-kompetenz*.

2.2. Esta questão da determinação final do arsenal de poderes jurídicos já não é nova, bem pelo contrário, pois a doutrina, principalmente a de base germânica, já há muito se tem dedicado à teorização da *Kompetenz-kompetenz*, sendo que as problematizações — sempre centradas na teoria do Estado — começaram no domínio da *Verfassung des Norddeutschen Bundes* (1867), passando depois para a teorização e enquadramento jurídico do Estado federal, e, mais recentemente, para a discussão das relações entre o ordenamento da União Europeia e os ordenamentos dos Estados-Membros <sup>(3)</sup>. Neste contexto, procurava-se sobretudo averiguar quem é que, nos quadros de uma tipologia composta de poderes públicos, poderia ditar *quem pode o quê*, e em última instância resolver os respetivos potenciais conflitos, positivos ou negativos. Já particularmente no que concerne à competência das competências jurisdicional, o problema não tem sido especialmente investigado pela doutrina publicista, embora se possam apontar algumas exceções, inclusivamente no quadro científico português, com um importante

---

<sup>(3)</sup> V., uma vez mais, o nosso *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, cit., pp. 171 e segs.

estudo da autoria de MIGUEL GALVÃO TELES (4). Especificamente no contexto da jurisdição arbitral, não é incomum a defesa da ideia de que o tribunal arbitral tem competências auto-definidoras e auto-conformadoras, podendo declarar se é ou não — ele próprio, recorde-se — competente para se debruçar sobre determinado litígio. De resto, tal é mesmo o regime regra na moldura legal traçada no ordenamento português em matéria de arbitragem voluntária, ao prescrever-se que “[o] tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, mesmo que para esse fim seja necessário apreciar a existência, a validade ou a eficácia da convenção de arbitragem ou do contrato em que ela se insira, ou a aplicabilidade da referida convenção” (5). A doutrina também menciona que, a par das características da voluntariedade, da transitoriedade e da excecionalidade, o processo arbitral é caracterizado pela existência de tais prerrogativas de auto-definição (6).

2.3. Não se tratará, contudo, de uma verdadeira competência das competências, mas da simples resolução de um problema de delimitação de competência, em que o tribunal procura demarcar ele próprio, com o auxílio dos dados normativo-legais, o seu concreto perímetro de competência (*Kompetenzumfang*). Com efeito, ele não define a sua competência, mas apenas a determina em concreto. A definição das competências em termos gerais está, segundo cremos, a cargo do normador (poder legislativo) ou, em certos casos, de um tribunal superior, a quem cumpre balizar as fronteiras materiais e funcionais dentro das quais um órgão específico se pode mover. Particularmente em matéria de jurisdição arbitral tributária, os poderes materiais dos tribunais reduzem-se à apreciação da conformidade legal dos seguintes atos normativamente prescritos: liquidações de tributos ou equiparados, autoliquidações, retenções na fonte, pagamentos por conta, fixações da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, determinações da matéria colectável e fixações de valores patrimoniais (7). Já num enfoque funcional, as suas prerrogativas, estando enformadas por um princípio genérico de *livre condução do processo*, encontram o seu ponto máximo no poder de definir a tramitação processual a adotar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo (8). Mas não vão além disso.

---

(4) V. MIGUEL GALVÃO TELES, “A competência das competências do Tribunal Constitucional”, in *Legitimidade e Legitimação da Justiça Constitucional* (colóquio no 10.º aniversário do Tribunal Constitucional), Coimbra, Coimbra Editora, 1995, pp. 105 e segs.

(5) Cfr. art. 18.º, n.º 1, da Lei da Arbitragem Voluntária, aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14/12. O n.º 8 acrescenta mesmo: “O tribunal arbitral pode decidir sobre a sua competência quer mediante uma decisão interlocutória quer na sentença sobre o fundo da causa”.

(6) CARLOS URIBE PIEDRAHITA, “El arbitramento en Colombia”, in *Arbitrage y Mediación en las Américas* (coord. Vargas Viancos and Gorjón Gómez), Centro de Estudios de Justicia de las Américas and Universidad Autónoma Nuevo León, pp. 147 e segs., e em especial p. 155.

(7) V. art. 2.º, n.º 1, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT, aprovado pelo DL n.º 10/2011, de 20/1.

(8) Assim, arts. 16.º, alínea c), e 18.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Parece assim claro que não podem decidir sobre o que eles próprios abstratamente podem decidir, embora possam decidir se, naquele caso em concreto, podem decidir.

3. No caso em apreciação — e ao que parece (pois da simples leitura de decisão arbitral não resulta inequívoca a pretensão) —, o sujeito passivo tributário intenta obter do tribunal o “desaparecimento” definitivo do ordenamento jurídico da pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de levar à prática atos de liquidação de imposto.

3.1. Do ponto de vista orgânico-formal, o processo iniciou-se com o pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 2.º e 10.º do RJAT, pedido aceite pelo Presidente do CAAD e, nos termos legais, automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. Naquele pedido, é requerida a “declaração de ilegalidade” de dois atos tributários *stricto sensu* — um, de liquidação de IVA (no valor de € 692 866,28), e outro, de liquidação de juros compensatórios (no valor de € 110 858,60) — e de um ato administrativo em matéria tributária — a decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa respeitante a essas liquidações. Sem pretender reproduzir exaustivamente a factualidade subjacente ao aresto em análise — o que, além de discursivamente fastidioso, deslocaria o curso da retórica para quadrantes não relevantes —, sempre será importante assinalar que (i) as liquidações referidas foram materializadas na sequência de um procedimento de inspeção tributária que teve o sujeito passivo por referência; (ii) tendo por objeto essas liquidações, foi apresentada reclamação graciosa, tendo em vista a sua anulação, a qual foi expressamente indeferida; (iii) inconformado, o sujeito passivo recorre à jurisdição arbitral e, após a constituição do respetivo tribunal nos termos legais, os atos de liquidação sindicados foram objeto de revogação por uma autoridade tributária superior (o Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira). Posteriormente, na sequência do pedido arbitral apresentado, a Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando a exceção dilatória de inexistência dos atos objeto do pedido arbitral, por as liquidações impugnadas já terem sido revogadas. Notificado para se pronunciar sobre a exceção, o contribuinte respondeu, mantendo a intenção de prosseguir com o processo.

3.2. O “grande problema” surge quando, e porque, a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao comunicar ao CAAD tal ato de revogação, acrescentou um enunciado linguístico de feição intencional, a saber: “sem prejuízo de, no futuro, virem a ser praticados outro/s acto/s com o fundamento usado naqueles que agora foram revogados”. Terá sido aqui que se desencadeou o verdadeiro nóculo problemático subjacente à presente decisão, pois o sujeito passivo / contribuinte não se quer colocar na situação de sujeição a futuros e prováveis atos ablativos respeitantes ao mesmo “fundamento”. Por isso, requer o “desaparecimento” definitivo da pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira — já que “(...) tem direito a uma decisão com força de caso julgado sobre a sua situação tributária nos termos do art. 97.º, n.º 1, da LGT”.

Dito de outro modo: não obstante a possibilidade de anulação / revogação dos atos tributários lesivos, entende o sujeito passivo que a tutela da sua situação jurídica não resulta adequada, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira poderá sempre praticar novos atos impositivos em seu desfavor. Isto porque o afastamento das liquidações, em função do próprio texto proferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, poderá portanto entender-se como transitório, pois imediatamente se pode assistir à “ressuscitação” das mesmas. De resto, entende o requerente, “com a posição agora comunicada a Autoridade Tributária e Aduaneira parece estar a preparar-se para violar também o artigo 60.º do Código de Processo e Procedimento Tributário que estabelece a definitividade dos atos tributários”.

4. O Tribunal Arbitral, com a composição mencionada *supra*, decidiu julgar procedente a exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e declarar extinta a instância. Naturalmente, tal teve como efeito jurídico imediato o não alargamento do sentido decisório subjacente à revogação dos atos impugnados e como efeito prático a não declaração de qualquer direito ou pretensão a favor do contribuinte que não resultasse já dessa revogação. A decisão, no sentido referido, sustentou-se em diversos argumentos jurídicos, no quadro dos quais se destaca a ideia de que “não foram atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todas as competências que são atribuídas aos tribunais tributários para apreciação de todos os litígios em matéria tributária”. Com efeito, resultará indiscutível para o aqui órgão decisor que o legislador, longe de duplicar o regime competencial, limitou o rol de atos e omissões materiais suscetíveis de cognição por parte dos tribunais arbitrais apenas a algumas das espécies que se encontram previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Neste contexto, parecerá evidente que se quis ter por referência o que neste último diploma se prescreve para o processo de impugnação judicial e respetivo objeto, o qual, como é sabido e como já se disse *supra*, incide primacialmente sobre atos tributários de liquidação e equiparados (*v. g.*, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta) e atos administrativo-tributários respeitantes à base de tributos (como os de fixação da matéria tributável, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais). Deste modo – entende o Tribunal –, “ficaram de fora” todas as restantes competências atribuídas aos tribunais tributários convencionais, designadamente as que respeitam à declaração de existência ou inexistência de situações jurídicas subjetivas (direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária).

5. E, entende-se, decidiu bem. Aliás, nem se vê que pudesse ter sido outro o sentido decisório. Com efeito, assumindo-se a predeterminação legal das competências arbitrais tributárias – e, conseqüentemente, assumindo-se a inexistência de verdadeira competência das competências jurisdicional –, dificilmente se poderia admitir que o tribunal se movesse em outros círculos que não os desenhados pelo criador normativo, o qual foi relativamente claro nesse desenho. Por conseguinte, não estando em causa na

situação *sub judice* um dos atos previstos como sindicáveis por esta via — mas, segundo parece, um pedido de declaração de direitos do contribuinte —, resulta uma situação de impossibilidade da lide, com a necessária extinção da instância. Como no próprio acórdão se refere, as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD limitam-se à declaração de ilegalidade de atos dos tipos referidos no art. 2.º do RJAT, quer diretamente, quer indiretamente, através da declaração de ilegalidade de atos de segundo ou terceiro grau que apreciem a legalidade de atos de liquidação, como se infere das referências que no art. 10.º, n.º 1, do mesmo diploma se lhes faz. Com efeito, parece inequívoco que, aqui, mais do que em outro domínio do contencioso tributário, se está perante um verdadeiro *contencioso de anulação de atos* no sentido clássico, não resultando legítimo alargar nem o âmbito nem a natureza do mesmo. De resto, estas competências para a apreciação da legalidade de tais atos são complementadas com as que “com elas estão conexas em processo de impugnação judicial”, como sejam a condenação em juros indemnizatórios e em indemnização por garantia indevida. Mas nada disto estava realmente em causa.

6. Em termos de apreciação, como se disse, entende-se que o Tribunal andou e decidiu bem. Em todo o caso, e extrapolando um pouco o perímetro apreciativo dentro do qual o mesmo se moveu, duas notas merecem, em nossa opinião, uma apartada e especial referência, uma respeitante à natureza do modelo processual vigente e outra concernente à compatibilidade do regime legal da arbitragem com as exigências constitucionais de plenitude do contencioso.

6.1. No que ao primeiro tópico diz respeito talvez se vislumbre aqui a única nota de possível dissonância (ainda assim, muitíssimo lateral) relativamente à decisão em apreciação. Realmente, se for possível retirar das palavras utilizadas no aresto uma apreciação positiva sobre uma plausível adaptação do contencioso tributário “ao novo regime processual administrativo” – algo que não é claro de concluir apenas a partir dos enunciados linguísticos utilizados pelos juízes-árbitros <sup>(9)</sup> –, manifestamos a nossa oposição, por dois motivos: primeiro, porque não nos parece que, não obstante algumas reais e não negligenciáveis insuficiências – de resto, existentes em todos os segmentos jurídico-processuais –, o contencioso tributário esteja ou seja tão deficitário que justifique uma adaptação a um quadro jurídico que com ele se não identifica, nem material, nem funcionalmente; depois, porque se defende que o contencioso tributário é um contencioso de feição objetiva, vocacionado para a proteção de bens jurídicos, dados objetivos e dimensões axiológicas essenciais, e não tanto para a proteção de situações jurídicas subjetivas, sejam elas dos contribuintes, sejam elas da Autoridade Tributária e Aduaneira (embora se lhe reconheça uma importante dimensão garantística, evidentemente).

---

<sup>(9)</sup> Cfr. ponto 3 da decisão (Matéria de Direito).

6.2. No que se refere ao segundo tópico, a questão que se coloca é se o desenho legal das competências dos tribunais arbitrais poderia ser outro, face às exigências gravadas no art. 268.º da Constituição. Como se sabe, prescreve este preceito, no seu n.º 4, que “[é] garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas”, o que suscita a questão de saber se o contencioso jurisdicional tributário deve preencher tais exigências e, em caso afirmativo, se as preenche efetivamente, retirando-se, em caso negativo, as devidas consequências em termos de juízo de inconstitucionalidade. Desde já se adianta que nos parece que a resposta à primeira interrogação será negativa, o que logo prejudica a apreciação crítica da segunda. Com efeito, o legislador constituinte limita-se a ordenar que os administrados/contribuintes disponham de um contencioso pleno, abrangente ou completo, em termos de beneficiarem de (i) meios impugnatórios de atos lesivos, (ii) meios de reconhecimento de posições jurídicas subjetivas ativas, (iii) meios que obriguem a administração a agir e (iv) um contencioso cautelar adequado. Mas não diz por que meios tal há de ser efetivado, e muito menos impõe que a jurisdição arbitral tributária o faça. Importa é que, no conjunto do arsenal processual ao seu dispor (convencional e arbitral), tais garantias sejam previstas e materializadas. O que acontece.

7. Enfim, e em resumo, o Tribunal Arbitral, não se arrogando a quaisquer prerrogativas de *Kompetenz-kompetenz* autêntica, e admitindo que apenas se pode mover dentro do perímetro competencial definido e delimitado pelo legislador, decidiu que não pode ir mais além do que este ditou e, conseqüentemente, como este não lhe reconheceu competências para declaração de direitos ou interesses em matéria tributária, não avançou nesse sentido. Qualquer alteração nesta matéria só poderá ser efetuada heteronomamente e nunca pelo próprio órgão jurisdicional, arbitral ou convencional.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA