



## **RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

Coordenação: Professor Doutor Carlos Blanco de Morais

Professora Doutora Maria José Rangel de Mesquita  
Professor Doutor Hugo Flores  
Dr. José Duarte Coimbra  
Dr.<sup>a</sup> Mariana de Melo Egídio

Colaboração do Dr. Tiago Vidal ao nível da recolha e análise das  
decisões, no âmbito de uma bolsa de investigação

Dezembro de 2023



ABREVIATURAS E SIGLAS.....	5
<b>I. APRESENTAÇÃO</b> .....	8
<b>II. ENQUADRAMENTO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA</b> .....	10
1. O CAAD .....	11
2. A arbitragem tributária.....	14
2.1. Aspetos gerais.....	14
2.2. Âmbito da arbitragem tributária.....	16
2.2.1. Identificação .....	16
2.2.2. Impacto sobre as pendências dos tribunais tributários estaduais.....	19
2.3. O CAAD como primeira instância tributária .....	22
2.4. Seleção e designação dos árbitros .....	25
2.4.1. Regras gerais.....	25
2.4.2. O recurso ao algoritmo .....	28
<b>III. INDEPENDÊNCIA E IMPARCIALIDADE DOS ÁRBITROS</b> .....	35
1. Atributos da função arbitral e conceitos jurídicos fundamentais.....	36
2. Análise do regime de garantias de independência e de imparcialidade dos árbitros do CAAD .....	43
2.1. Aspetos gerais.....	43
2.2. Confronto com as diretrizes <i>da International Bar Association (IBA)</i> .....	49
2.2.1. Comparação .....	50
2.2.2. Observações e recomendações .....	63
2.3. Decisões do Conselho Deontológico.....	68
2.3.1. Relação estatística.....	68
2.3.2. Fundamentos das decisões .....	69
2.3.3. Notas e recomendações .....	74
<b>IV. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE DECISÕES DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS E DO CAAD</b> .....	75
1. Enquadramento .....	76
1.1. Parametrização e metodologia.....	76
1.2. Condicionantes do estudo .....	82
2. Análise.....	93
2.1. Tribunais tributários estaduais .....	93
2.2. CAAD.....	103
2.3. Relação comparativa .....	109
3. Conclusões.....	117

<b>V. AVALIAÇÃO QUALITATIVA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA</b> .....	121
1. Enquadramento .....	122
2. Análise .....	125
2.1. No plano da ordem jurídica da União Europeia .....	125
2.2. No plano da ordem jurídica nacional.....	135
2.2.1. Jurisprudência constitucional.....	135
2.2.2. Alterações legislativas .....	140
2.2.3. Alteração da base legal da AT .....	147
2.2.4. Impacto na jurisprudência dos tribunais tributários estaduais .....	151
3. Síntese conclusiva .....	157
<b>VI. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E INVESTIMENTO NOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS</b> .....	161
1. Razão de ordem .....	162
2. Análise.....	165
2.1. Tribunais.....	165
2.1.1. Organização.....	165
2.1.2. Gestão .....	170
2.1.3. Instalações.....	171
2.2. Recursos humanos.....	173
2.2.1. Magistrados.....	173
2.2.2. Oficiais de justiça.....	185
2.2.3. Assessores .....	188
2.3. Reformas legislativas .....	189
2.3.1. Regimes processuais .....	189
2.3.2. Sistema informático.....	191
3. Conclusões.....	191
<b>VII. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	194

## ABREVIATURAS E SIGLAS

APA	Associação Portuguesa de Arbitragem
ARBITRARE	Centro de Arbitragem para a propriedade industrial, nomes de domínio, firmas e denominações
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)
CAC	Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa
CACCDC	Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo do Distrito de Coimbra
CACCL	Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo de Lisboa
CACCVA	Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo do Vale do Ave
Carta	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CASA	Centro de Arbitragem do Sector Automóvel
CD /CDCAAD	Código Deontológico do CAAD
CEDH	Convenção Europeia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais / Convenção Europeia dos Direitos Humanos
CEJ	Centro de Estudos Judiciários
CIAB	Centro de Informação, Mediação e Arbitragem de Consumo (Tribunal Arbitral)
CICAP	Centro de Informação de Consumo e Arbitragem do Porto
CIMAAL	Centro de Informação, Mediação e Arbitragem da Região de Consumo do Algarve
CIMPAS	Centro de Informação, Mediação e Arbitragem de Seguros
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIS	Código do Imposto de Selo
CIUC	Código do Imposto Único de Circulação

CNIACC	Centro Nacional de Informação e Arbitragem de Conflitos de Consumo
Conselho	Conselho Deontológico do CAAD
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSTAF	Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais
DGAIEC	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DR	Diário da República
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
FIIAH	Fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional
FP	Fazenda Pública
IBA	<i>International Bar Association</i>
ICC	<i>International Court of Arbitration</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Veículos
IMT	Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IS	Imposto de Selo
ISC	Impostos Especiais sobre o Consumo
ISV	Imposto sobre Veículos
IUC	Imposto Único sobre Circulação de Veículos
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LAV	Lei da Arbitragem Voluntária
LGT	Lei Geral Tributária

NRAA	Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa
P/Proc.	Processo
“Portaria de Vinculação”	Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro
RCAT	Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
RSDAMT	Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em matéria tributária
SIAAH	Sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional
SP	Sujeito Passivo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF/TAF's	Tribunal Administrativo e Fiscal/Tribunais Administrativos e Fiscais
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos Humanos
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TGIS	Tabela Geral do Imposto de Selo
TJ	Tribunal de Justiça
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TT	Tribunal Tributário
TUE	Tratado da União Europeia

# I. APRESENTAÇÃO

---





O Instituto de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, através do seu *Lisbon Public Law Research Centre* e sob a direção do respetivo Coordenador Científico, elaborou, a pedido do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, um Relatório de Avaliação sobre a arbitragem tributária.

Essa avaliação incluiu os seguintes parâmetros:

- (i) Seleção e designação de árbitros, observância prática do regime de incompatibilidades e transparência de procedimentos;
- (ii) Comparação entre as decisões dos tribunais tributários estaduais sobre pedidos de impugnação e as decisões dos tribunais arbitrais, incluindo, entre outras variantes, o número de recursos e o seu sentido;
- (iii) Avaliação qualitativa da arbitragem tributária, usando como critérios a alteração de legislação pelo efeito de decisões, a alteração da base legal de atuação da Administração Tributária, e o impacto em decisões futuras dos tribunais administrativos e fiscais;
- (iv) Avaliação sobre o investimento nos tribunais tributários estaduais desde a instituição do sistema de arbitragem tributária.
- (v) Recomendações

O presente relatório pressupõe a observância de normas de total e absoluta independência de investigação e de interpretação do enquadramento aplicável.

Os investigadores envolvidos no projeto não podem ser árbitros do CAAD em matéria tributária nem pretenderem vir a sê-lo no período mínimo de dois anos após a conclusão do estudo, nem podem ter tido inscrição ativa como árbitros em matéria administrativa nos últimos 2 anos anteriores ao início do projeto.

O CAAD disponibiliza acesso integral e incondicional a todos os elementos solicitados pelos investigadores, salvaguardados os deveres de sigilo fiscal.

## **II. ENQUADRAMENTO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

---



## 1. O CAAD

1. O Programa do XVIII Governo Constitucional manteve a aposta em meios de resolução alternativa de litígios, assumindo o compromisso de proporcionar formas mais expeditas, acessíveis e económicas para os cidadãos e as empresas resolverem conflitos.<sup>1</sup> Assim, o alargamento do modelo tradicional de administração da justiça administrativa e tributária para além dos tribunais do Estado visou superar a morosidade e sobrecarga processual gerada pelo recurso constante aos tribunais e o subsequente agravamento das pendências decorrente deste aumento da litigiosidade, em particular no quadro do funcionalismo público e do contencioso referente a trabalhadores precários.<sup>2</sup> O carácter tardio das decisões prejudica tanto o Estado como os contribuintes, já que uma decisão judicial tardia retarda a arrecadação efetiva da receita fiscal pelo Estado que não consegue cobrar em tempo útil avultadas quantias; quanto aos cidadãos, a morosidade agrava as garantias bancárias prestadas para suspender a execução fiscal e, no tocante às empresas, no plano gestor, é decisivo o tempo previsível de obtenção da sentença para o efeito das provisões anuais.

2. Neste contexto, já em 2002, com a aprovação do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro, veio o Título IX (*Tribunal arbitral e centros de arbitragem*) consagrar a possibilidade de criação de centros de arbitragem permanentes destinados à apreciação de questões relativas a contratos, responsabilidade civil da Administração, relações jurídicas de emprego público, sistemas públicos de proteção social e urbanismo (artigo 187.º), assim assinalando a intenção legislativa de institucionalização de centros de arbitragem desde que dotados de garantias de independência e de imparcialidade, por forma a serem uma verdadeira alternativa aos tribunais estaduais.

---

<sup>1</sup> Cfr. o Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça que assinala a eficácia, celeridade, economia e flexibilidade como vantagens inerentes à mediação, conciliação e naturalmente também à arbitragem.

<sup>2</sup> Para um desenvolvimento cfr. NUNO VILLA-LOBOS, "Análise da evolução das políticas públicas de implementação da arbitragem administrativa no CAAD", *Revista de Direito Administrativo*, n.º 7 (Jan.-Abr. 2020), pp. 62-67.

3. A 19 de setembro de 2007, várias entidades (entre as quais a Associação dos Oficiais de Justiça, a Associação Sindical dos Conservadores dos Registos, a Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária, a Associação Sindical dos Funcionários Técnicos Administrativos Auxiliares e Operários da Polícia Judiciária, a Associação Sindical dos Oficiais dos Registos e do Notariado, a Associação Sindical dos Seguranças da Polícia Judiciária, a Associação Sindical dos Trabalhadores dos Serviços Prisionais, a Confederação de Comércio e Serviços de Portugal, o Sindicato dos Funcionários Judiciais, o Sindicato Nacional do Corpo da Guarda Prisional e o Sindicato dos Trabalhadores dos Registos e do Notariado) requereram, ao abrigo do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 425/86, de 27 de dezembro (diploma que permite às entidades que, no âmbito da Lei n.º 31/86, de 29 de agosto, pretendam promover, com carácter institucionalizado, a realização de arbitragens voluntárias requerer ao Ministro da Justiça autorização para a criação dos respetivos centros), a autorização para a criação de um centro de arbitragem voluntária competente para dirimir conflitos emergentes de relações jurídicas de emprego público e de contratos.

Assim, o CAAD foi subseqüentemente autorizado pelo Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça,<sup>3</sup> enquanto centro de arbitragem de âmbito nacional, carácter especializado e sede em Lisboa, a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF)<sup>4</sup> – o qual é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (n.º 2 do artigo 10.º-A dos Estatutos do CAAD)<sup>5</sup>. De entre os elementos referidos no Despacho como relevantes para a apreciação do pedido salientam-se (i) o projeto de regulamento conforme aos princípios fundamentais e regras aplicáveis à arbitragem voluntária institucionalizada e (ii) a lista de árbitros de elevada qualificação técnica e instalações adequadas ao funcionamento de um centro de arbitragem. Assim, a criação do CAAD visou não só dar execução

---

<sup>3</sup> DR, 2.ª Série, n.º 30, de 12 de fevereiro de 2009, p. 6113.

<sup>4</sup> Em bom rigor, o centro de arbitragem funciona sob a égide de uma associação privada sem fins lucrativos, a qual se denomina CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa, embora a menção "CAAD" tenha passado na oralidade a referir-se ao próprio centro de arbitragem.

<sup>5</sup> Acessíveis em <https://www.caad.org.pt/caad/estatutos>

ao artigo 187.º do CPTA como procurar restabelecer a confiança no funcionamento da justiça nos cidadãos, em geral, e nos agentes económicos, em particular. Para tal, contribuíram a autonomia jurídica, patrimonial e funcional do CAAD e a inexistência de qualquer relação hierárquica entre os seus membros e o Ministério da Justiça.

4. Desde 2009 que o CAAD tem vindo a resolver por mediação e arbitragem litígios relativos a matérias administrativas de diferente natureza, incluindo questões de contratos e de relações jurídicas de emprego público. Encontravam-se inicialmente vinculados à sua jurisdição o Ministério da Justiça e o Ministério da Cultura, tendo o elenco sido progressivamente alargado ao Ministério da Educação e Ciência, Institutos Politécnicos do Porto, Coimbra e Bragança e Instituto Superior de Engenharia do Porto.

Posteriormente, com a publicação do Despacho da Secretária de Estado da Justiça n.º 5880/2018, de 15 de junho<sup>6</sup>, foi autorizada a ampliação da competência material do CAAD em matéria administrativa<sup>7</sup>, passando o mesmo a poder constituir tribunais arbitrais para o julgamento de litígios que tenham por objeto “quaisquer matérias jurídico-administrativas que nos termos da lei possam ser submetidas a arbitragem institucionalizada”<sup>8</sup>. O CAAD pode intervir mesmo para além dos casos de vinculação antecipada, desde que haja cláusula compromissória ou compromisso arbitral nesse sentido.

---

<sup>6</sup> DR, 2.ª Série, n.º 114, de 15 de junho de 2018, p. 16782.

<sup>7</sup> Ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 425/86, de 27 de dezembro e dos artigos 180.º e 187.º do CPTA, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro. Em 7 de outubro de 2016, a Associação CAAD requereu autorização para a ampliação das competências conferidas pelo Despacho de Autorização n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, no sentido de possibilitar ao CAAD a composição de litígios emergentes de quaisquer matérias para as quais, ao abrigo do disposto nos artigos 180.º e 187.º do CPTA, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, seja possível a constituição de tribunal arbitral.

<sup>8</sup> Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, dos Estatutos do CAAD, a associação tem por missão a promoção e resolução de “litígios respeitantes a matérias administrativas e matéria fiscal através de (...) arbitragem, nos termos definidos pelo seu regulamento e que por lei especial não estejam submetidos exclusivamente a tribunal judicial ou a arbitragem necessária”.

## 2. A arbitragem tributária

### 2.1. Aspetos gerais

5. Na sequência da autorização legislativa constante do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, a arbitragem em matéria tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português por via do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

Foi objetivo do referido diploma a consagração de uma *“forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal”*, teleologicamente orientada por três propósitos, anunciados de forma expressa no respetivo preâmbulo: (i) reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; e (iii) reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

6. A arbitragem tributária encontra-se institucionalizada no ordenamento português, funcionando por imperativo legal, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do RJAT, junto do CAAD — o qual, revestindo a natureza de uma pessoa coletiva de direito privado de carácter associativo<sup>9</sup>, funciona, como foi antecipado, sob a égide do CSTAF, tendo tal constituído um dos fundamentos da atribuição a este Centro da exclusividade para a organização da arbitragem tributária, fixando o RJAT a sua competência em matéria de resolução de conflitos em matéria tributária.

Assim, e ao contrário do que sucede no contexto da arbitragem administrativa, a arbitragem tributária não poderá ser desenvolvida junto de quaisquer outros centros de arbitragem institucionalizados, nem é admitida junto de tribunais *ad hoc*.

7. Sendo voluntário o recurso aos tribunais arbitrais pelos sujeitos passivos (em rigor, por quem tenha legitimidade ativa no processo tributário)

---

<sup>9</sup> Cfr. o artigo 2.º dos Estatutos do CAAD.

– logo, um verdadeiro *direito potestativo* dos contribuintes – a participação da Administração tributária nos mesmos resultará dos precisos termos em que se encontre vinculada por “portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos” (n.º 1 do artigo 4.º do RJAT).

Ora, tal vinculação é assegurada por via da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro (Portaria de Vinculação do Ministério das Finanças e da Administração Pública à Jurisdição do CAAD, doravante “Portaria de Vinculação”), a qual determina os termos da adstrição dos vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do CAAD.

8. Assim sendo, a disciplina jurídica da arbitragem tributária poderá ser encontrada no RJAT, em articulação com a Portaria de Vinculação, sem prejuízo de lhe serem subsidiariamente aplicáveis as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos tributários e demais normas tributárias, bem assim como as normas do CPTA, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e do Código de Processo Civil (CPC), nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

9. Falamos, portanto, da possibilidade de submeter os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias à decisão de árbitros – em alternativa à tradicional intervenção dos juízes –, os quais serão munidos dos necessários poderes funcionais para os dirimir.

Sendo os tribunais arbitrais uma das categorias de tribunais nos termos do 209.º, n.º 2, da CRP), estar-se-á diante de uma forma *sucessiva* e *alternativa* de resolução de litígios. *Sucessiva*, porque opera já depois de o litígio se ter gerado, procurando assegurar a sua superação – por oposição àqueles que o visem prevenir ou evitar; e *alternativa*, uma vez que a composição do litígio não se desenvolve junto dos órgãos jurisdicionais estaduais em sentido estrito, mas é cometida a árbitros – operando numa lógica de desestatização da composição dos litígios.

Em qualquer circunstância, os tribunais arbitrais decidem de acordo com o Direito constituído, encontrando-se vedado o recurso à equidade enquanto critério decisório (n.º 2 do artigo 2.º do RJAT). Também na arbitragem vigora, portanto, um contencioso de legalidade (e não de oportunidade), estando em causa a sindicância da (des)conformidade jurídica dos atos tributários, os quais poderão ser anulados (ou declarados nulos). Assim, a possibilidade de os sujeitos passivos verem os conflitos que mantêm com a Administração tributária serem dirimidos por árbitros em alternativa aos juízes não implica uma transmutação dos critérios decisórios que presidem à atuação destes<sup>10</sup>. Aliás, as decisões arbitrais equivalem, em termos de força jurídica, às decisões dos tribunais tributários (artigo 24.º do RJAT).

## 2.2. Âmbito da arbitragem tributária

### 2.2.1. Identificação

**10.** A competência dos tribunais arbitrais não abrange todo o universo de decisões integrantes da jurisdição tributária estadual, sendo mais limitados os respetivos âmbitos subjetivo, objetivo e quantitativo.

**11.** Do ponto de vista *subjetivo*, encontram-se adstritos à jurisdição dos tribunais arbitrais em matéria tributária, nos termos do artigo 1.º da Portaria de Vinculação, “os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: (i) a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e (ii) a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)”.

Interpretada atualisticamente tal disposição – à luz do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, o qual aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira –, entender-se-á que hoje resulta vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

---

<sup>10</sup> Estamos “ainda em presença de um contencioso de legalidade (e não de mérito, oportunidade ou conveniência), apesar de desjurisdicionalizado”. J. F. ROCHA/F. ESTEVES, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª edição, Almedina, 2021, p. 474.



Considerando que a noção (legal) de “administração tributária” é – nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, na versão em vigor – substancialmente mais abrangente, verifica-se que resultam excluídos da arbitragem tributária os litígios emergentes de relações nas quais a subjetividade ativa seja integrada por quaisquer outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, como (por exemplo) os órgãos dos Governos Regionais ou das autarquias locais.

**12.** Por sua vez, do ponto de vista *objetivo*, importa começar por considerar que o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT limita o âmbito da arbitragem tributária à apreciação das seguintes pretensões atinentes à declaração de ilegalidade de: (i) atos de liquidação de tributos (heteroliquidação ou autoliquidação); (ii) atos equiparados à liquidação de tributos (retenções na fonte e pagamentos por conta); e (iii) atos avaliativos definitivos (ou seja, atos avaliativos aos quais não se sigam atos de liquidação, como atos de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais).

Logo por aqui se entende que um conjunto muito amplo de atos administrativos em matéria tributária fica afastado da possibilidade de sindicância junto dos tribunais arbitrais. Será (nomeadamente) o caso dos atos de reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais, de acesso a dados bancários e de natureza cautelar, bem como aqueles que têm lugar no âmbito da execução fiscal (tais como reversões, penhoras, indeferimento de pedidos de pagamento em prestações, de prestação ou dispensa de prestação de garantia).

Por aqui se vê que não será irrazoável a conclusão de que, senão a maior parte, pelo menos uma parte muitíssimo significativa dos litígios em matéria tributária não é arbitrável (no sentido de não poder ser submetido a arbitragem).

**13.** Para além disso, apenas integram a jurisdição dos tribunais arbitrais tributários os litígios emergentes de relações jurídicas tributárias relativas a matéria *fiscal*.

Ainda que em abstrato pudessem ser legalmente compreendidas na jurisdição dos tribunais arbitrais tributários pretensões atinentes a matérias relativas a quaisquer tributos, o artigo 2.º da Portaria de Vinculação determina – de modo expresso e inequívoco – que os tribunais arbitrais conhecerão apenas de litígios que tenham por objeto matéria de *impostos*, de onde se extrai a exclusão daqueles que respeitem a matéria de taxas ou contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Acresce que, nos termos do mesmo artigo, encontram-se excluídas da arbitragem tributária as pretensões relativas a: (i) atos sujeitos a reação administrativa necessária quando a mesma tenha sido preterida (casos de autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta e liquidação com base em disposição antiabuso – nos termos, respetivamente, dos artigos 131.º a 133.º do CPPT; (ii) atos de avaliação indireta (incluindo a decisão do procedimento de revisão); e (iii) atos relativos a direitos aduaneiros sobre a importação (incluindo impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação e relativos à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira).

**14.** Finalmente, o n.º 1 do artigo 3.º da Portaria de Vinculação determina que o acesso à via arbitral resulta condicionado do ponto de vista *quantitativo*, uma vez que dela resultam excluídos os litígios de valor superior a € 10.000.000,00.

Sintetizando, o âmbito da arbitragem tributária é integrado por litígios emergentes de relações jurídicas tributárias que reúnam cumulativamente as seguintes condições:

i) **Subjetivas** – sejam integrados, do lado passivo, pela AT;

ii) **Objetivas**:

- Respeitem a matéria de impostos;
- Incidam sobre atos de liquidação, atos equiparados ou atos avaliativos definitivos;
- Não se reportem a atos sujeitos a reação administrativa necessária quando a mesma tenha sido preterida, atos de avaliação indireta e atos relativos a direitos aduaneiros sobre a importação.

iii) **Quantitativas** – valor máximo de € 10.000.000,00;

## 2.2.2. Impacto sobre as pendências dos tribunais tributários estaduais

15. Pese embora seja apenas parcial a coincidência entre os âmbitos de competência dos tribunais tributários estaduais, por um lado, e dos tribunais tributários funcionando junto do CAAD, por outro, o certo é que essa coincidência existe. Donde, sem mais, a existência de um foro alternativo ao dos tribunais tributários estaduais para o tratamento de alguma da litigância tributária antes exclusivamente reservada a estes, terá seguramente significado, desde 2011, um *deslocamento* de processos. Ou seja, todos os processos tributários entrados no CAAD correspondem a ações que, eventualmente, se poderiam ter traduzido em processos entrados perante os tribunais tributários estaduais. Não há assim dúvidas de que a introdução da arbitragem tributária em Portugal visou, entre outros, o objetivo – legislativamente assumido – de *“reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”*<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

16. Importa, em todo o caso, sublinhar a verdadeira *eventualidade* desse fenómeno. É assim porque, como se compreende, não há modo de apurar se, na hipótese de inexistir um sistema de arbitragem tributária, todos os processos nessa sede tratados, desde 2011, corresponderiam, efetivamente, a ações entradas perante os tribunais tributários estaduais. Com efeito, fatores diversos como a celeridade, a constância decisória, servem abstratamente como vias indutoras da utilização da arbitragem tributária *a se*. Equivale isto por dizer não poder ser traçada uma correspondência absoluta entre o número de processos de arbitragem tributária tramitados no CAAD desde 2011, por um lado, e um número de processos *não entrados* junto dos tribunais tributários estaduais no mesmo período, por outro. Mais precisamente: não fora a existência de um sistema de arbitragem tributária e alguns dos processos tributários tramitados no CAAD desde 2011 poderiam não ter surgido sob a forma de ações instaurados junto dos tribunais tributários estaduais.

17. Noutro plano, interessa também destacar que não é possível medir, em termos relativos, o impacto desse — eventual — deslocamento de processos na evolução global das pendências dos tribunais tributários estaduais desde 2011. Muito simplesmente porque para essa evolução global, que nos últimos anos se orienta num sentido claramente descendente<sup>12</sup>, concorreram fatores de outra natureza — designada, mas não exclusivamente, as medidas de *investimento* na justiça tributária estadual adotadas desde 2011, que abaixo se vão seriar<sup>13</sup>.

18. Eis a razão pela qual os dados que seguem se limitam, em primeiro lugar, a contabilizar o número total de processos arbitrais tributários iniciados no CAAD desde 2011, sem daí extrapolar qualquer conclusão quanto ao impacto efetivo desse conjunto na evolução das pendências dos tribunais tributários estaduais ou na evolução do número de processos entrados na

---

<sup>12</sup> Apenas por referência a processos de impugnação nos tribunais tributários de primeira instância, a evolução dos pendentes perante os tribunais tributários é, desde 2015, a seguinte: 22.815 (2015); 22.375 (2016); 21.058 (2017); 20.318 (2018); 19.292 (2019); 17.354 (2020); 15.219 (2021); 13.238 (2022). Cfr. <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Indicadores-de-desempenho-dos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>

<sup>13</sup> Cfr. *infra*, VI.

jurisdição estadual. É o seguinte o número de pedidos de constituição de tribunal arbitral tributário em matéria tributária junto do CAAD desde 2011<sup>14</sup>:

Ano	Número de processos
(2011)	26
(2012)	150
(2013)	311
(2014)	850
(2015)	789
(2016)	772
(2017)	693
(2018)	709
(2019)	953
(2020)	794
(2021)	862
(2022)	810
<b>TOTAL (2011-2022)</b>	<b>7719</b>

19. Acrescem a tais dados os relativos aos processos que, tendo inicialmente dado entrada perante os tribunais tributários estaduais, efetivamente *migraram* da jurisdição estadual para o CAAD, ao abrigo das duas habilitações legais, ambas de carácter temporário, aprovadas especificamente para o efeito: uma logo em 2011<sup>15</sup>, outra em 2018<sup>16</sup>. É o seguinte o número de processos migrados dos tribunais tributários estaduais para o CAAD<sup>17</sup>:

<sup>14</sup> Dados obtidos junto do CAAD. Existem, também, resultados provisórios do ano de 2023 obtidos até ao mês de Novembro (810) que não serão incluídos na tabela, não apenas pelo seu carácter provisório mas pelo facto de não integrarem o período de análise compreendido pelo estudo.

<sup>15</sup> Nos termos do artigo 30.º, n.º 1 do RJAT, previu-se que *“os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais (...) pretensões que tenham por objeto atos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais”*.

<sup>16</sup> Nos termos do artigo 11.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, previu-se que *“os sujeitos passivos podem, até 31 de dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as pretensões que tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais”*.

<sup>17</sup> Dados obtidos junto do CAAD.

Habilitação legal	Número de processos
RJAT (30.º, n.º 1)	28
DL n.º 81/2018 (11.º, n.º 1)	119
TOTAL	147

20. Mais recentemente, a proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2024<sup>18</sup> inclui uma disposição (artigo 170.º) que possibilita, até 31 de dezembro de 2024, a migração de processos pendentes nos tribunais tributários estaduais de primeira instância para a arbitragem tributária, neste caso sem limite de valor, prevendo-se ainda a possibilidade de recurso para o Tribunal Central Administrativo (TCA) da decisão arbitral, nos termos dos artigos 280.º e seguintes do CPPT, desde que o respetivo valor seja superior a 10 000 000 (euro), sendo para esse efeito a decisão proferida pelos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD equiparada a decisão proferida pelos tribunais tributários de primeira instância.

Note-se que o procedimento legislativo de aprovação da Lei do Orçamento para 2024 se encontra ainda em curso à data da conclusão do presente relatório. Trata-se, em todo o caso — caso venha a ser aprovada tal disposição — de um sinal efetivo do legislador na arbitragem tributária (e no CAAD, a quem o pedido de constituição do tribunal arbitral tem de ser submetido) bem como do papel desta para o descongestionamento dos tribunais tributários estaduais.<sup>19</sup>

### 2.3. O CAAD como primeira instância tributária

21. Quando chamado a dirimir litígios em matéria tributária — em rigor, em matéria fiscal (impostos), como visto *supra* —, o CAAD intervém como tribunal de primeira instância.

<sup>18</sup> Cfr. a Proposta de Lei n.º 109/XV/2.ª - Aprova o Orçamento do Estado para 2024.

<sup>19</sup> O pedido de constituição de tribunal arbitral, a submeter ao CAAD, é necessariamente acompanhado de certidão judicial eletrónica do requerimento apresentado para a extinção da instância judicial.

Com efeito, e sem prejuízo dos regimes transitórios que habilitaram a transição para a arbitragem tributária dos processos pendentes nos tribunais tributários estaduais, quando os árbitros são chamados a dirimir litígios tributários, a sua apreciação tem lugar a título originário (e não num contexto recursivo). Ou seja: os seus poderes cognitivos dirigem-se às desconformidades jurídicas dos atos (administrativos) tributários e não às desconformidades da decisão jurisdicional que sobre os mesmos tenha versado previamente.

**22.** Quanto à composição do tribunal arbitral, preceitua o artigo 5.º do RJAT que, nos casos em que o sujeito passivo opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um coletivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente.

Caso o sujeito passivo não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo (ou seja, € 60.000,00 – artigo 6.º, n.º 4 do ETAF e artigo 44.º, n.º 1, da Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto); e com um coletivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do CAAD.

**23.** O processo arbitral é enformado por uma série de princípios dos quais se destaca, pela sua relevância para o presente estudo, o princípio da celeridade processual, o qual é assegurado, designadamente, pela adoção de um processo sem formalidades especiais – de acordo com os princípios da autonomia dos árbitros na condução do processo (alínea *c*) do artigo 16.º e artigo 19.º do RJAT), da oralidade e imediação (alínea *d*) do artigo 16.º e artigo 18.º do RJAT) – e pela imposição de um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, o qual poderá ser prorrogado por sucessivos períodos de dois meses, até ao limite de seis meses (artigo 21.º do RJAT).

A arbitragem tributária constitui, assim, por imposição legal, uma forma particularmente célere de resolução de litígios. O tempo médio de decisão da

jurisdição arbitral tributária no âmbito do CAAD – necessariamente mais curto do que o correspondente tempo médio de decisão no âmbito dos tribunais estaduais – poderá contribuir, admite-se, para a relevância dessa jurisdição na decisão de questões jurídicas novas decorrentes da introdução de nova legislação ou sua modificação em matéria tributária, com maior número de decisões no âmbito do CAAD em períodos temporais mais curtos.

**24.** Para além disso, em atenção aos supramencionados objetivos almejados com a introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária – mormente, o aumento da celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e a redução da pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais—, o legislador condicionou fortemente a sindicância jurisdicional das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais. Alude, aliás, a uma “regra geral da irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais” (cfr. Preâmbulo do RJAT).

Em todo o caso, será admitido o recurso para o Tribunal Constitucional, nas situações em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada (n.º 1 do artigo 25.º, e n.º 3 do artigo 17.º do RJAT), bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral 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 (n.º 2 do artigo 25.º do RJAT). Por outro lado, a decisão arbitral poderá ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes (artigos 27.º e 28.º do RJAT).

Finalmente, o tribunal arbitral no âmbito do CAAD pode ou deve – quando seja a última instância de decisão de litígios tributários – colocar uma questão



prejudicial ao TJUE nos termos do artigo 267.º, segundo e terceiro parágrafos, do TFUE, tal como interpretados pela jurisprudência do TJUE.

Ora, esta admissão muito condicionada das “vias recursivas” (sejam elas recursos em sentido próprio, impugnações ou, a montante das decisões, reenvios prejudiciais) contribui fortemente para a estabilização dos sentidos decisórios firmados no contexto arbitral, favorecendo a célere composição definitiva dos litígios em matéria tributária.

## **2.4. Seleção e designação dos árbitros**

**25.** A seleção e designação de árbitros no âmbito da arbitragem tributária que funciona no âmbito do CAAD resulta da conjugação do RJAT (em particular dos artigos 6.º e 7.º), do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em matéria tributária (RSDAMT) e do Código Deontológico do CAAD<sup>20</sup>.

### **2.4.1. Regras gerais**

**26.** O Conselho Deontológico é o órgão chave no processo de constituição e funcionamento dos Tribunais Arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD, enquanto garante da independência, imparcialidade, isenção, objetividade e transparência, mas também do alto nível de qualidade técnica e idoneidade moral dos árbitros.

Ao Conselho Deontológico foi cometida a tarefa de aprovar um código deontológico para árbitros, que densifica as respetivas obrigações deontológicas, bem como o poder-dever de pronúncia sobre a lista de árbitros organizada pelo Centro. O n.º 1 e a alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, bem como o n.º 3 do artigo 8.º do RJAT atribuem ao Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a competência para designar, substituir e exonerar o

---

<sup>20</sup> O artigo 10.º-A, n.º 5, do Código Deontológico do CAAD estabelece a competência do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para designar, a pedido da direção, os presidentes dos tribunais arbitrais coletivos, os árbitros, os mediadores e os conciliadores, de acordo com critérios objetivos previamente definidos no regulamento interno do conselho deontológico, caso o procedimento de escolha não seja da iniciativa das partes no litígio.

árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos no RJAT e no Código Deontológico. Para o efeito, previu-se, como referido *supra*, que o Presidente do Conselho Deontológico, a quem compete a tarefa fundamental de designar os árbitros, seja nomeado pelo CSTAF, de entre juizes jubilados.

27. Em concreto, o artigo 6.º do RJAT prevê que quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa (n.º 1), como já enunciado *supra* (II, 2.3.).

Já quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do coletivo, os árbitros são designados (i) pelo Conselho Deontológico do CAAD, de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD ou (ii) pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do CAAD, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

Dispõe também o n.º 3 do artigo 6.º do RJAT que a designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico é realizada, de entre os árbitros inscritos na lista por categoria de tributo, por sorteio público, estabelecendo o n.º 4 que só são elegíveis para o sorteio os árbitros que não sejam mandatários ou não integrem escritório de advogados em que um dos seus membros seja mandatário em qualquer processo arbitral tributário pendente.

O artigo 7.º do RJAT, por sua vez, prevê um conjunto de requisitos legais para a candidatura ao exercício das funções de árbitro, que serão escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público (n.º 1 do artigo 7.º do RJAT).

Os árbitros em matéria tributária devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do Direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. Nas questões que exijam um

conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão (n.ºs 2 e 3 do artigo 7.º do RJAT).

Na sequência do procedimento previsto nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, quando o Tribunal Arbitral funcione com intervenção de um coletivo de três árbitros, o árbitro-presidente é designado de entre juristas que tenham exercido funções públicas de magistratura ou possuam doutoramento na área das ciências jurídico-económicas, e desde que, nos últimos dois anos, não tenha prestado serviços profissionais, de qualquer natureza, a qualquer parte no âmbito de um processo arbitral tributário (cfr. o n.º 4 do artigo 7.º do RJAT).

As listas de árbitros (presidentes e adjuntos) que compõem o CAAD são elaboradas nos termos do RJAT, dos Estatutos do CAAD e do Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa, como o n.º 5 do artigo 7.º do RJAT impõe, sendo a mesma densificada no artigo 4.º do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em matéria tributária. Os árbitros que integrem a lista de árbitros presidente não podem ser designados pelas partes como árbitros adjuntos (cfr. o n.º 6 do artigo 7.º do RJAT), podendo magistrados jubilados exercer funções de árbitro em matéria tributária, devendo, para o efeito, fazer uma declaração de renúncia à condição de jubilados, aplicando-se em tal caso o regime geral da aposentação pública (cfr. o n.º 7 do artigo 7.º do RJAT)<sup>21</sup>.

**28.** A *transparência* e o *escrutínio* constituem pilares estruturante dos regimes de arbitragem implementados sob a égide do CAAD cuja criação, como visto, precedeu a instituição da arbitragem tributária, estimando-se que a implementação prática desta terá beneficiado do *know-how* e estrutura orgânica e organizativa do Centro.

Assim, o CAAD defende desde a respetiva constituição uma interpretação ampla do *princípio da publicidade*, patente na publicação no respetivo site não

---

<sup>21</sup> Cfr. o Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária (2022), acessível em [https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAADRelatorio\\_Anuar\\_Arbitragem\\_Tributaria\\_2022.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAADRelatorio_Anuar_Arbitragem_Tributaria_2022.pdf). Em 31 de dezembro de 2021 integravam a lista de árbitros do CAAD 358 árbitros, dos quais: 15 Árbitros inscritos na lista de árbitros presidente (todos licenciados em Direito); 243 Total de árbitros licenciados em Direito (incluindo árbitros inscritos na lista de árbitros presidentes e de árbitros adjuntos); 115 Árbitros licenciados em Economia ou Gestão.

só de todos os normativos aplicáveis em matéria de arbitragem administrativa e tributária em vigor, como de todas as decisões arbitrais (assegurando o anonimato das pessoas envolvidas), e ainda das estatísticas periódicas sobre o número de processos entrados e findos, assim como o sentido da decisão e o valor global dos processos.

Mas – com relevo para o presente ponto – o princípio da publicidade leva também a que as listas de árbitros sejam elaboradas com base em consulta pública, de preferência anual, promovida pelo CAAD e dirigida à manifestação de interesse por parte de todas as pessoas que reúnam os requisitos estabelecidos no artigo 7.º do RJAT e no artigo 2.º do Código Deontológico do CAAD (cfr. os artigos 3.º e 4.º do RSDAMT). Entre 2016 e 2021, aliás, ocorreram vários procedimentos públicos de seleção de árbitros, o que levou a um incremento do número de árbitros que integram as listas, as quais podem ser consultadas na página do CAAD.

#### 2.4.2. O recurso ao algoritmo

29. Tal como foi antecipado na rubrica precedente, em execução do disposto no n.º 3 do artigo 6.º do RJAT, o n.º 1 do artigo 5.º do RSDAMT prevê que os árbitros são designados pelo Conselho Deontológico através de um sorteio público, de acordo com um procedimento automático, aleatório e sequencial, de entre os árbitros elegíveis e inscritos na lista por tipo de tributo.

Qualquer pessoa com interesse em assistir ao sorteio de distribuição eletrónica dos processos, em regra mensal, poderá enviar email para o CAAD ([conselho.deontologico@caad.org.pt](mailto:conselho.deontologico@caad.org.pt)) até 48 horas antes da sua realização e a distribuição também será objeto de transmissão em direto, por teleconferência (Zoom), sendo o acesso garantido por hiperligação disponibilizada pelo CAAD, nos termos do n.º 7 do referido artigo 5.º do RSDAMT.

O n.º 2 do artigo 5.º do RSDAMT estabelece que o número de ordem aleatório de cada árbitro é sorteado em cada nova distribuição, bem como que o algoritmo de distribuição é independente do número de processos pendentes de cada árbitro, sendo os processos atribuídos de acordo com a sequência que resultar do número 2 do artigo (cfr. o n.º 3 do mesmo artigo

5.º) e das matérias em que os árbitros estão inscritos. Também o relator do processo é determinado no referido sorteio (cfr. o n.º 4 do referido artigo 5.º).

Como visto na rubrica anterior, o princípio da publicidade implica que a lista dos árbitros elegíveis para cada sorteio, em função dos requisitos previstos nos artigos 6.º e 7.º do RJAT, seja igualmente publicada no site do CAAD, com pelo menos 5 dias úteis de antecedência em relação à data do sorteio (cfr. n.º 5 do artigo 5.º do RSDAMT), sendo garantido ao árbitro cujo nome não conste ou não deva constar da lista referida no número anterior o poder de solicitar esclarecimentos ao Conselho Deontológico até 2 dias úteis da data do sorteio, podendo a lista vir a ser retificada (cfr. o n.º 6 do artigo 5.º do RSDAMT).

### a) Algoritmo utilizado entre 2018 e 2020

**30.** O algoritmo, na sua versão inicial (*versão 1*) baseou-se na filosofia de distribuição usada nos tribunais estaduais, procurando fazer uma equivalência automática entre as matérias dos pedidos e as áreas de inscrição dos árbitros. Subsequentemente (*versão 1.1*) foi acrescentado indicador para processos que requerem árbitro "economista", bem como acrescentadas regras de exclusão e de equitatividade a aplicar aos árbitros, tendo o mesmo passado a permitir indicar uma data-limite (de entrada) dos pedidos a distribuir.

**31.** A *versão 2* do algoritmo passou a incluir a preparação manual prévia dos processos para indicação das áreas dos pedidos (deixando de usar a equivalência automática entre as matérias dos pedidos e as áreas dos árbitros), sendo que as regras de exclusão e equitatividade passaram a ser parametrizáveis, com auto ajuste dos períodos. Finalmente, passou a recolher-se nos registos a data de execução / fecho das operações da distribuição. Este algoritmo não utiliza um número aleatório único por árbitro. Para execução das operações são atribuídos números aleatórios aos árbitros em cada sorteio. Cada Processo tem 1 ou 3 sorteios, conforme se trate da composição de tribunal singular ou coletivo. Os números sorteados constam dos ficheiros de *log* produzidos durante as operações. No início de 2020 a biblioteca das rotinas de distribuição foi atualizada para corrigir pequenos *bugs*. Os *logs*

gerados nessa altura contêm dados adicionais para aferir o funcionamento das correções.

Na preparação da distribuição eram recolhidos os seguintes indicadores para cada Processo: 1. Imposto Sobre o Rendimento; 2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado; 3. Impostos sobre o Património; 4. Impostos Especiais Sobre o Consumo; 5. Direito Fiscal Internacional; 6. Requer economista.

No perfil dos árbitros eram guardados os seguintes indicadores a usar na distribuição: 1. Imposto Sobre o Rendimento; 2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado; 3. Impostos sobre o Património; 4. Impostos Especiais Sobre o Consumo; 5. Direito Fiscal Internacional; 6. Licenciado em Economia ou Gestão; 7. Pode ser presidente; 8. Indisponível (artigo 5.º do Regulamento).

**32.** Quanto aos requisitos do algoritmo, só entravam na distribuição árbitros que estivessem assinalados como fazendo parte das listas do CAAD e que não estivessem assinalados como indisponíveis.

Nos processos coletivos os 2 árbitros auxiliares eram escolhidos entre os juristas com competências em todas as matérias indicadas na preparação do pedido para distribuição, sendo que os que poderiam ser presidentes não entrariam nesta pré-seleção (se tal fosse necessário, um dos árbitros teria de ser economista), enquanto os árbitros presidentes eram escolhidos em separado, de entre os juristas que tivessem indicação para tal (poder ser presidente) e que tivessem competências em todas as matérias indicadas na aceitação do pedido; já nos processos singulares, o árbitro era escolhido entre os juristas com competências em todas as matérias indicadas na preparação do pedido, não entrando nesta pré-seleção os que pudessem ser presidentes.

A atribuição teria de ser aleatória, a distribuição deveria privilegiar a equitatividade (o que apenas poderia ocorrer dentro do conjunto exato das matérias similares).

O número de processos por árbitro era calculado apenas sobre os 12 meses precedentes (para não adulterar as probabilidades de árbitros recentes/antigos/readmitidos nas listas), enquanto os árbitros que tivessem tido processos há menos de 3 meses não entrariam na seleção (poderia ser

outro intervalo ou usar-se outro critério de exclusão dos nomeados mais recentes)<sup>22</sup>.

### b) Algoritmo utilizado a partir de 2021

**33.** De acordo com a deliberação do Conselho Deontológico do CAAD de 29 de dezembro de 2020, a conceção do algoritmo de distribuição automática, aleatória e sequencial dos processos na arbitragem tributária adaptava a metodologia de distribuição usada nos tribunais administrativos e fiscais, em ordem a garantir a observância do princípio do juiz natural e, também, a celeridade na resolução dos litígios, enquanto objetivo estruturante do regime da arbitragem tributária, proporcionada por uma distribuição equitativa do encargo pelos árbitros em cada momento disponíveis, não se sobrecarregando uns em relação aos outros.

**34.** O facto de a lista de árbitros ser anualmente alargada e de haver um trânsito permanente de árbitros juristas entre as qualidades de disponível e indisponível, por força de integrarem escritórios de advogados com processos pendentes no CAAD (entre outras causas de indisponibilidade temporária) dificultava a melhor inteligibilidade de funcionamento do sistema automático então em aplicação. Assim, e ao fim de 10 anos de vigência do RJAT, o Conselho Deontológico deliberou introduzir um novo algoritmo de distribuição, independente do número de processos pendentes de cada árbitro.

---

<sup>22</sup> É selecionado por SQL o conjunto dos árbitros compatíveis com os requisitos definidos. Com base nessa seleção é criada uma tabela temporária com a identificação (id) desses árbitros; a essa tabela é acrescentado o número de Processos atribuídos a cada um, calculado individualmente com base nos Processos que lhe foram atribuídos nos últimos 12 meses (pode ser definido um outro prazo);

É identificado o valor calculado correspondente ao número de Processos mais elevado, valor que é incrementado (adicionando-lhe 1). Para cada árbitro na tabela subtrai-se do valor incrementado o número de Processos que já lhe foram atribuídos.

Numa segunda tabela temporária é inserido um número de registos correspondente ao resultado da operação anterior, cada um contendo os dados do respetivo árbitro. Nesta segunda tabela, e no final desta operação, existirá apenas 1 registo para cada árbitro que tenha tido o número mais elevado de Processos já atribuídos; para os árbitros que tenham tido zero Processos atribuídos existirá um número de registos equivalente ao número mais elevado de Processos atribuído mais 1; nos restantes casos existirá um número de registos proporcional, com os que têm menos Processos atribuídos a ficar com maior número de registos. Finalmente, usando-se uma função para obter um número *random*, é escolhido um número aleatório no intervalo entre 1 e o número total de registos desta segunda tabela. O árbitro a que pertencer o registo correspondente ao número obtido é o escolhido.

Assim, a *versão 3* do algoritmo alterou a filosofia do algoritmo base da distribuição, passando a existir um sorteio aleatório prévio para ordenação dos árbitros (cf. n.º 2, do artigo 5.º do RSDAMT), sendo os processos atribuídos sequencialmente aos árbitros segundo a ordem do sorteio e a matéria (deixando de se usar regras de exclusão ou equitatividade)<sup>23</sup>.

**35.** Tal como no algoritmo anterior, na preparação da distribuição são recolhidos os seguintes indicadores para cada Processo: 1. Imposto Sobre o Rendimento; 2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado; 3. Impostos sobre o Património; 4. Impostos Especiais Sobre o Consumo; 5. Direito Fiscal Internacional; 6. Requer economista.

---

<sup>23</sup> É selecionado por SQL o conjunto dos árbitros compatíveis com os requisitos definidos. Com base nessa seleção é criada uma tabela temporária com a identificação (id) desses árbitros; a essa tabela é acrescentado o número de Processos atribuídos a cada um, calculado individualmente com base nos Processos que lhe foram atribuídos nos últimos 12 meses (pode ser definido um outro prazo);

Notar que estes são prazos iniciais parametrizados. As rotinas depois adaptam-se, reduzindo dinamicamente os prazos caso a seleção fique vazia. No limite poderiam entrar todos os árbitros.

É identificado o valor calculado correspondente ao número de Processos mais elevado, valor que é incrementado (adicionando-lhe 1). Para cada árbitro na tabela subtrai-se do valor incrementado o número de Processos que já lhe foram atribuídos.

Numa segunda tabela temporária é inserido um número de registos correspondente ao resultado da operação anterior, cada um contendo os dados do respetivo árbitro. Nesta segunda tabela, e no final desta operação, existirá apenas 1 registo para cada árbitro que tenha tido o número mais elevado de Processos já atribuídos; para os árbitros que tenham tido zero Processos atribuídos existirá um número de registos equivalente ao número mais elevado de Processos atribuído mais 1; nos restantes casos existirá um número de registos proporcional, com os que têm menos Processos atribuídos a ficar com maior número de registos. Finalmente, usando-se uma função para obter um número *random*, é escolhido um número aleatório no intervalo entre 1 e o número total de registos desta segunda tabela. O árbitro a que pertencer o registo correspondente ao número obtido é o escolhido.

Depois de aceite o pedido existe uma operação, prévia à distribuição, onde é feita a preparação dos Processos. Nessa operação serão recolhidas as informações relativas à matéria do pedido e a indicação se neste é requerido um economista.

A operação de distribuição será feita depois, periodicamente, por um utilizador com o perfil específico do Conselho Deontológico. Na distribuição são incluídos todos os Processos que já estejam preparados, não tenham sido excluídos e tenham sido aceites até uma data a indicar.

As exclusões serão pontuais e assinaladas com uma data-limite (i.e. até essa data não serão incluídos na distribuição). O que a distribuição irá fazer é aplicar uma pré-seleção dos árbitros a cada um dos Processos nela incluídos, segundo o algoritmo descrito anteriormente.

O controlo da distribuição é efetuado através da listagem já existente com os respetivos resultados. A listagem serve para consulta e eventuais anotações na apreciação a efetuar pelo Conselho Deontológico. A listagem de árbitros vigente até 2021 foi adaptada para permitir mostrar especificamente os árbitros disponíveis e indisponíveis. Esta informação deve ser consultada e validada previamente à distribuição, por forma a evitar erros.

Não será possível editar a pré-seleção dos árbitros ditada pela distribuição automática. Caso se detetem erros a distribuição deveria ser anulada e repetida na íntegra. A consulta da pré-seleção dos árbitros está limitada, e apenas é acessível, aos utilizadores do Conselho Deontológico.

Após validação da distribuição, a efetuar pelo Conselho Deontológico, a pré-seleção dos árbitros é tornada definitiva. Isso é feito através duma opção simples de "Fecho da distribuição" que insere, em cada registo associado à distribuição, um marcador com indicação da data em que a distribuição se considerou concluída.



Também no perfil dos árbitros são guardados os seguintes indicadores a usar na distribuição: 1. Imposto Sobre o Rendimento; 2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado; 3. Impostos sobre o Património; 4. Impostos Especiais Sobre o Consumo; 5. Direito Fiscal Internacional; 6. Licenciado em Economia ou Gestão; 7. Pode ser presidente; 8. Indisponível (com eventual indicação do intervalo de datas).

**36.** Quanto aos requisitos do algoritmo, entram na distribuição todos os árbitros que estejam assinalados como fazendo parte das listas do CAAD e que não estejam marcados como indisponíveis. Nos processos singulares o árbitro é sorteado entre os juristas que têm competências em todas as matérias indicadas no Processo, com exceção dos que podem ser presidentes, enquanto que nos processos coletivos os árbitros auxiliares são sorteados entre os juristas que têm competências em todas as matérias indicadas no Processo, com exceção dos que podem ser presidentes (se tal for necessário, o segundo árbitro auxiliar é sorteado entre os economistas que têm competências em todas as matérias indicadas no Processo), enquanto os árbitros presidentes são sorteados entre os juristas que têm competências em todas as matérias indicadas no Processo e indicação que podem ser presidentes.

A atribuição de Processos aos árbitros tem de ser aleatória, pelo que as operações devem rodar sequencialmente dentro de cada grupo de árbitros – juristas, economistas e presidentes – independentemente das especialidades.

Como decorre do RSDAMT, cada distribuição constitui sempre uma operação independente, não sendo levadas em conta as atribuições anteriores de Processos por cada árbitro, sendo que os processos assinalados “com escolha de árbitro” não entram na distribuição<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Em simultâneo cria, na parte da Secretaria, um registo associado à designação de cada árbitro. Esta operação irá trancar definitivamente a possibilidade de anulação e repetição da distribuição. A partir dessa altura a designação dos árbitros fica disponível para consulta e uso pelos perfis da Secretaria. Subsequentemente serão enviados aos árbitros os emails a solicitar a aceitação do encargo. Isso faz-se na área da Secretaria através da opção já existente. Essa opção envia automaticamente emails a todos os árbitros indicados na distribuição e insere esses atos no Processo, na área da Secretaria.

---

Associados aos registos de designação dos árbitros (na Secretaria), existem campos para recolha da data de aceitação ou de recusa e do respetivo motivo. As substituições de árbitros motivadas por recusas são efetuadas manualmente. Após registo de uma recusa, o Conselho Deontológico indicará o novo árbitro. O registo dessa designação, e o envio do email a solicitar a aceitação pelo novo árbitro, são operações feitas manualmente através das opções já existentes.

A aceitação ou recusa das designações é feita pelos árbitros diretamente no SGP. Os emails a solicitar a aceitação contém um link para acesso ao formulário que contém as 3 opções possíveis: aceitação sem reservas, aceitação com revelação e recusa com indicação do motivo. O SGP tem já disponível a listagem para controlo das aceitações pendentes.

30 dias úteis após a leitura pela AT da notificação do novo pedido, o CAAD tem de comunicar às partes a designação dos árbitros. Antes dessa comunicação será necessário passar-se da designação dos árbitros (na Secretaria), para a nomeação dos árbitros no Processo (na Tramitação). A nomeação é feita através da opção, já existente na área da Secretaria, que insere os registos da nomeação dos árbitros no Processo. Para se poder invocar esta opção todos os árbitros designados num Processo deverão ter já preenchida a data de aceitação.

A comunicação às partes é feita manualmente na data requerida, através dos atos já existentes na área da tramitação.

# III. INDEPENDÊNCIA E IMPARCIALIDADE DOS ÁRBITROS

---



## 1. Atributos da função arbitral e conceitos jurídicos fundamentais

37. A *independência* e a *imparcialidade* são atributos constitutivos do exercício da função jurisdicional, a qual consiste em compor conflitos mediante a aplicação do Direito, como decorre, em primeira linha, do artigo 202.º da CRP. Como tal, estes dois princípios devem reger a atividade dos órgãos e respetivos titulares que exercem essa função, ou seja, tanto dos juizes dos tribunais estaduais como dos árbitros das instâncias arbitrais que, nos termos do n.º 2 do artigo 209.º da CRP, são igualmente consideradas tribunais<sup>25</sup>. Segundo jurisprudência firmada do Tribunal Constitucional (TC), não só os tribunais arbitrais constituem uma categoria autónoma de tribunais e exercem a função jurisdicional, como a justiça arbitral, voluntária ou necessária, comunga de características próprias da função jurisdicional<sup>26</sup>.

Em plena confirmação desta asserção, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 52/92, de 14 de março (processo n.º 10/89) considerou, a

---

<sup>25</sup> Também para efeitos do artigo 267.º do TFUE, de acordo com a jurisprudência do TJUE, um dos requisitos que terá de estar verificado para se entender estar perante um verdadeiro órgão jurisdicional é, justamente, a *independência*, entendida como ausência de dependência *externa* (nomeadamente em relação ao poder executivo) e *interna* (perante os sujeitos processuais e o objeto do litígio), o que se reconduz ao conceito de *imparcialidade*. Cfr., a este propósito, no que respeita a tribunal arbitral necessário, o despacho do Tribunal de Justiça (TJ) de 13.2.2014, *Merck Canadá*, C-555/13, ECLI:EU:C:2014:92, n.ºs 16-25, em especial n.º 23; e, quanto a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) o acórdão do TJ de 12.6.2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, ECLI:EU:C:2014:1754 (n.º 32), "Por outro lado, o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 prevê que os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Além disso, o artigo 8.º, n.º 1, desse decreto-lei prevê, como caso de impedimento do exercício da função de árbitro, a existência de qualquer ligação familiar ou profissional entre o árbitro e uma das partes no litígio. Garante-se assim que o tribunal arbitral em causa tem a qualidade de terceiro em relação à autoridade que adotou a decisão objeto de recurso (v. acórdão *RTL Belgium*, C-517/09, EU:C:2010:821, n.º 38 e jurisprudência referida, e despacho *Devillers*, C-167/13, EU:C:2013:804, n.º 15)". Os tribunais arbitrais no âmbito do próprio CAAD já tiveram também oportunidade de dirigir pedidos de reenvio prejudicial ao TJUE, enquanto *órgão jurisdicional* de reenvio, cfr. a listagem em *Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária 2021*, CAAD, p. 45 e ss. – infra, V, 2. Veja-se, por exemplo, o pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) em 24 de maio de 2022 – Cofidis / Autoridade Tributária e Aduaneira (Processo C-340/22), (2022/C 359/26) ou, mais recentemente, os pedidos apresentados em 31 de Maio de 2022, 21 de Junho de 2022, 13, 24 e 27 de Julho de 2022 (respetivamente processos C-349/22, NM/Autoridade Tributária e Aduaneira, C-416/22, EDP/Energias de Portugal, SA/ Autoridade Tributária e Aduaneira, C-472/22, NO/ Autoridade Tributária e Aduaneira e C-505/22, Deco Proteste – Editora Lda/ Autoridade Tributária e Aduaneira. Para uma relação dos pedidos de reenvio prejudicial efetuados no âmbito do CAAD, cfr. *Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária 2021*, CAAD, pp. 45-46. Sobre o reconhecimento dos tribunais arbitrais como órgãos jurisdicionais para efeitos dos tratados cf. NUNO VILLA-LOBOS E TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, "The special nature of tax arbitration courts", *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, 2015, pp. 49-83 e FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, "Tax arbitration and preliminary references", *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coord. NUNO VILLA-LOBOS E TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, Almedina 2015, pp. 235-260.

<sup>26</sup> Em especial, a síntese do Acórdão n.º 2/13, II. Fundamentação, 9.3, Acórdão n.º 230/13, II. Fundamentação, 13. e Acórdão n.º 123/15, II. Fundamentação, b), B1), 11.3.1.

propósito da constituição de um tribunal arbitral necessário, que a independência e imparcialidade eram características que deveriam estar presentes nesse tipo de jurisdições e sem as quais não se poderia falar de um verdadeiro tribunal.<sup>27</sup>

**38.** O estatuto de independência e imparcialidade de quem desempenha a função jurisdicional afigura-se igualmente uma exigência decorrente do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva para defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos insito no artigo 20.º da Constituição<sup>28</sup> e de fontes de direito internacional, universal e regional, e de Direito da União Europeia a que o Estado Português se encontra vinculado, seja a Convenção Europeia de Direitos Humanos ([CEDH] artigo 6.º, n.º 1), seja o Tratado da União Europeia ([TUE] artigos 2.º e 19.º, n.º 1, segundo parágrafo) e a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia ([Carta] artigo 47.º, segundo parágrafo).

**39.** No âmbito da União Europeia, por um lado, a independência constitui um dos elementos integrantes do conceito – de direito da União – de órgão jurisdicional de um Estado membro na aceção do artigo 267.º (segundo parágrafo) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) fixados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça e codificados no texto das Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais. Por outro lado, as garantias de independência e de imparcialidade do órgão jurisdicional nacional, em especial na sua relação com as exigências do Estado de direito, têm sido objeto de densificação por jurisprudência recente do Tribunal de Justiça, bem como do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) de modo exigente.

---

<sup>27</sup> BERNARDO REIS, "Reflexões práticas Sobre a Ética na Arbitragem: Perspetiva de Árbitro", in AAVV *VI Congresso do Centro de Arbitragem da Câmara do Comércio e Indústria*, Coimbra, 2013, p. 75, afirma que não existe arbitragem se o tribunal arbitral não for independente e imparcial, sem prejuízo do cumprimento deste imperativo categórico nem sempre ser de fácil exequibilidade. Vide o Acórdão do TC n.º 52/92, III. Fundamentação, 6.

<sup>28</sup> Assim, por todos, o Acórdão do TC n.º 353/2017, tirado em Plenário, II, c), 7., reafirmando o decidido no Acórdão n.º 178/2016, II, 5.

40. Na sequência da jurisprudência exarada no caso *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*<sup>29</sup>, o conceito de independência comporta, segundo o Tribunal de Justiça, duas vertentes: uma de ordem externa e outra de ordem interna.

A primeira – independência externa –, pressupõe que «o organismo em causa exerça as suas funções com total autonomia, sem estar submetido a nenhum vínculo hierárquico ou de subordinação em relação a quem quer que seja e sem receber ordens ou instruções de qualquer origem, e esteja, assim, protegido contra intervenções ou pressões externas suscetíveis de afetar a independência de julgamento dos seus membros e influenciar as suas decisões». Além disso, «a inamovibilidade dos membros da instância em causa constitui uma garantia inerente à independência dos juizes, na medida em que visa proteger a pessoa daqueles cuja função é julgar» e, «embora não tenha carácter absoluto, o referido princípio só pode sofrer exceções quando motivos legítimos e imperiosos o justifiquem, no respeito do princípio da proporcionalidade.»

A segunda – independência interna – «está ligada ao conceito de «imparcialidade» e visa o igual distanciamento em relação às partes no litígio e aos seus interesses respetivos, tendo em conta o objeto deste. Este aspeto exige o respeito pela objetividade e a inexistência de qualquer interesse na resolução do litígio que não seja a estrita aplicação da regra de direito.». Segundo o TJ «o conceito de «independência», que é inerente à missão de julgar, implica, acima de tudo, que a instância em questão tenha a qualidade de terceiro em relação à autoridade que adotou a decisão que é objeto de recurso». Tais garantias de independência e de imparcialidade «postulam a existência de regras, designadamente no que respeita à composição da instância, à nomeação, à duração das funções, bem como às causas de abstenção, de impugnação da nomeação e de destituição dos seus membros, que permitem afastar qualquer dúvida legítima, no espírito dos particulares, quanto à impermeabilidade da referida instância em relação a elementos

---

<sup>29</sup> Acórdão do TJ de 27/2/2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, ECLI:EU:C:2018:177, n.ºs 41-45.

externos e à sua neutralidade relativamente aos interesses em confronto (...).»<sup>30</sup>.

O Tribunal de Justiça, partindo da exigência da tutela jurisdicional efetiva consagrada no artigo 19.º, n.º 1, do TFUE, na aceção do artigo 47.º da Carta, afirma, em suma, que a "(...) exigência de independência dos órgãos jurisdicionais, que é inerente à missão de julgar, faz parte do conteúdo essencial do direito a uma tutela jurisdicional efetiva e do direito fundamental a um processo equitativo, que reveste uma importância crucial enquanto garante da proteção de todos os direitos que o direito da União confere aos litigantes e da preservação dos valores comuns aos Estados-Membros, enunciados no artigo 2.º TUE, designadamente do valor do Estado de Direito (Acórdão de 20 de abril de 2021, Republika, C-896/19, EU:C:2021:311, n.º 51 e jurisprudência referida)." <sup>31</sup>. Em sentido próximo, a independência e a imparcialidade do poder judicial enquanto princípio decorrente do Estado de direito – e meio de efetivação da tutela jurisdicional efetiva – foram já consagradas em diversas fontes de direito derivado da União <sup>32</sup>.

**41.** Ora, à semelhança do que se verifica no âmbito da ordem jurídica da União Europeia, também no quadro do Conselho da Europa, em que o Estado de direito é um dos seus três valores cimeiros, a independência e a imparcialidade integram a lista de critérios de avaliação do Estado de direito, no domínio do acesso à justiça adotada pela Comissão de Veneza (*Rule of Law Check-List*) <sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Ac.do TJ de 21/1/2020, *Banco Santander SA*, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, n.ºs 57 a 59 e 61 a 63, respetivamente – vide, posteriormente, entre outros, os acórdãos do TJ de 15/7/2021, *Comissão c. Polónia*, C-791/19, ECLI:EU:C:2021:596, n.º 59, e de 26/1/2023, *SC NV Construct SRL*, C-403/21, ECLI:EU:C:2023:47, n.ºs 44-46.

<sup>31</sup> Ac. do TJ de 15/7/2021, *Comissão c. Polónia*, C-791/19, ECLI:EU:C:2021:596, n.º 58.

<sup>32</sup> Cf., em especial, a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu [PE] e ao Conselho, Um Novo Quadro da UE para reforçar o Estado de Direito, COM(2014) 158 final, 2, p. 4; Comunicação da Comissão ao PE e ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, Relatório de 2020 sobre o Estado de Direito. Situação na União Europeia, COM(2020) 580 final, de 30/9/2020, 1. Introdução, p. 1; ou, mais recentemente, Regulamento (UE, Euratom) 2020/2092 do PE e do Conselho de 16/12/2020 relativo a um regime geral de condicionalidade financeira para a proteção do orçamento da União (JO L 433 I/1, de 22/12/2020), artigos. 2.º, alínea a) e 3.º, alínea a) – segundo os quais, respetivamente, "o Estado de direito inclui o princípio da tutela jurisdicional efetiva, incluindo o acesso à justiça, por tribunais independentes e imparciais" e pode indiciar violações dos princípios do Estado de direito "o facto de se pôr em risco a independência do poder judicial".

<sup>33</sup> Cf. Lista de Critérios do Estado de Direito, CDL-AD(2016)007, de 18/3/2016, adotada pela Comissão de Veneza na sua 106.ª sessão plenária, E. Acesso à justiça, 1, a. a c., pp. 20-23.

Também o TEDH, no âmbito do sistema da CEDH, se tem debruçado sobre as garantias da independência e da imparcialidade inerentes à função jurisdicional – em especial no âmbito de apreciação de violações do artigo 6.º da CEDH e, mais recentemente, relacionadas com a questão da falta de independência do poder judicial e disfunções sistémicas no procedimento de nomeação de magistrados.<sup>34</sup>

Em especial, resulta da jurisprudência do TEDH que não precludindo o artigo 6.º da CEDH – e o direito de acesso aos tribunais nele ínsito – a existência de tribunais arbitrais e o recurso aos mesmos para a resolução de certos litígios, as garantias exigidas pelo artigo 6.º da CEDH se aplicam no caso de arbitragem necessária.<sup>35</sup> – e, mesmo no caso de arbitragem voluntária, a sua escolha pelas partes não implica automaticamente uma renúncia pelas partes aos seus direitos previstos no artigo 6.º da CEDH e, quando os requerentes tenham suscitado a questão da independência e imparcialidade do árbitro, o procedimento arbitral deve oferecer as garantias do artigo 6.º, n.º 1, da CEDH.<sup>36</sup>

O requisito da imparcialidade do tribunal – e da aparência de imparcialidade – decorrente do artigo 6.º, n.º 1, da CEDH (e do artigo 47.º, n.º 2, da Carta) tem, aliás respaldo em várias fontes de direito não nacional.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Vide, em especial, os acórdãos do TEDH [1.ª Secção], *Dolińska-Ficek and Ozimek v. Polónia*, 8/11/2021, 49868/19 e 57511/19, §§ 357, 281-355, em especial 315 e 329; TEDH [1.ª Secção], *Advance Pharma sp. z o.o v. Polónia*, 1469/20, 3/2/2022, §§ 353 e 303-351, em especial n.º 332; TEDH [Grande Câmara], *Grzeda c. Polónia*, 15/3/2022, 43572/18, §§ 339-350, em especial §§ 343 e 348; e TEDH [1.ª Secção], *Zurek c. Polónia*, 16/6/2022, 39650/18, §§ 147-151 e 219-229, em especial § 224.

<sup>35</sup> TEDH [3.ª Secção], *Tabbane v. Switzerland*, 41069/12, 1.3.2016, §§ 26-27 e jurisprudência aí citada); TEDH [3.ª Secção], *Mutu e Pechstein c. Suíça*, 2/10/2018, 40575/10 e 67474/10, §§ 94 e 95; TEDH [5.ª Secção], *Suda c. República Checa*, 28/10/2010, 1643/06, § 49; e TEDH [2.ª Secção], *Ali Riza e o. c. Turquia*, 28/1/2020, 30226/10 e o., §§ 173-174.

<sup>36</sup> TEDH [3.ª Secção], *Mutu and Pechstein c. Suíça*, 2/10/2018, 40575/10 e 67474/10, §§ 121-123 e TEDH [1.ª Secção], *Beg S.p.a. c. Itália*, 20/5/2021, 5312/11, §§136-143) – vide também, desenvolvidamente, os documentos do TEDH intitulados European Court of Human Rights, Key Theme – Article 6 (civil) Arbitration (Last updated: 20/02/2023) e Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights, Right to a fair trial (civil limb), Updated to 31 August 2022, II, B., 1, n.ºs 152-153 e 2, n.ºs 154-156, quanto à aplicação das garantias do artigo 6.º, n.º 1, à arbitragem e, ainda, III, C, 1 a 3, n.ºs 254 a 318 e jurisprudência aí indicada prolatada pelo TEDH quanto à independência e imparcialidade do tribunal (ambos disponíveis em [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int)).

<sup>37</sup> V.g., as Regras-Modelo em Processo Civil aprovadas pelo ELI/UNIDROIT em 2020 (ELI/UNIDROIT *Model European Rules on Civil Procedure*, 2020), Rule 13 (1) e Comentário 1, em sede de comunicações entre as partes e o tribunal.



42. Na doutrina portuguesa, embora diferentes, os conceitos de *independência* e *imparcialidade* encontram-se associados. Pode-se ser independente, mas parcial.<sup>38</sup>

A independência assume uma tendência objetiva<sup>39</sup> e implica, faticamente, que um árbitro não tenha vínculos de sujeição a uma das partes ou riscos de pressão efetiva por uma delas que afetem a sua liberdade de decisão<sup>40</sup>.

Já a imparcialidade é um atributo de feição preponderantemente subjetiva<sup>41</sup> que implica isenção intelectual perante o litígio, no sentido de uma predisposição de favoritismo ou de antipatia relativamente a uma das partes ou aos correspondentes interesses.<sup>42</sup>

Os dois atributos são juridicamente garantidos por um conjunto “de regras atinentes à composição da instância, à nomeação, à duração das funções, bem como às causas de abstenção, de impugnação da nomeação e de destituição”<sup>43</sup>, em especial um conjunto de deveres, incompatibilidades e impedimentos que deverão ser ainda mais exigentes no caso dos árbitros do que no dos juízes dos tribunais estaduais.

43. Enquanto os juízes exercem a sua profissão num regime de exclusividade, com um rigoroso regime de incompatibilidades, os árbitros, como foi afirmado, “andam pelo mundo”<sup>44</sup>.

---

<sup>38</sup> MÁRIO RAPOSO “Imparcialidade dos Árbitros”, “VI Congresso da Ordem dos Advogados” - Portal da Ordem dos Advogados (portal.oa.pt).

<sup>39</sup> AGOSTINHO PEREIRA DE MIRANDA, “Dever de Revelação e Direito de recusa de Árbitro”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 73, Lisboa, Out/Dez, 2013, p. 1267; SELMA FERREIRA LEMES, “Árbitro, Princípios da independência e imparcialidade”, S. Paulo, 2001, p. 52.

<sup>40</sup> MIGUEL GALVÃO TELES, “A Independência e Imparcialidade nos Árbitros como Imposição Constitucional” in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, III, Coimbra, 2011, p. 258 e seg. e 261.; MÁRIO RAPOSO, *ult. loc. cit.* Ver o clássico de MARC HENRY, *Le devoir d’indépendance de l’arbitre*, Paris, 2001, p. 1 e 151-152.

<sup>41</sup> AGOSTINHO PEREIRA DE MIRANDA *ult. loc. cit.*; SELMA FERREIRA LEMES, *ult. loc. cit.* MARC HENRY afirma, contudo, que a independência do árbitro predica também a sua imparcialidade e objetividade (*ult. loc. cit.*, p. 152) e MIGUEL GALVÃO TELES (*ult. loc. cit.*, p. 262) afirma que a pressão que obnubila a independência afeta também a imparcialidade.

<sup>42</sup> AGOSTINHO PEREIRA DE MIRANDA (*ult. loc. cit.*, pp. 1268-1269) escreve que a “*existência de uma predisposição intelectual do árbitro a favor da parte que o designa só pode ser posta em causa por um ingénuo ou um hipócrita. Mas uma coisa é essa predisposição de carácter geral - alguns chamam-lhe simpatia - outra é aquilo que Lopes dos Reis chama o comprometimento com a parte. Este é violador da lei e da ética. Aquele é simplesmente ineficaz se não for temperado por uma atitude reta de procura da verdade e da justiça*”. O mesmo autor refere que a parcialidade é real quando se traduz em favoritismo ou antipatia por uma das partes. A questão é, contudo, muito mais exigente no plano garantístico na escolha do árbitro único ou na escolha do presidente de um coletivo arbitral.

<sup>43</sup> Na expressão do acórdão do TJ de 21/1/2020, *Banco Santander SA*, C-274/14, cit., n.º 63.

<sup>44</sup> MIGUEL GALVÃO TELES, *ult. loc. cit.*, p. 278.

Em primeiro lugar, os seus interesses são diversos, pois para além da arbitragem exercem a advocacia ou a jurisconsultoria, foram ou são peritos remunerados por instituições públicas e privadas, muitas vezes exercem funções executivas em empresas ou já estiveram ligados profissionalmente à Administração Pública.

Por outro lado, os árbitros de parte são escolhidos e remunerados pela parte que não tenderá a escolher, naturalmente, juristas claramente desalinados com a sua posição. A imparcialidade dos árbitros de parte é, pois, relativa<sup>45</sup>, havendo por isso que garantir uma maior exigência no domínio das incompatibilidades, sobretudo do árbitro presidente, para assim assegurar uma maior taxa de neutralidade. Esta terá de ser igualmente efetiva no caso de haver um árbitro único.

**44.** Existe, por conseguinte, um risco muito maior de conflito de interesses no processo de designação dos árbitros e correspondente regime de suspeição do que sucede com os juízes dos tribunais estaduais. Daí que, como avançado, o regime de impedimentos e de fundamentos de suspeição deva ser claramente mais rigoroso no caso dos árbitros.

Nos processos arbitrais administrativos em que a Administração é parte e em que estão em causa dinheiros públicos e patrimónios privados, resulta ser fundamental garantir que os árbitros, com relevo para o presidente do coletivo (caso exista), não se encontrem numa relação de vinculação ou de proximidade excessiva com a Administração. E resulta ser igualmente essencial que o árbitro, os seus familiares e as estruturas profissionais onde se inserem não mantenham relações de dependência ou excessiva proximidade em relação à parte ou aos mandatários da mesma.

---

<sup>45</sup> Cfr. JOSÉ MIGUEL JÚDICE - DIOGO CALADO, "Independência e Imparcialidade do árbitro: alguns aspetos polémicos em uma visão luso-brasileira", in *Revista Brasileira de Arbitragem*, nº 49, 2016, p. 46 e seg; AGOSTINHO PEREIRA DE MIRANDA, *ult. loc. cit.*, p. 1268 e seg.

## 2. Análise do regime de garantias de independência e de imparcialidade dos árbitros do CAAD

### 2.1. Aspetos gerais

45. O regime especial contido no RJAT aplicável à arbitragem em matéria tributária determina a não unicidade de regime jurídico aplicável à arbitragem em matéria tributária, por um lado, e à arbitragem em matéria administrativa, por outro. Assim sucede, nomeadamente, em matéria de específicos impedimentos (de fonte legal) dos árbitros em matéria tributária (alíneas *a*) e *b*) do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT), ou de taxa de arbitragem (n.ºs 2 e 3 do artigo 12.º do RJAT).

Isto pese embora a aproximação do regime da arbitragem em matéria administrativa ao regime da arbitragem em matéria tributária resultante, em especial, nas normas de remissão constantes:

- do artigo 1.º do Código Deontológico do CAAD ([CDCAAD] alterado e republicado em 2021, que determina a aplicação, a todos os árbitros, do elenco de factos, circunstâncias e/ou relações suscetíveis de originar dúvida fundada a respeito da sua independência, imparcialidade ou isenção, constante das alíneas *a*) a *h*) do n.º 5 do artigo 6.º do CDCAAD, que constituem fundamentos de recusa, bem como dos motivos gerais para o seu afastamento previstos nas alíneas *a*) e *b*) do n.º 1 do artigo 5.º – e, em geral, as exigências do artigo 2.º do CDCAAD<sup>46</sup>;
- do artigo 1.º, n.º 2, do RSDAMT (alterado e republicado em 2022), segundo o qual este Regulamento se aplica, com as devidas adaptações, aos processos arbitrais em matéria administrativa organizados no âmbito do CAAD.

46. Aquela dualidade de regimes tem igualmente respaldo na vigência autónoma do Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa (NRAA) e nas diferentes Tabelas de Custas – Tabelas de custas da arbitragem tributária

---

<sup>46</sup> Cf. alínea *a*) do n.º 1 do artigo 5.º do Novo Regulamento da Arbitragem Administrativa quanto à imparcialidade e independência dos árbitros no âmbito da arbitragem em matéria administrativa que decorra no CAAD.

(Tabelas anexas ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [RCAT])<sup>47</sup> e Tabelas de encargos processuais da arbitragem administrativa anexas ao NRAA)<sup>48</sup>.

Dessa mesma dualidade de regimes resulta que, como se referiu já (cfr. *supra* II, 2.3), e melhor se verá, o regime da arbitragem em matéria tributária reduz significativamente a faculdade da escolha dos árbitros pelas partes.

47. De acordo com uma análise comparativa feita numa dissertação académica<sup>49</sup>, o CAAD, que foi instituído como o único centro institucionalizado de arbitragem tributária, como melhor explicitado *supra*, encontra-se submetido a um regime reforçado de garantias de imparcialidade constante, recorde-se, do (i) RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, salientando-se os respetivos artigos 8.º e 9.º (*Impedimentos e deveres dos árbitros*); do (ii) RSDAMT, revisto pelo Conselho Deontológico em 22 de janeiro de 2022<sup>50</sup>, com predomínio para o respetivo artigo 6.º (*Impedimentos, recusas e substituições*) e do (iii) Código Deontológico desse Centro<sup>51</sup>, com particular relevo para os artigos 2.º, 5.º e 6.º (*Requisitos dos árbitros, Motivos gerais para o afastamento de um árbitro, Fundamentos de recusa - Falta de independência e/ou competência*).

48. De uma análise comparada restrita com outros centros de arbitragem, a investigação extrai as seguintes asserções<sup>52</sup>:

<sup>47</sup> Cf. o n.º 2 do artigo 5.º, quanto ao facto de a integralidade da taxa de arbitragem ser suportada pelo sujeito passivo em caso de designação de árbitro pelo sujeito passivo, conforme disposto na alínea *f*) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT e no n.º 3 do artigo 12.º e alínea *b*), n.º 2, do artigo 6.º do RJAT.

<sup>48</sup> Cf. artigo 29.º (Encargos processuais), em especial n.º 3 e n.º 6 (quanto à fixação, pela decisão final, do critério de repartição dos encargos processuais), e n.º 3 e n.º 4 do artigo 15.º do NRAA, quanto à escolha dos árbitros.

<sup>49</sup> INÊS DE OLIVEIRA VIEIRA, *O Dever de Imparcialidade dos Árbitros em Sede de Arbitragem Administrativa*, Lisboa, UNL, 2021, disponível em [https://run.unl.pt/bitstream/10362/141395/1/Vieira\\_2022.pdf](https://run.unl.pt/bitstream/10362/141395/1/Vieira_2022.pdf).

<sup>50</sup> Na sequência da deliberação do Conselho Deontológico do CAAD de 20 de janeiro de 2022 e da pronúncia favorável do Conselho de Representantes, em 24 de janeiro de 2022.

<sup>51</sup> A Autora usou como referência o que considera os dois centros de arbitragem institucionalizada mais importantes, o CAC (Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa) e o CAAD, bem como dois centros ligados a instituições privadas, como a APA (Associação Portuguesa de Arbitragem) e a IBA (*International Bar Association*). Na página 27, n. 70, da sua dissertação de Mestrado, INÊS DE OLIVEIRA VIEIRA afirma ter selecionado o "CDCAAD considerando que o CAAD configura o centro de arbitragem mais reconhecido para o tratamento de questões jurídico-administrativas, e o CDCAC por consubstanciar o centro de arbitragem nacional mais emblemático e que dirime anualmente um maior número de litígios."

<sup>52</sup> INÊS DE OLIVEIRA VIEIRA, *ult. loc. cit.*, p. 39 e seg..

- (i) Os Códigos Deontológicos do CAC e da APA remetem para a *soft law* das diretrizes da IBA, por estas permitirem densificar os conceitos indeterminados enformadores do dever de independência e imparcialidade dos árbitros, tanto em sede de arbitragem em geral, como de arbitragem administrativa em particular. Não obstante, o Código do CAAD não procede a idêntica remissão, quiçá pelo facto de, como é assinalado noutro passo, existirem decisões dos tribunais administrativos e fiscais.<sup>53</sup> que, atenta a natureza do objeto da arbitragem, entendem que as diretrizes da IBA são *soft law* (“meras diretrizes”, estando desprovidas de força vinculativa própria), aplicando-se em arbitragens privadas internacionais, mas não sendo aplicáveis “a se” no domínio da arbitragem administrativa e, por paralelismo, na tributária. A investigação conclui que, dos dois acórdãos analisados em sede de jurisdição administrativa, resulta que para os tribunais administrativos não se pode retirar das diretrizes da IBA, como expressamente realça uma das decisões, “*qualquer contributo que não conste já do sistema, e, no noutro, que as mesmas não são fontes de direito, não se podendo delas retirar – de todo – qualquer contributo para concretização do regime, sob pena de inconstitucionalidade por alegada violação dos princípios da constitucionalidade e da legalidade, plasmados nos arts. 1.º, 2.º, 8.º, 112.º e 203.º da CRP*”<sup>54</sup>. Diversamente, na arbitragem de direito privado, a dissertação assinala a aplicação frequente pelos tribunais estaduais das referidas diretrizes como fonte mediata, interpretativa ou integrativa, quer da lei, quer dos códigos deontológicos dos centros.<sup>55</sup>
- (ii) Todos os Códigos dos Centros de Arbitragem elencam, exemplificativamente, circunstâncias suscetíveis de criar, na perspetiva das partes, *fundadas dúvidas sobre a imparcialidade* e/ou

---

<sup>53</sup> Acórdão do TCA-S de 16 de fevereiro de 2017, proc. n.º 20011/16.3BCLSB, Paulo Pereira Gouveia e Acórdão do TCA-S de 30.08.2016, proc. n.º 13580/16, Cristina dos Santos.

<sup>54</sup> INÉS DE OLIVEIRA VIEIRA, *ult. loc. cit.*, p. 62.

<sup>55</sup> INÉS DE OLIVEIRA VIEIRA, *ult. loc. cit.*, p. 54 e seg..

*independência* do árbitro e que por isso supõem um dever de revelação das mesmas pelo árbitro. A título exemplificativo, essas circunstâncias constam “*das listas Vermelha Renunciável e Laranja das Diretrizes IBA, e são voluntariamente incorporadas no n.º 5 do art. 7.º do CDCAAD*”<sup>56</sup>, no n.º 2 do art. 4.º do CDCAC; e do n.º 5 do art. 7.º do CDAPA”<sup>57</sup>.

- (iii) Os fundamentos de recusa devem radicar em critérios objetivos, resultando essa asserção da “*alínea (c) do Princípio Geral (3) das Diretrizes da IBA, aplicável ao CDA e ao CDCAC por força da remissão operada pelo n.º 2 dos respetivos art. 1.º, e, ainda, ao CDCAAD, por conta do previsto no n.º 1 do art. 7.º*”<sup>58</sup>.

**49.** Examinado, na generalidade, o complexo de normas que regem no CAAD a designação dos árbitros, bem como os seus impedimentos, recusas e destituições em matéria de arbitragem tributária, é possível extrair as ideias-força que se passam a mencionar:

- (i) Comparando o regime de impedimentos de árbitros decorrente da Lei da Arbitragem Voluntária (LAV, aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro) com os do RJAT (que vincula o CAAD), verifica-se que ambos: (i.1) consagram os princípios da imparcialidade e independência (cfr. o n.º 3.º do artigo 9.º e o n.º 1 do artigo 13.º da LAV e o n.º 1 do artigo 9.º do RJAT); (i.2) instituem o dever de revelação de conflitos de interesse que, no entender dos próprios árbitros, possam pôr em causa essa imparcialidade e independência (n.º 1 do artigo 13.º da LAV e n.º 2 do artigo 8.º do RJAT, concretizado pelos n.ºs 4 a 8 do artigo 6.º do Código Deontológico (CD) do CAAD).
- (ii) No contexto dessa comparação, o regime de impedimentos de árbitro decorrente da LAV envolve critérios mais indeterminados e menos restritivos do que o do RJAT que, a par de remeter igualmente

<sup>56</sup> Cfr. n.º 5 do artigo 6.º.

<sup>57</sup> INÉS DE OLIVEIRA VIEIRA, *ult. loc. cit.*, p. 40.

<sup>58</sup> *Ibidem*.

para o regime de impedimentos dos funcionários da Administração Pública regulado no artigo 69.º do CPA, adita ainda um impedimento que veda a possibilidade de escolha de árbitro a quem nos últimos 2 anos: (ii.1) tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária ou membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão; ou (ii.2) tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio da entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

**50.** A razão de ser da fixação de regras mais estritas no que concerne à autonomia ou liberdade das partes para a escolha de árbitros, bem como de um regime mais exigente de impedimentos, deriva da *natureza* do litígio (arbitragem administrativa<sup>59</sup> ou tributária), em que estão em jogo o interesse público, os dinheiros públicos e, subsidiariamente, a natureza institucional da arbitragem.

Com efeito, todo o regime de arbitragem tributária do CAAD – e, na estrita medida em que este se aplique à arbitragem administrativa – por comparação com o regime da arbitragem voluntária, reduz significativamente a faculdade da escolha dos árbitros pelas partes. Assim:

- (i) Os processos até ao valor de 60.000 euros, em regra, são decididos por árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico, através de um sorteio público, de acordo com um procedimento automático de escolha de entre a lista de árbitros, conforme descrito em II, 2.4.1, *supra* (cfr. n.º 1 do artigo 6.º do RJAT e o artigo 5.º do RSDAMT)<sup>60</sup>;

---

<sup>59</sup> A aplicabilidade do regime dos impedimentos constante do RJAT à arbitragem administrativa resulta da remissão (introduzida na lei apenas em 2019) do artigo 181.º, n.º 4 do CPTA: “aos árbitros são aplicáveis os deveres e os impedimentos previstos no regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, com as necessárias adaptações”.

<sup>60</sup> Cfr. o n.º 2 e a alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º do RJAT, já referidos *supra*, que estabelecem como critério consoante o valor do pedido de pronúncia ultrapassar, ou não, duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo.

- (ii) Por regra, os processos de valor superior a 60.000 euros são julgados em tribunal coletivo, sendo também os árbitros designados por sorteio pelo Conselho Deontológico, nos termos *supra descritos* (alínea *a*) do n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º do RJAT);
- (iii) Relativamente a processos de qualquer valor, cada uma das partes (o sujeito passivo e a AT nos tribunais tributários) pode sempre optar por designar um árbitro, sendo o árbitro presidente cooptado ou, na falta de acordo, designado pelo Conselho Deontológico, através de sorteio público, nos termos expostos na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT.

**51.** Assim, o regime do CAAD em matéria de arbitragem tributária desincentiva a escolha de árbitros pelas partes, já que institui para o efeito um sistema de custas (taxa de arbitragem) que aquelas devem satisfazer na totalidade quando requerem a constituição do tribunal, ou seja, quer ganhem ou percam a lide (cfr. o n.º 3 do artigo 12.º do RJAT). Essa taxa não é tão elevada no caso de as partes optarem por não escolher os árbitros – por apenas ser devido, no momento do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, o pagamento da taxa de arbitragem inicial<sup>61</sup> e a decisão arbitral fixar o montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral (cf. n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT). Nos processos com escolha de árbitro, as custas são da responsabilidade exclusiva do Sujeito Passivo, ou seja, mesmo quando obtenha vencimento de causa, é o responsável único pelo pagamento integral das custas (cfr. n.º 4 do artigo 22.º, do RJAT, *a contrario*).

Em 2022, apenas em 9,5% dos processos as partes optaram por escolher os árbitros.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Fixada em 50% da taxa de arbitragem – cf. Tabelas de custas da arbitragem tributária anexas ao RCAT, Tabela I – Artigo 4.º do RCAT.

<sup>62</sup> Cfr. Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária 2022, *op. cit.*, p. 8.



52. Como resulta da súmula anteriormente realizada, as disposições substanciais e procedimentais relativas a impedimentos encontram-se dispersas entre o RJAT, o CPA (para o qual a lei anterior remete, como visto), o RSDAMT e o Código Deontológico do CAAD.

Sendo uma matéria especialmente delicada para a credibilização dos árbitros e da arbitragem num hemisfério aplicativo do Direito Público e atenta a necessidade de fácil identificação dos critérios e procedimentos aplicáveis, perguntar-se-á se não se poderia optar por uma maior consolidação das referidas normas, mormente incluindo no RJAT as disposições principais que constam do Código Deontológico em matéria de impedimentos.

## 2.2. Confronto com as diretrizes *da International Bar Association (IBA)*

53. Cumpre agora verificar até que ponto os impedimentos aplicáveis aos árbitros do CAAD ou as relações sujeitas ao dever de revelação incorporam de algum modo o conteúdo das diretrizes vermelhas e laranjas da IBA<sup>63</sup> ou se a “jurisprudência” do Conselho Deontológico do CAAD as tomou implicitamente

---

<sup>63</sup> Sobre as diretrizes da IBA (*International Bar Association*), vide AGOSTINHO PEREIRA DE MIRANDA-PEDRO SOUSA UVA, “As Diretrizes da IBA sobre Conflitos de Interesses na Arbitragem Internacional” in AAVV *Estudos de Direito da Arbitragem*, Lisboa, 2015.; BERNARDO REIS, *ult.loc. cit.*, p. 84 e seg.; JOSÉ MIGUEL JÚDICE-DIOGO CALADO, *ult. loc. cit.*, p. 44.

As Diretrizes da IBA (*IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*) incluem listas de situações específicas que indicam se se justifica, ou não, a revelação ou desqualificação de um árbitro, identificadas como ‘Vermelha’, ‘Laranja’ e ‘Verde’, ainda que as fronteiras possam em alguns casos ser fluidas. As mesmas refletem o entendimento da Comissão de Arbitragem da IBA quanto às melhores práticas internacionais em curso, e baseiam-se na legislação e jurisprudência de um alargado número de jurisdições, bem como no entendimento e experiência de especialistas em arbitragem internacional, cfr. *Diretrizes da IBA sobre Conflitos de Interesses em Arbitragem Internacional*, v2014, aprovadas por resolução do Conselho da IBA, 23 de outubro de 2014, disponível em <https://www.ibanet.org/>. A Lista Verde (*Green List*) contém uma enumeração não taxativa de situações específicas em que inexistente conflito de interesses aparente ou efetivo, de um ponto de vista objetivo. Assim, o árbitro não tem qualquer dever de revelar situações que se enquadrem nessa Lista Verde (cfr. p. 18). Já a Lista Laranja constitui uma enumeração não taxativa de situações específicas que, dependendo dos factos do caso concreto, podem, aos olhos das partes, suscitar dúvidas quanto à imparcialidade ou independência do árbitro (cfr. pp. 16-17). A Lista Vermelha (*Red List*) é composta por duas partes (cfr. p. 16): uma “Lista Vermelha Irrenunciável” (ver os Princípios Gerais 2(d) e 4(b)), e uma “Lista Vermelha Renunciável” (ver o Princípio Geral 4(c)). Estas listas contêm uma enumeração não taxativa de situações específicas que, dependendo dos factos pertinentes de um determinado caso, suscitam dúvidas justificáveis a respeito da imparcialidade e independência do árbitro. Ou seja, nessas circunstâncias, existe um conflito de interesses objetivo do ponto de vista de um terceiro razoável com conhecimento dos factos e circunstâncias relevantes (ver Princípio Geral 2(b)). A Lista Vermelha Irrenunciável inclui situações resultantes do princípio primordial de que ninguém se pode julgar a si próprio. Assim, a aceitação de tal situação não sana o conflito. A Lista Vermelha Renunciável, por sua vez, identifica situações sérias, mas não tão graves. Em vista da sua seriedade, ao contrário das circunstâncias descritas na Lista Laranja (*Orange List*), tais situações devem ser consideradas renunciáveis apenas se e quando as partes, uma vez cientes do conflito de interesses, manifestarem expressamente a sua intenção de manter o árbitro na sua função, nos termos do disposto no Princípio Geral 4(c).

como fonte mediata. Aquelas diretrizes da IBA encontram correspondência, ainda que parcial, nas regras adotadas no âmbito do ICC - International Court of Arbitration, em especial no documento *Note to parties and arbitral Tribunals on the Conduct of the Arbitration under the ICC Rules of Arbitration*.<sup>64-65</sup>.

54. Elencar-se-á cada uma das diretrizes de *soft law* e aferir-se-á, num breve comentário sobre cada uma, se a normaçoão do CAAD (integrada, como visto, pelo CPA, RJAT, RSDAMT e Código Deontológico) incorpora, ou não, e em que medida, essas diretrizes – seja quanto a *impedimentos*, seja quanto a *deveres de revelação* do árbitro.

### 2.2.1. Comparação

55. “A Lista Vermelha Irrenunciável inclui situações resultantes do princípio primordial de que ninguém se pode julgar a si próprio. Assim, a aceitação de tal situação não sana o conflito”<sup>66</sup>. As **listas vermelhas** contêm uma enumeração não taxativa de situações específicas que, dependendo dos factos pertinentes de um determinado caso, suscitam dúvidas justificáveis a respeito da imparcialidade e independência do árbitro.<sup>67</sup> Assim:

Situações irrenunciáveis na Lista Vermelha da IBA	Comentário – comparação com a normaçoão do CAAD
1.1. Existe identidade entre uma parte e o árbitro, ou o árbitro é representante legal ou funcionário de uma entidade que é parte no processo arbitral.	Cfr. neste sentido a alínea <i>a</i> ) do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT e a alínea <i>a</i> ) do n.º 6 do artigo 5.º do Código Deontológico (CD). <i>O Conselho Deontológico indeferiu o pedido de suspeição apresentado pelo sujeito passivo relativamente</i>

<sup>64</sup> Vide *Note to Parties and Arbitral Tribunals on the Conduct of the Arbitration under the ICC Rules of Arbitration*, III, A, 22-36, em especial n.º 27 e os nove fundamentos de revelação (não taxativos) aí previstos, em parte coincidentes com algumas das directrizes da IBA – encontrando aqueles correspondência nas situações identificadas em, respectivamente, 2.3.1 e 3.1.4; 3.1.4 e 3.4.1; 1.3 e 2.3.6; 1.2 e 2.3.4; 2.1.1 e 2.1.2; 2.3.2 e 3.3.6; 3.1.3; 3.1.5; e 3.1.3., todos das Listas (vermelhas e laranja, consoante o caso) da IBA.

<sup>65</sup> Vide igualmente o *Code of Ethics for Arbitrators in Commercial Disputes* (2014) no âmbito do ICDR-International Centre for Dispute Resolution – para que se remete no artigo 14, 1, do International Dispute Resolution Procedure (2021).

<sup>66</sup> Diretrizes da IBA sobre Conflitos de Interesses em Arbitragem Internacional, v2014, p. 16.

<sup>67</sup> Diretrizes da IBA sobre Conflitos de Interesses em Arbitragem Internacional, v2014, pp. 16-17.

	<p><i>ao árbitro indicado pela AT, visto o mesmo ter deixado de ser funcionário e colaborador da administração tributária a partir de 2011, pelo que em 2014, ano da sua indicação como árbitro, já havia decorrido um período de tempo superior aos “dois anos” legalmente exigidos para o efeito (Proc. 655/2014-T).</i></p>
<p>1.2. O árbitro é administrador, diretor ou membro de órgão supervisor, ou possui influência de controlo sobre uma das partes ou sobre uma entidade que tem um interesse económico direto na sentença arbitral a ser proferida.</p>	<p>Cfr. a alínea <i>a</i>) do n.º 5 do artigo 6.º do CD, faltando uma referência ao supervisor, na normaçoão do CAAD. <i>No tocante à segunda parte do artigo, o Conselho Deontológico recusou a designação de um árbitro administrador/diretor executivo de empresas, cuja decisão arbitral se poderia refletir no perímetro empresarial onde atuava (Proc. 488/2022-T).</i></p>
<p>1.3. O árbitro possui interesse financeiro ou pessoal significativo numa das partes, ou no resultado da arbitragem.</p>	<p>Cfr. a alínea <i>d</i>) do n.º 5 do artigo 6º do CD.</p>
<p>1.4. O árbitro ou a sua sociedade de advogados presta assessoria regular à parte que o indicou, ou uma afiliada dessa parte, e o árbitro ou sua sociedade de advogados obtém proveito financeiro significativo de tal assessoria.</p>	<p>Cfr. a alínea <i>b</i>) do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT. <i>Cumprre referir que o Conselho Deontológico não considera impedimento a nomeação como árbitro de quem, em processos arbitrais distintos, presta em regime de avença serviços à AT ou a representa fora do País na qualidade de agente perante o TJUE, porque não se trata de um “dirigente”, “funcionário” ou “agente da administração tributária” (Proc. 93/2015-T; Proc. 377/2014-T). Por outro lado, entende (Proc. 162/2015-T e Proc. 882/2019-T) que a “relação profissional ou</i></p>

	<p><i>“pessoal” só assume relevância se for estabelecida “com as partes ou com os seus representantes legais”. Em qualquer caso, as causas de impedimento ou de escusa, previstas no n.º 5 do art.º 6º do CD do CAAD, têm de ser aferidas em função de um dado processo em concreto e nunca por referência a anteriores posições assumidas em qualquer outra sede.</i></p>
--	--

56. A Lista Vermelha Renunciável, por sua vez, identifica situações sérias, mas não tão graves (...) que *“devem ser consideradas renunciáveis apenas se e quando as partes, uma vez cientes do conflito de interesses, manifestarem expressamente a sua intenção de manter o árbitro na sua função”*<sup>68</sup>. Assim:

Situações renunciáveis na Lista Vermelha da IBA	Comentário – comparação com a normação do CAAD
<b>2.1. Relação do árbitro com o litígio</b>	
2.1.1. O árbitro prestou assessoria jurídica, ou deu parecer, a respeito do litígio a uma parte ou a uma afiliada de uma das partes.	<p><i>Comentário:</i> alínea <i>d</i>) do n.º 1 do artigo 69.º do CPA, alínea <i>b</i>) do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT e alínea <i>b</i>) do n.º 1 do artigo 6.º do CD.</p> <p><i>O Conselho Deontológico salienta reiteradamente que as causas de impedimento ou de escusa, previstas no n.º 5 do art.º 6º do CD do CAAD, têm de ser aferidas em função de um dado processo em concreto e nunca por referência a anteriores posições assumidas em qualquer outra sede, cfr. v.g. Proc. 14/2011-T. No Proc. 63/2013-T, em que o árbitro teria formulado opinião técnica sobre o litígio, o Tribunal esclarece que, para existir impedimento, não basta a mera circunstância de, anteriormente e</i></p>

<sup>68</sup> *Ult. loc. cit.*, p. 16.

	<p><i>fora do processo em causa, o árbitro ter opinado sobre a questão a decidir, sob pena de tal interpretação impedir que fossem árbitros os juristas mais qualificados e especializados, de mérito reconhecido por via da publicação de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. Adita também (cfr. Proc. 434/2018-T), que a apontada previsão normativa não contempla a hipótese de o árbitro já ter emitido pronúncia sobre questão que haja de decidir, mas apenas a de ter intervindo na causa dando parecer, consulta ou conselho a uma das partes ou como mandatário ou perito. Similarmente no Proc. 217-2022T, o sujeito passivo suspeitou da imparcialidade e independência do árbitro designado pela AT, visto tratar-se de um ex-funcionário da AT durante 4 décadas, vinculado às orientações genéricas, representante da fazenda pública em diversos momentos, tendo sido nomeado sucessivas vezes pela AT como árbitro e tendo uma posição tendencialmente pro Fisco na arbitragem, tendo o Conselho Deontológico entendido, socorrendo-se da jurisprudência do STJ, que a previsão normativa não contempla a hipótese de o árbitro já ter emitido pronúncia sobre questão que haja de decidir, mas apenas a de ter intervindo no processo em causa, dando parecer, consulta ou conselho a uma das partes ou como mandatário ou perito.</i></p>
2.1.2. O árbitro teve um envolvimento prévio no litígio	<p><i>Comentário: alínea d) do n.º 1 do artigo 69.º do CPA.</i></p>

2.2. Interesse direto ou indireto do árbitro no litígio	
2.2.1. O árbitro detém, direta ou indiretamente, participações ou ações numa das partes ou em afiliada de uma das partes, sendo tal parte ou afiliada pessoa jurídica de capital privado.	<i>Comentário:</i> alínea <i>a)</i> do artigo 8.º do RJAT e alínea <i>d)</i> do n.º 1 do artigo 6.º do CD.
2.2.2. Um familiar próximo do árbitro possui interesse financeiro significativo no resultado do litígio.	<i>Comentário:</i> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 69.º do CPA, que alarga o âmbito a parceiros e afilhados civis.
2.2.3. O árbitro, ou um membro familiar próximo do árbitro, possui relacionamento próximo com um terceiro que pode ser responsabilizado em ação de regresso a instaurar pela parte vencida no litígio.	<i>Comentário:</i> Não parece existir correspondência na normação aplicável ao CAAD.
2.3. Relacionamento do árbitro com as partes ou consultores jurídicos	
2.3.1. O árbitro atualmente representa ou presta consultoria a uma das partes ou a uma afiliada de uma das partes.	<i>Comentário:</i> alíneas <i>a)</i> e <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT relativamente a atos passados e, por maioria de razão, aplica-se aos presentes, havendo ainda a referir a alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 6.º do CD. <i>No Proc. 694/2014-T, a AT comunicou a sua oposição à designação do Árbitro indigitado, por este se encontrar a exercer o patrocínio judiciário em outro processo onde a AT era parte recorrida. O Conselho Deontológico entendeu tratar-se de uma circunstância suscetível de originar dúvidas fundadas a respeito da independência, imparcialidade e isenção do árbitro designado.</i>

<p>2.3.2. O árbitro atualmente representa ou presta assessoria ao advogado ou à sociedade de advogados que intervém como mandatário de uma das partes.</p>	<p><i>Comentário:</i> Genericamente a alínea <i>a)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD, podendo este impedimento vir a ser mais preciso na normação do CAAD sobre esse âmbito. Não obstante, o n.º 4 do artigo 6.º do RJAT, tal como introduzido em 2021, terá acautelado a questão, ao prever que "(...) só são elegíveis para o sorteio os árbitros que não sejam mandatários ou não integrem escritório de advogados em que um dos seus membros seja mandatário em qualquer processo arbitral tributário pendente".</p>
<p>2.3.3. O árbitro é advogado na mesma sociedade de advogados do mandatário que representa uma das partes.</p>	<p><i>Comentário:</i> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT, envolvendo os últimos 2 anos. <i>No Proc. 696/2020-T foi indicado que a mandatária havia colaborado com a sociedade de advogados da qual o Árbitro nomeado fora sócio fundador. O Conselho entendeu que o fator decisivo seria o do relacionamento do árbitro recusado "com as partes ou com os seus representantes legais", que não ocorreria em concreto.</i></p>
<p>2.3.4. O árbitro é administrador, gerente ou membro de órgão supervisor, ou possui influência de controlo numa empresa afiliada de uma das partes, se tal afiliada estiver diretamente envolvida nas questões em litígio na arbitragem.</p>	<p><i>Comentário:</i> não existe uma perfeita correspondência na normação aplicável ao CAAD, embora o artigo 69.º, n.º 1, alínea <i>a)</i> do CPA pareça acautelar a questão.</p>
<p>2.3.5. A sociedade de advogados do árbitro teve um envolvimento anterior, porém terminado, no litígio, sem o envolvimento do árbitro.</p>	<p><i>Comentário:</i> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT, envolvendo os últimos 2 anos. <i>Segundo o Conselho, o impedimento releva no mesmo processo em concreto</i></p>

	<i>e não noutros processos, sendo irrelevante que o árbitro tenha emitido opinião sobre a matéria anteriormente. O árbitro não interveio no processo em causa dando parecer ou intervindo processualmente como perito ou mandatário – cfr. processos 417/2019-T e 341/2022-T.</i>
2.3.6. A sociedade de advogados do árbitro atualmente possui um relacionamento comercial significativo com uma das partes ou com uma afiliada de uma das partes.	<b>Comentário:</b> alínea <i>d)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD.
2.3.7. O árbitro presta consultoria regular a uma das partes, ou a uma afiliada de uma das partes, mas nem o árbitro, nem a sua sociedade de advogados, obtém proveito financeiro significativo com tal atividade.	<b>Comentário:</b> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT e, genericamente, a alínea <i>a)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD.
2.3.8. O árbitro possui relacionamento familiar próximo com uma das partes, ou com o administrador, gerente ou membro de órgão supervisor, ou com qualquer pessoa com influência de controlo sobre uma das partes ou sobre uma afiliada de uma das partes, ou com o mandatário que representa uma das partes.	<b>Comentário:</b> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 69.º do CPA, não sendo cobertas todas as situações, como a de supervisão.
2.3.9. Um familiar próximo do árbitro possui interesse financeiro ou pessoal significativo numa das partes ou numa afiliada de uma das partes.	<b>Comentário:</b> alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 69.º do CPA, não sendo cobertas todas as situações, como a de supervisão.

57. *“A Lista Laranja constitui uma enumeração não taxativa de situações específicas que, dependendo dos factos do caso concreto, podem, aos olhos*



das partes, suscitar dúvidas quanto à imparcialidade ou independência do árbitro. Assim, a Lista Laranja reflete situações que (...) "podem impor" ao árbitro o dever de revelar a sua existência. Em todas essas hipóteses, entende-se que as partes aceitaram o árbitro se, após tal revelação, não for apresentada objeção em tempo útil (...)"<sup>69</sup>.

Situações na Lista Laranja da IBA	Comentário – comparação com a normação do CAAD
<b>3.1. Serviços anteriores prestados a uma das partes ou outro envolvimento no caso</b>	
3.1.1. O árbitro atuou, nos três anos anteriores, como mandatário de uma das partes ou de uma afiliada de uma das partes, ou prestou assessoria jurídica ou foi consultado pela parte ou por uma afiliada da parte que o indicou em assunto não relacionado, mas o árbitro e a parte, ou afiliada desta, não têm uma relação permanente.	<i>Comentário:</i> alínea <i>a)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT relativamente aos últimos 2 anos; alínea <i>b)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD; <i>no caso de consultoria episódica ou em regime de avença, o Conselho Deontológico admite essa possibilidade. O Conselho entende ainda que a "relação profissional de mandante e mandatário" decorrente da circunstância de o árbitro, agindo na qualidade de legal representante da sociedade, ter outorgado procuração ao mandatário da Requerente nos autos para representar a referida sociedade, em nada contribui para integrar uma relação profissional ou pessoal do árbitro com a entidade que é sujeito passivo nos autos (Proc. 162/2015-T).</i>
3.1.2. O árbitro atuou, nos três últimos anos, como mandatário contra uma das partes ou uma afiliada de uma das partes, em assunto não relacionado.	<i>Comentário:</i> alínea <i>a)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT relativamente aos últimos 2 anos e alínea <i>b)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD.
3.1.3. O árbitro foi nomeado, nos três últimos anos, como árbitro em duas ou mais ocasiões por uma das	<i>Comentário:</i> alínea <i>b)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD.

<sup>69</sup> *Ult. loc. cit.*, pp. 16-17.

partes ou por uma afiliada de uma das partes.	
3.1.4. A sociedade de advogados do árbitro atuou, nos três últimos anos, para ou contra uma das partes, ou uma afiliada de uma das partes, em assunto não relacionado, sem o envolvimento do árbitro (parcialmente, na primeira parte).	<p><i>Comentário:</i> alínea b) do n.º 5 do artigo 6.º do CD.</p> <p><i>No Proc. 882/2019-T, o sujeito passivo entendeu que um dos árbitros nomeados fora e era mandatário em vários processos judiciais (mais de 40) cujas contrapartes eram representadas por advogados da sociedade que em concreto representava o Requerente. O árbitro alegou que seria outro elemento da sociedade de advogados que acompanhava os referidos processos, não tendo havido um único processo que tivesse acompanhado em diligências ou elaborado requerimentos. O Conselho Deontológico entendeu que a apontada ligação do árbitro respeitava, não a advogados das partes no presente processo arbitral ou em outros processos eventualmente pendentes no CAAD, mas a advogados das “contrapartes” em “vários processos judiciais”, todos eles, portanto, estranhos à organização do CAAD e ao âmbito da sua competência, não havendo fundamento para substituição do árbitro.</i></p>
3.1.5. O árbitro atualmente atua, ou atuou nos três últimos anos, como árbitro noutra processo arbitral sobre um assunto relacionado envolvendo uma das partes, ou afiliada de uma das partes.	<p><i>Comentário:</i> parcialmente, alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 6.º do CD.</p>
<b>3.2. Serviços atuais prestados a uma das partes</b>	

3.2.1. A sociedade de advogados do árbitro presta atualmente serviços a uma das partes, ou a uma afiliada de uma das partes, sem que tal constitua uma relação comercial significativa para tal sociedade e sem o envolvimento do árbitro.	<b>Comentário:</b> A alínea d) do n.º 5 do artigo 6.º do CD pode cobrir de algum modo esta situação.
3.2.2. Uma sociedade de advogados ou outra entidade que partilhe honorários ou outras receitas significativas com a sociedade de advogados do árbitro que presta serviços a uma das partes do litígio, ou a uma afiliada de uma dessas partes.	<b>Comentário:</b> A alínea d) do n.º 5 do artigo 6.º do CD pode cobrir de algum modo esta situação.
3.2.3. O árbitro ou a sua sociedade de advogados representa uma parte, ou uma afiliada de uma das partes, regularmente, mas tal representação não diz respeito ao atual litígio.	<b>Comentário:</b> alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT.
<b>3.3. Relação entre o árbitro e outro árbitro ou mandatário o e outro árbitro ou mandatário</b>	
3.3.1. O árbitro e um outro árbitro são advogados na mesma sociedade de advogados.	<b>Comentário:</b> sem que se encontre explícito, o enunciado amplo da alínea a) do n.º 5 do artigo 6.º do CD abrange esta situação, a qual deveria ser mais concretizada no mesmo documento.
3.3.2. O árbitro e um outro árbitro ou o mandatário de uma das partes são membros da mesma câmara de 'barristers'	<b>Comentário:</b> <i>idem</i> , em relação à conclusão anterior.
3.3.3. O árbitro foi, nos três anos anteriores, sócio de, ou de outra forma afiliado com outro árbitro ou qualquer dos mandatários no processo arbitral.	<b>Comentário:</b> <i>idem</i> , sem que seja causa necessária de impedimento, embora possa relevar na revelação.
3.3.4. Um advogado na sociedade de advogados do árbitro atua como árbitro noutro litígio	<b>Comentário:</b> não é razão para impedimento, segundo o Conselho Deontológico.

envolvendo a mesma parte ou partes, ou uma afiliada de uma das partes.	
3.3.5. Um familiar próximo do árbitro é sócio ou funcionário da sociedade de advogados que representa uma das partes, mas não presta assessoria no âmbito do litígio.	<i>Comentário:</i> a alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 69.º do CPA pode, embora não claramente, cobrir o familiar sócio da sociedade de advogados.
3.3.6. Existe amizade pessoal próxima entre um árbitro e um mandatário de uma das partes.	<i>Comentário:</i> Parece poder ser coberto, embora indeterminadamente, pela alínea <i>a)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD, mas pode caber ainda na alínea <i>d)</i> do n.º 1 do artigo 73.º do CPA, <i>ex vi</i> do artigo 8.º, n.º 2, do RJAT, devendo constar do dever de revelação.
3.3.7. Existe inimizade entre um árbitro e um mandatário que atua no processo arbitral.	<i>Comentário:</i> a par de genericamente caber na alínea <i>d)</i> do n.º 5 do artigo 6º do CD, não consta do artigo 69.º do CPA, mas sim da alínea <i>d)</i> do n.º 1 do artigo 73.º do CPA, que se refere a grave inimizade como razão de escusa ou suspeição e que se considera aplicável nos deveres de revelação. <i>O Conselho Deontológico rejeitou casos em que foi invocada degradação de relações sem invocação de grave inimizade (Proc. 696/2020-T; 701/2020-T).</i>
3.3.8. O árbitro foi, nos três últimos anos, nomeado mais de três vezes pelo mesmo mandatário ou pela mesma sociedade de advogados	<i>Comentário:</i> <i>Tal situação não tem sido considerada pelo Conselho Deontológico do CAAD, inclusive quanto ao dever de revelação – mesmo quando o árbitro participou antes em julgamento sobre questão próxima em sentido desfavorável em relação à parte (cfr. Proc. 434/2018-T; Proc. 882/2019-T). O motivo talvez se relacione com o facto de a informação objeto do dever de</i>

	<p><i>revelação constar das decisões arbitrais e de estas serem públicas. Os tribunais, relativamente à arbitragem voluntária, têm considerado motivo de impedimento nomeações sucessivas num número expressivo de julgamentos. Quiçá se possa ponderar um limite neste domínio.</i></p>
<p>3.3.9. O árbitro e um outro árbitro, ou mandatário de uma das partes no processo arbitral, atualmente atuam ou atuaram nos três últimos anos como co-mandatários.</p>	<p><i>Comentário:</i> O artigo 6.º do CD atribuiu ao Conselho Deontológico discricionariedade para decidir sobre o impedimento. <i>Talvez seja um domínio onde valha a pena precisar o dever de revelação.</i></p>
<p><b>3.4. Relação entre o árbitro e a parte e terceiros envolvidos no processo arbitral</b></p>	
<p>3.4.1. A sociedade de advogados do árbitro defende atualmente interesses contrários aos de uma das partes, ou de uma afiliada de uma das partes.</p>	<p><i>Comentário:</i> Não parece estar coberta pela normação do CAAD, exceto se os interesses disserem respeito ao litígio ou se houver interesses favoráveis a uma das partes, mas não contrários. Porém, o n.º 4 do artigo 6.º do RJAT parece incluir esta situação.</p>
<p>3.4.2. O árbitro, nos três últimos anos, esteve profissionalmente associado, por exemplo, como antigo funcionário ou sócio, a uma parte ou a uma afiliada de uma das partes.</p>	<p><i>Comentário:</i> alínea <i>b)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD e alínea <i>b)</i> do n.º 1 do artigo 8.º do RJAT.</p>
<p>3.4.3. Existe uma amizade pessoal próxima entre um árbitro e um administrador, diretor ou membro de órgão supervisor de: uma das partes; entidade com interesse económico direto na sentença arbitral a ser proferida; qualquer pessoa com influência de controlo, como um acionista controlador, sobre uma das partes ou uma</p>	<p><i>Comentário:</i> Não existe na normação do CAAD cobertura específica para a supervisão. A alínea <i>a)</i> e <i>d)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD cobre a segunda e terceira partes, e as alíneas <i>d)</i> e <i>e)</i> do n.º 1 do artigo 73.º do CPA a primeira.</p>

afiliada de uma das partes, ou uma testemunha ou perito.	
3.4.4. Existe inimizade entre um árbitro e um administrador, diretor ou membro de órgão supervisor de: uma das partes; entidade com interesse económico direto na sentença arbitral; qualquer pessoa com influência de controlo sobre uma das partes ou uma afiliada de uma das partes, ou uma testemunha ou perito.	<i>Idem</i>
3.4.5. Se o árbitro já tiver servido como juiz e tiver julgado, nos três últimos anos, um caso significativo envolvendo uma das partes, ou uma afiliada de uma das partes	<i>Comentário: cfr. 3.3.8.</i>
<b>3.5. Outras circunstâncias</b>	
3.5.1. O árbitro detém, direta ou indiretamente, participações ou ações que, em virtude de seu volume ou natureza, constituem uma participação significativa numa das partes, ou numa afiliada de uma das partes, sendo tal parte ou afiliada uma empresa cotada.	<i>Comentário: alínea d) do n.º 5 do artigo 6.º do CD.</i>
3.5.2. O árbitro defendeu publicamente uma posição a respeito do processo arbitral, em publicação impressa, oralmente ou sob qualquer outra forma.	<i>Comentário: de algum modo, a alínea d) do n.º 1 do artigo 69.º do CPA; não releva, contudo, opinião técnica sobre questão análoga noutro processo, segundo o Conselho Deontológico. Contudo, no proc. 694/2004-T, o Conselho entendeu num caso em que haveria pendência num TAF de um processo de objeto idêntico em que o árbitro era advogado, que o árbitro em tema idêntico não poderia defender uma coisa como advogado e outra diferente como árbitro.</i>

3.5.3. O árbitro tem um cargo na autoridade de nomeação em relação ao litígio.	<i>Comentário:</i> alíneas <i>a)</i> e <i>d)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD, embora a questão da supervisão nunca tenha sido clara.
3.5.4. O árbitro é administrador, gerente ou membro de órgão supervisor, ou possui influência de controlo em afiliada de uma das partes, mas tal afiliada não está diretamente envolvida nos assuntos em discussão na arbitragem.	<i>Comentário:</i> alíneas <i>a)</i> e <i>d)</i> do n.º 5 do artigo 6.º do CD, embora a questão da supervisão nunca tenha sido clara e menos ainda nesta relação indireta.

### 2.2.2. Observações e recomendações

58. Tudo visto, é possível ponderar as recomendações e reflexões que se seguem:

- (i) O CAAD possui, comparativamente com outros centros de arbitragem voluntária<sup>70</sup>, um regime reforçado e mais exigente de impedimentos, em razão da matéria e da sua natureza institucional de único centro de arbitragem tributária, dado envolver interesses públicos e verbas públicas.
- (ii) Do mesmo modo, o sistema de designação dos árbitros e a sua prática concreta configuram um modelo aleatório, inspirado na distribuição processual dos juízes dos TAF, que limita a escolha das partes e reforça a independência e o distanciamento dos árbitros em relação àquelas.
- (iii) Não obstante, o recurso a inteligência artificial nesse processo de seleção (quer como auxiliar de tramitação processual para efeitos

<sup>70</sup> Sem pretensões de exaustividade, saliente-se na área do consumo [o Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo do Distrito de Coimbra – CACCCDC, o Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo de Lisboa – CACCL, o Centro de Arbitragem de Conflitos de Consumo do Vale do Ave – CACCVVA; o Centro de Informação de Consumo e Arbitragem do Porto – CICAP; o Centro de Informação, Mediação e Arbitragem da Região de Consumo do Algarve – CIMAAL; o CIAB – Centro de Informação, Mediação e Arbitragem de Consumo (Tribunal Arbitral); o Centro Nacional de Informação e Arbitragem de Conflitos de Consumo – CNIACC)], no sector dos seguros [Centro de Informação, Mediação e Arbitragem de Seguros [CIMPAS], Centro de Arbitragem do Sector Automóvel (CASA)] e em matéria de propriedade industrial, nomes de domínio, firmas e denominações (ARBITRARE – Centro de Arbitragem para a propriedade industrial, nomes de domínio, firmas e denominações). Vide a lista de centros de arbitragem autorizados em [www.dgpj.justica.gov.pt](http://www.dgpj.justica.gov.pt).

estatísticos, mas, sobretudo, no âmbito de eventuais análises preditivas futuras sobre o comportamento individual dos árbitros) ainda que não constitua objeto do presente relatório, deve ser ponderado com cautela de forma a evitar pressões inadmissíveis sobre o árbitro e o exercício da função jurisdicional.<sup>71</sup>

- (iv) Um exame às diretrizes da IBA revela que o CAAD incorpora ou integra em larga medida o seu sentido, com relevo para as chamadas diretrizes que integram a lista vermelha.
- (v) A dispersão da normação do CAAD, em matéria de impedimentos, por vários instrumentos normativos, não favorece a objetividade e a certeza (sendo a identificação clara dos correspondentes critérios uma questão central no momento da escolha, revelação de conflito de interesses, aceitação e recusa de árbitros), pelo que se recomenda a consolidação de todos os atuais fundamentos de impedimento ou na lei (RJAT)<sup>72</sup> ou no Código Deontológico do CAAD.
- (vi) As decisões do Conselho Deontológico envolvem a necessidade de incorporação na consolidação referida no número anterior de alguns critérios subjacentes a essa jurisprudência que exprimem algum grau de novidade na decisão concretizadora (nomeadamente, os casos dos Proc<sup>os</sup> 488/2022-T e 694/2014-T).
- (vii) No processo de consolidação descrito, não seria de menos ajustar um escasso número de orientações do Conselho ao sentido das diretrizes do IBA, garantindo ainda uma maior exigência no domínio das incompatibilidades, nomeadamente:
  - (vii.1) A representação da AT por um árbitro com um vínculo duradouro de avença (2 anos sucessivos) relativo a

---

<sup>71</sup> Cfr., para mais desenvolvimento, *Agenda da Reforma da Justiça, Uma reflexão aberta e alargada do Judiciário*, coordenação de NUNO COELHO, Almedina, 2023, p. 302 e ss, com particular interesse para análise, na ordem jurídica francesa, da *Lei n.º 2019-222*, de programação e reforma da Justiça, sobretudo relativamente às cautelas necessárias do ponto de vista do recurso à inteligência artificial para evitar a personalização das práticas profissionais dos árbitros, concluindo que o recurso à inteligência artificial pelos tribunais pode ser um auxiliar relevante em processos mais simples, mas arriscado se utilizado no âmbito de processos mais complexos.

<sup>72</sup> Ainda que neste âmbito apenas naturalmente para a arbitragem tributária, não valendo para a arbitragem administrativa.



representação forense ou parecerística deveria, salvo melhor opinião, ser equiparado a uma forma de relacionamento justificante de um dever de revelação e, eventualmente, de impedimento, se a outra parte se opuser à designação (em sentido algo diverso, Procs. 377/2014T.<sup>73</sup>, 93/2015T e 882/2019T).

- (vii.2) Atenta a orientação dos tribunais da Relação relativa à arbitragem voluntária e às diretrizes da IBA, poderia fixar-se: (i) um dever de revelação no caso de um árbitro ser designado mais de 5 vezes em 2 anos pela mesma parte e (ii) de impedimento, caso tal designação respeite a questões da mesma natureza jurídica do objeto do litígio, bem como e também (iii) de impedimento no caso de, no período de 3 a 5 anos, o mesmo árbitro tiver sido designado pela Parte mais de 15 vezes, independentemente do objeto do litígio, procurando promover a diversificação dos árbitros a designar (a referida medida teria, é certo, particular impacto relativamente à AT, por haver um número expressivo de processos em que designa o mesmo árbitro).
- (vii.3) Por esse facto, seria também relevante considerar a revelação periódica e pública do número de processos em que cada Parte designou determinado árbitro, de forma facilmente apreensível (tabelas e/ou gráficos), sem incorrer em riscos de pessoalização. A anonimização das partes nas decisões disponíveis no site manter-se-ia, naturalmente, salvaguardada.]
- (vii.4) Em particular quanto ao árbitro presidente, seria relevante ponderar a introdução de um *numerus clausus* (máximo 15/18 nomes), limitando a designação dos árbitros presidentes a uma

---

<sup>73</sup> No Processo 377/2014 houve impugnação para o TCA Sul, o qual validou o entendimento do Conselho Deontológico do CAAD.

lista previamente validada pelo CSTAF e quadrianualmente revista.

- (vii.5) Tanto o RJAT (cfr. n.º 3 do artigo 8.º) como o CA do CAAD (cfr. n.º 10 do artigo 2.º, artigo 5.º e artigo 8.º)<sup>74</sup> preveem fundamentos para a cessação do mandato de um árbitro, em razão de casos concretos. Porém, perante um árbitro que viole reiteradamente e/ou com gravidade critérios de desempenho objetivo – como o cumprimento dos prazos de decisão, a disponibilidade para o exercício de funções e o número de pedidos de escusa e recusa infundadas ou de afastamento – afigura-se relevante aplicar um mecanismo genérico que permita a sua exclusão do elenco das listas de árbitros. Assim, julga-se que o procedimento de verificação da manutenção dos pressupostos para a inclusão nas listas de árbitros do CAAD referido no artigo 7.º do RSDAMT, ao qual é aplicável o disposto no artigo 7.º do Código Deontológico, seria adequado, com as devidas adaptações.
- (vii.6) Caberia ao Conselho Deontológico, promover periodicamente, de 4 em 4 anos, uma análise das listas de árbitros, podendo mediante deliberação fundamentada nas normas legais e regulamentares aplicáveis, propor a exclusão de um árbitro da lista de árbitros em matéria tributária do CAAD, competindo à Direção do CAAD tomar a decisão final sobre a matéria. Poderia a Direção do CAAD, ouvido o Conselho, reintegrar árbitros anteriormente excluídos nos quatro anos subsequentes à exclusão, caso estes tenham novamente manifestado interesse de integrar as listas e reúnam condições objetivas para o efeito.
- (vii.7) Também relevante seria a ponderação de uma idade máxima para exercer as funções de árbitro presidente.

---

<sup>74</sup> Incumbe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

(viii) Numa eventual alteração do Código Deontológico deve ser estabelecido que, volvida a designação de um árbitro e depois de suscitadas objeções, a renúncia do próprio árbitro só possa ter lugar na medida em que concorram razões objetivas ínsitas no Código e não outras razões que nelas não se fundam e que radiquem apenas num excesso de zelo de imparcialidade ou no mero incómodo subjetivo do árbitro em face de recusas de parte que não tenham fundamento objetivo. Note-se que em dois casos, o Conselho teve oportunidade de esclarecer, nos termos do artigo 4.º do Código Deontológico do CAAD, que ninguém pode ser obrigado a atuar como árbitro mas, se o encargo tiver sido aceite, o árbitro assume possuir conhecimentos adequados à apreciação da matéria do litígio, bem como dispor do tempo previsivelmente necessário para a condução do processo arbitral;

(ix) Nesse caso seria apenas legítima escusa fundada em causa superveniente que impossibilitasse o designado de exercer tal encargo pelo que o árbitro que, tendo aceitado o encargo, se escusar injustificadamente ao exercício da sua função, deve poder ser excluído da lista de árbitros do Centro. Assim, uma comunicação assente em incómodo subjetivo não alcança qualquer relevância e também não traduz, no contexto em que ocorreu, uma clara e inequívoca vontade de “escusa” do encargo anteriormente assumido, sem prejuízo, obviamente, de um eventual pedido nesse sentido, a

---

**O CAAD possui, comparativamente com outros centros de arbitragem voluntária, um regime reforçado e mais exigente de impedimentos, em razão da matéria e da sua natureza institucional de único centro de arbitragem tributária, dado envolver interesses públicos e verbas públicas.**

apreciar na sede própria e na oportunidade devida (cfr. Procs. 407/2019-T e 882/2019-T).

## 2.3. Decisões do Conselho Deontológico

### 2.3.1. Relação estatística

**59.** Foram proferidas até ao momento presente **28** decisões sobre recusas de árbitro com fundamento em incompatibilidades pelo Conselho Deontológico.

#### Sujeito ou Parte que suscita a incompatibilidade ou recusa

- Autoridade Tributária: **9**.
- Sujeito Passivo: **18**.
- Conselho Deontológico considerou que o árbitro designado pelo SP se encontrava impedido: **1**.

#### Taxa de sucesso dos incidentes suscitados

- Autoridade Tributária: **3** (em 9)<sup>75</sup>.
- Sujeito Passivo: **1** (em 18). A árbitro renunciou ao processo (Proc. 496/2022-T)<sup>76</sup>.
- Deferimento de renúncia de árbitro por iniciativa do Conselho Deontológico: **1**.

Em suma, regista-se que **28** processos de recusa, **27** pedidos foram propostos pela AT e Sujeito Passivo, sendo a taxa de sucesso de 3/28 para a AT e 1/28 para os sujeitos passivos.

---

<sup>75</sup> Proc. 69/2013-T (o árbitro designado renunciou ao processo), Proc. 694/2014-T e Proc. 488/2022-T.

<sup>76</sup> Dos restantes 17 processos, registou-se ainda uma desistência do pedido de recusa após os esclarecimentos prestados pelo árbitro (Proc. 216/2013-T).

## Deferimento de pedidos de renúncia de árbitro

- Deferimento do pedido de renúncia de árbitro: —3<sup>77</sup>, como consequência de pedidos de recusa apresentados pela AT (1) e do sujeito passivo (1), bem como de diligências oficiosas do CD (1).
- Indeferimento de pedidos de renúncia: 2<sup>78</sup>.

## Sentido das decisões

- Indeferimento de pedidos de recusa: **23**.
- Deferimento: **4**.
- CD decide oficiosamente: **1**.

### 2.3.2. Fundamentos das decisões

Fundamento	Decisões do CD do CAAD
<b>4.1. A problemática dos árbitros que já integraram órgãos da administração tributária.</b>	
O Conselho é constante em relação ao critério do impedimento pelo período de 2 anos desde que o árbitro cessou funções na administração fiscal. (cfr. artigo 8.º n.º 1, alíneas <i>a</i> ) e <i>b</i> )).	Deferimento: <b>Proc. 219/2016-T</b> (1 no total)  Indeferimento: <b>Proc. 33/2018-T; Proc. 655/2014-T; Proc. 374/2015-T; Proc. 217/2022-T</b> (4 no total)
<b>4.2. Problemática de árbitros que representaram a AT em juízo ou em tribunais arbitrais como mandatários</b>	
<i>A. Relativamente ao artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), o Conselho entende que quem tenha atuado como mandatário com base numa avença em representação do Estado não é funcionário, dirigente ou agente da AT.</i>	A representação da AT em processos arbitrais distintos não é causa de impedimento (n.º 5 do artigo 6.º). Só em relação a um processo em concreto, o mesmo em que tenha intervindo como arbitro, perito ou mandatário é que o pedido deve ser deferido.

<sup>77</sup> Proc. 69/2013-T; Proc. 616/2017-T; Proc. 496/2022-T.

<sup>78</sup> Proc. 407/2019 T; Proc. 882/2019-T.

	<p>Indeferimento: <b>Proc. 93/2015-T; Proc. 377/2014-T; Proc. 882/2019-T</b> (3 no total).</p>
<p><i>B. Processo pendente em tribunal de recurso (onde já não intervém o tribunal arbitral) sobre a mesma matéria onde o escritório/ advogado interveio como árbitro e já emitiu opinião.</i></p>	<p>O impedimento releva no mesmo processo em concreto e não noutros processos, sendo irrelevante que tenha emitido opinião sobre a matéria. O árbitro não interveio no processo em causa dando parecer ou intervindo processualmente como perito ou mandatário. O Conselho diz que a pendência não releva no tocante a outro processo como fundamento de impedimento.</p> <p>Indeferimento: <b>Proc. 417/2019-T e Proc. 341/2022-T</b> (2 no total).</p>
<p><i>C. Arbitro designado pela requerente e o mandatário do requerente têm relação profissional de mandante e mandatário em que o árbitro beneficia dos serviços de advocacia do mandatário do requeute ou o árbitro integrou órgãos sociais da empresa</i></p>	<p>Indeferimento: <b>Proc. 162/2015-T</b> - O facto de como representante de sociedade ter conferido mandato para representar noutro processo não seria causa de impedimento.</p> <p><b>Proc. 742/2016-T</b> - Árbitro foi vice-presidente de Assembleia Geral de Instituição Bancária que o indicou. As funções em causa, em órgão não gestor não foram desempenhadas nos dois anos que antecedem a designação pelo que, de acordo com o n.º 1 do art.º 8º do RJAT, o desempenho dessas funções não seria causa de impedimento. (2 no total).</p> <p>Deferimento: <b>Proc. 488/2022-T</b> - Sendo o árbitro membro de órgão executivo de empresas e havendo decisão já objeto de certa orientação passível de se repercutir no perímetro empresarial onde o árbitro é diretor executivo, fica</p>

	<p>afetada a exigência de imparcialidade (artigo 6.º, n.º 1 e n.º 5, alíneas c) e d)). Segue o Conselho o critério de necessidade de aparência de imparcialidade da jurisprudência do TC.</p> <p><b>Proc. 694/2014-T</b> - Reponderação de decisão. Pendência num TAF de um processo de objeto idêntico em que o árbitro é advogado, sendo em tema idêntico, não pode defender uma coisa como advogado e como árbitro outra diferente, atendendo à letra e ao espírito do artigo 8º do RJAT e dos artigos 2.º, 5.º e 6.º do Código Deontológico do CAAD (2 no total).</p> <p><b>Diligência oficiosa do Conselho no Proc. 616/2017-T</b> O árbitro renunciou depois de o Conselho ter dado oficiosamente nota que o mesmo árbitro era sócio de escritório de advogado que o indicara e que submetera processo ao CAAD.</p>
<p><i>D. Mandatário pertenceu ao escritório de advocacia do árbitro, tendo degradado as relações com o mesmo</i></p>	<p>Atento o artigo 8.º do RJAT, a situação não cabe nos fundamentos de recusa relativa a relações entre partes.</p> <p>Indeferimento: <b>Proc. 616/2020-T</b> e <b>Proc. 701/2020-T</b> (2 no total).</p>
<p><b>4.3. Questão relativa a árbitros que já tomaram posições doutrinárias sobre a temática publicamente ou em outras decisões arbitrais</b></p>	
<p><i>A. Genericamente</i></p>	<p>Uma recusa fundada no teor de decisões anteriores tomadas na base de uma orientação é abusiva e a recusa só procede se o árbitro tiver intervindo no processo em causa dando parecer como mandatário, perito etc.</p>

	Deferimento; com aceitação de renúncia do árbitro: Proc. <b>69/2013-T</b> (1 no total).  Indeferimento: Proc. <b>14/2011-T</b> , Proc. <b>714/2015-T</b> e Proc. <b>434/2018-T</b> e Proc. <b>217/2022-T</b> (4 no total).
B. <i>Tribunais coletivos com maioria dos mesmos árbitros que noutro processo já tomaram posição sobre a mesma questão</i>	Indeferimento: Proc. <b>407/2019-T</b> (e recusa do pedido de afastamento do árbitro); Proc. <b>434/2018-T</b> ; Proc. <b>827/2019-T</b> ; Proc. <b>882/2019-T</b> (4 no total).
<b>4.4. Aptidão jurídica dos árbitros</b>	
A. <i>Invocação de erros eventuais noutros processos arbitrais</i>	Indeferimento: As partes poderiam ter recorrido para tribunais do Estado e não o fizeram Cfr. Proc. <b>55/2017-T</b> , Proc. <b>109/2017-T</b> e Proc. <b>374/2015-T</b>
B. <i>Falta de experiência</i> (10 anos)	Indeferimento. O árbitro tem experiência e se não a tivesse não teria sido indicado Cfr. Proc. <b>94/2014-T</b> .
<b>4.5. Razões ponderosas apresentadas pelo árbitro</b>	
1 processo mediante suscitação do sujeito passivo	Deferimento: Proc. <b>496/2022-T</b> (1 em 24).
<b>4.6. Dever de revelação de conflito de interesses pelos árbitros</b>	
Em <b>7</b> processos, uma das partes suscita expressamente inobservância do dever de revelação quando invoca impedimento de árbitro. Os árbitros, na generalidade, não têm exercido por sua iniciativa o dever de revelação.	Desses processos, o <b>Conselho rejeitou em todos</b> a inobservância do dever de revelação do árbitro designado. Em regra, o Conselho usa este argumentário (v.g. no proc. Proc. <b>207/2022-T</b> ): "Perante este quadro normativo, importará reter que, em primeira linha, compete aos árbitros designados a formulação do juízo sobre a necessidade/conveniência em rejeitar a sua designação, nos termos do nº 2 do artigo 8º, ou em prestar a



	<p>informação aludida no nº 4 do artigo 6º, ambos os preceitos atrás transcritos, sem prejuízo, obviamente, do poder/dever que ao Conselho Deontológico cabe neste domínio.</p> <p><i>Quer isto dizer que, se o árbitro entender, em seu prudente critério, que não ocorre “circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência” e bem assim que não há “dúvidas fundadas a respeito da sua independência, imparcialidade ou isenção”, também não terá que tomar a iniciativa de “rejeitar a designação” ou de “informar” o que quer que seja, sendo certo que, na dúvida, prevalece sempre o “dever de revelação” (cfr. nº 6 do dito artigo 6.º).</i></p> <p><i>Ora, no caso vertente, o Senhor (...) , não vislumbrou motivo que justificasse o exercício do dever de “rejeição” ou o de “informação”, pelo que não tomou – nem tinha de tomar, em tal perspetiva – qualquer tipo de iniciativa.</i></p> <p><i>Por conseguinte, não ocorrendo qualquer ação ou omissão procedimental a merecer censura, nenhum reparo caberá neste domínio.”</i></p>
<p><b>4.7. Renúncia dos árbitros após suspeição</b></p>	
<p><i>Em 4 processos o árbitro designado solicitou o afastamento depois de pedido de recusa ou diligência oficiosa do Conselho Deontológico.</i></p>	<p>Destes casos, o Conselho Deontológico aceitou o pedido em dois casos (Proc. 69/2013-T e Proc. 616/2017-T) e rejeitou-o em 2 (Proc. 407/2019-T e Proc. 882/2019-T).</p>

### 2.3.3. Notas e recomendações

60. Destacam-se ainda a este propósito os seguintes aspetos:
- (i) O Conselho indeferiu a larga maioria dos pedidos de recusa ao abrigo de orientações estritas e estáveis. Pondera-se se essas orientações poderiam ser harmonizadas com base no ajustamento do regime de impedimentos a certos critérios do IBA assinalados *supra*.
  - (ii) A AT tem tido mais sucesso do que os sujeitos passivos no deferimento de pedidos de recusa sobre os quais incide o pedido (3/1).
  - (iii) O Conselho indeferiu cerca de metade dos pedidos de renúncia de árbitro formulados depois de pedidos de recusa, afastando renúncias levianas e circunscrevendo as decisões de deferimento a quadros evidentes de impedimento. Exibiu capacidade de supervisão instando oficiosamente à renúncia de árbitro num caso.
  - (iv) As decisões do Conselho revelam ser equilibradas no tocante a decisões de incidentes sobre suspeições atinentes às relações profissionais dos árbitros com escritórios de advogados ou empresas ligadas ao processo.
  - (v) Os árbitros designados são pouco proclives no exercício do dever de revelação e o Conselho assume uma orientação algo flexível em relação aos critérios que em lei ou *soft law* predicam esse dever. Poderia o CAAD operar no plano normativo uma harmonização com os critérios IBA assinalados *supra* no que concerne ao dever de revelação correspondente às listas vermelha e laranja.
  - (vi) Poder-se-ia ponderar uma alteração do artigo 8º do RJAT no sentido de alargar o período de impedimento de árbitros que tenham exercido funções em órgãos de gestão de uma das partes ou funções na AT.

---

**A AT tem tido mais sucesso do que os sujeitos passivos no deferimento de pedidos de recusa sobre os quais incide o pedido (3/1).**

# **IV. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE DECISÕES DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS E DO CAAD**

---



## 1. Enquadramento

### 1.1. Parametrização e metodologia

**61.** Cumpre nesta rubrica a realização de um estudo comparativo entre as decisões dos Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal e as decisões do CAAD em matéria tributária, atendendo ao respetivo sentido decisório.

Trata-se de uma tarefa que não se afigura fácil, considerando (nomeadamente) (i) a dificuldade no acesso às decisões dos tribunais de primeira instância da jurisdição administrativa e tributária, (ii) o facto de não serem, em absoluto, equiparáveis as condições em que são emanadas as decisões na jurisdição estatal e na arbitragem tributária; bem como (iii) o (amplíssimo) universo de causas e circunstâncias que, por diversas razões, serão suscetíveis de influir na formação das suas decisões, as quais não podem ser ignoradas, na formulação dos juízos comparatísticos.

Feitas estas prevenções, parece-nos possível retirar algumas conclusões válidas no sentido de compreender se existem, ou não, assimetrias significativas na distribuição global dos sentidos decisórios firmados pelos tribunais estaduais e pelos tribunais arbitrais, independentemente das causas que possam justificá-las. Além disso, será relevante apurar como se repartem as decisões de uns e outros, em função dos períodos considerados e/ou matérias abrangidas.

**62.** Uma vez que o estudo tem por objeto uma análise comparativa entre as decisões dos tribunais administrativos e fiscais e as decisões do CAAD em matéria tributária, impõe-se delimitar claramente a metodologia da investigação e análise, bem assim como os parâmetros de comparabilidade, sob pena de as “conclusões” não passarem de comparações desconexas entre realidades insuscetíveis de serem adequadamente cotejadas.

Assim, alinham-se de seguida alguns esteios metodológicos cuja observação se revelará fundamental.

**63.** Desde logo, considerando que, na composição de litígios em matéria tributária, o CAAD intervém como tribunal de primeira instância, um estudo

que tenha por objeto a comparação das suas decisões com as dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, deverá tomar como ponto de comparação as decisões que sejam proferidas em primeiro grau de jurisdição.

Não se desconhece, naturalmente, que também os Tribunais Centrais Administrativos e o Supremo Tribunal Administrativo conhecem de litígios em 1.º grau de jurisdição (al. *c*) do artigo 26.º e al. *b*) do artigo 38.º do ETAF). Admitir-se-á, todavia, que se trata de situações relativamente residuais e quantitativamente pouco expressivas, do ponto de vista do universo de decisões que em cada ano são proferidas pela jurisdição tributária tradicional.

Procurou-se, por isso, fazer incidir a análise nas decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais e no Tribunal Tributário de Lisboa – isto é, os tribunais de 1.ª instância por excelência.

**64.** Em vista a assegurar uma recolha por amostragem, foram selecionados quatro tribunais de 1.ª instância, tendo o critério de seleção consistido na identificação daqueles que registaram o maior número de processos findos no último ano com dados disponíveis (2020), segundo Relatório Anual do CSTAF de 2020.<sup>79</sup> (página 57) – ou seja:

- Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja;
- Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga;
- Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto; e
- Tribunal Tributário de Lisboa.

**65.** Relativamente a estes, foi selecionado um referente temporal constituído pelos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, considerando a necessidade de dispersar a amostra por anos distintos, possibilitando uma análise de conjunto (diluindo as especificidades e circunstâncias de cada ano) e uma análise individualizada por cada ano (captando as suas especificidades e concretas circunstâncias).

As decisões recolhidas foram sujeitas a uma análise preliminar, no sentido da identificação daquelas que respeitam a pretensões apresentadas

---

<sup>79</sup> Último disponível à data de início do presente estudo.

perante aqueles tribunais, mas que poderiam, alternativamente, ter sido deduzidas junto do CAAD.

**66.** Assim – e em resultado do que tivemos oportunidade de expor –, a análise preliminar consistiu na seleção das decisões proferidas (pelos tribunais supramencionados) na sequência de litígios emergentes de relações jurídicas tributárias:

- Cuja entidade impugnada seja a AT;
- Que respeitem a matéria de impostos;
- Que incidam sobre atos de liquidação, atos equiparados ou atos avaliativos definitivos;
- Que não se reportem a atos sujeitos a reação administrativa necessária quando a mesma tenha sido preterida, atos de avaliação indireta e atos relativos a direitos aduaneiros sobre a importação.
- Cujos valores sejam compreendidos até um máximo de € 10.000.000,00.

**67.** Partiu-se do universo de decisões (efetivamente) disponibilizadas pelos tribunais, pois as que não cumpriam estas condições foram excluídas da análise. Já as decisões que as cumpriam foram objeto de análise na integralidade.

Em conformidade com o exposto, foi selecionado um total de 2.896 decisões, distribuídas nos seguintes termos:

- Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja – um total de 209 decisões, distribuídas pelos anos de 2019 (34 decisões), 2020 (81 decisões), 2021 (49 decisões) e 2022 (45 decisões);
- Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga – um total de 672 decisões, distribuídas pelos anos de 2019 (121 decisões), 2020 (139 decisões), 2021 (237 decisões) e 2022 (175 decisões);
- Tribunal Tributário de Lisboa – um total de 1054 decisões, distribuídas pelos anos de 2019 (244 decisões), 2020 (42 decisões), 2021 (299 decisões) e 2022 (469 decisões); e

- Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – um total de 961 decisões, distribuídas pelos anos de 2019 (205 decisões), 2020 (258 decisões), 2021 (303 decisões) e 2022 (195 decisões).

**68.** Conforme melhor se explicará adiante, no caso do Tribunal Tributário de Lisboa, foram disponibilizadas apenas parte das decisões que cumprem os critérios supramencionados, porquanto as demais não se encontrariam (segundo informação prestada) disponíveis em formato digital e consolidado, evidenciando-se (aliás) uma discrepância no número de decisões disponibilizadas no ano de 2020, quando comparado com o número de decisões disponibilizadas nos demais anos.

Apesar disso, considerou-se que a amostra conseguida se revela adequada aos propósitos estabelecidos para o presente estudo, considerando que o número global de decisões recolhidas – o qual, após a seriação imposta pelos critérios de seleção enunciados, permitiu a formação de uma amostra global de 2.896 decisões para o período de referência (2019-2022) – se afigura próximo do total de decisões proferidas pelos tribunais arbitrais no mesmo período (2990).

**69.** A análise desenvolvida compreendeu – para cada decisão – uma recolha objetiva da informação pertinente para o apuramento do ganho de causa, não se procedendo a uma análise do mérito/correção material das decisões, a qual sempre dependeria de juízos subjetivistas, suscetíveis de contaminar os resultados obtidos.

Assim, quanto às decisões que integram o objeto de análise – delimitado nos termos descritos –, foram recolhidas e registadas em tabela elaborada em função dos propósitos do presente estudo (“Tabela I”), na qual se discrimina a informação por tribunal e por ano, com as informações (objetivas) seguintes:

- N.º do processo.
- Objeto (tipo de imposto).
- Valor da ação (tendo os valores ainda apresentados em escudos sido convertidos em euros).
- Sentido decisório por ganho de causa (em atenção a um critério de superação dos 50%, na definição do ganho de causa – “1”; repartindo-se o resultado em caso de empate – “0,5”): Sujeito passivo (SP); Fazenda pública (FP); Decisão formal (absolvição da instância).
- Sentido decisório por valor económico (adjudicando-se o valor na proporção do ganho de causa): Sujeito passivo (SP); Fazenda pública (FP); Decisão formal (absolvição da instância).

Considerando que no universo de ações que integram o âmbito da arbitragem tributária a iniciativa processual cabe sempre ao sujeito passivo, no presente estudo, as decisões formais – pese embora não comportem uma efetiva apreciação sobre o ganho de causa pelo tribunal – foram incluídas no vencimento da Fazenda Pública.

**70.** Com base nesta recolha, os resultados em termos de distribuição do ganho de causa – por número de ações ou pela respetiva expressão económica –, foram organizados em vista a aferir as tendências de ganho de causa: em termos globais; por intervalo de valor; por ano; por tribunal; por tribunal, em cada ano; por objeto (imposto) das ações; por objeto (imposto) das ações, em cada tribunal.

**71.** No que respeita à recolha da informação sobre a distribuição do sentido das decisões do CAAD no âmbito da arbitragem tributária, bem assim, da sua expressão em termos económicos, para além de a mesma se encontrar disponível para consulta em acesso livre e gratuito – através do seu site –, foi possível obter junto daquela entidade um documento em formato Excel, contendo os dados necessários à concretização do estudo. Os elementos foram analisados e inseridos em tabela elaborada em função dos propósitos do presente estudo (“Tabela II”), na qual se discrimina, para cada decisão, a seguinte informação:



- N.º do processo.
- Objeto (tipo de imposto).
- Valor da ação.
- Sentido decisório por ganho de causa (em atenção a um critério de superação dos 50%, na definição do ganho de causa – “1”; repartindo-se o resultado em caso de empate – “0,5”): Sujeito passivo (SP); Fazenda Pública (FP).
- Sentido decisório por valor económico (adjudicando-se o valor na proporção do ganho de causa): Sujeito passivo (SP); Fazenda pública (FP).

72. A informação recolhida – relativa aos Tribunais Administrativos e Fiscais e ao CAAD – foi, então, organizada em diferentes tabelas, as quais (respetivamente) compreendem os:

Tribunais Administrativos e Fiscais
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultados apurados no conjunto dos quatro tribunais, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;</li> <li>• Resultados apurados no conjunto dos quatro tribunais, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado, distribuídos pelos seguintes intervalos de valor: &lt; 60.000 €; ≥ 60.000,00 € e &lt; 275.000,00 €; ≥ 275.000,00 € e &lt; 500.000,00 €; ≥ 500.000,00 € e &lt; 1.000.000,00 €; ≥ 1.000.000,00 €;</li> <li>• Resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022), no conjunto dos quatro tribunais;</li> <li>• Resultados apurados em cada tribunal, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;</li> <li>• Resultados apurados em cada tribunal, nos diferentes anos do período de referência (2019-2022);</li> <li>• Resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros –, no conjunto dos quatro tribunais durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;</li> <li>• Resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros – em cada ano do período de referência (2019-2022).</li> </ul>
CAAD
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultados apurados durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;</li> <li>• Resultados apurados durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado, distribuídos pelos seguintes intervalos de valor: &lt; 60.000 €; ≥ 60.000,00 € e &lt; 275.000,00 €; ≥ 275.000,00 € e &lt; 500.000,00 €; ≥ 500.000,00 € e &lt; 1.000.000,00 €; ≥ 1.000.000,00 €;</li> <li>• Resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022);</li> </ul>

- Resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros –, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;
- Resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros – em cada ano do período de referência (2019-2022).

73. Finalmente, os dados e resultados (respetivamente) relativos aos tribunais administrativos e fiscais e ao CAAD foram submetidos a um exercício comparativo, por referência:

- Ao total de decisões durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;
- Aos resultados apurados durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado, distribuídos pelos seguintes intervalos de valor: < 60.000 €; ≥ 60.000,00 € e < 275.000,00 €; ≥ 275.000,00 € e < 500.000,00 €; ≥ 500.000,00 € e < 1.000.000,00 €; ≥ 1.000.000,00 €;
- Aos resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022);
- Aos resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros –, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado;
- Aos resultados apurados por objeto (imposto) das ações – com discriminação de ações relativas a IMI, IMT, IRC, IRS, IVA, IS, ISP, IUC e Outros – em cada ano do período de referência (2019-2022).

## 1.2. Condicionantes do estudo

74. O desenvolvimento de um estudo que implique a análise de decisões emanadas pelos tribunais administrativos e fiscais de 1.ª instância enfrenta, logo em primeira linha, a (grande) dificuldade de acesso ao teor das mesmas, uma vez que não se encontram disponíveis em livre acesso.

Na verdade, apenas as decisões dos tribunais superiores (STA e TCA's) se encontram disponíveis para consulta pública em base de dados de jurisprudência (<http://www.dgsi.pt/>), o mesmo não sucedendo com os tribunais de 1.ª instância da jurisdição administrativa e tributária, ainda que tal se impusesse (pelo menos) para as decisões em matéria administrativa, atento o preceituado no n.º 2 do artigo 30.º do CPTA – sem prejuízo da (possível)

discussão sobre a extensão de tal exigência às decisões em matéria tributária, por remissão ínsita à al. c) do artigo 2.º do CPPT.

75. Perante tal circunstância, foi solicitada ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) uma autorização especial para o acesso às decisões que integram o objeto do estudo. Esta veio a ser concedida por Deliberação do CSTAF de 4 de novembro de 2022, a qual esteve na base da celebração, em 23 de novembro de 2022, de Protocolo entre o CSTAF e o ICJP, que regulou os termos de tal acesso (mormente o compromisso de sigilo e confidencialidade quanto ao tratamento dos dados pessoais constantes das sentenças).

Não obstante toda a disponibilidade e celeridade manifestada por aquele órgão na concessão da autorização e na emanação de instruções aos tribunais envolvidos (TAF's de Beja, Braga e Porto e TT de Lisboa) para disponibilização das decisões, a recolha e acesso às mesmas enfrentou diversas dificuldades de ordem prática, as quais se passam a enunciar:

- Não existe um “ponto de acesso” centralizado – nomeadamente, através de base de dados interna – através do qual seja possível consultar as decisões proferidas pelos diferentes tribunais;
- O acesso descentralizado às decisões foi concretizado por cada tribunal, sendo que a plataforma utilizada (SITAF) não permite uma recolha consolidada das mesmas em função de critérios a definir (ex. ano, matéria, unidade orgânica, juiz, etc.), apenas admitindo uma consulta processo a processo, para identificação e extração da decisão respetiva;
- Em cada tribunal, foi necessário encontrar soluções *ad hoc* para a recolha e disponibilização de decisões;
- No caso do TT de Lisboa, foi disponibilizada apenas parte das decisões que cumprem os critérios definidos para o estudo, porquanto as demais não se encontrariam – segundo informação prestada – disponíveis em formato digital e consolidado;

- De acordo com o Tribunal (TT de Lisboa), as decisões disponibilizadas corresponderiam a 60% do total de decisões em matéria tributária;
- Para além disso, evidenciou-se uma discrepância significativa do número de decisões disponibilizadas no ano de 2020, quando comparado com o número de decisões disponibilizadas nos demais anos;
- Uma vez confrontado o Tribunal com tal circunstância, foi transmitido que as decisões disponíveis em formato digital e consolidado para o ano de 2020 corresponderiam ao número supramencionado;
- Nos diversos tribunais, os autores do estudo não participaram da identificação e recolha das decisões, limitando-se a recebê-las nos exatos termos em que por aqueles foram disponibilizadas;
- As decisões disponibilizadas foram-no segundo os (diferentes) critérios de organização de cada tribunal (em pastas: por juiz, por ano, por mês, por unidade orgânica, etc.) ou em bloco, implicando a sua prévia reorganização, para subsequente análise.

**76.** Em todo o processo de recolha, evidenciou-se da parte dos diferentes intervenientes (magistrados e funcionários) uma atitude de permanente disponibilidade e colaboração com a realização do estudo. Este aspeto foi determinante para que pudessem ser superadas várias das adversidades que se foram registando.

Já o acesso às decisões do CAAD não se revelou problemático, uma vez que todas as suas decisões se encontram publicadas (devidamente expurgadas de dados nominativos), como já anteriormente referido (*supra*, II, 2.4.1.) tendo aquela entidade disponibilizado, para o período de referência (2019-2022), de modo discriminado em formato Excel (por decisão) e também de modo consolidado, toda a informação necessária ao exercício comparatístico pretendido (nomeadamente, relativamente a cada decisão: n.º do processo;

objeto; valor da ação; sentido decisório, com expressão em termos de percentagem de ganho de causa).

77. Um estudo no qual se procura comparar os sentidos decisórios dos tribunais tributários de 1.ª instância e da arbitragem tributária, resultará sempre condicionado por circunstâncias várias que decorrem das características e circunstâncias de cada uma daquelas vias de resolução de litígios. Com efeito, uma análise que parta de uma quantificação dos sentidos decisórios firmados por determinada instância decisória em certo período ou por referência a determinado tipo de matérias, será necessariamente limitada, uma vez que os resultados obtidos são condicionados por um universo indeterminável de fatores que nem sempre serão demonstráveis e não raras vezes sequer serão vislumbráveis.

Os resultados obtidos com a análise objetiva desenvolvida, deverão, por isso, ser adequadamente enquadrados e compreendidos – nomeadamente – à luz das circunstâncias que se passam a enumerar:

— O âmbito aplicativo da arbitragem é substancialmente mais reduzido, tanto do ponto de vista objetivo como subjetivo;

— No presente estudo, desenvolve-se uma recolha por amostra, não sendo constituído pela totalidade das decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais (e Tribunal Tributário de Lisboa) suscetíveis de (alternativamente) integrar a arbitragem tributária;

— No caso do Tribunal Tributário de Lisboa, foi possível obter uma parte muito significativa das decisões para o período de referência, mas não a sua totalidade;

— O condicionamento temporal a que se encontra sujeita a arbitragem tributária implica que os litígios que a ela são submetidos sejam decididos no prazo máximo de 1 ano (6 meses, com uma prorrogação por igual período);

— Não se lhes sendo aplicável semelhante condicionamento, os litígios em matéria tributária submetidos aos “tribunais estaduais” têm um prazo médio de

decisão de cerca de 6 anos (71 meses em 2022; 73 meses em 2021, 71 meses em 2020 e 70 meses em 2019)<sup>80</sup>;

— Uma vez que são diferentes os prazos médios de decisão, em cada ano, as decisões proferidas pelos tribunais arbitrais e pelos tribunais estaduais tenderão a não ser coincidentes do ponto de vista das “questões” que neles são (respetivamente) discutidas e decididas;

— Ou seja, ainda que em determinado ano possam neles (nos tribunais arbitrais e nos “tribunais estaduais”) ingressar litígios de contornos semelhantes, o momento em que uns e outros serão decididos será temporalmente desencontrado – assim, em dado ano, poderão não ser coincidentes as questões (matérias) que nuns e noutros são concretamente decididas;

— Por aqui resulta que, ainda que um grupo homogéneo de litígios comungue de um mesmo sentido decisório (o que, naturalmente, não será certo – porque também não o será entre tribunais de uma mesma jurisdição), tais decisões tenderão a contribuir para a formação de determinada tendência decisória em momentos (anos) distintos;

---

**Ainda que em determinado ano possam ingressar litígios com contornos semelhantes nos tribunais arbitrais e nos “tribunais estaduais”, o momento em que uns e outros serão decididos será temporalmente desencontrado, podendo num dado ano, não coincidirem as questões que nuns e noutros são concretamente decididas.**

— Ainda relacionado com este aspeto (o fator tempo na tomada de decisão), considerando que – nos processos de impugnação – a iniciativa na propositura da ação caberá sempre aos sujeitos passivos, poderá suceder que os sentidos decisórios firmados pela arbitragem tenham um efeito de triagem, incentivando-os a litigar em matérias cujo histórico de decisões lhes seja

---

<sup>80</sup> Cfr. "<https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Duracao-media-dos-processos-findos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>)

favorável, e desincentivando-os quando o histórico de decisões lhes seja desfavorável;

— O que, naturalmente, acabará por condicionar os resultados apurados – considerando até que o supramencionado efeito de “triagem” não aproveita à Fazenda Pública, uma vez que não lhe cabe a iniciativa na propositura da ação;

— O mesmo poderá suceder (naturalmente) com as decisões dos “tribunais estaduais”, contudo, com efeitos substancialmente mais moderados, considerando o desfasamento entre o momento no qual as pretensões são deduzidas e aquele em que são decididas (e, assim, conhecidas);

— O facto de as decisões dos tribunais de 1.ª instância da jurisdição administrativa e fiscal não se encontrarem disponíveis para consulta em livre acesso (ao contrário do que sucede com as do CAAD), acaba por significar que as decisões arbitrais são proferidas e dadas a conhecer em acesso livre num período relativamente curto, enquanto as decisões dos tribunais estaduais tendem a ser conhecidas apenas quando apreciadas em sede de recurso, porquanto apenas estas são publicadas;

— Não raras vezes sucederá que – na jurisdição estadual – o supramencionado “efeito de triagem” se acabe por perder, pela circunstância

---

**Como a iniciativa na propositura da ação caberá sempre aos sujeitos passivos, pode suceder que os sentidos decisórios da arbitragem tenham um efeito de triagem, incentivando-os a litigar em matérias cujo histórico de decisões lhes seja favorável, e desincentivando-os quando o histórico de decisões lhes seja desfavorável.**

**Tal acabará por condicionar os resultados apurados – considerando até que o supramencionado efeito de “triagem” não aproveita à Fazenda Pública, uma vez que não lhe cabe a iniciativa na propositura da ação.**

de se alterarem os quadros regulatórios entre a apresentação e a decisão das pretensões.

**78.** Mais importa considerar que a existência de garantias administrativas impugnatórias determina que uma parcela dos litígios emergentes de relações jurídicas tributárias – decorrentes da prática de atos por parte da AT ou até de atos praticados pelos sujeitos passivos e por aquela apropriados (como sucede, nomeadamente, com os atos de autoliquidação) – se deixe resolver ainda na “antecâmara” da sua discussão jurisdicional;

— Por aqui resulta também um certo efeito de “triagem”, sobretudo no que respeita às questões de ilegalidade mais evidente, muitas das quais não chegam a ingressar na discussão jurisdicional;

— Acresce que o procedimento tributário se caracteriza pela massificação dos atos tributários, assistindo-se à sua prática em termos relativamente padronizados – normalmente, de modo automático e informatizado –, o que potencia a ocorrência de situações de repetição (massificação) de atos ilegais, e assim, dos juízos de (des)conformidade jurídica que sobre eles acabam por ser produzidos;

— Os efeitos desta “massificação dos julgados” ao nível da repartição do vencimento entre sujeitos passivos e Fazenda Pública não serão (certamente) negligenciáveis, sobretudo no âmbito de uma instância decisória caracterizada pela particular celeridade decisória, como é o caso da arbitragem tributária.

— Como se compreenderá, a partir do momento em que dado entendimento sobre a desconformidade jurídica de uma atuação típica da Administração Tributária obtém consolidação, a repetição da ilegalidade tende a projetar-se ao nível jurisdicional – seja na jurisdição estadual, seja na arbitral – através da repetição de fundamentos e sentidos decisórios relativamente decalcados das decisões precedentes e do exercício da faculdade de revogação dos atos ilegais por parte da Administração Tributária, durante a própria discussão jurisdicional (com a conseqüente absolvição da instância);

— Com relativa frequência, determinadas “questões” tornam-se focos de litigiosidade, dando lugar a uma forte procura da arbitragem tributária por



parte dos sujeitos passivos, em vista à apreciação de atos de liquidação relativamente homogéneos com os mesmos fundamentos de ilegalidade;

— A consolidação de dado sentido decisório a propósito daquelas questões – sobretudo, na sequência da intervenção de instâncias decisórias como os TCA's, o STA ou o TJUE –, acaba por propiciar uma concertação decisória, caracterizada pela reprodução unidirecional do sentido previamente firmado nos casos que se encontrem pendentes;

— Como exemplos do que se refere, podemos atentar nos processos que nos últimos anos foram levados aos tribunais arbitrais, relativos às discussões sobre: a componente ambiental no ISV; o VPT dos terrenos para construção,

---

**Pelo facto de o sentido decisório consolidado determinar o reconhecimento da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, não se estranhará que (i) uma parte preponderante das decisões arbitrais consista na verificação da existência de uma similitude factual e jurídica com casos anteriormente decididos por determinadas instâncias jurisdicionais; (ii) noutros casos, as decisões arbitrais consistam na “homologação” de decisões de anulação administrativa por parte da AT, já após a constituição do tribunal.**

no IMI; a tributação em IRS das mais-valias imobiliárias de não residentes; a tributação em sede de IRC de dividendos pagos a organismos de investimento coletivo com sede noutro Estado Membro; as isenções fiscais de IMT e Imposto do Selo previstas no regime especial dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional; ou a isenção de IMT dos fundos de investimento imobiliário (Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro);

— Em todos estes casos, o sentido decisório consolidado veio determinar o reconhecimento da ilegalidade da atuação da Administração Tributária – e assim, portanto, dos atos de liquidação impugnados;

— Não se estranhará, por isso, que: (i) uma parte preponderante das decisões arbitrais acaba por consistir na verificação da existência de uma similitude factual e jurídica com casos anteriormente decididos por determinadas instâncias jurisdicionais,

— acompanhando os respetivos sentidos decisórios; (ii) noutros casos, as decisões arbitrais atêm-se na “homologação” de decisões de revogação (anulação) administrativa por parte da AT, já após a constituição do tribunal;

— De acordo com informação que foi possível obter junto do CAAD, este tipo de decisões ascendeu a cerca de 23,4% - portanto, cerca de ¼ do total de decisões proferidas no período de referência (2019-2022). Evidencia-se, assim, não ser negligenciável o impacto que tais decisões terão representado na distribuição do ganho de causa;

— Importa também ter em consideração que o ordenamento jurídico português prevê regimes premiais, através dos quais os funcionários da administração tributária são compensados salarialmente em função dos resultados de cobrança. Referimo-nos aos suplementos salariais atribuídos aos funcionários da administração tributária através do Fundo de Estabilização Tributário (FET), cuja receita é (essencialmente) constituída por uma percentagem de até 5% (sendo que a referida percentagem tem sido reiteradamente fixada pelo seu valor máximo, como aliás sucedeu recentemente para o ano de 2022, através da Portaria n.º 449/2023, de 22 de dezembro, do Secretário de Estado dos Assuntos fiscais). Ainda que tais benefícios estejam indexados ao sucesso da arrecadação da receita, certo será que esta é positivamente influenciada pelo volume e expressão quantitativa das liquidações emitidas.

— Embora se desconheça a existência de estudos que se tenham debruçado sobre o tema, admite-se que (nos termos em que se encontra formulado) se possa associar a tal regime a perversa consequência de premiar (cegamente) a emanação de liquidações pela administração tributária (e cobrança dos valores apurados), conduzindo a uma entronização do interesse puramente arrecadatório perante todos os demais. Este aspeto será

particularmente problemático se entre os interesses a sacrificar se encontrar o da legalidade da receita arrecadada.

— Finalmente, o facto de a iniciativa processual caber aos sujeitos passivos, implica que as decisões “formais” (absolvição da instância) acabem por aproveitar à Fazenda Pública, ainda que não exista uma tomada de posição sobre o mérito da questão.

**79.** As conclusões que se pretenda extrair a partir dos resultados de um exercício comparatístico de base estritamente objetiva entre os sentidos decisórios firmados no âmbito da jurisdição tributária estadual e na “arbitragem tributária” devem ser adequadamente contextualizadas a partir destes aspetos e dimensões.

Vale isto por dizer que não basta atentar nos resultados, negligenciando as razões em que os mesmos – pelo menos, em termos de verosimilhança – são suportados.

**80.** Embora tal constasse do pedido inicial, não foi incluída no presente estudo a análise comparativa entre a recorribilidade das decisões dos tribunais administrativos e fiscais e das decisões arbitrais, no período de referência (2019 a 2022), uma vez que a sua concretização é colocada em causa (nomeadamente) pelas circunstâncias seguintes:

- Ainda que fosse possível a recolha de informação sobre o número de decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância em relação às quais foram apresentados recursos jurisdicionais, de tal circunstância apenas decorreria a informação quanto à conformação ou não das partes, mas pouco (ou nada) acrescentaria a propósito da correção material das mesmas – certamente o número de recursos não corresponderá ao número de alterações de sentido decisório em sede recursiva;
- Relevante poderia ser, no entanto, a informação relativa ao número (percentagem) de decisões dos tribunais de 1.<sup>a</sup> instância (que cumprem os critérios de seleção no âmbito do presente estudo) que acabam por ser revertidas em sede de recurso jurisdicional;

- Esta constitui, no entanto, uma análise que resulta prejudicada pelo facto de apenas uma parte muito limitada dos recursos jurisdicionais apresentados relativamente àquelas decisões se encontrar já decidida;
- Em alternativa, seria possível considerar, não o resultado dos recursos jurisdicionais das decisões de 1.ª instância proferidas nos anos de 2019 a 2022, mas o universo de decisões proferidas pelos Tribunais superiores em sede de recurso, no âmbito de litígios que poderiam (em alternativa) ter sido submetidos à arbitragem tributária;
- Todavia, a utilidade da informação extraída sempre se revelaria francamente limitada, considerando que se trataria de recursos jurisdicionais proferidos relativamente a decisões não incluídas na amostra seleccionada no âmbito do presente estudo;
- Para além de tudo isto, os resultados obtidos com um estudo comparativo do tipo do proposto, resultariam (naturalmente) condicionados pelo facto de a oportunidade de recurso na arbitragem tributária ser fortemente condicionada pela supramencionada regra de irrecorribilidade, ao contrário do que sucede na jurisdição estadual, na qual inexistente tal regra;
- Neste contexto, será útil considerar que a informação sobre o sentido das **decisões definitivas (transitadas em julgado) dos tribunais do Estado** poderá ser encontrada no Relatório Tax Administration da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (<https://www.oecd.org/ctp/tax-administration-23077727.htm>), o qual, tendo por referência os dados recolhidos em 2021, aponta para uma taxa de sucesso da administração tributária portuguesa (nos tribunais tributários estaduais) de 43,6%. Neste Relatório, que compreende dados sobre a taxa de sucesso de administrações tributárias de 46 países, a administração tributária portuguesa ocupa o 42.º lugar.

- O referido estudo sugere também que, nos tribunais tributários estaduais, o Estado perde mais à medida que o processo vai subindo ao longo das várias instâncias superiores de recurso, havendo um desfasamento de cerca de 10% relativamente aos dados da primeira instância.
- Importa ter presente, em todo o caso, que este é um estudo cujos objeto e metodologia são distintos do nosso, considerando as decisões transitadas em julgado, nas quais mais de 50% do sentido decisório haja sido favorável a uma das partes.

## 2. Análise

**81.** Partindo da análise de um universo de 2.896 decisões com origem nos Tribunais Administrativos e Fiscais de Beja, Braga e Porto e do Tribunal Tributário de Lisboa, nos anos de 2019 a 2022, e tomando por referência a parametrização e metodologia que cuidamos apresentar na rubrica anterior, foi possível extrair os resultados que de seguida se discriminam.

### 2.1. Tribunais tributários estaduais

**82.** Resultados apurados no conjunto dos quatro tribunais, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado<sup>81</sup>:

2019-22	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
	1290	44,5%	1606	55,5%	242 641 340,38 €	46,0%	285 261 835,80 €	54,0%

**83.** Resultados apurados no conjunto dos quatro tribunais, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado, distribuídos por segmento de valor:

<sup>81</sup> Siglas utilizadas nas tabelas: SP – sujeito passivo; FP – Fazenda Pública.

2019-22	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
Total <60k€	858	44,9%	1052	55,1%	14 580 325,65 €	44,2%	18 395 834,27 €	55,8%
Total >=60k€ e <275k€	259	41,8%	360	58,2%	36 272 896,27 €	41,5%	51 041 817,63 €	58,5%
Total >=275k€ e <500k€	71,5	44,1%	90,5	55,9%	27 338 364,93 €	42,9%	36 380 688,03 €	57,1%
Total >=500k€ e <1M€	62	54,4%	52	45,6%	45 071 439,94 €	54,3%	37 985 546,72 €	45,7%
Total >=1M€	39,5	43,4%	51,5	56,6%	119 378 313,58 €	45,8%	141 457 949,15 €	54,2%

84. Resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022), no conjunto dos quatro tribunais:

Ano	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
2019	274,5	45,4%	329,5	54,6%	52 788 963,66 €	57,0%	39 749 073,95 €	43,0%
2020	236	45,4%	284	54,6%	32 556 029,11 €	33,0%	65 997 112,22 €	67,0%
2021	413	46,5%	475	53,5%	69 908 562,24 €	42,7%	93 638 610,78 €	57,3%
2022	366,5	41,5%	517,5	58,5%	87 387 785,37 €	50,4%	85 877 038,85 €	49,6%

85. Resultados apurados em cada tribunal, durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado:

Tribunal	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
Beja	98,5	47,1%	110,5	52,9%	23 891 739,92 €	77,7%	6 868 311,57 €	22,3%
Braga	338	50,3%	334	49,7%	29 492 439,58 €	36,2%	52 000 753,38 €	63,8%
Lisboa	435	41,3%	619	58,7%	71 058 611,26 €	46,4%	82 188 981,54 €	53,6%
Porto	418,5	43,5%	542,5	56,5%	118 198 549,63 €	45,0%	144 203 789,30 €	55,0%

86. Resultados apurados em cada tribunal, nos diferentes anos do período de referência (2019-2022):

Tribunal	Ano	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
		SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
Beja	2019	15	44,1%	19	55,9%	2 283 365,85 €	64,9%	1 234 565,64 €	35,1%
Beja	2020	43	53,1%	38	46,9%	8 757 603,06 €	82,0%	1 918 579,59 €	18,0%
Beja	2021	26	53,1%	23	46,9%	4 451 667,35 €	74,1%	1 559 471,13 €	25,9%
Beja	2022	14,5	32,2%	30,5	67,8%	8 399 103,65 €	79,6%	2 155 695,22 €	20,4%
Braga	2019	73	60,3%	48	39,7%	6 847 536,98 €	44,3%	8 609 659,64 €	55,7%
Braga	2020	68,5	49,3%	70,5	50,7%	4 315 434,62 €	30,7%	9 723 721,51 €	69,3%
Braga	2021	113,5	47,9%	123,5	52,1%	7 934 132,45 €	32,0%	16 852 587,56 €	68,0%
Braga	2022	83	47,4%	92	52,6%	10 395 335,53 €	38,2%	16 814 784,67 €	61,8%
Lisboa	2019	95	38,9%	149	61,1%	15 605 099,23 €	55,9%	12 302 350,65 €	44,1%
Lisboa	2020	23	54,8%	19	45,2%	2 775 323,03 €	65,3%	1 473 536,02 €	34,7%
Lisboa	2021	130,5	43,6%	168,5	56,4%	12 036 280,72 €	31,6%	26 030 367,04 €	68,4%
Lisboa	2022	186,5	39,8%	282,5	60,2%	40 641 908,28 €	49,0%	42 382 727,83 €	51,0%
Porto	2019	91,5	44,6%	113,5	55,4%	28 052 961,60 €	61,4%	17 602 498,02 €	38,6%
Porto	2020	101,5	39,3%	156,5	60,7%	16 707 668,40 €	24,0%	52 881 275,11 €	76,0%
Porto	2021	143	47,2%	160	52,8%	45 486 481,72 €	48,0%	49 196 185,05 €	52,0%
Porto	2022	82,5	42,3%	112,5	57,7%	27 951 437,91 €	53,3%	24 523 831,13 €	46,7%

87. Resultados apurados por objeto (imposto) das ações, no conjunto dos quatro tribunais durante o período de referência (2019-2022):

Objeto	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
IMI	54,5	44,0%	69,5	56,0%	2 824 159,24 €	53,3%	2 478 399,63 €	46,7%
IMI	57	51,8%	53	48,2%	4 334 286,76 €	57,4%	3 219 430,64 €	42,6%
IRC	390	46,8%	443	53,2%	130 458 365,74 €	50,5%	127 829 023,02 €	49,5%
IRS	321	45,3%	387	54,7%	17 911 090,73 €	38,6%	28 528 321,97 €	61,4%
IVA	236,5	40,3%	350,5	59,7%	57 605 958,37 €	45,9%	67 971 942,25 €	54,1%
IS	78,5	52,7%	70,5	47,3%	14 879 626,73 €	53,0%	13 179 486,61 €	47,0%
ISP	5	50,0%	5	50,0%	1 125 442,78 €	94,1%	70 510,99 €	5,9%
IUC	65,5	36,4%	114,5	63,6%	319 867,68 €	54,5%	266 711,72 €	45,5%
Outros	82	42,1%	113	57,9%	13 182 542,36 €	24,0%	41 718 008,97 €	76,0%

88. Resultados apurados por objeto (imposto) das ações, em cada ano do período de referência (2019-2022):

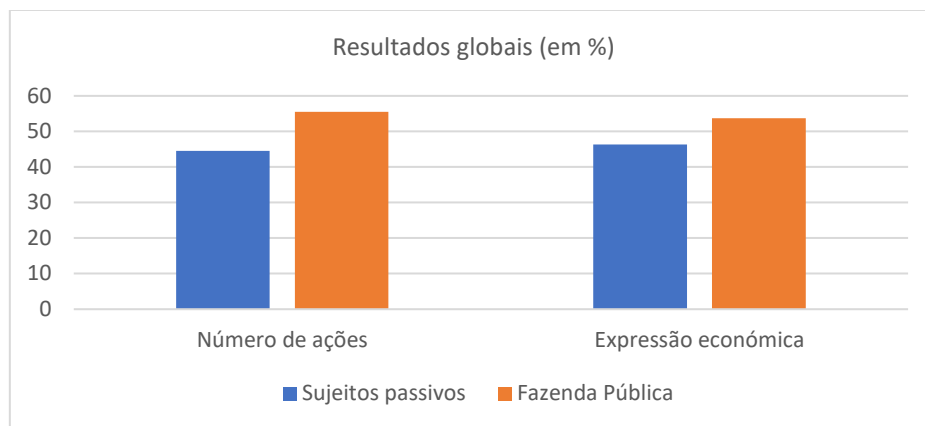
Objeto	Ano	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
		SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
IMI	2019	14,5	37,2%	24,5	62,8%	1 835 124,66 €	58,7%	1 291 165,28 €	41,3%
IMI	2020	12	60,0%	8	40,0%	380 824,49 €	64,7%	207 630,98 €	35,3%
IMI	2021	18	64,3%	10	35,7%	1 082 114,94 €	88,7%	137 440,83 €	11,3%
IMI	2022	12	33,3%	24	66,7%	210 117,96 €	22,1%	742 111,73 €	77,9%
IMT	2019	15	48,4%	16	51,6%	1 702 047,76 €	56,9%	1 289 043,03 €	43,1%
IMT	2020	4,5	34,6%	8,5	65,4%	103 688,91 €	8,1%	1 182 072,13 €	91,9%
IMT	2021	20	52,6%	18	47,4%	1 137 167,20 €	61,8%	703 573,08 €	38,2%
IMT	2022	17,5	60,3%	11,5	39,7%	2 039 147,59 €	79,4%	530 076,06 €	20,6%
IRC	2019	93	49,2%	96	50,8%	31 014 269,58 €	63,6%	17 774 474,91 €	36,4%
IRC	2020	70,5	43,5%	91,5	56,5%	8 668 043,16 €	25,2%	25 765 020,55 €	74,8%
IRC	2021	122	47,5%	135	52,5%	37 246 364,40 €	48,0%	40 323 672,72 €	52,0%
IRC	2022	101,5	45,3%	122,5	54,7%	44 689 923,57 €	50,7%	43 420 525,39 €	49,3%
IRS	2019	54	34,8%	101	65,2%	2 479 332,35 €	27,2%	6 629 567,28 €	72,8%
IRS	2020	57,5	53,7%	49,5	46,3%	5 353 755,27 €	68,4%	2 474 988,26 €	31,6%
IRS	2021	92	47,7%	101	52,3%	5 334 673,81 €	29,6%	12 665 450,04 €	70,4%
IRS	2022	112,5	49,3%	115,5	50,7%	6 685 558,63 €	52,8%	5 975 835,09 €	47,2%
IS	2019	18,5	47,4%	20,5	52,6%	934 648,17 €	14,7%	5 437 979,92 €	85,3%
IS	2020	10	55,6%	8	44,4%	1 695 928,23 €	71,7%	668 303,60 €	28,3%
IS	2021	35	67,3%	17	32,7%	4 193 119,39 €	54,9%	3 438 380,37 €	45,1%
IS	2022	16	39,0%	25	61,0%	8 055 857,89 €	69,8%	3 477 692,86 €	30,2%
ISP	2019	6,5	50,0%	6,5	50,0%	609 716,02 €	74,6%	207 213,06 €	25,4%
ISP	2020	9	47,4%	10	52,6%	647 706,98 €	66,4%	327 659,41 €	33,6%
ISP	2021	7	46,7%	8	53,3%	3 378 452,41 €	89,9%	380 983,42 €	10,1%
ISP	2022	1	100,0%	0	0,0%	865 290,97 €	100,0%	0,00 €	0,0%
IUC	2019	8	80,0%	2	20,0%	2 941,20 €	73,5%	1 060,63 €	26,5%
IUC	2020	10	62,5%	6	37,5%	13 637,72 €	84,5%	2 499,32 €	15,5%
IUC	2021	26,5	51,0%	25,5	49,0%	150 210,62 €	58,3%	107 397,26 €	41,7%
IUC	2022	26,5	24,3%	82,5	75,7%	226 251,80 €	51,0%	217 340,63 €	49,0%
IVA	2019	54	50,5%	53	49,5%	13 589 742,59 €	72,2%	5 227 940,83 €	27,8%
IVA	2020	42	37,5%	70	62,5%	17 969 667,82 €	55,8%	14 257 054,84 €	44,2%
IVA	2021	67	36,0%	119	64,0%	8 535 697,18 €	27,3%	22 769 923,93 €	72,7%
IVA	2022	61	36,1%	108	63,9%	18 704 863,73 €	42,7%	25 144 045,34 €	57,3%
Outros	2019	17,5	46,1%	20,5	53,9%	698 477,67 €	15,4%	3 845 408,45 €	84,6%
Outros	2020	15	35,7%	27	64,3%	1 044 654,73 €	4,9%	20 230 194,99 €	95,1%
Outros	2021	24	39,3%	37	60,7%	8 281 125,10 €	39,4%	12 761 384,50 €	60,6%
Outros	2022	19	40,4%	28	59,6%	3 081 195,88 €	35,3%	5 646 725,08 €	64,7%

89. A sistematização dos dados recolhidos à luz dos critérios supramencionados, permite observar que:

- Do ponto de vista global, e considerando o número de ações decididas (respetivamente) em favor dos sujeitos passivos e da Fazenda Pública, regista-se uma ligeira vantagem da segunda, a qual saiu vencedora em

55,5% das ações (1606 decisões), por contraposição aos 44,5% (1290 decisões) de vencimento dos sujeitos passivos.

- Se, porém, o enfoque não for colocado nos ganhos de causa em si, mas na expressão económica que os mesmos representam, mantém-se a tendência enunciada de vencimento da Fazenda Pública, embora menos acentuada: 53,7% (€ 281.402.405,42), por contraposição aos 46,3% (€ 242.211.906,13) de vencimento dos sujeitos passivos.

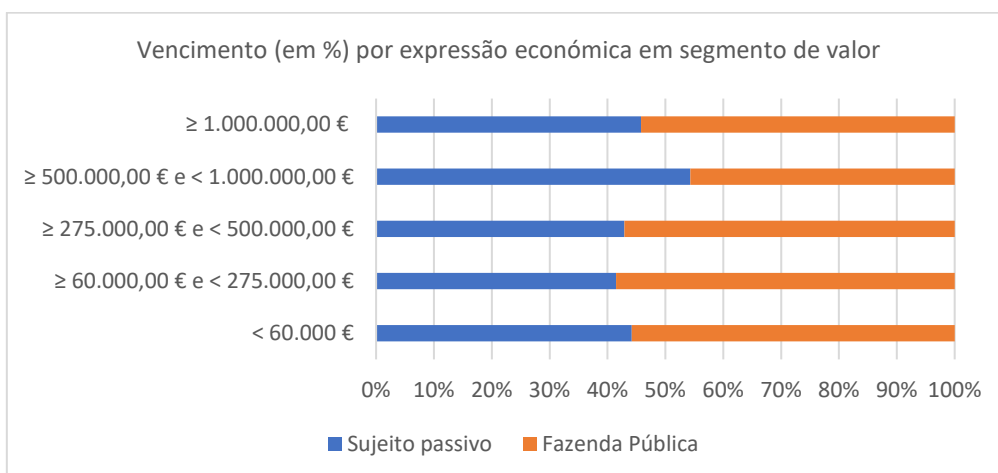
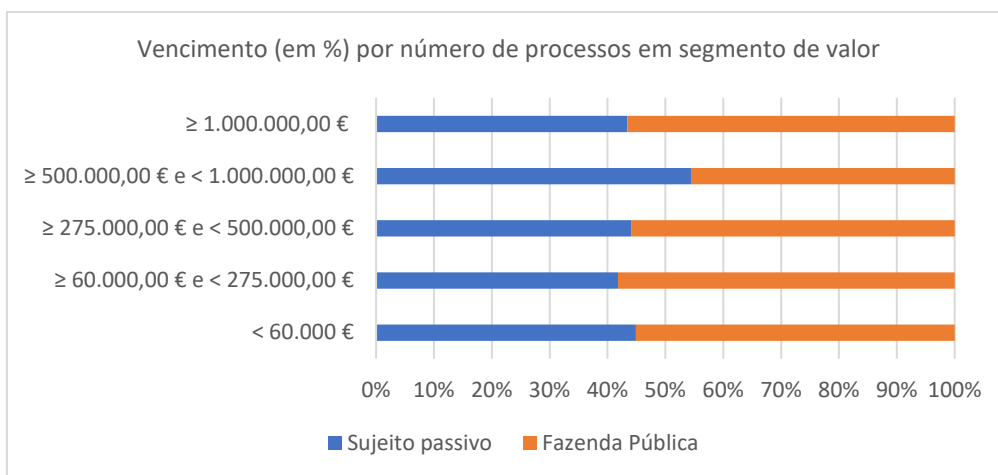


- Importa, todavia, não perder de vista que os resultados enunciados têm por subjacente a opção de considerar que as decisões formais constituem vencimento da Fazenda Pública, ainda que em tais situações o tribunal não se tenha pronunciado sobre o mérito das questões – se, em alternativa, fossem consideradas apenas as decisões de mérito, o equilíbrio seria maior<sup>82</sup>.
- Independentemente dos critérios assumidos, regista-se uma ligeira vantagem para a Fazenda Pública.
- Todavia, o (relativo) equilíbrio dos resultados apurados em termos globais, acaba por esconder uma certa assimetria dos mesmos, quando segregados por intervalo de valor, por tribunal, por ano ou por objeto (imposto).

<sup>82</sup> Concretamente: (i) por número de ações decididas: 53% (1447 decisões) favoráveis à Fazenda Pública, por contraposição aos 47% (1290 decisões) favoráveis aos sujeitos passivos; (ii) por expressão económica: 52% (261.563.279,43 €) favoráveis à Fazenda Pública, por contraposição aos 48% (242.211.906,13 €) favoráveis aos sujeitos passivos.

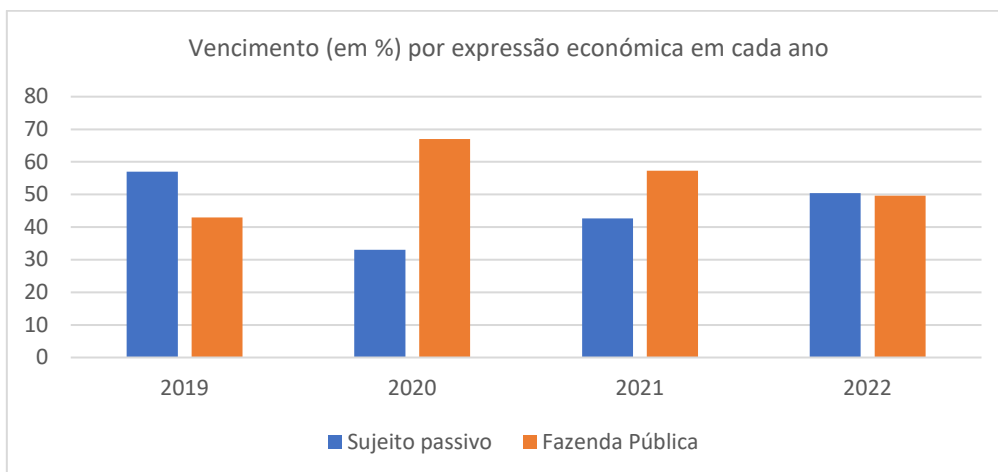
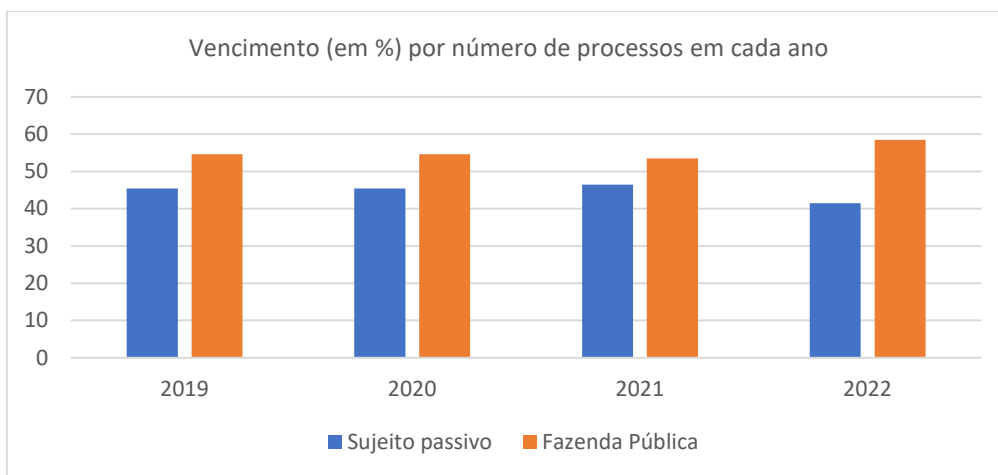


- Analisando a distribuição do ganho de causa em diferentes intervalos de valor, verifica-se que os sujeitos passivos só vencem mais – tanto em número de processos como na respetiva expressão económica – no intervalo  $\geq 500.000,00 \text{ €}$  e  $< 1.000.000,00 \text{ €}$ ; sendo que em todos os demais, é a Fazenda Pública quem mais vence (portanto, nos escalões:  $< 60.000 \text{ €}$ ;  $\geq 60.000,00 \text{ €}$  e  $< 275.000,00 \text{ €}$ ;  $\geq 275.000,00 \text{ €}$  e  $< 500.000,00 \text{ €}$ ;  $\geq 1.000.000,00 \text{ €}$ ).



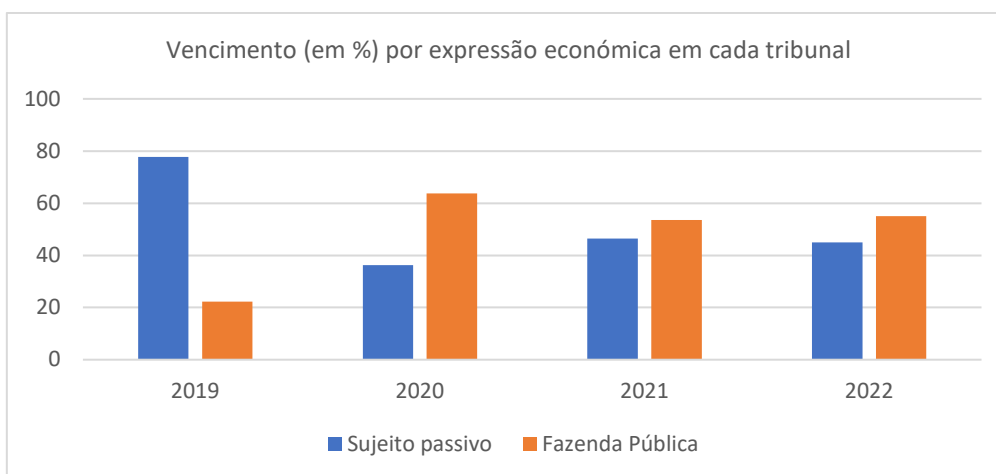
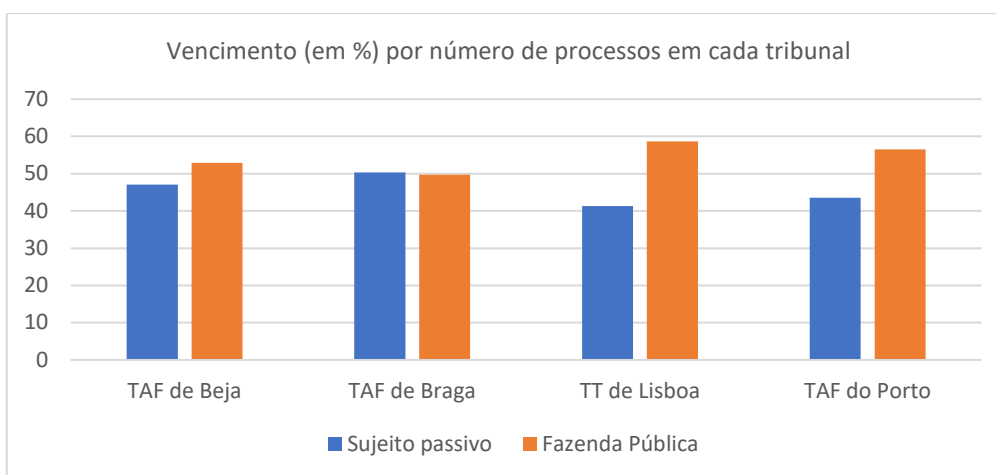
- Quando a análise toma por referência os resultados apurados em cada ano no conjunto dos 4 tribunais, verifica-se – uma vez mais – não ser indiferente considerar os ganhos de causa pelo respetivo número ou valor.

- Se o critério for o número de decisões favoráveis, a Fazenda Pública sai vencedora em todos os anos, sendo os resultados relativamente equilibrados, ainda que no ano de 2022 se acentue a sua vantagem.
- No entanto, se o critério assumido for o da expressão económica do vencimento, os resultados apurados em cada ano são menos equilibrados (sobretudo nos anos de 2020 e 2021), sendo que em dois deles vencem mais os sujeitos passivos (2019 e 2022) e nos outros dois a Fazenda Pública (2020 e 2021).



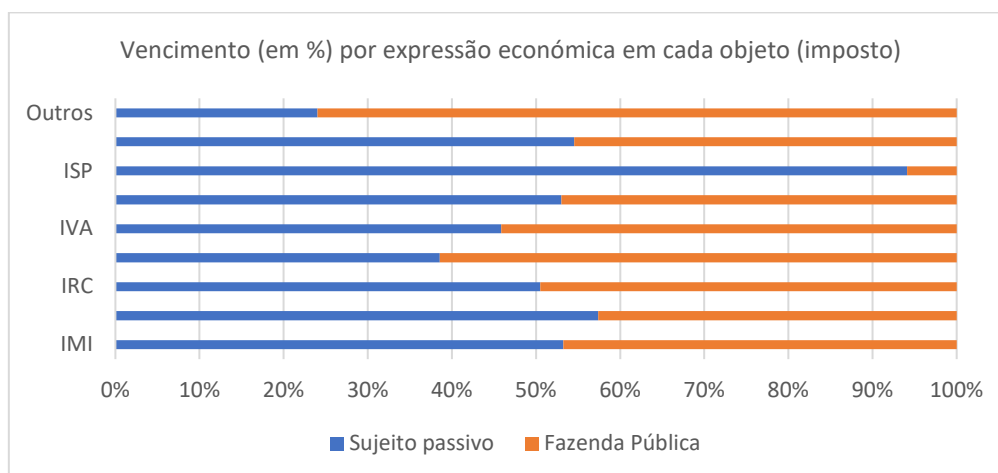
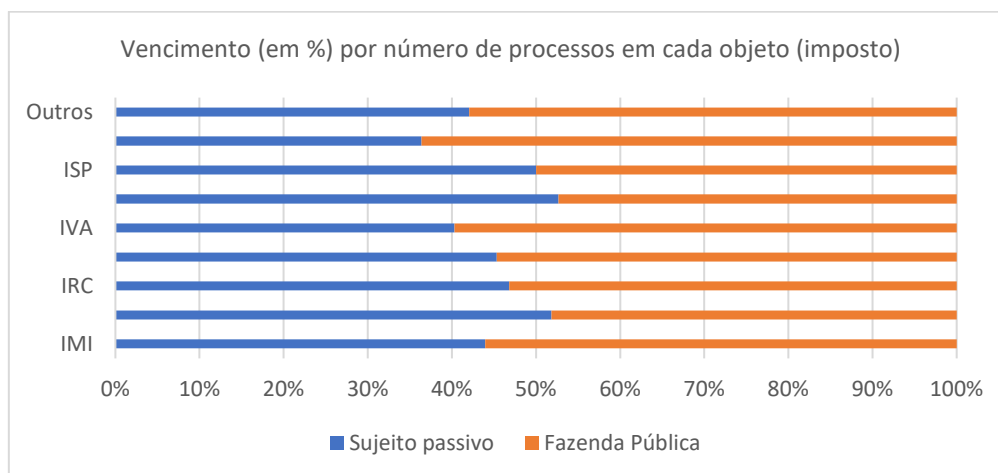
- Uma vez que se desconsidere a distribuição anual dos sentidos decisórios e se atente na sua repartição por tribunal (portanto, os dados observados em cada tribunal durante todo o período de referência), os resultados voltam a divergir significativamente, conforme o critério considerado.

- Segundo o critério do número de ações vencidas, verifica-se que apenas no TAF de Braga os sujeitos passivos saíram vencedores em maior número de processos, pelo que nos demais a vantagem correu a favor da Fazenda Pública.
- Todavia, de acordo com o critério da expressão económica do vencimento, verifica-se que é no TAF de Beja que os sujeitos passivos ganham mais, sendo a Fazenda Pública a registar maior percentagem de vencimento nos demais.
- O desfasamento dos resultados em função do critério assumido é particularmente expressivo nos casos do TAF de Beja (número de ações vencidas: SP - 47,1% / FP - 52,9%; expressão económica do vencimento - SP - 77,7% / FP - 22,3%) e do TAF de Braga (número de ações vencidas: SP - 50,3% / FP - 49,7%; expressão económica do vencimento - SP - 37,2% / FP - 62,8%).



- Por sua vez, considerado o número de ações que em cada ano são decididas pelos diferentes tribunais, verifica-se que: nos TAF's de Beja e Braga e no TT de Lisboa, nuns anos obtêm maior vencimento os sujeitos passivos e noutros a Fazenda Pública; só assim não sucedendo no TAF do Porto, no qual a Fazenda Pública obtém maior número de ganhos de causa em todos os anos.
- Se, porém, o critério for o da expressão económica do ganho de causa, os resultados alteram-se substancialmente: no TAF de Beja os sujeitos passivos obtêm maior vencimento em todos os anos e no TAF de Braga é a Fazenda Pública quem vence mais em todos os anos; no TAF do Porto e no TT de Lisboa, a preponderância altera-se em cada ano do período de referência.
- Sob o critério do número de ações vencidas, os resultados (em termos de vencimento) obtidos pelos sujeitos passivos e pela Fazenda Pública são mais equilibrados do que sob o critério da expressão económica do vencimento, de acordo com o qual se acentua significativamente a sua assimetria, tanto a favor dos primeiros, como da segunda (em particular, cfr. TAF de Beja de 2019-2022; TT de Lisboa 2020 e 2021; e TAF do Porto 2019 e 2020).
- Novamente se observa que um maior número de ações favoráveis não se reflete necessariamente em termos proporcionais na expressão económica desse vencimento, verificando-se, inclusivamente, situações nas quais a tendência de vencimento se inverte, conforme o critério considerado (a título de exemplo, veja-se: TAF de Beja 2019 e 2022; TAF de Braga 2019; TT de Lisboa, 2019; TAF do Porto 2019 e 2022).
- Finalmente, segregando as decisões proferidas durante o período de referência (2019-2022) em função do objeto (imposto) a que respeitam, verifica-se uma clara tendência de vencimento da Fazenda Pública (IMI, IRC, IRS, IVA, IUC e na categoria "Outros") – isto quando considerado o critério do número de ações vencidas.

- No entanto, caso se atenda ao critério da expressão económica do vencimento, os resultados alteram-se de modo significativo: para além de uma maior assimetria na distribuição do ganho de causa, inverte-se a tendência de vencimento, passando os sujeitos passivos a sair mais vencedores nos processos respeitantes a IMI, IMT, IRC, IS, ISP e IUC.



- Se, porém, atentarmos na distribuição do ganho de causa por objeto (imposto) em cada ano – considerando o número de ações num ou noutro sentido ou a respetiva expressão económica –, os resultados são ainda mais diversificados, observando-se que o maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) no conjunto dos 4 anos do período de referência, tem por subjacente uma variação expressiva do vencimento nos diferentes anos.

**90.** Antes de avançarmos com a análise dos resultados na “jurisdição arbitral”, importará notar o seguinte: na jurisdição estatal a Fazenda Pública perde quase tantos processos como os que ganha.

Este ponto é importante, uma vez que a Administração Tributária beneficia – à luz dos interesses que subjazem à sua atuação – de um conjunto de prerrogativas de atuação, de entre as quais se evidencia a presunção de legalidade (ou, pelo menos, a executoriedade) dos atos tributários que pratica e daqueles dos quais se apropria (como sucede, nomeadamente, com os atos de autoliquidação).

Em termos gerais, a dívida que por eles é declarada, será objeto de cobrança (voluntária e coerciva) ainda que o sujeito ao qual se dirige com ela não concorde e até procure acionar os meios (administrativos ou jurisdicionais) para sindicar a sua conformidade jurídica. Os sujeitos passivos primeiro pagam e depois discutem – salvo se, conjuntamente com o acionamento dos meios de reação, prestarem garantia ou lhes for concedida a dispensa da sua prestação, nos específicos casos legalmente previstos.

**91.** Neste ponto, importa ter presente que uma parte dos litígios emergentes da prática de atos tributários não integra o escopo do presente estudo, por não cumprirem os requisitos legalmente predispostos para a sua submissão à “jurisdição arbitral”, como melhor explicado *supra*, cf. II, 2.2.1.; outros, que porventura os cumpriram, acabam por se deixar resolver ainda na fase administrativa, através dos meios de reação graciosa; e outros não chegam sequer a ser discutidos administrativa ou jurisdicionalmente, seja por desconhecimento da sua ilegalidade pelos sujeitos passivos, ou por uma conformação por parte destes. Significa isto que o universo de atos tributários ilegais será, necessariamente, mais amplo do que aquele que aqui se deixa evidenciar.

Por tudo isto, com razoabilidade se admitirá que, para uma entidade que beneficia de uma presunção de legalidade da sua atuação (nos termos e pelas razões enunciadas), a análise da jurisprudência revela que a Administração Tributária incorre frequentemente em comportamentos não legais. Esta

tendência comportamental legitimará a discussão sobre os seus critérios de decisão e, no limite, sobre a manutenção de algumas das suas prerrogativas de atuação.

## 2.2. CAAD

92. Resultados apurados durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado:

2019-22	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
	2030,5	67,9%	959,5	32,1%	594 084 861,2 €	58,9%	413 769 739,1 €	41,1%

93. Resultados apurados durante o período de referência (2019-2022) globalmente considerado, distribuídos por segmento de valor:

2019-22	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
Total <60k€	1077,5	70,1%	458,5	29,9%	23 410 002,9 €	67,0%	11 507 974,3 €	33,0%
Total >=60k€ e <275k€	548,0	68,8%	249,0	31,2%	79 772 477,3 €	67,0%	39 252 529,3 €	33,0%
Total >=275k€ e <500k€	157,5	62,0%	96,5	38,0%	62 536 900,4 €	62,0%	38 320 934,7 €	38,0%
Total >=500k€ e <1M€	125,5	63,4%	72,5	36,6%	93 499 725,5 €	63,2%	54 492 714,8 €	36,8%
Total >=1M€	122,0	59,8%	82,0	40,2%	334 865 755,1 €	55,4%	269 195 585,9 €	44,6%

94. Resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022):

Ano	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
2019	437,0	60,8%	282,0	39,2%	186 595 199,45 €	56,5%	143 598 830,33 €	43,5%
2020	434,0	68,8%	197,0	31,2%	150 503 063,61 €	61,7%	93 412 224,18 €	38,3%
2021	593,0	71,9%	232,0	28,1%	129 192 331,95 €	61,4%	81 061 199,25 €	38,6%
2022	566,5	69,5%	248,5	30,5%	127 794 266,23 €	57,2%	95 697 485,34 €	42,8%

95. Resultados apurados por objeto (imposto) das ações, durante o período de referência (2019-2022):

Objeto	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
	SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
IMI	172,5	59,5%	117,5	40,5%	19 226 005,47 €	72,2%	7 405 503,38 €	27,8%
IMI	81,0	66,4%	41,0	33,6%	35 956 581,89 €	86,1%	5 795 300,65 €	13,9%
IRC	571,0	64,4%	316,0	35,6%	278 107 922,77 €	53,1%	245 593 760,28 €	46,9%
IRS	571,0	76,1%	179,0	23,9%	66 311 060,61 €	70,6%	27 631 682,89 €	29,4%
IVA	313,0	64,7%	171,0	35,3%	156 099 387,23 €	62,0%	95 639 663,31 €	38,0%
IS	100,5	68,4%	46,5	31,6%	23 295 647,65 €	59,2%	16 043 352,09 €	40,8%
ISP	2,0	40,0%	3,0	60,0%	222 909,27 €	35,6%	402 425,55 €	64,4%
IUC	26,5	52,0%	24,5	48,0%	284 368,98 €	64,6%	156 051,11 €	35,4%
Outros	193,0	76,0%	61,0	24,0%	14 580 977,37 €	49,1%	15 101 999,84 €	50,9%

96. Resultados apurados por objeto (imposto) das ações, em cada ano do período de referência (2019-2022):

Objeto	Ano	Por ganho de causa				Por expressão económica do ganho de causa			
		SP	% - SP	FP	% - FP	€ - SP	% - € - SP	€ - FP	% - € - FP
IMI	2019	25	27,2%	67	72,8%	1 095 293,03 €	26,5%	3 045 438,35 €	73,5%
<b>IMI</b>	<b>2020</b>	<b>23,5</b>	<b>65,3%</b>	<b>12,5</b>	<b>34,7%</b>	<b>5 627 107,92 €</b>	<b>94,2%</b>	<b>343 880,64 €</b>	<b>5,8%</b>
IMI	2021	23	63,9%	13	36,1%	1 450 987,81 €	59,9%	971 983,91 €	40,1%
<b>IMI</b>	<b>2022</b>	<b>101</b>	<b>80,2%</b>	<b>25</b>	<b>19,8%</b>	<b>11 052 616,71 €</b>	<b>78,4%</b>	<b>3 044 200,48 €</b>	<b>21,6%</b>
IMT	2019	37	80,4%	9	19,6%	21 464 281,25 €	95,1%	1 103 945,85 €	4,9%
<b>IMT</b>	<b>2020</b>	<b>17</b>	<b>70,8%</b>	<b>7</b>	<b>29,2%</b>	<b>6 480 898,65 €</b>	<b>95,4%</b>	<b>314 842,79 €</b>	<b>4,6%</b>
IMT	2021	16	53,3%	14	46,7%	1 351 533,45 €	37,5%	2 252 585,59 €	62,5%
<b>IMT</b>	<b>2022</b>	<b>11</b>	<b>50,0%</b>	<b>11</b>	<b>50,0%</b>	<b>6 659 868,54 €</b>	<b>75,8%</b>	<b>2 123 926,42 €</b>	<b>24,2%</b>
IRC	2019	143,5	58,8%	100,5	41,2%	86 773 664,18 €	47,7%	95 154 322,70 €	52,3%
<b>IRC</b>	<b>2020</b>	<b>122,5</b>	<b>62,8%</b>	<b>72,5</b>	<b>37,2%</b>	<b>63 129 709,92 €</b>	<b>54,5%</b>	<b>52 718 840,63 €</b>	<b>45,5%</b>
IRC	2021	125,5	63,4%	72,5	36,6%	63 432 173,82 €	58,8%	44 463 719,54 €	41,2%
<b>IRC</b>	<b>2022</b>	<b>179,5</b>	<b>71,8%</b>	<b>70,5</b>	<b>28,2%</b>	<b>64 772 374,86 €</b>	<b>54,9%</b>	<b>53 256 877,41 €</b>	<b>45,1%</b>
IRS	2019	95,5	73,5%	34,5	26,5%	13 040 805,38 €	70,5%	5 452 801,90 €	29,5%
<b>IRS</b>	<b>2020</b>	<b>121</b>	<b>75,6%</b>	<b>39</b>	<b>24,4%</b>	<b>20 146 523,15 €</b>	<b>79,8%</b>	<b>5 111 914,82 €</b>	<b>20,2%</b>
IRS	2021	213,5	81,2%	49,5	18,8%	12 668 329,04 €	67,1%	6 214 710,89 €	32,9%
<b>IRS</b>	<b>2022</b>	<b>141</b>	<b>71,6%</b>	<b>56</b>	<b>28,4%</b>	<b>20 455 403,03 €</b>	<b>65,3%</b>	<b>10 852 255,29 €</b>	<b>34,7%</b>
IS	2019	34,5	75,0%	11,5	25,0%	6 142 403,67 €	79,6%	1 576 277,40 €	20,4%
<b>IS</b>	<b>2020</b>	<b>21</b>	<b>75,0%</b>	<b>7</b>	<b>25,0%</b>	<b>6 463 492,53 €</b>	<b>71,6%</b>	<b>2 560 228,74 €</b>	<b>28,4%</b>
IS	2021	31	73,8%	11	26,2%	8 275 860,80 €	61,5%	5 186 986,85 €	38,5%
<b>IS</b>	<b>2022</b>	<b>14</b>	<b>45,2%</b>	<b>17</b>	<b>54,8%</b>	<b>2 413 890,65 €</b>	<b>26,4%</b>	<b>6 719 859,10 €</b>	<b>73,6%</b>
ISP	2019	2	66,7%	1	33,3%	222 909,27 €	96,7%	7 514,49 €	3,3%
<b>ISP</b>	<b>2020</b>	<b>0</b>	<b>0,0%</b>	<b>1</b>	<b>100,0%</b>	<b>0,00 €</b>	<b>0,0%</b>	<b>160 684,27 €</b>	<b>100,0%</b>
ISP	2021	0	0,0%	0	0,0%	0,00 €	0,0%	0,00 €	0,0%
<b>ISP</b>	<b>2022</b>	<b>0</b>	<b>0,0%</b>	<b>1</b>	<b>100,0%</b>	<b>0,00 €</b>	<b>0,0%</b>	<b>234 226,79 €</b>	<b>100,0%</b>
IUC	2019	12	46,2%	14	53,8%	115 284,77 €	48,7%	121 404,85 €	51,3%
<b>IUC</b>	<b>2020</b>	<b>6</b>	<b>66,7%</b>	<b>3</b>	<b>33,3%</b>	<b>41 459,53 €</b>	<b>78,2%</b>	<b>11 560,59 €</b>	<b>21,8%</b>
IUC	2021	4,5	45,0%	5,5	55,0%	116 002,35 €	87,0%	17 358,14 €	13,0%
<b>IUC</b>	<b>2022</b>	<b>4</b>	<b>66,7%</b>	<b>2</b>	<b>33,3%</b>	<b>11 622,33 €</b>	<b>67,0%</b>	<b>5 727,54 €</b>	<b>33,0%</b>
IVA	2019	80,5	68,8%	36,5	31,2%	54 111 678,18 €	60,4%	35 420 837,24 €	39,6%
<b>IVA</b>	<b>2020</b>	<b>88</b>	<b>67,7%</b>	<b>42</b>	<b>32,3%</b>	<b>47 960 605,53 €</b>	<b>63,5%</b>	<b>27 585 338,40 €</b>	<b>36,5%</b>
IVA	2021	85,5	63,8%	48,5	36,2%	37 446 333,55 €	66,8%	18 643 774,49 €	33,2%
<b>IVA</b>	<b>2022</b>	<b>59</b>	<b>57,3%</b>	<b>44</b>	<b>42,7%</b>	<b>16 580 769,96 €</b>	<b>54,2%</b>	<b>13 989 713,19 €</b>	<b>45,8%</b>
Outros	2019	7	46,7%	8	53,3%	3 628 879,72 €	67,9%	1 716 287,56 €	32,1%
<b>Outros</b>	<b>2020</b>	<b>35</b>	<b>72,9%</b>	<b>13</b>	<b>27,1%</b>	<b>653 266,38 €</b>	<b>12,4%</b>	<b>4 604 933,30 €</b>	<b>87,6%</b>
Outros	2021	94	83,9%	18	16,1%	4 451 111,13 €	57,4%	3 310 079,85 €	42,6%
<b>Outros</b>	<b>2022</b>	<b>57</b>	<b>72,2%</b>	<b>22</b>	<b>27,8%</b>	<b>5 847 720,14 €</b>	<b>51,7%</b>	<b>5 470 699,13 €</b>	<b>48,3%</b>

\*\*\*

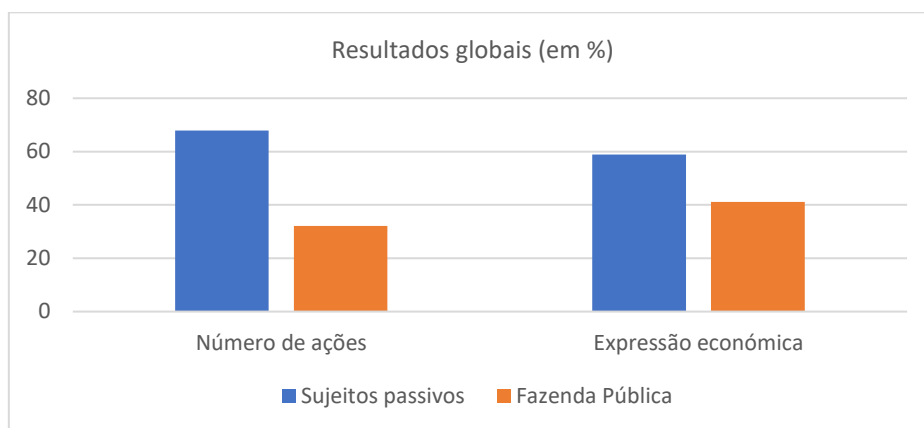
97. A sistematização dos dados recolhidos à luz dos critérios supramencionados, permite observar que:

- Do ponto de vista global, e considerando o número de ações decididas (respetivamente) em favor dos sujeitos passivos e da Fazenda Pública, regista-se uma vantagem dos primeiros em relação à segunda. Aqueles saíram vencedores em 67,9% das ações (2030 decisões), por contraposição aos 32,1% (959,5 decisões) de vencimento da Fazenda Pública.
- Se o enfoque não for colocado nos ganhos de causa em si, mas na expressão económica que os mesmos representam, mantém-se a tendência enunciada de vencimento dos sujeitos passivos, embora menos



acentuada: 58,9% (594.084.861,2 €), por contraposição aos 41,1% (413.769.731,1 €) de vencimento da Fazenda Pública.

- Independentemente dos critérios assumidos, regista-se uma vantagem para os sujeitos passivos, ainda que significativamente menos acentuada quando o critério assumido é o da expressão económica do ganho da causa.



- Analisando a distribuição do ganho de causa em diferentes intervalos de valor, verifica-se que os sujeitos passivos vencem mais em todos eles – tanto em número de processos como na respetiva expressão económica – , sendo possível observar, todavia, que o seu vencimento é significativamente menos expressivo no segmento constituído por processos de valor igual ou superior a 1.000.000,00 €.
- Na verdade, regista-se uma tendência para a redução da percentagem de vencimento (quer em número de processos vencidos, quer na sua expressão económica), à medida que o valor dos processos aumenta.
- A vantagem dos sujeitos passivos é francamente mais expressiva nos dois escalões de valor inferior, rondando os 70% (critério do número de ações) / 67% (critério da expressão económica); reduz-se nos dois escalões intermédios, rondando os 63% (em ambos os critérios); e reduz-se também no escalão de ações com valor mais elevado, rondando os 60% (critério do número de ações) / 55% (critério da expressão económica).
- Vale isto por dizer que, pese embora a vantagem de que beneficiam em todos os segmentos de valor, as percentagens de vencimento dos sujeitos passivos variam em sentido descendente à medida que o valor das ações

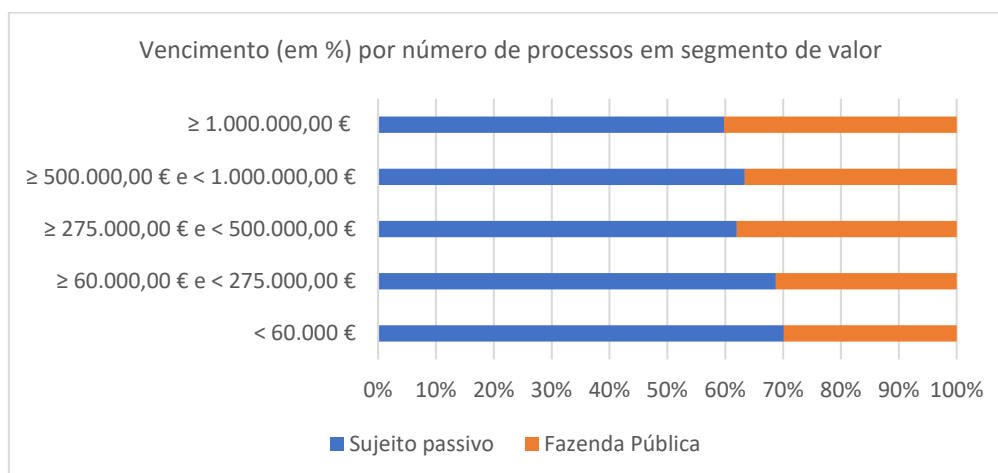
aumenta: entre máximos de 70,1% (critério do número de ações) / 67,0% (critério da expressão económica), nos

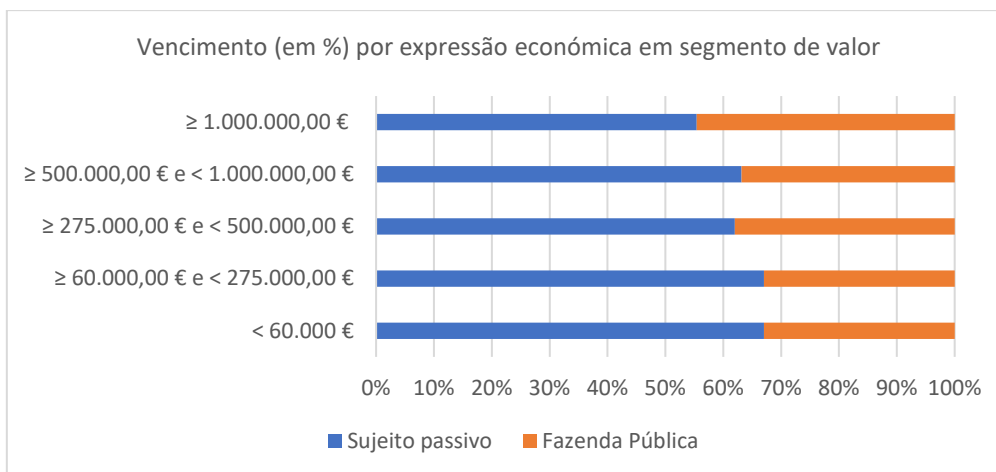
processos de valor inferior a € 60.000,00; e mínimos de 59,8% (critério do número de ações) e 54,4% (critério da expressão económica), nos processos de valor igual ou superior a € 1.000.000,00.

— Neste ponto, não será despidendo considerar que no escalão constituído pelas ações de

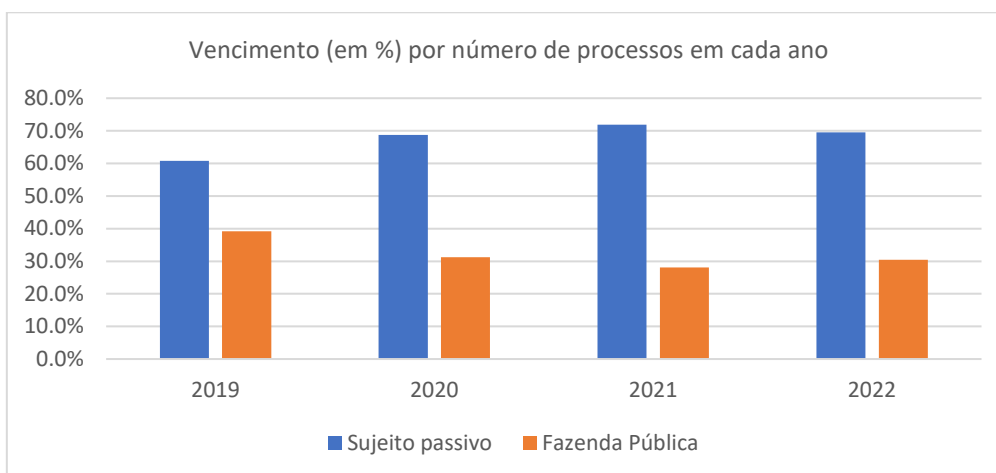
valor igual ou superior a € 1.000.000,00, no qual se registou um maior equilíbrio na distribuição do vencimento, esteve em discussão um total de € 604.061.341,03, enquanto o somatório do valor das ações integradas nos restantes escalões fez um total de € 402.793.259,31.

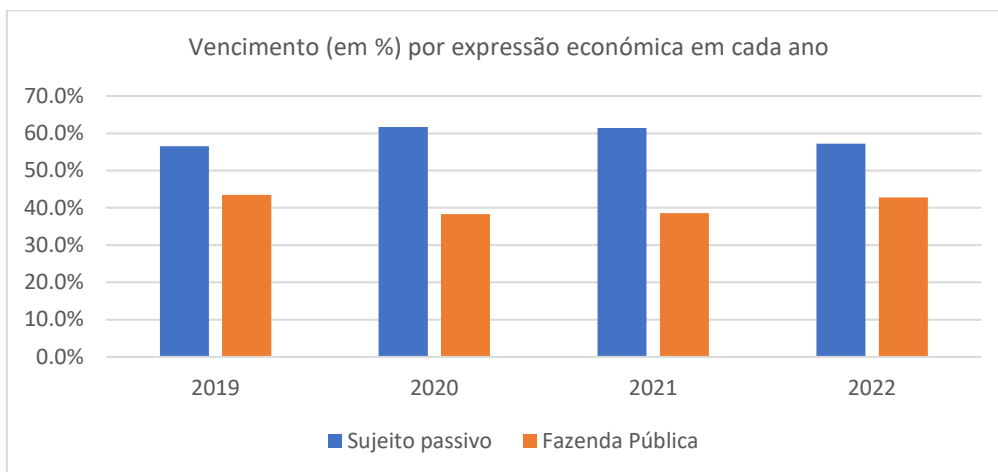
**Atentando na distribuição do ganho de causa em diferentes intervalos de valor, verifica-se que os sujeitos passivos vencem mais em todos eles – tanto em número de processos como na respetiva expressão económica –, sendo possível observar, todavia, que o seu vencimento é significativamente menos expressivo no segmento constituído por processos de valor igual ou superior a 1.000.000,00 €.**



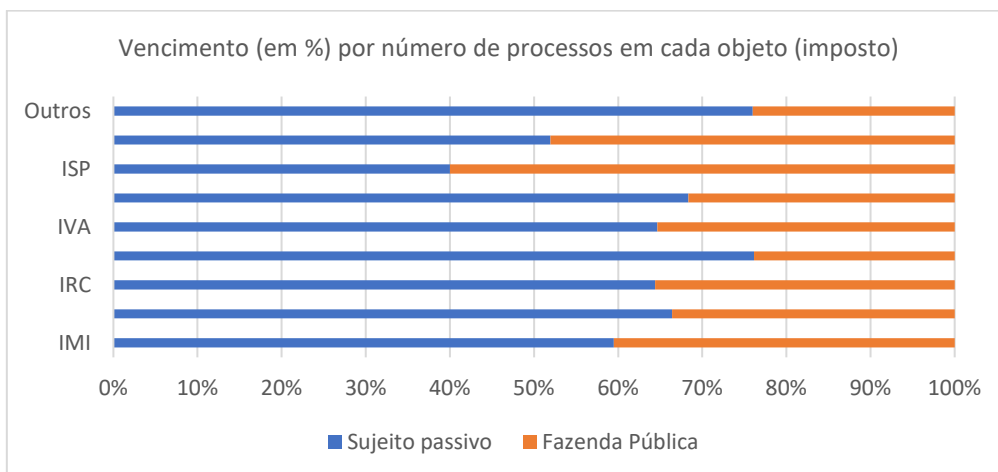


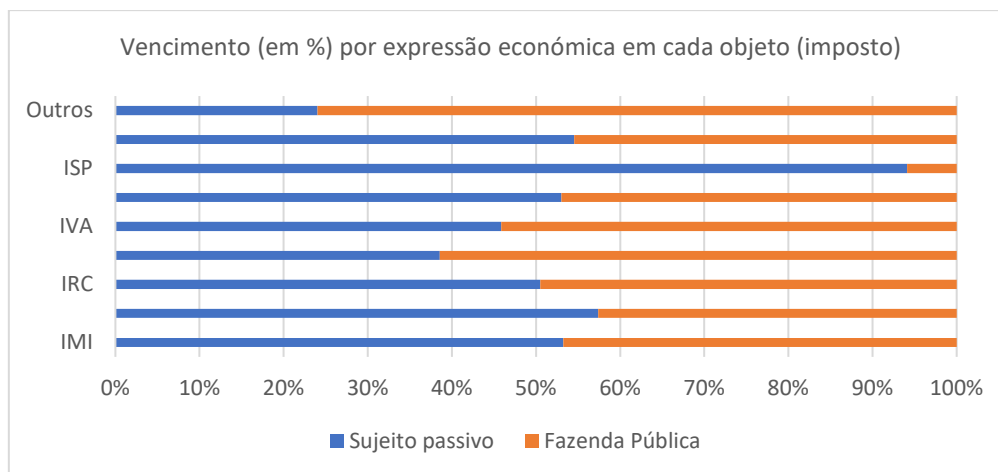
- Quando a análise toma por referência os resultados apurados em cada ano do período de referência (2019-2022), verifica-se em todos eles um maior vencimento por parte dos sujeitos passivos, embora não seja indiferente considerar os ganhos de causa pelo respetivo número ou valor económico, dada a variação de resultados registada segundo um ou outro critério.
- Segundo o critério do número de ações, o vencimento dos sujeitos passivos é francamente mais expressivo: ainda que no ano de 2019 se situe nos 60,8%, nos anos seguintes eleva-se para 68,8%, 71,9% e 69,5%, respetivamente.
- No entanto, segundo o critério da expressão económica do ganho de causa, o vencimento dos sujeitos passivos é, apesar de tudo, mais modesto, 56,5%, 61,7%, 61,4% e 57,2%.





— Finalmente, segregando as decisões proferidas durante o período de referência (2019-2022) em função do objeto (imposto) a que respeitam, verifica-se uma clara tendência de vencimento dos sujeitos passivos nos diferentes impostos (independentemente do critério assumido), a qual é apenas invertida no ISP e na categoria “Outros” (embora, neste segundo caso, apenas quando se considere o critério da expressão económica do vencimento).





— Se, porém, atentarmos na distribuição do ganho de causa por objeto (imposto) em cada ano – considerando o número de ações num ou noutro sentido ou a respetiva expressão económica –, os resultados serão ligeiramente mais diversificados, observando-se pontuais situações nas quais o maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) no conjunto dos 4 anos do período de referência esconde uma variação do vencimento em cada imposto nos diferentes anos.

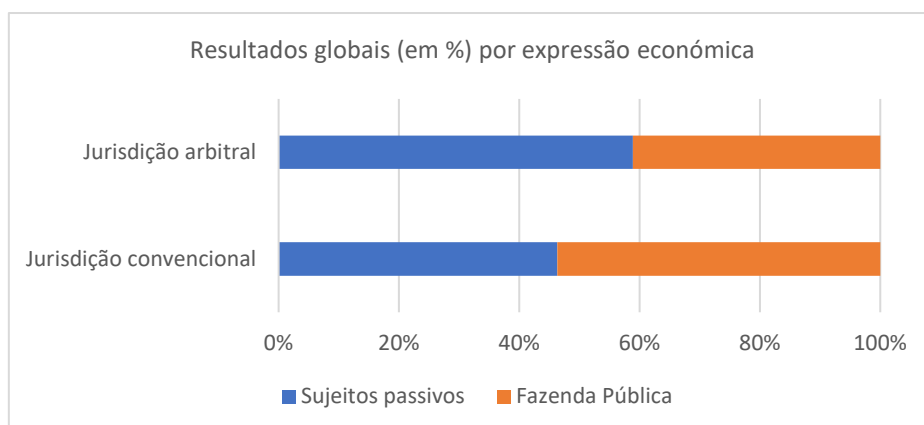
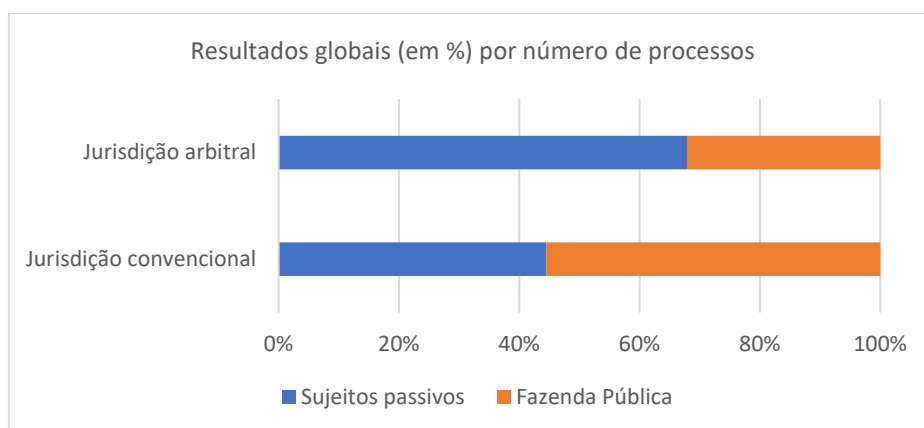
### 2.3. Relação comparativa

Sistematizando e comparando os resultados obtidos na jurisdição estadual e na jurisdição arbitral:

- De um modo **global** – portanto, durante o período de referência (2019-2022) –, verifica-se que na “jurisdição estadual” a distribuição do ganho de causa é mais equilibrada, favorecendo a Fazenda Pública, enquanto na “jurisdição arbitral” os resultados são mais assimétricos, com uma maior preponderância do vencimento dos sujeitos passivos.
- Na “jurisdição estadual”, a percentagem do vencimento da Fazenda Pública foi de 55,5% (correspondentes a 1606 decisões), contra 44,5% dos sujeitos passivos (1606); e, segundo o critério da expressão económica, a percentagem do seu vencimento foi de 54,0%

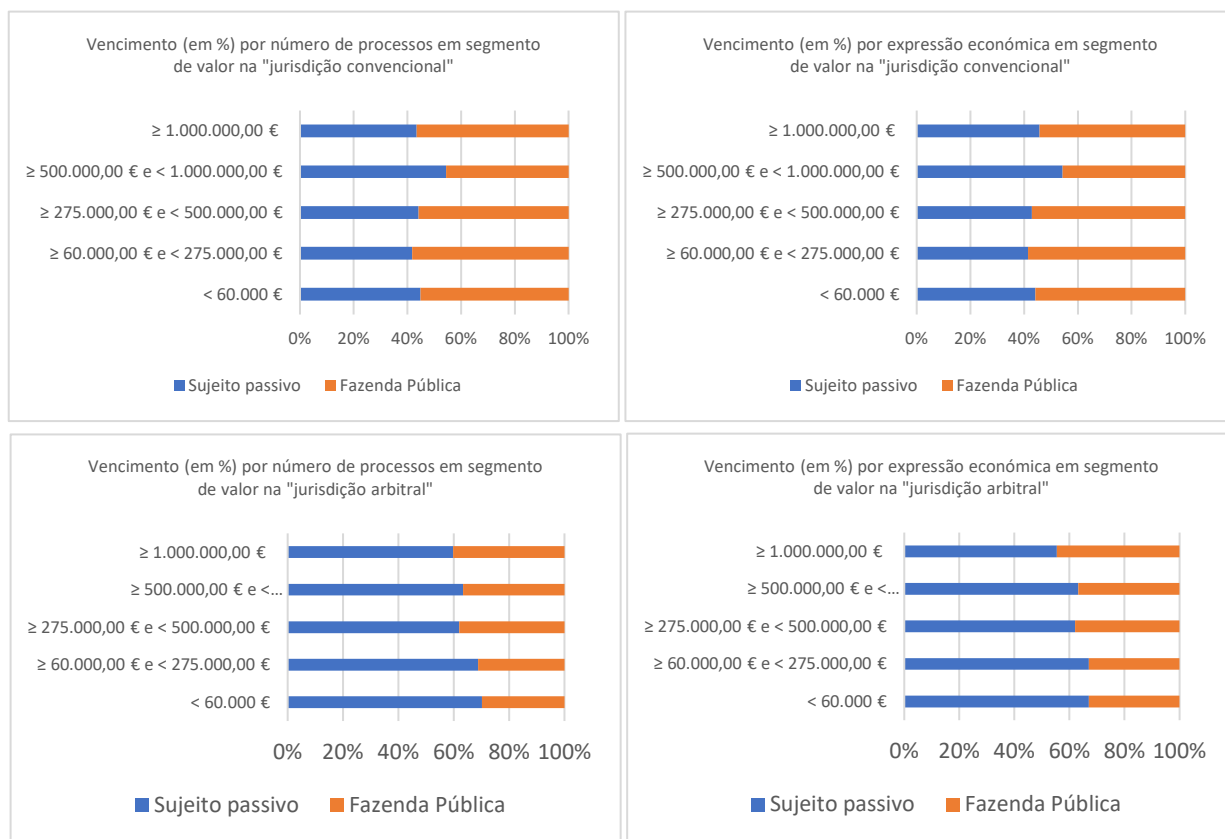
(€ 285.261.835,80), contra 46,0% dos sujeitos passivos (€ 242.641.340,38);

- Na “jurisdição arbitral”, a percentagem do vencimento dos sujeitos passivos foi de 67,9% (2030,5 decisões), contra 32,1% (959,5 decisões); e, segundo o critério da expressão económica, 58,9% (€ 594.084.861,2), contra 41,1% dos sujeitos passivos (€ 413.769.739,1).



- Importa notar que na “jurisdição estadual”, uma análise individual dos resultados obtidos em cada tribunal, permite verificar que em alguns deles não se observa a tendência de vencimento da Fazenda Pública – com efeito, segundo o critério do número de ações, os sujeitos passivos venceram mais no TAF de Braga; e, segundo o critério da expressão económica, venceram mais no TAF de Beja.

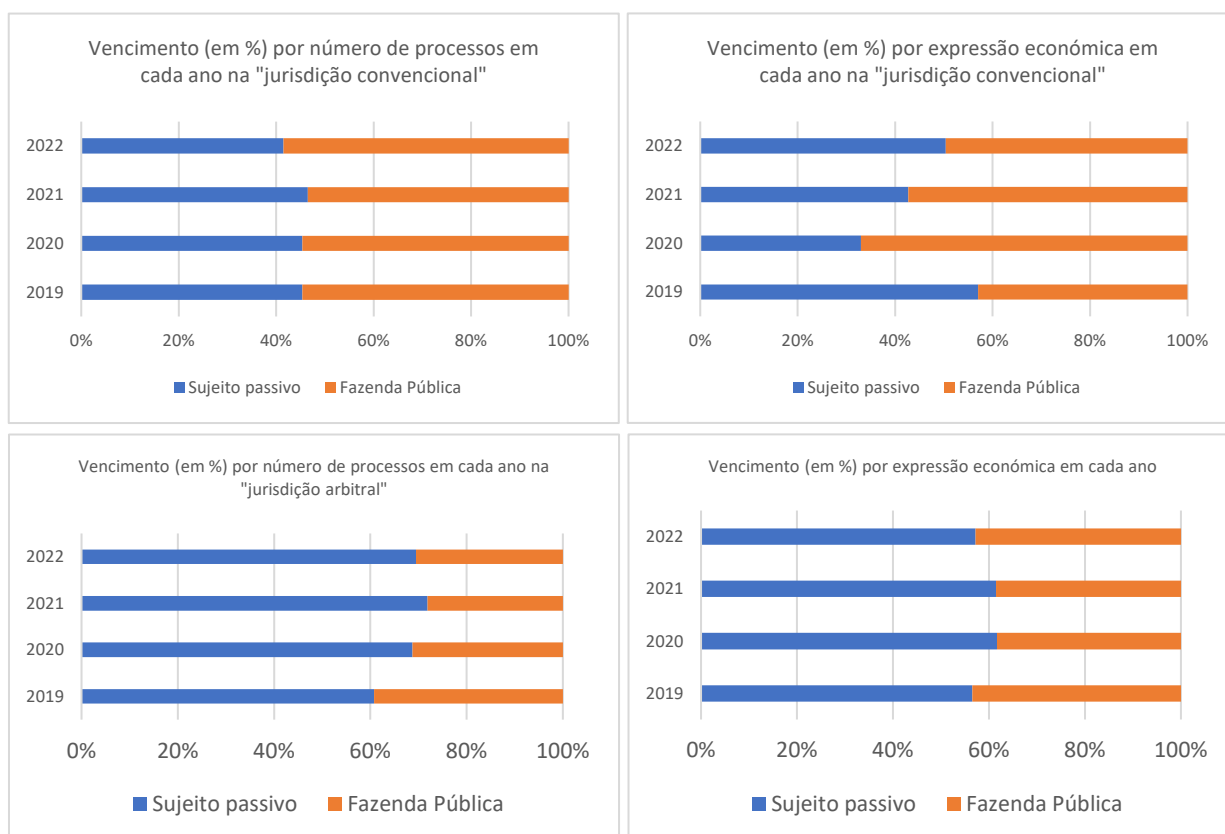
- Analisando a distribuição do ganho de causa em **diferentes intervalos de valor**, verifica-se que (independentemente do critério assumido) na “jurisdição estadual” a distribuição do ganho de causa favorece maioritariamente a Fazenda Pública, com percentuais relativamente estáveis; enquanto na “jurisdição arbitral” os sujeitos passivos vencem em todos eles, verificando-se que a diferença percentual é mais expressiva nos processos de menor valor, reduzindo-se progressivamente à medida que o valor dos processos aumenta.



- Quando a análise toma por referência os resultados apurados em **cada ano** do período de referência (2019-2022), verifica-se que na “jurisdição estadual” a distribuição do ganho de causa varia significativamente em função o critério assumido: considerando o número de ações favoráveis, a Fazenda Pública sai vencedora em todos os anos, sendo os resultados relativamente equilibrados; por sua vez, considerando a expressão económica do vencimento, verifica-se um maior

desequilíbrio dos resultados (sobretudo nos anos de 2020 e 2021), sendo que em dois deles vencem mais os sujeitos passivos (2019 e 2020) e nos outros dois a Fazenda Pública (2020 e 2021).

- Na “jurisdição arbitral”, por sua vez, regista-se um maior vencimento por parte dos sujeitos passivos em todos os anos do período de referência (2019-2022), embora não seja indiferente o critério assumido, dada a variação de resultados registada: segundo o critério do número de ações, o vencimento dos sujeitos passivos é mais expressivo (ainda que no ano de 2019 se situe nos 60,8%, nos anos seguintes eleva-se para 68,8%, 71,9% e 69,5%, respetivamente); segundo o critério da expressão económica, o vencimento dos sujeitos passivos é mais modesto (56,5%, 61,7%, 61,4% e 57,2%).

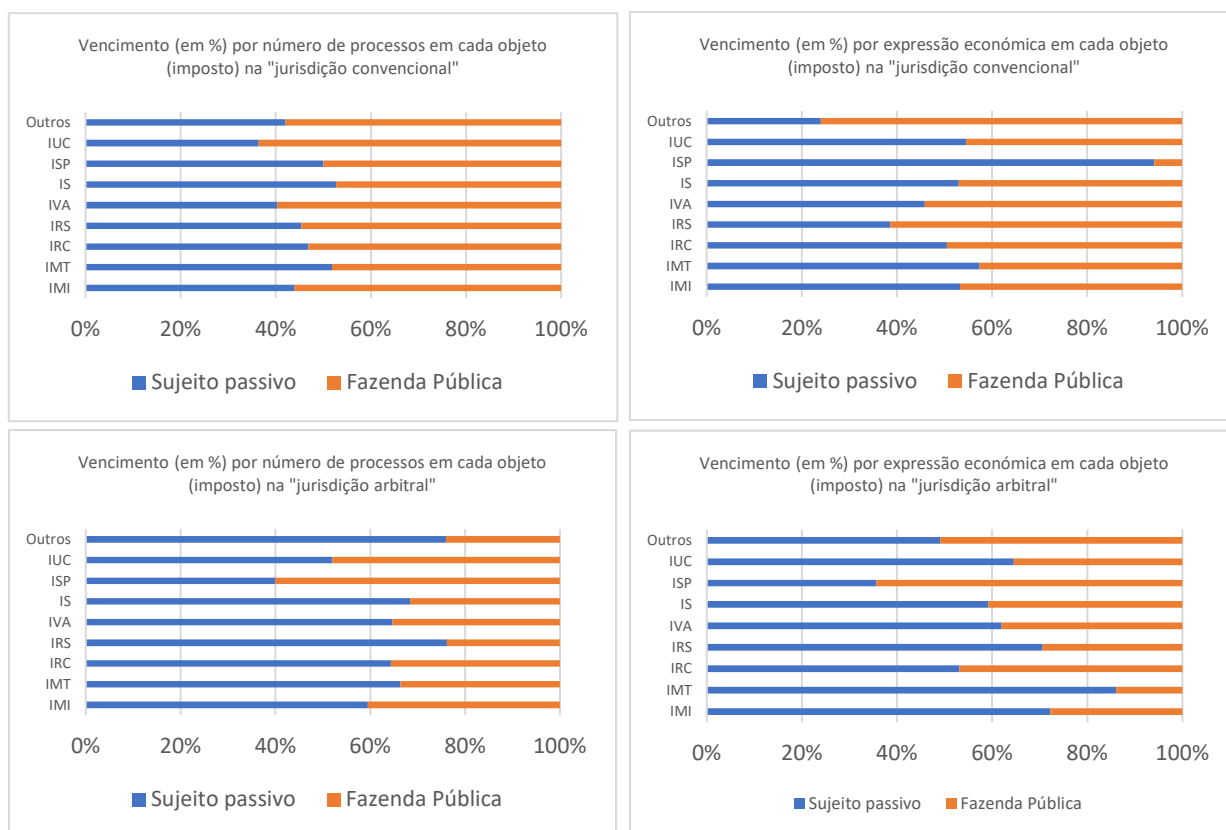


- Segregando as decisões proferidas durante o período de referência (2019-2022) em função do **objeto (imposto)** a que respeitam, na “jurisdição estadual” verifica-se uma clara tendência de vencimento da



Fazenda Pública (IMI, IRC, IRS, IVA, IUC e na categoria "Outros"), quando se assume o critério do número de ações; contudo, segundo o critério da expressão económica, para além de uma maior assimetria na distribuição do ganho de causa, inverte-se a tendência de vencimento, passando os sujeitos passivos a sair mais vencedores nos processos respeitantes a IMI, IMT, IRC, IS, ISP e IUC.

- Por sua vez, na "jurisdição arbitral", observa-se uma clara tendência de vencimento dos sujeitos passivos nos diferentes impostos (independentemente do critério assumido), a qual é apenas invertida no ISP e na categoria "Outros" (embora, neste segundo caso, apenas quando se considere o critério da expressão económica do vencimento).



- Se, porém, atentarmos na distribuição do ganho de causa por objeto (imposto) **em cada ano** – considerando o número de ações num ou noutro sentido ou a respetiva expressão económica –, os resultados são muito diversificados na "jurisdição estadual", observando-se que o

maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) da Fazenda Pública no conjunto dos 4 anos do período de referência esconde uma variação do vencimento nos diferentes tribunais e nos diferentes anos.

- Esta tendência é menos acentuada na “jurisdição arbitral”, observando-se, todavia, pontuais situações nas quais o maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) no conjunto dos 4 anos do período de referência esconde uma variação do vencimento em cada imposto nos diferentes anos.

**98.** Como houve oportunidade de salientar, movemo-nos no contexto de um procedimento (tributário) massificado, que assenta em grande medida na prática de atos (mormente, de liquidação) cujos fundamentos e características se repetem, seja porque correspondem a atos informatizados e uniformizados (e, portanto, previamente programados de determinado modo), seja porque os termos da sua prática se encontram verticalmente definidos através de orientações genéricas, às quais os órgãos decisores não se podem subtrair.

Consequentemente, tendem também a repetir-se as ilegalidades cometidas.

**99.** Como se compreenderá, a partir do momento em que dado entendimento obtém consolidação, a aludida repetição da ilegalidade tende a projetar-se ao nível jurisdicional – seja na jurisdição estadual, seja na arbitral – através da repetição de fundamentos e sentidos decisórios relativamente decalcados das decisões precedentes; e do exercício da faculdade de revogação dos atos ilegais por parte da Administração Tributária, durante a própria discussão jurisdicional (com a consequente absolvição da instância).

Com relativa frequência, determinadas “questões” tornam-se focos de litigiosidade, dando lugar a uma forte procura da arbitragem tributária por parte dos sujeitos passivos, em vista à apreciação de atos de liquidação relativamente homogéneos com os mesmos fundamentos de ilegalidade.

A consolidação de dado sentido decisório a propósito daquelas questões – sobretudo, na sequência da intervenção de instâncias decisórias como os Tribunais Centrais Administrativos, o STA ou o TJUE –, acaba por propiciar uma concertação decisória, caracterizada pela reprodução unidirecional do sentido previamente firmado nos casos que se encontrem pendentes.

**100.** Os efeitos desta “massificação dos julgados” ao nível da repartição do vencimento entre sujeitos passivos e Fazenda Pública, não serão (certamente) negligenciáveis, sobretudo no âmbito de uma instância decisória caracterizada pela particular celeridade decisória, como é o caso da arbitragem tributária.

Pense-se, por exemplo, nos processos relativos às discussões sobre: a componente ambiental no ISV; o VPT dos terrenos para construção, no IMI; a tributação em IRS das mais-valias imobiliárias de não residentes; a tributação em sede de IRC de dividendos pagos a organismos de investimento coletivo com sede noutro Estado Membro; as isenções fiscais de IMT e Imposto do Selo previstas no regime especial dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional; ou a isenção de IMT dos fundos de investimento imobiliário (Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro). Em todos estes casos, o sentido decisório consolidado veio determinar o reconhecimento da ilegalidade a atuação da Administração Tributária – e assim, portanto, dos atos de liquidação impugnados.

**101.** Durante o período de referência, a intervenção do CAAD a respeito de tais litígios consistiu essencialmente no acompanhamento e reprodução dos entendimentos jurisprudenciais prevaletentes. Quanto a este aspeto, importa ter presente que:

- Uma parte preponderante das decisões arbitrais acaba por consistir na verificação da existência de uma similitude factual e jurídica com casos anteriormente decididos por determinadas instâncias jurisdicionais, acompanhando os respetivos sentidos decisórios desfavoráveis à Fazenda Pública.
- Noutros casos, as decisões arbitrais atêm-se na “homologação” de decisões de revogação (anulação) administrativa por parte da

Autoridade Tributária e Aduaneira, já após a constituição do tribunal.

De acordo com informação que foi possível obter junto do CAAD, este tipo de decisões ascendeu a cerca de 23,4% (portanto, cerca de 1/4) do total de decisões proferidas no período de referência (2019-2022). Evidencia-se, assim, não ser negligenciável o impacto que tais decisões terão representado na distribuição do ganho de causa.

Recorrendo, uma vez mais, a informação recolhida junto do CAAD, verifica-se que caso fossem expurgadas as decisões reconduzíveis às duas categorias supramencionadas, a distribuição do ganho de causa nas decisões arbitrais seria mais equilibrada: segundo o critério do número de

---

**Atentando na informação obtida junto do CAAD, verifica-se que caso fossem expurgadas as decisões que confirmem entendimentos de jurisdições estatais e “homologuem” o sentido decisões de anulação administrativa proferidas pela AT, a distribuição do ganho de causa nas decisões arbitrais seria mais equilibrada: segundo o critério do número de ações, 61,9% favorável aos sujeitos passivos e 38,1% à Fazenda Pública; e segundo o critério o da expressão económica, 56,3% favorável aos sujeitos passivos e 43,7% à Fazenda Pública.**

ações, 61,9% favorável aos sujeitos passivos e 38,1% à Fazenda Pública; e segundo o critério o da expressão económica, 56,3% favorável aos sujeitos passivos e 43,7% à Fazenda Pública.

Embora deslocando-nos para fora do período de referência, com interesse se observa, que os dados (parciais) disponibilizados pelo CAAD relativamente à distribuição do sentido decisório na arbitragem tributaria no ano de 2023, apontam para um maior equilíbrio na distribuição do sentido decisório. Concretamente: segundo o critério do número de decisões, é de 62,5% favorável aos sujeitos passivos e de 37,5% à Fazenda Pública; e segundo o critério o da expressão económica, 49,5% favorável aos

sujeitos passivos e de 50,5% à Fazenda Pública.

Admite-se que esta possa ser a consequência do facto de as supramencionadas “questões” não se encontrarem já em discussão nos tribunais arbitrais, considerando, nomeadamente, a correção da atuação da Administração Tributária em tais situações; e não terem sido “renovadas”, com a emergência de outras de contornos semelhantes.

### 3. Conclusões

102. Os dados anteriores permitem extrair as seguintes principais conclusões:

- (i) Um estudo que tenha por objeto a comparação das decisões proferidas por tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD em matéria tributária com as dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, deve incidir sobre as decisões proferidas por estes em primeiro grau de jurisdição, porque é essa também a natureza da intervenção do CAAD.
- (ii) Deve, para além disso, abranger apenas ações que, embora tenham sido submetidas à “jurisdição estadual”, poderiam (em alternativa) ter sido intentadas junto dos tribunais arbitrais.
- (iii) O vencimento de maior número de ações não se reflete obrigatoriamente em termos proporcionais na expressão económica do ganho de causa, pelo que o critério de vencimento adotado acaba por influenciar significativamente a análise.
- (iv) Globalmente, a Fazenda Pública vence mais na “jurisdição estadual” e os sujeitos passivos vencem mais na “jurisdição arbitral”.
- (v) Na “jurisdição estadual”, regista-se um certo equilíbrio na distribuição de vencimentos, com vantagem para a Fazenda Pública (tanto do ponto de vista do número de processos, como da respetiva expressão económica), ainda que os sujeitos passivos tenham registado maior vencimento em número de ações no TAF de Braga (sem que tal

determine uma maior expressão económica do vencimento) e em termos de expressão económica no TAF de Beja (ainda que não suportado num maior número de processos vencidos).

- (vi) Na “jurisdição arbitral”, a distribuição do vencimento é globalmente mais assimétrica, com vantagem para os sujeitos passivos, embora mais expressiva em número de processos, do que na respetiva expressão económica.
- (vii) Decompondo o vencimento por diferentes intervalos de valor, na “jurisdição estadual” a sua distribuição é relativamente constante, com uma prevalência da Fazenda Pública nos diferentes intervalos, apenas invertida no que respeita a processos de valor  $\geq 500.000,00$  € e  $< 1.000.000,00$  €.
- (viii) Na “jurisdição arbitral” os sujeitos passivos vencem em todos os segmentos de valor, verificando-se que a diferença percentual é mais expressiva nos processos de menor valor, reduzindo-se progressivamente à medida que o valor dos processos aumenta.
- (ix) Em processos de valor superior a € 1.000.000,00, a distribuição do vencimento entre a Fazenda Pública e os sujeitos passivos é equilibrada (com ligeira vantagem para a primeira), sobretudo quando se considere a respetiva expressão económica.
- (x) Considerando a distribuição do vencimento em cada ano na “jurisdição estadual”, verifica-se que o equilíbrio dos resultados que emergem favoráveis à Fazenda Pública segundo o critério do número de processos, é contrariado pela assimetria da distribuição da sua expressão económica – nos anos de 2020 e 2021, vence mais a Fazenda Pública; nos anos de 2019 e 2020, vencem mais os sujeitos passivos.
- (xi) Na “jurisdição arbitral”, regista-se um maior vencimento por parte dos sujeitos passivos em todos os anos do período de referência, mais expressivo em número de processos e mais modesto na respetiva expressão económica.

- (xii) Segregando as decisões proferidas na “jurisdição estadual” em função do respetivo objeto (imposto), verifica-se que a Fazenda Pública vence mais se o critério for o número de processos (IMI, IRC, IRS, IVA, IUC e na categoria “Outros”), mas que essa tendência se inverte a favor dos sujeitos passivos se for considerado o critério da expressão económica (IMI, IMT, IRC, IS, ISP e IUC).
- (xiii) Já na “jurisdição arbitral”, observa-se uma clara tendência de vencimento dos sujeitos passivos nos diferentes impostos (independentemente do critério assumido).
- (xiv) Se atentarmos na distribuição do ganho de causa por objeto (imposto) em cada ano, os resultados são muito diversificados na “jurisdição estadual”, observando-se que o maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) da Fazenda Pública no conjunto dos 4 anos do período de referência esconde uma variação do vencimento nos diferentes tribunais e nos diferentes anos, uma tendência que também se observa, embora de forma menos acentuada, “jurisdição arbitral”.
- (xv) Importa considerar que um estudo no qual se procura comparar os sentidos decisórios dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância e da arbitragem tributária, resultará sempre condicionado por circunstâncias várias que decorrem das características e circunstâncias de cada uma daquelas vias de resolução de litígios.
- (xvi) Os resultados obtidos com a análise objetiva desenvolvida, deverão, por isso, ser adequadamente enquadrados e compreendidos – nomeadamente – à luz de circunstâncias várias, tais como: (i) os diferentes âmbitos aplicativos daquelas vias de resolução de litígios; (ii) o efeito de “triagem” decorrente da maior celeridade das decisões arbitrais e do facto de serem de conhecimento público (incentivando e desincentivando a litigância nas matérias que, respetivamente, venham a ser decididas em favor ou desfavor dos sujeitos passivos); (iii) o efeito de “triagem” decorrente da existência e acionamento de

garantias administrativas impugnatórias; e (iv) o caráter massificado da produção dos atos tributários e, assim também, das ilegalidades praticadas.

- (xvii) A respeito deste último ponto – a ocorrência de situações de repetição (massificação) de atos ilegais, e assim, dos juízos de (des)conformidade jurídica que sobre eles acabam por ser produzidos –, observa-se que uma grande parte das decisões da arbitragem tributária (23,4%, no período de referência) consistem: (i) na verificação da existência de uma similitude factual e jurídica com casos anteriormente decididos por determinadas instâncias jurisdicionais, acompanhando os respetivos sentidos decisórios desfavoráveis à Fazenda Pública; e (ii) na “homologação” de decisões de revogação (anulação) administrativa por parte da AT, já após a constituição do tribunal.
- (xviii) Se as decisões reconduzíveis a estas duas categorias forem expurgadas, observa-se um maior equilíbrio na distribuição do vencimento entre os sujeitos passivos e a Fazenda Pública.
- (xix) Esse equilíbrio poderá ser superior, caso se considere os dados recolhidos pela OCDE (Tax Administration) em relação às decisões definitivas dos tribunais tributários do Estado, em 2021, que apontam para uma taxa de sucesso da Fazenda Pública de apenas 43,6%.
- (xx) Para uma entidade que beneficia de uma presunção de legalidade da sua atuação, o ganho de causa da Fazenda Pública revela-se modesto, tanto na “jurisdição estadual”, como na “jurisdição arbitral” (aliás, nesta segunda, de modo mais acentuado), aspeto que certamente legitimará a discussão sobre o seu modo de atuar, sem prejuízo das adaptações que a nível de orientações internas harmónicas com decisões jurisdicionais têm sido feitas nos termos já assinalados.



# V. AVALIAÇÃO QUALITATIVA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

---



## 1. Enquadramento

**103.** No que respeita à *avaliação qualitativa da arbitragem tributária*, são várias as vertentes que concorrem para uma apreciação da relevância da prestação da arbitragem tributária – seja no *plano da ordem jurídica nacional* e da sua relação com o legislador democrático, com a jurisdição estadual e com a administração tributária; seja no *plano da ordem jurídica da União Europeia*, em especial na sua relação com o TJUE e com a projeção da interpretação (ou validade) do direito da União Europeia na ordem jurídica nacional.

**104.** No plano da ordem jurídica nacional, a atividade do CAAD tem assumido particular relevância a três níveis principais: (i) contributo para a alteração de legislação pelo efeito de decisões dos tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD; (ii) alteração da base legal de atuação da AT e impacto sobre a sua atuação; (iii) impacto em decisões futuras dos tribunais administrativos e fiscais.

**105.** No plano da ordem jurídica da União Europeia, a atividade do CAAD, na sua vertente de arbitragem tributária, tem assumido particular relevância a três níveis principais: (i) propiciar a densificação, pelo Tribunal de Justiça da noção de órgão jurisdicional nacional para efeitos de aplicação do (atual) artigo 267.º do TFUE no que respeita a tribunais arbitrais; (ii) recurso regular ao processo das questões prejudiciais e conseqüente contributo para a promoção da interpretação do direito da União pelo TJ nos domínios materiais abrangidos nas atribuições da mesma União e pertinentes para a decisão dos litígios em matéria tributária abrangidos na jurisdição do CAAD; (iii) Conseqüentemente, propiciar a revelação indireta da desconformidade entre o direito da União e o direito nacional e sua projeção no ordenamento jurídico nacional por efeito do princípio do primado, nomeadamente na alteração do direito nacional cuja desconformidade com o direito da União decorre, implicitamente, de decisão prejudicial prolatada pelo TJ.

106. Importa salientar, a montante da análise subsequente dos referidos planos de análise, sete *notas de leitura* quanto à relevância da jurisprudência arbitral tributária no âmbito do CAAD nas vertentes indicadas:

- (i) Em primeiro lugar, existindo sobreposição de competência *ratione materiae* entre tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD e a jurisdição estadual competente, tal como delimitada no RJAT, uma qualquer análise da jurisprudência arbitral tributária não pode deixar de ter presente, como referido *supra*, que esta representa apenas uma das partes de um sistema mais abrangente de resolução (administrativa e/ou judicial) de litígios em matéria tributária no qual participa também a jurisdição estadual competente (jurisdição administrativa e fiscal) – e, também, a própria Administração Tributária seja, nomeadamente, adaptando a sua atuação interna em razão das decisões jurisdicionais (arbitrais e/ou judiciais) proferidas, seja a sua atuação enquanto parte em processos contenciosos seja ainda, promovendo alterações de índole legislativa junto do legislador.
- (ii) Em segundo lugar, no âmbito da matéria que pode ser apreciada, indistintamente, pela jurisdição estadual competente e pela jurisdição arbitral tributária no âmbito do CAAD, não será possível determinar, à partida, as exatas motivações subjacentes à escolha, pelo autor/impugnante, de uma ou de outra. À referida motivação, admite-se, não serão alheias considerações que se prendem com o sentido da jurisprudência anterior quanto a uma concreta questão em litígio, articulada com considerações de natureza económica que determinem uma escolha entre uma solução mais célere do litígio na jurisdição arbitral (nomeadamente de uma questão nova decorrente de nova lei ou sua modificação), ou uma solução menos célere (desde logo em virtude do tempo médio de duração de um processo na jurisdição estadual e das várias instâncias de recurso na jurisdição estadual) mas em que existe a expectativa forte de uma decisão favorável. Tais motivações, a serem desconsideradas, podem

encerrar uma leitura enviesada da relevância da jurisprudência arbitral tributária na sua comparação com a jurisprudência dos tribunais estaduais competentes, na medida em que tal comparação se afigure possível.

- (iii) Em terceiro lugar, no âmbito da recorribilidade das decisões arbitrais tributárias no âmbito do CAAD, a relevância da alteração legislativa introduzida no RJAT em 2019 no sentido do alargamento da recorribilidade dessas decisões para o STA – o que, admite-se, poderá ter contribuído para alguma perda de relevância do recurso de constitucionalidade.
- (iv) Em quarto lugar, não releva, naturalmente, apenas a vertente quantitativa da relevância da jurisprudência arbitral tributária, mas igualmente a sua vertente qualitativa – admitindo-se possa existir uma evolução no que respeita à natureza das questões que lhe são submetidas: evolução no sentido da diversificação das questões jurídicas controversas em detrimento de questões reiteradas ou repetitivas.
- (v) Em quinto lugar, e tendo em conta a primeira das notas indicadas, no que respeita ao relevo que a jurisprudência arbitral tributária possa ter no sentido da modificação da lei pelo legislador, o mesmo relevo não afasta a relevância que a jurisprudência dos tribunais do Estado (tribunais administrativos e fiscais ou tribunais tributários) – e, também, a do Tribunal Constitucional – igualmente possam ter nesse sentido; significa isto que não se afigura possível afirmar, sem mais, ser a jurisprudência arbitral tributária, em exclusivo, a *conditio sine qua non* de alterações legislativas levadas a cabo pelo legislador da República.
- (vi) Em sexto lugar, quanto ao relevo da jurisprudência arbitral tributária no que respeita, em especial, à colocação de questões prejudiciais e à identificação de questões de constitucionalidade e, ainda, de novas questões respeitantes à interpretação e à aplicação da legislação no

domínio tributário, não pode deixar de se considerar a relevância implícita do princípio do pedido e da delimitação do objeto do processo pelas partes.

- (vii) Em sétimo lugar, o tempo médio de decisão no âmbito da jurisdição arbitral tributária no âmbito do CAAD – necessariamente mais curto do que o correspondente tempo médio de decisão no âmbito dos tribunais estaduais, como visto supra, IV – poderá contribuir, admite-se, para a relevância dessa jurisdição na decisão de questões jurídicas novas decorrentes da introdução de nova legislação ou sua modificação em matéria tributária com a correspondente tradução na sua estatística em períodos temporais mais curtos.

## 2. Análise

### 2.1. No plano da ordem jurídica da União Europeia

**107.** Como referido, um dos aspetos relevantes da apreciação da relevância da arbitragem tributária no âmbito do CAAD foi propiciar a densificação, pelo Tribunal de Justiça, a título de apreciação da admissibilidade, da *noção de órgão jurisdicional nacional* para efeitos de aplicação do (atual) artigo 267.º do TFUE no que respeita a tribunais arbitrais tributários.

Com efeito, pese embora o TJ já se ter ocupado antes da noção de órgão jurisdicional nacional para efeitos de utilização do meio contencioso previsto no artigo 267.º do TFUE a propósito de tribunal arbitral necessário português.<sup>83</sup> – foi pioneira a colocação, por tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD, de uma questão prejudicial de interpretação (de normas de diretiva), provocando a pronúncia do Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se o Tribunal Arbitral Tributário em causa devia ser considerado um órgão jurisdicional nacional para efeitos do referido artigo 267.º do TFUE.<sup>84</sup> No

<sup>83</sup> Despacho do TJ de 13.2.2014, *Merck Canadá*, C- 555/13, ECLI:EU:C:2014:92, cit., n.ºs 15-25 (*supra*, III).

<sup>84</sup> Acórdão do TJUE de 12.6.2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, ECLI:EU:C:2014:1754, cit., n.ºs 22 a 34.

aresto proferido concluiu o TJ que o Tribunal Arbitral Tributário, no âmbito do CAAD, que colocou a questão prejudicial “apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE”<sup>85</sup>, em especial os elementos respeitante à permanência, enquanto elemento do sistema de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, e ao carácter vinculativo da sua jurisdição, a qual, uma vez submetido o litígio à arbitragem fiscal pelo contribuinte, é obrigatória para a autoridade tributária e aduaneira<sup>86</sup>.

**108.** Na vertente do recurso regular ao processo das questões prejudiciais pelos tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD e consequente contributo para a promoção da interpretação do direito da União pelo TJ nos domínios materiais abrangidos nas atribuições da União e pertinentes para a decisão dos litígios em matéria tributária abrangidos na jurisdição do CAAD, afigura-se pertinente salientar os seguintes aspetos.

Desde logo, como decorre da consulta dos processos de questões prejudiciais suscitadas por órgãos jurisdicionais nacionais no caso português<sup>87</sup>, bem como dos dados estatísticos do CAA<sup>88</sup>, mencionados (em parte) nos Relatórios Anuais do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2021 e de 2022<sup>89</sup>, verifica-se que no período compreendido entre 2011 (ano da entrada em vigor do RJAT) e 2023<sup>90</sup>, os tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD suscitaram um total de 39 questões prejudiciais ao TJ no quadro do artigo 267.º do TFUE<sup>91</sup>. É de notar, pois, que do total das (276)

---

<sup>85</sup> *Idem*, n.º 34.

<sup>86</sup> *Ibidem*, n.ºs 25-26 e 27-29.

<sup>87</sup> Dados disponíveis em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>88</sup> Documento “CAAD-Reenvio prejudicial, Dados estatísticos 2011-2023”, de 12.7.2023.

<sup>89</sup> Respetivamente, V. Reenvios Prejudiciais para o Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia, pp. 45-47 e, ainda, IV. Reenvios Prejudiciais para o Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia, pp. 44-47.

<sup>90</sup> Reportada à data de 12.7.2023.

<sup>91</sup> Dos processos originados pelas 39 questões prejudiciais colocadas por tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD *quatro* foram cancelados no registo do Tribunal de Justiça após informação dos tribunais arbitrais tributários ao TJ de que não pretendiam manter os pedidos de decisão prejudicial tendo em conta a prolação de decisões pelo TJ, seja no âmbito de questões prejudiciais, seja no âmbito de acção por incumprimento. Assim sucedeu nos seguintes processos: C-196/18 (despacho do Presidente do TJ de 1.6.2018, na sequência da prolação do despacho do TJ de 17.4.2018, *Dos Santos*, C-640/17, EU:C:2018:275 – questão prejudicial suscitada pelo TAF de Coimbra); C-751/18 (despacho do Presidente do TJ de 29.8.2019, na sequência da prolação do despacho do TJ de 15.7.2019, *Galeria Parque Nascente*, C-438/18, EU:C:2019:619 – processo despoletado por tribunal arbitral tributário); C-103/20 (despacho do Presidente do TJ de 3.6.2021, na sequência da prolação do acórdão do TJ de 18.3.2021, *Autoridade*

questões prejudiciais colocadas por órgãos jurisdicionais de Portugal entre os anos de 2011 e julho de 2023<sup>92</sup>, 39 (cerca de 14%) foram colocadas por tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD<sup>93</sup>.

Tais questões suscitadas – de interpretação do direito da União – respeitam, em termos substantivos, a preceitos em matéria de impostos – maioritariamente Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA [18]), mas também Imposto de Selo (6), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS [5]), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC [3]), Impostos Especiais sobre o Consumo (ISC [3]), outros impostos (CSR [1] e ASSB [1] e, mais recentemente, Imposto sobre Veículos [ISV (2)]) –, tendo o TJ respondido, à data de 31.7.23, deduzidos os (4) processos cancelados, a 28 dessas questões<sup>94</sup>.

**109.** Em termos de apreciação geral, são de destacar os aspetos que de seguida se enunciam:

---

*Tributária e Aduaneira (Imposto sobre as mais-valias imobiliárias)*, C-388/19, EU:C:2021:212 - processo despoletado por tribunal arbitral tributário; e C-314/20 (despacho do Presidente do TJ de 13.10.2021, na sequência da prolação do acórdão do TJ de 2.9.2021, *Comissão c. Portugal (Imposto sobre veículos)*, C-169/20, EU:C:2021:679). Vide, quanto a este último, Comunicado de Imprensa n.º 146/2021, do TJ, respeitante ao acórdão de 2.9.2021 proferido no processo por incumprimento contra Portugal, C-169/20.

<sup>92</sup> Segundo os dados disponíveis consultados em 31.07.2023 ([www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), de acordo com o critério "Origem de uma questão prejudicial = "Portugal").

<sup>93</sup> É de notar também que as decisões prolatadas no âmbito do CAAD podem conduzir, de modo indireto, à colocação de questões prejudiciais por tribunais estaduais. É o que sucedeu no quadro do recurso para o STA da decisão arbitral de 3/11/2020 (proc. 279/2020-T), por contradição com a decisão arbitral de 6/10/2020 (proc. 277/2020-T), em que o STA colocou uma questão prejudicial ao TJ (proc- C-420/23, *Faurécia*), reportada à interpretação do artigo 7.º, n.º 2, do CIS (assim formulada: "A norma constante do artigo 7.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo, segundo a qual a isenção de Imposto de Selo prevista para as operações de tesouraria de curto prazo é aplicável quando nestas intervêm duas entidades residentes em Portugal ou quando o mutuário é aqui residente (sendo o credor residente na União Europeia) mas já não é aplicável quando o mutuário (devedor) é residente num Estado-Membro da União Europeia e o mutuante (credor) é residente em Portugal, é conforme aos princípios da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais, estabelecidos nos artigos 18.º, 63.º e 65.º, n.º 3 do TFUE?") - trata-se da questão do *cash-pooling*. Note-se que o artigo 292.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (LOE para 2022) alterou o n.º 2 do artigo 7.º do CIS (vide *infra*, 3.3.1).

<sup>94</sup> As últimas das quais decididas por despachos do TJ de 19.7.23 (C-335/22 e C-416/22). Assim, à data de 31.07.2023, o TJ não proferiu ainda decisão prejudicial em sete processos (C-207/22, C-267/22, C-340/22, C-349/22, C-472/22, C-505/22 e C-399/22) – pese embora terem já sido apresentadas as Conclusões pelo Advogado-Geral nos dois primeiros processos, apenas (C-207/22 e C-267/22 [e C-290/22, que corresponde a questão prejudicial colocada pelo STA] Conclusões de 19.6.2023) e, bem assim, no processo C-340/22 (Conclusões do Advogado-Geral de 13.7.2022). Foi proferido posteriormente o acórdão do TJ de 5.10.23 no proc. C-505/22, ECLI: EU:C:2023: 731.

- (i) Em primeiro lugar, as questões prejudiciais de interpretação colocadas, algumas das quais reiteradas<sup>95</sup>, incidiram maioritariamente sobre o direito derivado da União mas também, em alguns casos, sobre o direito originário;
- (ii) Em segundo lugar, algumas das questões prejudiciais colocadas e respetivas respostas do TJ têm expresso relevo na ótica da atuação das autoridades tributárias nacionais;
- (iii) Em terceiro lugar, algumas das questões prejudiciais colocadas desvelaram, de modo indireto, a desconformidade do direito nacional com o direito da União – com consequências, em certos casos, ao nível da adoção de alterações legislativas na ordem interna;
- (iv) Em quarto lugar, algumas das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD na sequência de decisões prejudiciais do TJ foram objeto quer de impugnação para o TCA-Sul<sup>96</sup>, quer de recurso para o Tribunal Constitucional<sup>97</sup>;
- (v) Em quinto lugar, um dos processos de questão prejudicial espoletado por tribunal arbitral tributário<sup>98</sup>, em matéria de IVA, e a consequente decisão prejudicial proferida não deixaram de influenciar, no sentido da sua alteração, a jurisprudência nacional nos tribunais superiores

---

<sup>95</sup> Questões reiteradas essas que podem determinar, inclusivamente, a prolação de decisões do TJ através de despacho (artigo 99.º do RPTJ). É o caso, designadamente, dos processos C-335/22, (despacho do TJ de 19.7.2023, *A, S.A./AT*, ECLI:EU:C:2023:603) e C-416/22 (despacho do TJ de 19.7.23, *EDP-Energias de Portugal*, ECLI:EU:C:2023:604).

<sup>96</sup> Processos n.ºs 282/2016-T, 425/2018-T e 564/2020-T.

<sup>97</sup> Processos n.ºs 93/2019-T, 777/2019-T e 88/2021-T.

<sup>98</sup> Proc. 3/2014-T, que deu lugar ao acórdão do TJ de 15.9.2016, *Barlis 06*, C-516/14 (ECLI:EU:C:2016:690) no qual este decidiu que: "O artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo e que faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. O artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos." Vide também, em matéria de dedução do imposto, o proc. 772/2015-T que deu lugar ao acórdão do TJ de 7.8.2018, *TGE – Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal*, proc. C-16/17 (ECLI:EU:C:2018:647).



sobre o direito à dedução do imposto e as condições do seu exercício

99.

**110.** De entre as questões prejudiciais colocadas a que o TJ já deu resposta, quatro incidiram sobre o direito originário (artigo 63.º, isoladamente [C-545/19] e em conjugação com o artigo 65.º, ambos do TFUE [C-388/19, C-224/21 e C-647/20]) – alguns dos quais relevam para desvelar a mencionada desconformidade do direito nacional com o direito da União.

**111.** Algumas das questões prejudiciais colocadas resultaram em interpretações do direito da União que expressamente convocam uma atuação das ‘autoridades tributárias nacionais’ ou da ‘Administração fiscal’ num certo sentido, positivo ou negativo, conforme com o direito da União – assim sucedendo, respetivamente, nos processos C-516/14 (2.ª questão), C-21/16 (1.ª questão), C-21/16, C-16/17, C-211/18, C-661/18 (2.ª questão) e C-460/21 – interpretação essa que, uma vez incorporada na decisão subsequente do tribunal arbitral tributário que colocou a questão prejudicial, e que à mesma se encontra vinculado, vinculará também aquelas autoridades estaduais, ao abrigo do princípio do primado e do princípio da cooperação leal.

**112.** No que respeita aos casos que desvelaram de modo explícito a desconformidade do direito nacional com o direito da União, são de mencionar os processos C-26/16, C-661/18 e C-756/19 (sistema comum de IVA, por referência a preceitos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28.11.2006), C-388/19, C-224/21 e C-647/20 (IRS – por referência aos artigos 63.º e 65.º do TFUE), C-545/19 (IRC – por referência ao artigo 63.º do

---

<sup>99</sup> Além deste aspeto, note-se que em matéria de sistema comum de IVA, a questão prejudicial suscitada no proc. 282/2016-T que deu origem ao acórdão do TJ de 22.11.2018, *MEC*, proc. C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), sem desvelar propriamente qualquer desconformidade do direito nacional com o direito da União, relevou em particular para as empresas que operam no mercado interno, já que o TJ interpretou o artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28.11.2006, “(...) no sentido de que se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.” (n.º 57). Vide também, em matéria de direito à dedução do imposto, o proc. 772/2015-T que deu lugar ao acórdão do TJ de 7.8.2018, C-16/17 (ECLI:EU:C:2018:647).

TFUE<sup>100</sup>), C-656/21, C-335/22 e C-416/22 (IS - impostos indiretos que incidem sobre reunião de capitais, por referência à Diretiva 2008/7/CE de 12.2.2008)<sup>101</sup> <sup>102</sup>.

Tal desconformidade, desvelada de modo explícito (através de interpretação do direito da União no sentido de que se opõe a uma dada legislação ou regulamentação nacional com determinada previsão aplicável ao caso concreto), não deixa de ter duas consequências principais em virtude do princípio do primado: (i) a obrigação de respeito do acórdão prejudicial de interpretação no âmbito do concreto processo em que foi colocada a questão prejudicial; (ii) o respeito do sentido interpretativo fixado pelo TJ, que se incorpora na norma interpretada, pelo Estado – e todos os poderes do Estado –, em conformidade também com o princípio da cooperação leal, sob pena de incumprimento estadual. Sem prejuízo da aplicação da ‘sanção’ do primado – inaplicabilidade na norma nacional contrária –, a alteração da legislação nacional também se impõe como decorrência da vertente positiva do princípio da cooperação leal.

---

<sup>100</sup> Proc. 93/2019-T, relativo à questão da retenção na fonte de IRC no pagamento de dividendos a Organismos de Investimento Coletivo (OIC) não residente (residente na Alemanha) e livre circulação de capitais (decisões arbitrais de 9.7.2019 que colocou a questão prejudicial e de 17.6.2022 que decidiu a causa depois da prolação do acórdão prejudicial de interpretação do TJ de 17.3.2022 no proc. 545/2019). No proc. 99/2029-T, sobre a mesma questão, a decisão arbitral proferida em 22.7.2022 levou já em consideração aquele acórdão prejudicial.

<sup>101</sup> Em sentido inverso, em alguns casos a interpretação do direito da União foi no sentido de não se opor à legislação nacional em causa – assim sucedeu nos processos C-672/17, C-438/18, C-661/18 (1.ª questão), C-211/18 (2.ª questão), C-630/19, C-837/19, C-459/21.

<sup>102</sup> Note-se que a desconformidade em causa pode resultar também de questão prejudicial colocada por tribunais administrativos e fiscais (TAF), com projeção em alterações legislativas. É o caso da questão prejudicial colocada pelo TAF de Coimbra que deu lugar ao despacho do TJ de 17.4.2018 (proc. C-640/2017, ECLI:EU:C:2018:275) em que o TJ declarou que: “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro por força da qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outro Estado-Membro ser superior à dos veículos não importados similares.” Na sequência da decisão prejudicial do TJ, foi alterado o artigo 2.º CIUC pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro (cf. art. 12.º). Aliás, sobre a mesma questão (da tributação de automóveis usados e importados de outros Estados membros e relevância da data da matrícula do veículo em outro Estado membro), no processo 591/2019-T, a AT terá promovido a adequação do seu entendimento à jurisprudência do TJUE (nos termos então previstos no artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária) – cf. decisão arbitral de 20.4.2020 (cf. II, 15-19), da qual decorre a anulação parcial do ato tributário impugnado junto do CAAD e a restituição do imposto indevidamente pago. Ainda que a fundamentação da decisão da AT, segundo os documentos juntos ao processo, se refira à alteração das normas das alíneas a) e b) do n.º.1 do artigo 2.º do IUC (incidência objetiva do imposto) pela Lei n.º 119/2019, esta alteração foi motivada pela referida jurisprudência do TJ.

**113.** Quanto aos processos que desvelaram uma desconformidade entre o direito nacional e o direito da União, no âmbito próprio de aplicação deste, e que estão relacionados com a adoção de alterações legislativas na ordem interna, é de mencionar o grupo de casos respeitantes ao IRS (tributação de mais valias imobiliárias em sede de IRS de sujeitos passivos não residentes em território nacional).

Esse grupo de casos (processos C-388/19 [proc. 598/2018-T], C-224/21 [proc. 620/2019-T] e C-647/20 [proc. 822/2019-T]) respeita ao apuramento da mais-valia em sede de IRS pela alienação de um imóvel situado em Portugal por um sujeito passivo não residente em Portugal, i.e., tributação dos não residentes (residentes em país terceiro ou em outro Estado membro da União, consoante o caso) por mais-valias imobiliárias em sede de IRS – na vigência das alterações introduzidas no CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado [LOE] para 2018) – que aditou os então n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do CIRS.

Pese embora esta alteração legislativa e o regime opcional consagrado aplicável a residente noutro Estado membro da União ou no Espaço Económico Europeu visasse então adaptar as normas fiscais à jurisprudência dos tribunais (no sentido de os não residentes poderem optar pela tributação das mais valias imobiliárias nas mesmas condições aplicáveis aos residentes), incluindo com recurso a questão prejudicial<sup>103</sup>, a mesma não era aplicável aos residentes em países terceiros.

**114.** As três questões prejudiciais colocadas, não obstante não incidirem sobre questão totalmente nova no ordenamento jurídico, tiveram o mérito de, por essa via, dar lugar aos acórdãos prejudiciais de interpretação que revelaram a desconformidade com o direito da União, por violação dos artigos 63.º e 65.º, n.º 1, do TFUE<sup>104</sup>, do regime opcional aplicável aos sujeitos passivos residentes em outro Estado membro da União, introduzido em 2007

---

<sup>103</sup> Ac. do TJ de 11.10.2007, *Hollmann*, C-443/06 e posterior ac. do STA de 16.01.2018, proc. 0439/06 (vide a decisão arbitral tributária de 6.6.2020 proferida no proc. 846/2019-T, Matéria de direito, n.º 5 e jurisprudência interna e do TJUE aí citada, em especial a decisão arbitral tributária de 16.10.2019, proc. 208/2019-T).

<sup>104</sup> Idêntica conclusão, implícita, de desconformidade entre o direito nacional (CIRC) e o artigo 63.º do TFUE resulta da interpretação deste artigo pelo TJ no caso *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19).

(processos C-388/19, C-224/21), por um lado; e do regime distinto aplicável aos sujeitos passivos residentes em Estado terceiro em relação à União a que não se aplicava o regime opcional (processo C-647/20 – nacional português residente em Estado terceiro), por outro lado.

Não obstante o STA ter prolatado em 9 de Dezembro de 2020 acórdão de uniformização de jurisprudência, em recurso interposto de decisão de tribunal arbitral no âmbito do CAAD proferida em 9.6.2020 (processo 846/2019-T), ao abrigo do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT,<sup>105</sup> – no sentido da legislação nacional configurar uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo artigo 63.º do TFUE, não sanada pelas alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro,<sup>106</sup> <sup>107</sup> –, a primeira das três questões prejudiciais foi colocada ao TJ ainda em 6 de maio de 2019 (i.e., anteriormente à decisão do tribunal arbitral que originou o recurso para uniformização de jurisprudência), ainda que a decisão do TJ tenha sido prolatada em 18 de março de 2021, já depois do referido acórdão do STA.

Em qualquer caso, tal acórdão prejudicial do TJ, bem como os outros dois prolatados em 13 de dezembro de 2021, também por iniciativa de tribunais arbitrais no âmbito do CAAD, tiveram o mérito de propiciar a revelação da desconformidade entre o direito da União e o direito nacional, com a força própria do princípio do primado. Nessa medida não deixaram por isso de contribuir, mesmo que em parte, para a alteração legislativa introduzida no artigo 22.º, n.º 3, do CIRS pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (LOE para 2023, artigo 218.º), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2023 (artigo 218.º) – e, anteriormente, pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (LOE para 2022, artigo 278.º).

---

<sup>105</sup> Proc. 075/20.6BALS, Pleno da Secção do Contencioso Tributário.

<sup>106</sup> O STA decidiu: "III - A norma do n.º 2 do art. 43.º do CIRS, na redacção aplicável, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo art. 63.º do TFUE, ao qual o Estado português se obrigou. IV – Essa incompatibilidade da norma com o Direito Europeu não pode ter-se como sanada pelo regime opcional introduzido no art. 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, aliás, previsto apenas para os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros." (cf. 2.2.4 Conclusões).

<sup>107</sup> Vide também o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (Informação Vinculativa, Processo: 4 216/2017, com despacho concordante da subdiretora-geral do IR, de 2019-01-07).

Com tais alterações, os sujeitos passivos não residentes passaram a beneficiar, tal como os residentes, da tributação em metade do saldo das mais-valias. Ficaram os mesmos, contudo, agora sujeitos, relativamente a esses rendimentos, à aplicação das taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS (e já não beneficiando da aplicação da taxa autónoma de 28% cuja previsão normativa foi revogada, tendo sido igualmente revogada a previsão da possibilidade de opção pela tributação autónoma desses rendimentos, quando auferidos por não residentes) e à obrigação de declaração da totalidade dos rendimentos obtidos no estrangeiro para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável.<sup>108</sup>

**115.** Ainda quanto à relação entre as questões prejudiciais colocadas no âmbito de tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD e alterações legislativas por efeito da desconformidade entre o direito nacional e o direito da União é também de mencionar a relevância que podem ter as mais recentes questões colocadas (C-349/22 [P700/2021-T]<sup>109</sup> e P383/2022-T<sup>110</sup>). Estas poderão resultar num (novo) desvelamento da desconformidade entre o direito da União (artigo 110.º do TFUE) e o direito nacional resultante das alterações legislativas introduzidas no Código do Imposto sobre Veículos

---

<sup>108</sup> Note-se que, em recurso de constitucionalidade interposto, ao abrigo da alínea i) do artigo 70.º da LTC, de decisão arbitral tributária prolatada em 19.11.2020, o Plenário do TC, no Acórdão n.º 198/2023 (proc. 1095/2020), concluiu que o direito da União Europeia não configura uma *convenção internacional* para efeitos da referida alínea i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC e, em consequência, decidiu não conhecer do objeto do recurso (cf. II. Fundamentação, n.º 6 e ss.). Quanto à projeção da orientação vertida neste Acórdão sobre os recursos interpostos de decisões arbitrais tributárias relativas ao artigo 11.º do CISV na redação aplicável à data, vide *infra* nota (117).

<sup>109</sup> “O artigo 110.º do TFUE opõe-se a que norma do direito nacional – constante da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV – que concede desagravamento para 25% do imposto incidente sobre a introdução no consumo de veículos automóveis (ISV), em benefício de veículos ligeiros de passageiros que cumpram determinados critérios ambientais, vigore e seja objeto de aplicação, na redação com início de vigência em 1 de janeiro de 2021, mais restritiva do que a até então vigente, tanto a veículos nacionais novos, como a veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia, matriculados pela primeira vez em Portugal a partir dessa data, conferindo tratamento tributário igual entre tais veículos, mas resultando numa situação que pode ser tida como de desigualdade, entre veículos usados, com o mesmo tempo de uso, que cumpram os critérios ambientais menos exigentes anteriormente em vigor, mas não cumpram os da lei nova, consoante (a) tenham sido comercializados e matriculados originariamente em Portugal antes da data de entrada em vigor da nova redação, caso em que terão sido desagravados para 25% do valor do imposto, o que se pode entender tender a refletir-se no respetivo preço de transação como usados, ou (b) tenham sido matriculados noutro Estado-Membro em data em que vigorava a redação anterior e sejam introduzidos no consumo em Portugal após aquela mesma data, caso em que suportam 100% do valor do imposto?” (C-349/22);

<sup>110</sup> Questão prejudicial colocada ao TJ por decisão arbitral de 23.06.2023 (que corresponderá ao processo C-399/2023 que, todavia, à data de 30.10.23 ainda não integra a listagem de questões prejudiciais por Estado membros no site do TJUE:

automóveis (ISV), concretamente, a alínea *d*) do n.º 1 do artigo 8.º na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2021.<sup>111</sup> – como decorre do enunciado da questão prejudicial colocada pelo tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD no processo prejudicial C-349/22.

**116.** Em quarto lugar, algumas das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD na sequência de decisões prejudiciais do TJ foram objeto quer de impugnação para o TCA Sul (Processos n.º 282/2016-T, n.º 425/2018-T e n.º 564/2020-T), quer de recurso para o Tribunal Constitucional (Processos n.º 777/2019-T e n.º 88/2021-T).

Tais impugnação para o TCA (artigo 27.º do RJAT), por um lado, e recurso para o TC (artigo 70.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), consoante o caso, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro [LTC], e artigo 25.º, n.º 1, do RJAT), por outro, nem belisca a referida relevância da jurisprudência arbitral tributária no que respeita à iniciativa de colocação de questões prejudiciais, nem prejudica o efeito do acórdão prejudicial proferido pelo TJ, seja na sua dimensão de inaplicabilidade do direito nacional contrário, seja na dimensão (positiva e negativa) do princípio da cooperação leal – com o limite, no que ao Tribunal Constitucional diz respeito, decorrente do segundo trecho do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 422/20, tirado em Plenário.

À relevância da jurisprudência arbitral tributária para a identificação de questões de desconformidade constitucional – com ou sem colocação de questão prejudicial ao TJUE – se aludirá em ponto autónomo.

**117.** Em quinto lugar, no caso da interpretação de norma do sistema comum de IVA e a consequente decisão prejudicial proferida a 15 de setembro de 2016 (caso *Barlis 06*) na sequência de pedido formulado por tribunal arbitral tributário (proc. 3/2014-T) não deixaram de influenciar a alteração da jurisprudência nacional nos tribunais superiores sobre o direito à dedução do

---

<sup>111</sup> Sobre o relevo da jurisprudência arbitral tributária no âmbito do CAAD para a alteração legislativa que entrou em vigor em 1.1.2021, vide 5.3, *infra*.

imposto e as condições do seu exercício, face aos requisitos formais elencados no Código do IVA<sup>112</sup> <sup>113</sup>.

## 2.2. No plano da ordem jurídica nacional

### 2.2.1. Jurisprudência constitucional

**118.** Previamente à referência às três vertentes *supra* identificadas, importa salientar a relevância da jurisprudência prolatada pelos tribunais arbitrais tributários na sua relação com a justiça constitucional – seja, em geral, na ótica da relevância da jurisprudência arbitral tributária para a identificação de questões de desconformidade constitucional no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade de normas efetuada por tribunais arbitrais; seja, em especial, na ótica dos recursos de fiscalização concreta da constitucionalidade interpostos de decisões arbitrais em matéria tributária e consequente improcedência dos mesmos e confirmação do julgamento de inconstitucionalidade pelo TC.

**119.** Não pode deixar de se advertir, no que ao recurso de constitucionalidade diz respeito, que, na ótica dos recorrentes, a abertura da recorribilidade das decisões arbitrais tributárias para o STA também por oposição entre a decisão recorrida e outra decisão arbitral quanto à mesma questão fundamental de direito (resultante da alteração introduzida pela Lei

---

<sup>112</sup> Anteriormente ao acórdão do TJ proferido no caso *Barlis 06*, o acórdão do STA de 15 de abril de 2009 (proc. n.º. 0951/08) e os acórdãos do TCA Sul de 16 de dezembro de 2015 (proc. n.º. 07027/13), de 10 de julho de 2014 (proc. n.º. 07282/14), de 28 de maio de 2013 (proc. n.º. 05786/12) e de 19 de maio de 2009 (proc. n.º. 03026/09). Posteriormente aquele acórdão do TJ de 15.9.2016, entre outros, e com expressa menção ao mesmo, os acórdãos do TCA Sul de 13 de julho de 2023 (proc. 553/11.BELRA) e de 1 de junho de 2023 (proc. 455/13.3BEALM).

<sup>113</sup> Por fim, ainda em matéria de sistema comum do IVA (isenção), no proc. 504/2018-T, que deu lugar ao acórdão do TJ de 4 de março de 2021, *Frenetikexito C-581/2019* (ECLI:EU:C:2021:167), este interpretou norma da Diretiva 2006/112/CE (42 decisões arbitrais) "(...) no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta Diretiva."

n.º 119/2019, de 18 de setembro), possa ter contribuído para retirar alguma relevância prática ao recurso de constitucionalidade.

Este último, até àquela alteração, seria o único meio processual disponível a servir o propósito (pelo menos de modo indireto e para o futuro) de permitir sanar contradições entre decisões arbitrais, ainda que apenas no que respeita a questões de constitucionalidade normativa, nomeadamente entre decisões arbitrais positivas e negativas de inconstitucionalidade quanto à mesma questão de inconstitucionalidade normativa.

Não pode deixar igualmente de se advertir que essa relevância andarà de par com o papel dos tribunais estaduais, em concreto, da jurisdição administrativa e tributária, na apreciação de questões de constitucionalidade em sede de fiscalização concreta difusa da constitucionalidade.

Na ótica dos recursos de constitucionalidade interpostos de decisões arbitrais em matéria tributária no âmbito do CAAD,<sup>114</sup> são de salientar os casos de recurso e conseqüente improcedência dos mesmos e confirmação do julgamento de (não) inconstitucionalidade pelo TC. Com efeito, são vários os processos que ilustram o relevo da identificação de questões de constitucionalidade no âmbito da jurisprudência arbitral tributária e correspondentes julgamentos de inconstitucionalidade – confirmados pela jurisprudência constitucional, antes e depois da alteração do RJAT em 2019.

São de mencionar cinco grupos de casos (num total de 18 recursos de decisões arbitrais tributárias no âmbito do CAAD).

**120.** Em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, refiram-se os casos que incidiram sobre a inconstitucionalidade da norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, na parte em que, por efeito do caráter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma

---

<sup>114</sup> Nos Relatórios Anuais do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2021 e de 2022 (*supra* mencionados), constam os dados estatísticos relativos aos recursos para o TC comunicados ao CAAD nesses anos – num total de 173 e de 72, respetivamente – interpostos pelas partes e/ou pelo Ministério Público (respetivamente, 6. Recursos e impugnações comunicadas ao CAAD, em especial 6.2). Como se pode ler nos referidos relatórios, tais números elevados, em especial em 2021, decorrem do elevado número de recursos relacionados como o direito da União, interpostos pelo MP e/ou pelas partes, em matéria de ISV (61 em 2021 e 34 em 2022) e, em 2022, também de IRC (18 em 2022) – cf. Relatório de 2021, 6.2.1, e Relatório de 2022, 6.2.1 e 6.2.2, *in fine*).



do artigo 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do Código do IRC – número esse aditado pelo artigo 133.º da citada Lei – segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016 (Acórdão do TC n.º 267/2017 [(proc. 466/16) 744/2015-T]).

Refiram-se ainda os casos que incidiram sobre a inconstitucionalidade daquela norma na parte em que “determina que não há lugar a quaisquer deduções (nomeadamente, dos pagamentos especiais por conta) aos montantes de tributações autónomas que integram a coleta do IRC.” (Decisão Sumária n.º 11/2018 [(proc. 41430/17) 381/2017-T]).

Em ambos os casos, o TC julgou a norma inconstitucional e negou provimento ao recurso<sup>115</sup>.

**121.** Em matéria de Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) anexa ao Código do Imposto de Selo (CIS), importa atentar nos casos que incidiram sobre a (não) inconstitucionalidade da norma da Verba 28.1 da TGIS aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00.

O TC, no Acórdão n.º 378/2018, tirado em Plenário, decidindo recurso interposto do Acórdão n.º 250/2017 da 1.ª Seção (Proc. 156/2016), revogou este acórdão que, em recurso interposto de decisão de tribunal arbitral no âmbito do CAAD, decidira no sentido da inconstitucionalidade.

Na sequência deste acórdão do Plenário, o TC, no acórdão n.º 139/2019 (1.ª Seção) [(proc. 569/16) proc. 11/2016 -T] não julgou a norma

---

<sup>115</sup> Em sentido oposto, de julgamento de inconstitucionalidade de norma e de procedência do recurso de constitucionalidade – mas não afastando o relevo da jurisprudência arbitral no que respeita à apreciação de questões de inconstitucionalidade normativa em sede de fiscalização concreta –, o acórdão do TC n.º 395/17, que (diversamente do tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD) julgou inconstitucional a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, no segmento normativo que atribui natureza interpretativa ao artigo 133.º do mesmo diploma, na parte em que vem fixar o sentido do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, nos termos do n.º 20 desse artigo.

inconstitucional e negou provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida que julgara no sentido da não inconstitucionalidade<sup>116</sup>, o mesmo sucedendo no Acórdão n.º 463/2018 (3.ª Seção, proc. 142/16 interposto de decisão arbitral de 20 de janeiro de 2016).

**122.** Também em matéria de Tabela Geral do Imposto de Selo anexa ao Código do Imposto de Selo, são de mencionar os casos que incidiram sobre a inconstitucionalidade da norma do artigo 154.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, na parte em que atribui carácter interpretativo à redação dada por essa Lei à verba 17.3.4 da TGIS (Acórdão do TC n.º 196/2021 [(proc. 1077/19) proc. 362/2019-T]), Decisão Sumária do TC n.º 330/2021 [(proc. 929/20) 101/2021-T] e n.º Decisão Sumária do TC n.º 331/2021 [(proc. 161/21) ou na parte em que, atribuindo carácter interpretativo à redação dada por essa Lei à verba 17.3.4 da TGIS, determina que se considerem abrangidas por esta verba as quantias cobradas entre entidades bancárias, em data anterior à entrada em vigor da citada Lei, por operações com cartões em caixas automáticas e a título de taxa multilateral de intercâmbio” (Acórdão do TC n.º 869/2021 [(proc. 208/21) 127/2020-T] e Decisão Sumária do TC n.º 54/22 [(proc. 1310/21) 150/2020-T]).

O TC julgou a norma inconstitucional e improcedentes os recursos, confirmando o julgamento de inconstitucionalidade.

**123.** Igualmente em matéria de Imposto de Selo, são de referir os casos que incidiram sobre:

i) a inconstitucionalidade da norma do artigo 154.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, no segmento em que, atribuindo carácter meramente interpretativo ao n.º 7 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, aditado pelo artigo 152.º da mesma Lei, determina a aplicabilidade, em anos fiscais anteriores a 2016, da norma do mesmo n.º 7, em conjugação com a alínea e)

---

<sup>116</sup> Isto, pese embora o legislador ter revogado a norma da Verba 28.1 da TGIS na Lei do Orçamento de Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), como adiante se referirá (*infra*, 128). Anteriormente, quanto à (primeira) versão da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, o acórdão do TC n.º 590/2015 (proc. 542/14), no sentido da não inconstitucionalidade – citado, aliás, por decisão arbitral tributária proferida no proc. 507/2015-T que, todavia, decidiu em sentido diverso quanto à constitucionalidade da (segunda) versão resultante da alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro – e, quanto à versão subsequente, também o acórdão n.º 568/2016 (proc. 522/16)

do n.º 1 do artigo 7.º, do referido Código, na redação dada pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, conducente ao (ou com o) sentido de que a isenção de imposto do selo não abrange as comissões de gestão cobradas pelas sociedades gestoras aos fundos de pensões por elas geridos (Acórdão do TC n.º 92/2018 [(proc. 449/17) proc. 348/2016-T] e Decisões Sumárias do TC n.º 53/2019 [(proc. 735/17) 667/2016-T]) e n.º 161/2019 [(proc. 74/19) 224/2018-T]);

ii) a inconstitucionalidade daquela norma, no sentido de que a isenção objeto de tais preceitos não abrange a taxa multilateral de intercâmbio e as comissões interbancárias por operações com cartões em caixas automáticas (Decisão Sumária do TC n.º 665/2018 [(proc. 739/18) 496/2017-T]);

iii) A inconstitucionalidade da norma contida nos artigos 7.º, n.º 1, alínea e), e n.º 7, do CIS e 154.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, na interpretação segundo a qual a isenção prevista nessa alínea e) do n.º 1 apenas se aplica às garantias e operações financeiras diretamente destinadas à concessão de crédito, no âmbito da atividade exercida pelas instituições e entidades que aí são referidas, aplicando-se tal interpretação normativa a exercícios fiscais anteriores a 2016 (Decisão Sumária do TC n.º 62/2019 [(proc. 1/2019) 218/2018-T] – em que o TC julgou a norma inconstitucional e, em consequência, improcedentes os recursos de constitucionalidade.

**124.** Por último, em matéria de isenções de Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) e de IS, são de referir os casos que incidiram sobre a norma decorrente do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em conjugação com o n.º 16 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos Fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às Sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), consagrado no artigo 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, na redação da referida Lei n.º 83-C/2013.

O TC apreciou aquela norma, de acordo com a qual as isenções em sede de IMT e de Imposto de Selo previstas nos n.ºs 7, alínea a), e 8, daquele artigo 8.º caducam se o imóvel adquirido for alienado no prazo de três anos, contados de 1 de janeiro de 2014 (Acórdão do TC n.º 175/2018 [(procs. 175/17

e 246/17) proc. 275/2016 -T], Acórdão do TC n.º 622/2019 [(proc. 915/18) proc. 40/2018 -T], Decisão Sumária do TC n.º 485/2018 [(proc. 865/17) proc. 48/2017 -T] e Decisão Sumária do TC n.º 307/2022 [(proc. 403/22) 482/2020-T<sup>117</sup>]; ou, ainda, aquela norma com o sentido de que há lugar à liquidação de IMT e de IS (por caducidade das respetivas isenções previstas nos n.ºs 7, alínea a), e 8, daquele artigo 8.º) relativamente a imóveis que, tendo sido adquiridos por fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, em momento anterior a 1/1/2014, sejam vendidos antes de decorrido o prazo de 3 anos (previsto naquele primeiro preceito) contados a partir de 1/1/2014, sem que tenham sido objeto de contrato de arrendamento habitacional (Acórdão do TC n.º 489/2018 [(proc. 1014/16) proc. 64/2016 -T]).

O TC, nesses arestos, julgou a norma inconstitucional e, em consequência, improcedentes os recursos (ainda que, no caso do acórdão n.º 489/2018, com base em diferente parâmetro).

### 2.2.2. Alterações legislativas

**125.** No que respeita, em primeiro lugar, à primeira vertente identificada de alterações legislativas pelo efeito – direto e/ou indireto – de decisões arbitrais no âmbito da arbitragem tributária no âmbito do CAAD (isolado ou conjugado com o efeito de decisões judiciais de sentido idêntico), são de mencionar, desde logo, os casos do Imposto Único sobre Circulação (IUC) e da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo<sup>118</sup>. Mais recentemente, são de mencionar igualmente os casos do Imposto sobre Veículos (ISV), também na sua relação com o processo das questões prejudiciais e sua utilização pelos tribunais arbitrais tributários.

**126.** No caso do Imposto Único sobre Circulação de Veículos, trata-se de um exemplo de processos repetitivos no âmbito do CAAD<sup>119</sup> -, constitui

---

<sup>117</sup> Esta Decisão Sumária apenas quanto à isenção prevista no referido n.º 7, alínea a) do artigo 8.º).

<sup>118</sup> De acordo com dados estatísticos disponibilizados pelo CAAD, foram 827 os processos arbitrais apresentados no CAAD, tendo algumas das decisões proferidas nesse âmbito julgado inconstitucional a Verba 28 da TGIS.

<sup>119</sup> De acordo com os dados disponibilizados pelo CAAD o número de processos arbitrais apresentados ultrapassou as quatro centenas, cifrando-se em 411.

temática dominante dos processos arbitrais entrados no CAAD em 2014 a questão relacionada com a presunção registal e constituiu ainda temática relevante a questão da incidência subjetiva do imposto.<sup>120</sup>

A controvérsia jurídica decorria da presunção registal decorrente do artigo 7.º do Código do Registo Predial (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 6 de julho), *ex vi* do artigo 29.º do Código do Registo Automóvel (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro), de acordo com a qual o registo automóvel constituía presunção de que o titular do direito de propriedade (sobre o veículo) é a pessoa singular ou coletiva a favor de quem o mesmo veículo se encontra registado.

Sendo com base nessa presunção registal que o legislador definia o sujeito passivo sobre o qual recai a obrigação tributária do pagamento do imposto e competindo ao comprador do veículo registar o mesmo em seu nome, no caso de este não proceder ao registo, a AT cobrava o imposto ao anterior proprietário (e vendedor), em nome do qual o veículo ainda se encontrava registado – obrigando este a ilidir a presunção legal do direito de propriedade sobre o veículo mediante prova da transferência de propriedade do mesmo veículo. Assim, só quando o tribunal arbitral considerava que essa prova fora feita, procedia a pretensão do impugnante (vendedor do veículo).

Tal controvérsia reiterada não terá sido alheia à alteração legislativa introduzida no Código do Registo Automóvel pelo Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de dezembro, que criou o procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquirida por contrato verbal de compra e venda, tendo em vista a regularização da propriedade, segundo o qual o pedido de registo da nova propriedade do veículo (adquirida por contrato verbal de compra e venda) pode ser efetuado pelo vendedor decorrido o prazo

---

<sup>120</sup> Além dos referidos temas, no processo 507/2017-T foi colocada ao TJ uma questão prejudicial (proc. C- 196/18) que, todavia, não prosseguiu os seus termos (despacho do Presidente do TJ de 1.6.2018, ECLI:EU:C:2018:435), na sequência do despacho proferido pelo TJ, em 17.4.2018, no âmbito de questão prejudicial colocada pelo TAF de Coimbra (proc. C-640/17, *Dos Santos*, EU:C:2018:275 já mencionado) – cf. decisão arbitral de 6.6.2018, IV, b) (CAAD “O direito da União Europeia, designadamente o artigo 110.º do TFUE, opõe-se a que uma norma fiscal, como o artigo 2.º, n.º 1 a) e b) do Código do IUC, tributo de forma agravada veículos da mesma marca, modelo, modo de combustão e antiguidade, em razão de terem sido admitidos à matrícula noutros Estados-Membros?”). Vide também o Comunicado de Imprensa n.º 146/2021, do TJ, respeitante ao acórdão de 2.9.2021 proferido no processo por incumprimento contra Portugal, C-169/20.

legalmente estabelecido para efetuar o registo obrigatório (artigos 1.º, n.º 1, e 2.º, n.º 1).

Este diploma, que entrou em vigor em 19 de dezembro de 2014, veio, em conformidade, alterar o artigo 25.º, n.º 1 (nova alínea e) do Regulamento do Registo de Automóveis aprovado pelo Decreto n.º 55/75 de 12 de fevereiro (artigos 1.º, n.º 2, e 12.º, n.º 1).

No que respeita à questão da incidência subjetiva do imposto único de circulação, a controvérsia residia em saber se a incidência subjectiva se bastava com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo e a sua natureza meramente declarativa ou constitutiva – nesse contexto se colocando a questão da constitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC) <sup>121</sup>, bem como da eventual responsabilidade do locatário no âmbito de contrato de locação financeira <sup>122</sup>.

A jurisprudência arbitral (procs. 333/2018-T, 236/2019-T e 740/2016-T) pronunciou-se no sentido de que o registo da propriedade de um veículo tem um efeito meramente declarativo (e não constitutivo de qualquer direito de propriedade registado), configurando-se com uma presunção da existência do direito (e da respetiva titularidade), nos termos em que se encontra registado, ilidível (presunção *juris tantum*), assim admitindo prova em contrário (cf. proc. 333/2018-T, 2.10 e ss., em especial 6.21 e ss. e jurisprudência aí citada) <sup>123</sup> <sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup> De acordo com os dados disponibilizados pelo CAAD, encontram-se publicadas (no respetivo site) 203 decisões arbitrais sobre a questão – continuando a ser apresentados pedidos de decisão arbitral, como é o caso do recente proc. 55/2023-T com decisão de 2 de junho de 2023.

<sup>122</sup> O Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto (cf. artigo 3.º) veio modificar a redação do artigo 3.º do CIUC (no sentido sustentado pela AT): “1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos. 2 - São equiparados a sujeitos passivos os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.”

<sup>123</sup> Posição que era sustentada pelo STJ – cf. acórdãos de 19 de fevereiro de 2004, proc. 03B4369 e de 29 de janeiro de 2008, proc. 07B4528 (respetivamente, Sumário, IV e Sumário, 2).

<sup>124</sup> A questão da constitucionalidade da norma (dimensão normativa) do artigo 3.º do CIUC foi suscitada pela AT no proc. 740/2016-T, tendo o TCA Sul, por decisão de 31 de outubro de 2019 (no proc. 95/17.8BCLSB) proferida em processo de impugnação judicial da decisão arbitral proferida, considerado que a sentença arbitral – que perfilhou a interpretação do normativo no sentido reputado de inconstitucional – padecia de nulidade por omissão de pronúncia por não ter apreciado expressamente essa questão (cf. Sumário IV - Fundamentação de direito) e anulada a mesma, com a consequente remessa dos autos ao CAAD para apreciação da mesma. Na subsequente decisão arbitral de 27.1.2020, IV, 13, b), e 15., decidindo no sentido da não inconstitucionalidade da interpretação daquele artigo 3.º do CIUC como uma presunção ilidível.

127. No caso da Verba 28.1 da TGIS – outro dos exemplos de processos repetitivos no âmbito do CAAD<sup>125</sup> – foram algumas as decisões de tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD que se pronunciaram sobre a norma (dimensão normativa) da verba 28.1 da TGIS<sup>126</sup> <sup>127</sup> e a julgaram desconforme com a Constituição.

A alteração legislativa não terá deixado de levar em consideração a controvérsia jurisprudencial relativa à interpretação e aplicação daquele Verba 28.1 e, bem assim, o sentido decisório de várias decisões arbitrais no âmbito do CAAD que julgaram aquela Verba 28.1 desconforme com a Constituição.

Note-se que dessa controvérsia, no âmbito constitucional, se ocupou também, também por via de recurso de decisões arbitrais tributárias, o Tribunal Constitucional (*supra*, 122).

No Acórdão n.º 250/2017, da 1.ª Seção (proc. 156/2016), o TC julgou a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Este acórdão foi depois revogado pelo Acórdão n.º 378/18, tirado em Plenário, que, decidindo sobre divergência de julgados entre seções (Acórdão n.º 250/2017 e Acórdão n.º 568/2016, da 2.ª Seção [artigo 79.º-D da LTC]) não julgou aquela norma inconstitucional. Este juízo de não inconstitucionalidade seria reiterado no Acórdão n.º 139/2019 proferido em recurso de decisão no âmbito do CAAD (proc. 569/2016 [11/2016-T]).

Já anteriormente o Acórdão do TC n.º 590/2015 (proc. 542/2014), também proferido em recurso de decisão arbitral em matéria tributária no âmbito do

---

<sup>125</sup> De acordo com os dados disponibilizados pelo CAAD o número de processos arbitrais apresentados cifrou-se em 827 (ultrapassou as oito centenas), 608 dos quais até à data da revogação da norma (entre 2011 e 30.12.2016).

<sup>126</sup> A Verba 28.1 da TGIS foi aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 20 de outubro, com a seguinte redação: “28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 - Por prédio com afetação habitacional - 1 %; 28.2 – (...)”.

<sup>127</sup> Cujá redação foi alterada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE para 2014): “28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1 %;”.

CAAD, não julgara inconstitucional a norma constante da Verba 28.1 da TGIS (na sua versão originária), “na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00” – e, em consequência, julgou improcedente o recurso interposto ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC.

Pese embora a evolução da jurisprudência constitucional no sentido indicado, o legislador já tinha procedido à revogação das normas contantes da Verba 28 da TGIS (incluindo a 28.1), através do artigo 210.º, n.º 2, da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (LOE para 2017) – substituindo, na prática, a tributação dela resultante pela tributação em sede de adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), criada pelo artigo 219.º da LOE para 2017 por via de aditamento ao respetivo Código (novos artigos 135.º-A a 135.º K do CIMI).

É de referir igualmente que a questão controversa em causa, além de gerar a referida alteração legislativa mencionada, originou também (quanto à primeira versão da Verba 28) uma alteração da prática da AT e da sua atuação, em dois sentidos:

- i) Primeiro, determinando a AT que fosse proferido despacho nos termos do artigo 13.º do RJAT favorável ao contribuinte nos procedimentos administrativos pendentes de decisão ou, sendo esse o caso, que se procedesse à revisão oficiosa da liquidação que se encontrasse pendente nos Tribunais e que não fosse apresentado recurso nos processos judiciais decididos em primeira instância<sup>128</sup>;

---

<sup>128</sup> Assim, NUNO VILLA-LOBOS/TÁLIA CARVALHAIS PEREIRA, “Redução da litigância na área tributárias: uma reflexão alternativa” in *Uma reforma fiscal para o século XXI*, PSD/CEN (disponível em [https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021\\_v3.pdf](https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021_v3.pdf) e em [https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021\\_PARTE%205\\_CAP%205\\_v2.pdf](https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021_PARTE%205_CAP%205_v2.pdf) – consultados em 1.10.2023) p. 337, nota (40) e os despachos aí citados - Despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 6/2017-XXI, de 13 de janeiro [este transcrito no acórdão do TCA Sul de 28.11.2019, proc. 1106/14.4BELRS], e n.º 14/2017-XXI, de 26 de janeiro (que alterou o ponto II da Circular n.º 10/2015).



ii) Segundo, a apresentação de requerimento de desistência de recursos de impugnação de decisões arbitrais tributárias para o TCA Sul (de que são exemplos os processos n.º 09741/16 e n.º 8994/15)<sup>129</sup>.

**128.** No caso do Imposto Sobre Veículos – outro exemplo, mais recente, de processos repetitivos no âmbito do CAAD<sup>130</sup> – sublinhe-se, em primeiro lugar, que a temática em causa releva na ótica da relação entre a ordem jurídica da União Europeia e a ordem jurídica nacional, bem como, em termos de jurisdição *ratione materiae*, na ótica da intervenção da jurisdição arbitral, da jurisdição estadual, do TC e do TJUE (*supra*, 116) – tendo originado, em recurso de constitucionalidade interposto de decisão arbitral tributária no âmbito do CAAD, a primeira questão prejudicial colocada pelo Tribunal Constitucional de Portugal ao TJUE<sup>131</sup>.

Com efeito, para além do que acima se mencionou no que respeita a questões prejudiciais, segundo os dados estatísticos disponibilizados pelo CAAD (apurados em 2/9/2021), dos processos entrados até 23/12/2020, findaram 24 (e estavam pendentes de decisão 34) – de cujas decisões foram

<sup>129</sup> *Idem*. Segundo dados da AT aí citados – vide a intervenção da Dra. Cristina Bicho, Subdiretora-geral da área da Justiça Tributária e Aduaneira, na conferência “Pacto para a justiça fiscal” promovida pelo CAAD e pela Nova Direito (disponível <https://www.youtube.com/watch?v=tTZYe91FdTI>) – foram retirados dos Tribunais 240 processos (com fundamento nos despachos *supra* referidos).

<sup>130</sup> Vide os Relatórios Anuais do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2021 e de 2022, 4.5. De acordo com os dados disponibilizados pelo CAAD, à data de 2/09/2021, o número de processos arbitrais que deram entrada, cifrava-se em 168 (110 dos quais entraram após 23/12/2020) – dos quais 49 decididos.

<sup>131</sup> Acórdão n.º 711/2020 (proc. 173/2020 e TJ, proc. C-136/21) – pese embora, na sequência da prolação do acórdão do TJ proferido no caso *Comissão c. Portugal*, o processo tenha sido cancelado já que na sequência de comunicação do TJ face ao decidido pelo mesmo por Acórdão de 2/9/2021 no caso *Comissão c. Portugal*, proc. C-169/20 (ECLI:EU:C:2021:679), o Presidente do TC oficiou ao TJ no sentido da perda de utilidade da questão prejudicial colocada, não mantendo a questão. No mesmo processo 173/2020 foi depois proferido o Acórdão n.º 418/23 que, na sequência da clarificação pelo TJ, tornando inequívoca a incompatibilidade entre o artigo 11.º do CISV (na redação aplicada *in casu*) e o artigo 110.º do TFUE, retirou as consequências dessa clarificação em sede de mérito do recurso, no estrito âmbito previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, conforme delimitado no Acórdão n.º 711/2020, exclusivamente pelas razões de índole processual afirmadas na fundamentação, o que conduziu à confirmação da decisão do CAAD impugnada [que recusou a aplicação do disposto no artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28.12, por violação do disposto no artigo 110.º do TFUE] e improcedência do recurso (cf. II – Fundamentação, 2.4 e III – Decisão). Sublinhe-se que a orientação do Plenário do TC vertida no Acórdão n.º 198/2023 seria depois aplicada em diversos acórdãos prolatados em recursos interpostos, ao abrigo da alínea i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, de decisões no âmbito do CAAD em matéria de ISV, conduzindo ao não conhecimento dos recursos (v.g. sem preocupação de exaustão, Acórdãos n.ºs 341/2023 [proc. 46/2022 – recurso de decisão arbitral de 20.12.2021], 292/2023 [proc. 116/2020 – recurso de decisão arbitral de 15.6.2021], 293/2023 [proc. 159/2021 – recurso de decisão arbitral de 11.1.21], 294/2023 2023 [proc. 358/2021 – recurso de decisão arbitral de 15.6.21], 423/2023 [proc. 871/2020 – recurso de decisão arbitral de 14.09.2020], 290/2023, [proc. 870/2020 – recurso de decisão arbitral de 14.9.20], 337/2023 [proc. 1046/2021 – recurso de decisão arbitral de 5.10.21], 385/2023 [proc. 315/2021 – recurso de decisão arbitral de 22.2.21]).

interpostos, vinte recursos de constitucionalidade para o TC e foram objeto de impugnação junto do TCA-Sul duas decisões (todos pela parte AT).

A controvérsia relativa à norma constante do Código do ISV reporta-se à questão da liquidação do imposto<sup>132</sup>, nos termos do artigo 11.º daquele Código<sup>133</sup><sup>134</sup>, sem que seja tida em consideração, no cálculo do imposto, qualquer dedução relativa à componente ambiental para fins de depreciação. Por outras palavras, a redação do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, e a liquidação do imposto nos termos desse artigo, continuou a não contemplar a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV. Perante tal redação – e omissão –, a jurisprudência arbitral continuou a apreciar a questão da conformidade entre o direito nacional e o direito da União, com o conseqüente julgamento da ilegalidade (parcial) dos atos de liquidação do imposto, anulação dos mesmos e restituição do indevidamente pago<sup>135</sup>.

Pese embora não se poder afirmar, sem mais, que a jurisprudência arbitral tributária e o seu sentido decisório – no sentido da desconformidade dos critérios da imposição fiscal em causa com o disposto no artigo 110.º do TFUE [na medida em que o cálculo do imposto não leva inteiramente em linha de conta a depreciação do veículo tendo com efeito que a admissão de veículo de outro Estado membro esteja sujeito a uma carga superior à que se encontra incorporada (e depreciada) no valor dos veículos usados anteriormente matriculados em Portugal] – com a conseqüente projeção na ilegalidade da liquidação e sua anulação – serem a única causa da alteração do artigo 11.º do CISV introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (LOE para 2021) – pois foi prolatado, na matéria, um acórdão por

---

<sup>132</sup> A título de exemplo, o processo 498/2019-T ou o posterior processo 331/2021-T.

<sup>133</sup> Na redação decorrente da alteração legislativa promovida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, (LOE para 2017, artigo 217.º) que, todavia, não pôs termo final à questão da conformidade entre o direito interno e o direito da União Sobre a controvérsia anterior da tributação dos veículos importados de outros Estados membros que culminou com a alteração decorrente daquela Lei n.º 42/2016, veja-se o teor da decisão arbitral proferida no processo 572/18-T, retomada na fundamentação em matéria de direito da decisão proferida no processo 331/2021-T (cf. 5.3.1).

<sup>134</sup> A redação do artigo 11.º anterior (à Lei n.º 42/2018, de 28.12) resultava da alteração já introduzida pelo artigo 113.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE para 2011), na sequência de processo por incumprimento contra Portugal.

<sup>135</sup> É o caso do processo 331/2021-T e dos processos indicados, entre muitos, na fundamentação da mesma decisão (cf. 5.3.1).

incumprimento em ação intentada pela Comissão contra Portugal<sup>136</sup> – não é de menosprezar a sua relevância e o seu contributo para esse resultado.

Aliás, afigura-se que a questão controversa não terá ficado resolvida com a alteração introduzida pela LOE para 2021, tendo a jurisprudência arbitral já sido chamada a apreciar a desconformidade da nova redação com o direito da União (artigo 110.º do TFUE)<sup>137</sup>. Aliás, nesse contexto, foi já colocada ao TJ uma questão prejudicial reportada à redação do artigo 11.º resultante da LOE para 2021, por decisão arbitral de 23 de junho de 2023 (proc. 383/2022-T); bem como foi interposto, no STA (pela AT, como se dá conta na decisão arbitral de 24 de abril de 2023 proferida no proc. 384/2022-T), recurso de uniformização de Jurisprudência da decisão proferida no proc. 607/2021-T.

### 2.2.3. Alteração da base legal da AT

**129.** No que respeita à relevância da jurisprudência arbitral tributária para a alteração da base legal de atuação da Administração Tributária (impacto sobre a atuação da AT) dê-se nota de dois aspetos que se afiguram à partida relevantes para essa análise.

Por um lado, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais no âmbito do CAAD e, por outro a representação centralizada no âmbito do CAAD.

Pese embora, em termos de princípio, o posicionamento processual da AT tenda a ser, no quadro legal vigente em cada momento, o da maximização da receita fiscal, tendo em conta a celeridade da decisão arbitral e, ainda, a solução de novas questões (se pacificada na jurisprudência, com ou sem

---

<sup>136</sup> Acórdão do TJ de 2/9/2021, *Comissão c. Portugal*, proc. C-169/20 (ECLI:EU:C:2021:679, cit.), segundo o qual “ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE” (cf. n.º 51). A alteração legislativa que culminou com a alteração introduzida pela LOE para 2021 é, aliás, mencionada, no n.º 50 do acórdão, sendo irrelevante para o momento da apreciação do incumprimento estadual. Anteriormente, o acórdão do TJ de 16/6/2016, *Comissão c. Portugal*, C-200/15, EU:C:2016:453).

<sup>137</sup> Em sentido não coincidente as decisões arbitrais de 28.11.2022 (proc. 481/2022-T) e de 21.2.2023 (Proc. 571/2022-T) e de 25/10/2022 (proc. 349/2022-T), por um lado; e de 3.5.2023 (proc. 388/2022-T), de 24.4.2023 (proc. 384/2022-T), de 24.7.2023 (proc. 551/2022-T), de 30.1.2023 (proc. 343/2022-T) ou de 28.3.2022 (proc.372/2021-T)

intervenção do STA, TC ou TJ), o facto é que a AT pode adequar, internamente, a sua atuação em função de decisões arbitrais pretéritas – acomodando a jusante a decisão de novos casos concretos ao sentido decisório das decisões arbitrais prolatadas ou, inclusive, a posição processual em processos pendentes.

Além disso, em certos casos, a AT pode verter essa sua nova forma de atuação, a jusante de decisões arbitrais tributárias – em especial com intervenção do STA para uniformização de jurisprudência, em regras internas, como é o caso das Circulares (ou, inclusive, de instruções internas, não publicamente divulgadas ou, mesmo, instruções contidas em guias ou de preenchimento de declarações fiscais), bem como promover, junto do legislador, a modificação da lei de modo a acolher a jurisprudência.

**130.** Mencione-se desde logo um primeiro exemplo relevante que conduziu à adoção de nova Circular pela AT na sequência de recurso interposto para o STA de decisão do CAAD (Circular n.º 4/2017). No que respeita a projeção da solução de controvérsias com intervenção do CAAD em texto de Circulares da AT, um caso relevante respeita à isenção de Imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis (IMT) e à interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Na sequência de recurso interposto de decisão de tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD (de 21.10.2015, proc. 200/2015-T), por oposição com o acórdão proferido pela Seção de Contencioso Tributário do STA de 20 de maio de 2012 (0949/11), foi proferido pelo STA acórdão de uniformização de jurisprudência nos seguintes termos: *“a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do seu ativo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”* (com o conseqüente provimento do recurso e anulação da decisão arbitral recorrida).

Na sequência dessa jurisprudência de tribunal superior – originada por recurso de decisão arbitral tributária –, a mesma foi vertida na Circular n.º 4/2017 da AT (de 2.10.2017) que alterou o ponto III do anexo à precedente Circular n.º 10/2015, de 9 de setembro (ponto III do Guia para o cumprimento das obrigações fiscais de pessoas coletivas em situação de insolvência)<sup>138</sup>.

**131.** Um segundo exemplo de casos em que o tratamento de tema na jurisprudência do CAAD gerou, posteriormente, uma alteração de entendimento por parte da AT, reporta-se à verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Num conjunto de 23 decisões arbitrais proferidas entre novembro de 2014 e janeiro de 2017, discutiu-se se a transação em separado de elementos constitutivos de próteses dentárias (*v.g.*, implantes, coroas e pilares) estaria ou não sujeita à taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, incidente sobre *“aparelhos, artefactos, e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano”*<sup>139</sup>. Contrariando a posição da AT no sentido da não recondução dessa transação em separado à referida verba, em todas essas decisões arbitrais se julgou em sentido afirmativo, tendo no entretanto o STA

<sup>138</sup> Note-se que também que a adoção de Circulares pela AT pode resultar igualmente da prolação de jurisprudência por tribunal superior (STA) na sequência de recurso(s) interposto(s) de decisão prolatada por TAF. É o caso da Circular n.º 2/2021, de 3 de março de 2021 (que revogou a precedente Circular n.º 8/2013, de 4.10.2013) em matéria de conceito fiscal de prédio no que respeita aos aerogeradores (torres eólicas) enquanto elementos constitutivos de um parque eólico, para efeitos de avaliação e tributação em sede de IMI. Na sequência da controvérsia resultante das orientações contidas na Circular n.º 8/2013 da AT, a jurisprudência prolatada pelo STA entendeu que, tendo em conta os requisitos previstos no artigo 2.º do CIMI, aquelas realidades não consubstanciam um prédio para efeitos de tributação em sede de IMI. Com efeito, a Circular em causa levou em conta o acórdão do STA de 20.4.2020 (proc. 01443/16.3BELRS) que, na senda de jurisprudência anterior do mesmo (cf. ponto 3.1 do acórdão [acórdãos do STA de 15.03.2017 (proc. 140/15), de 7.06.2017 (proc. 1417/16), de 11.10.2017 (proc. 360/17), de 15.11.2017 (proc. 1105/17), de 15.11.2017 (proc. 1074/17) e de 22.11.2017 (proc. 661/17)]), considerou que “Os aerogeradores, enquanto elementos constitutivos de um parque eólico, não se subsumem ao conceito fiscal de “prédio” tal como definido nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis” (cf. 4. Conclusão). Tal jurisprudência conduziu à adoção da Circular n.º 2/2021 (que revogou a anterior Circular n.º 8/2013 de 4.10.2013) que estabeleceu orientações genéricas sobre a matéria no sentido de as centrais eólicas e solares deverem ser qualificadas com prédios urbanos industriais em função do licenciamento das construções (cf. n.º 4). A Lei n.º 2/2020, de 31 de março (LOE para 2020, cf. art. 352.º) alteraria o artigo 79.º (n.º 2) do CIMI (“Se o prédio for rústico ou urbano e não vedado, é inscrito na freguesia onde esteja situada a maior área ou o maior número de construções, respetivamente). Tal jurisprudência conduziu à adoção da Circular n.º 2/2021 (que revogou a anterior Circular n.º 8/2013 de 4.10.2013) que estabeleceu orientações genéricas sobre a matéria no sentido de as centrais eólicas e solares deverem ser qualificadas com prédios urbanos industriais em função do licenciamento das construções (cf. n.º 4).

<sup>139</sup> Cfr. as 23 decisões em

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?s\\_iva=1&s\\_processo=s\\_data\\_ini=s\\_data\\_fim=s\\_resumo=s\\_artigos=s\\_texto=pr%C3%B3teses+dent%C3%A1rias](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?s_iva=1&s_processo=s_data_ini=s_data_fim=s_resumo=s_artigos=s_texto=pr%C3%B3teses+dent%C3%A1rias).

recusado apreciar um recurso para uniformização de jurisprudência a esse propósito, por entender não subsistir oposição quanto à mesma questão fundamental de direito entre o assim decidido pelos tribunais arbitrários, por um lado, e o anteriormente decidido pelo STA em matéria de proibição de interpretação extensiva das verbas daquela Lista, por outro<sup>140</sup>.

Ora, "tendo em vista o esclarecimento de dúvidas sobre o enquadramento das transmissões de implantes e demais peças de ligação ou fixação de próteses dentárias", a AT acabaria por fazer aprovar, a 28 de outubro de 2016, o Ofício Circular n.º 30183/2016, através do qual clarificou, em alinhamento com a referida jurisprudência do CAAD, que a referida verba deveria ser interpretada como abrangendo aqueles bens, ainda que transacionados separadamente — firmando-se pois o entendimento de que "a transmissão de implantes e demais peças de ligação ou fixação de próteses dentárias, em qualquer fase do circuito comercial, incluindo a importação, está sujeita a IVA à taxa reduzida, por aplicação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA".

**132.** No que respeita à promoção da adequação do entendimento da AT à jurisprudência do TJUE — também desencadeada por tribunal arbitral tributário — refira-se o caso do imposto único de circulação e da tributação de automóveis usados e importados de outros Estados membros da União (já mencionado - vide 113).

Por fim, como se referiu, AT pode adequar, internamente, a sua atuação em função de decisões arbitrais pretéritas — acomodando a jusante a decisão de novos casos concretos ao sentido decisório das decisões arbitrais prolatadas ou, inclusive, a posição processual em processos pendentes.

Admitindo-se que essa acomodação possa ter lugar por via de instrução interna — todavia sem carácter público — mencionem-se, no entanto, alguns exemplos de acomodação e alteração de posição da AR por via da revogação de ato praticado pela AT já após a instauração de processo arbitral, com a consequente extinção da instância.

---

<sup>140</sup> Cfr. o Acórdão do STA de 15.04.2015 (01563/14).

Assim sucedeu nos processos 89/2022-T (decisão de 29.8.2022, 1. – IRS, categoria F, reporte de perdas de anos anteriores) e 356/2020-T (decisão de 15.12.2020, 1. – IRS, enquadramento no regime simplificado ou de contabilidade organizada).

**133.** Por último, admite-se também que a AT pode igualmente acolher (por instrução interna) a posição sustentada pelo STA, em sede de recurso interposto de decisão arbitral tributária nos termos do RJAT, no sentido de uniformização de jurisprudência. Essa uniformização de jurisprudência ocorreu, nomeadamente (além do já referido processo 846/2019-T), nos seguintes casos:

- processo 421/2019-T (decisão arbitral de 29 de outubro de 2019 - IRS, regime simplificado no que respeita a rendimentos obtidos no exercício da atividade de árbitro de futebol) e acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 9 de dezembro de 2020 (proc. 092/19.9BALS);

- processo 744/2019-T (decisão arbitral de 9 de dezembro de 2020, IRC, retenção liberatória na fonte sobre rendimentos de capitais obtidos no território português por entidade não residente) e acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 29 de junho de 2020 (proc. 08/21.2BALS);

- processo 470/2017-T (decisão de 16.3.2018 - IRS, benefício fiscal SGPS previsto no artigo 13.º do EBF – método a utilizar na afetação dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital social) e acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 29 de junho de 2020 (proc. 0406/18.BALS).

#### **2.2.4. Impacto na jurisprudência dos tribunais tributários estaduais**

**134.** No que respeita ao impacto da jurisprudência arbitral tributária em decisões futuras dos tribunais administrativos e fiscais merecem destaque,

desde logo, os aspetos que de seguida se enunciam, em especial no que à incontornável interação entre a jurisprudência das diversas ordens de tribunais envolvidos.

À partida, deve advertir-se que, numa visão sistémica, esse impacto pode não ser lido apenas no sentido unidirecional (ou direto) tribunais arbitrais tributários – tribunais administrativos e fiscais, desde logo tendo em conta o regime dos recursos (para o STA e o TC) das decisões arbitrais tributárias, bem como o processo das questões prejudiciais, quando usado pelos tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD. Com efeito, esse impacto pode ser bidirecional, abrangendo igualmente o efeito de decisões do STA, do TC (e, naturalmente, do TJUE) em decisões dos tribunais arbitrais tributários e dos tribunais estaduais, por um lado, e entre decisões dos próprios tribunais arbitrais tributários, por outro.

Em primeiro lugar, e tendo em conta a previsão legal de recurso para o STA por contradição entre decisão arbitral e decisão de tribunal estadual e, desde a alteração legislativa de 2019, também entre as próprias decisões arbitrais tributárias (que segue a forma de recurso de uniformização de jurisprudência), uma vez proferido acórdão pelo STA nesse âmbito e, em particular, quando confirme entendimento antes perfilhado por tribunal arbitral (por vezes inovador, quanto à questão controvertida), depois objeto desse recurso, será esse o entendimento depois adotado pelos tribunais, quer estaduais, quer arbitrais, em processos pendentes ou futuros.

Assim, por via de um acórdão de uniformização de jurisprudência prolatado a montante de decisão (ou decisões, consoante o caso) de tribunal arbitral tributário, pode o sentido de uma decisão arbitral tributária revestir, indiretamente, uma relevância em decisões futuras. Perante a maior da celeridade da justiça arbitral tributária é expectável que o contribuinte recorra a esta forma de composição de litígios para ver acolhida, no seu caso, o entendimento já uniformizado pelo STA (ou a interpretação do TJUE).

Aliás, o mesmo impacto, *mutatis mutandis*, pode decorrer de decisões arbitrais tributárias prolatadas após a colocação de uma questão prejudicial ao TJUE e pronúncia deste com efeitos *inter partes* – e tendencialmente *erga*



*omnes* por força dos princípios do primado e da cooperação leal (e, bem assim, de decisões do TJ em processo por incumprimento).

Em segundo lugar, o sentido decisório de decisões arbitrais tributárias, também quando exista recurso de constitucionalidade e o mesmo seja apreciado pelo TC (e julgado improcedente o recurso e confirmada a decisão arbitral) –, não deixa de revestir um impacto, direto e indireto, sobre decisões futuras dos tribunais administrativos e fiscais e, bem assim, da própria jurisdição arbitral tributária.

Com efeito, quando exista julgamento de inconstitucionalidade pelo TC – e, em particular, quando este aprecie a questão de constitucionalidade no sentido do entendimento da decisão arbitral recorrida e julgue improcedente o recurso – o sentido decisório da decisão arbitral no caso concreto releva, certamente, em decisões judiciais posteriores (e, por maioria de razão, se a inconstitucionalidade da norma vier a ser declarada com força obrigatória geral nos termos do processo previsto no artigo 79.º-D da LTC, já mencionado). Perante a maior celeridade da justiça arbitral tributária é expectável que o contribuinte recorra a esta forma de composição de litígios para ver acolhida (ou por ter a expectativa que seja acolhida), no seu caso, o entendimento quanto à constitucionalidade de uma norma fixado pelo TC a jusante de decisão arbitral tributária.

Se é de admitir que, desde logo pela celeridade da decisão em sede de tribunais arbitrais, o sentido decisório destes, em especial se reiterado, pode influenciar posteriores ações dos tribunais administrativos e fiscais (no âmbito de sobreposição de competência *ratione materiae*), i.e., favorecer a replicação de decisões arbitrais na justiça estadual se essa decisão se afigurar pacífica não é de esquecer o referido efeito das decisões do STA e do TC (e, bem assim, do TJ) sobre as decisões dos tribunais estaduais.

Em terceiro lugar se a sedimentação de jurisprudência do STA e do TJUE se projeta necessariamente sobre as decisões a jusante dos tribunais arbitrais e dos tribunais administrativos e fiscais, é de admitir igualmente que, por maioria de razão, se projete negativamente sobre o número de impugnações e recursos de tais decisões.

**135.** Na ótica dos recursos interpostos de decisões arbitrais em matéria tributária no âmbito do CAAD para o STA<sup>141</sup> são de salientar, em particular, os casos de recurso e conseqüente improcedência dos mesmos e confirmação do julgamento arbitral e uniformização de jurisprudência.

Com efeito, são vários os casos (anteriores e posteriores à alteração do RJAT de 2019) que ilustram o relevo da identificação de questões jurídicas controversas no âmbito da jurisprudência arbitral tributária e correspondentes julgamentos – e sua confirmação pela jurisprudência do STA.

Mencionem-se os seguintes casos em que o STA julgou procedente o recurso interposto de decisão arbitral tributária no âmbito do CAAD e uniformizou jurisprudência, começando por aqueles que incidem sobre matérias que, no âmbito da sua competência própria, foram também objeto de intervenção também do TC ou do TJUE e já acima mencionados.

**136.** Quanto ao regime de tributação em sede de IRS de mais valias obtidas por não residentes, em recurso interposto para o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, interposto ao abrigo dos artigos 25.º, n.º 2, do RJAT e 152.º do CPTA, da decisão arbitral de 9.6.2020 (proc. 846/2019-T) com fundamento em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com a decisão arbitral de 22.4.2019 (proc. 539/2018-T), o STA, em acórdão de 9.11.2020<sup>142</sup>, julgou verificada a invocada oposição de decisões arbitrais e negou provimento ao recurso, uniformizando jurisprudência nos termos constantes do ponto 2.2.3 da fundamentação do aresto: ”

(...) o n.º 2 do art. 43.º do CIRS, na redação aplicável, ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, incompatível com o art. 63.º do TJUE, não tendo essa discriminação negativa dos não residentes sido ultrapassada pelo regime opcional introduzido no art. 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de

---

<sup>141</sup> Nos Relatórios Anuais do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2021 e de 2022 (*supra* mencionados), constam os dados estatísticos relativos aos recursos para o STA comunicados ao CAAD nesses anos – num total de 102 e de 110, respetivamente – interpostos pelas partes e/ou pelo Ministério Público (respetivamente, 6. Recursos e impugnações comunicadas ao CAAD, em especial 6.3).

<sup>142</sup> Acórdão do STA de 9.12.2020, Proc. 075/20.6BALS (proc. 846/2019-T).

Dezembro, previsto, aliás, apenas para os residentes noutro Estado-membro da UE ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros.”

**137.** No que respeita ao regime jurídico dos FIAH, em recurso para uniformização de jurisprudência, interposto ao abrigo dos artigos 25.º do RJAT e 152.º do CPTA, da decisão arbitral de 5.1.2021 (proc. 56/2020-T) com fundamento em oposição com a decisão arbitral de 22.5.2020 (proc. 583/2019-T), o STA, em acórdão de 24.11.2021<sup>143</sup>, admitiu o recurso e manteve o decidido na decisão arbitral recorrida, fixando a seguinte jurisprudência: “As isenções fiscais dos n.ºs 6 (IMI), 7 (IMT) e 8 (IS) do artigo 8.º do regime jurídico dos FIAH, na sua redação original, derivada da Lei 64-A/2008, de 31/12 (LOE 2009), devem ser interpretadas no sentido de que estão sujeitas à condição resolutiva de efetiva destinação do imóvel a arrendamento para habitação permanente, ficando aqueles benefícios fiscais sem efeito se o imóvel vier a ser alienado sem ter sido arrendado ou sem que o Ministro das Finanças autorize a sua alienação”.

**138.** Além dos casos de recursos mencionados, são de referir ainda mais quatro casos em outros domínios tributários:

Em matéria de IMI e de valor patrimonial tributário, o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, em recurso interposto ao abrigo dos artigos 25.º, n.ºs 2 a 4, do RJAT, da decisão arbitral proferida no processo 652/2021-T com fundamento na oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com a decisão arbitral proferida no processo 835/2021-T, o STA, em acórdão de 23.2.2023<sup>144</sup>, negou provimento ao recurso e uniformizou jurisprudência com o seguinte sentido: “(...) deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.”

---

<sup>143</sup> Acórdão do STA n.º 3/2023, de 24.11.2021, Proc. 23/21.6BALS (proc. 56/2020-T).

<sup>144</sup> Acórdão do STA de 23.2.2023. Proc. 0102/22.2BALS (proc. 652/2021-T).

No que respeita ao regime de isenção de IVA, em recurso interposto para o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, interposto ao abrigo dos artigos 25.º, n.º 2, do RJAT e 152.º do CPTA, da decisão arbitral de 29 de maio de 2020 (proc. 264/2019-T) com fundamento em contradição com a decisão arbitral proferida no processo 373/2018-T), o STA, em acórdão de 20 de outubro de 2021<sup>145</sup>, não concedeu provimento ao recurso, confirmou a decisão arbitral recorrida e uniformizou jurisprudência nos termos previstos no ponto 4.º da fundamentação:

“4. Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.”

Em matéria de IRC e do regime de tributação autónoma, o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, em recurso interposto ao abrigo dos artigos 25.º, n.ºs 2 a 4, do RJAT, da decisão arbitral de 17 de janeiro de 2020 (proc. 323/2019-T) com fundamento em contradição com a decisão arbitral proferida no processo 628/2014-T, o STA, em acórdão de 24 de março de 2021<sup>146</sup>, negou provimento ao recurso, confirmou a decisão arbitral recorrida e uniformizou jurisprudência nos seguintes termos: “as disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objeto dos n.os 3 e 9 do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário.”

---

<sup>145</sup> Acórdão do STA n.º 1/2022, de 20.10.2021. Proc. 77/20.2BALS (proc. 264/2019-T).

<sup>146</sup> Acórdão do STA de 24.5.2021, Proc. 021/20.7BALS (proc. 323/2019-T).

Anteriormente, no domínio do IRS, o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, em recurso interposto ao abrigo dos artigos 25.º, n.º 2, do RJAT, da decisão arbitral de 16 de março de 2018 (proc. 505/2017-T) com fundamento em contradição com o acórdão do TCA Sul de 21 de setembro de 2020 (proc. 03748/10), em acórdão de 8 de maio de 2019<sup>147</sup>, negou provimento ao recurso e uniformizou jurisprudência com o seguinte sentido: “A antiguidade a que se refere o disposto no artigo 2º, n.º 4, al. b) do CIRS respeita unicamente à antiguidade do trabalhador na entidade devedora da compensação/indenização pela cessação do contrato de trabalho.”

### 3. Síntese conclusiva

- i) A avaliação qualitativa da arbitragem tributária comporta duas vertentes: o *plano da ordem jurídica nacional e o plano da ordem jurídica da União Europeia*.
- ii) No plano da *ordem jurídica da União Europeia* a arbitragem tributária assume relevância a três níveis: *i)* propiciar a densificação do conceito de órgão jurisdicional nacional no que respeita aos tribunais arbitrais; *ii)* promover o recurso regular ao processo das questões prejudiciais promovendo a interpretação do direito da União pelo TJUE; *iii)* propiciar a revelação da desconformidade entre o direito da União e o direito nacional.
- iii) A colocação de questão prejudicial ao TJUE por tribunal arbitral tributário foi pioneira, confirmando aquele que o tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado como órgão jurisdicional nacional para efeitos do disposto no artigo 267.º do TFUE.

---

<sup>147</sup> Acórdão do STA de 8.5.2019, Proc. 0407/18.7BALS (proc. 505/2017-T).

iv) Os tribunais arbitrais no âmbito do CAAD recorrem com frequência ao processo das questões prejudiciais, tendo colocado, no período 2011-2023 um total de 39 questões prejudiciais de interpretação do direito da União, originário ou derivado, relacionadas, na sua maioria, com preceitos em matéria de impostos (IVA, IS, IRS, IRC, ISC e ISV).

v) Alguns desses processos revelaram de modo explícito a desconformidade do direito nacional tributário com o direito da União, tendo o TJ interpretado o direito da União no sentido de se opor a uma dada norma nacional, com a consequente observância do primado e dando origem, inclusive, a alterações legislativas na ordem interna (como sucedeu, v.g. em matéria tributação das mais valias em sede de IRS de sujeitos passivos não residentes em território nacional).

vi) No plano da *ordem jurídica nacional*, a jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários assume relevo na sua relação com a *justiça constitucional*: não só essa jurisprudência contribui para a identificação de questões de desconformidade constitucional no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade efetuada por aqueles tribunais; mas também por via dos recursos de constitucionalidade interpostos de decisões arbitrais em matéria tributária e consequente improcedência dos mesmos e confirmação do julgamento de (não) inconstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional. Relevam um total de 18 recursos de constitucionalidade de decisões arbitrais tributárias, respeitantes a normas em matéria de IRC, TGIS ou IMT.

vii) Também no plano da ordem jurídica nacional, a jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários assume relevo em matéria de alterações legislativas por efeito – direto e/ou indireto – de decisões arbitrais. São exemplos relevantes os casos do IUC e da Verba 28 da TGIS ou, mais recentemente, do ISV.

viii) Igualmente no plano nacional, quanto à relevância da jurisprudência arbitral para a alteração da base legal da AT, esta pode adequar, internamente, a sua atuação em função de decisões arbitrais pretéritas:

- acomodando a jusante a decisão de novos casos concretos ao sentido decisório das decisões arbitrais prolatadas ou, inclusive, a posição processual em processos pendentes;
- vertendo essa sua nova forma de atuação, a jusante de decisões arbitrais tributárias – em especial com intervenção do STA para uniformização de jurisprudência, em regras internas, como é o caso das Circulares.

ix) São exemplos dessa relevância e adoção pela AT de novas Circulares: o caso respeitante à isenção do IMT e à interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE (Circular n.º 4/2017 de 2.10.2017); o caso respeitante à verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA (Ofício Circular n.º 30183/2016, de 18.10.2016); ou, ainda, o caso respeitante ao IUC e tributação de automóveis usados e importados de outros Estados membros da União Europeia (adequação do entendimento da AT à jurisprudência do TJUE, também despoletada por tribunal arbitral tributário).

x) Admite-se igualmente que a AT possa acolher na sua atuação a posição sustentada pelo STA, em sede de recurso interposto de decisão arbitral tributária nos termos do RJAT, no sentido da uniformização de jurisprudência, a qual já ocorreu em diversos processos.

xi) Finalmente, no que respeita ao impacto da jurisprudência arbitral em decisões futuras dos tribunais estaduais, o mesmo pode resultar, desde logo, da incontornável interação bidirecional entre a jurisprudência das diversas ordens de tribunais envolvidos. Para tal concorrem: a previsão legal de recurso para o STA por contradição entre decisão arbitral e decisão de tribunal estadual e, desde 2019, também entre decisões arbitrais tributárias; a uniformização de jurisprudência pelo STA em recursos interpostos de decisões arbitrais; as decisões proferidas pelo TC em recurso de

constitucionalidade interposto de decisão arbitral tributária; a sedimentação da jurisprudência do STA e do TJUE.



# **VI. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E INVESTIMENTO NOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS**

---



## 1. Razão de ordem

139. Dedicar-se o presente capítulo à questão de saber se e em que medida o funcionamento de um sistema de arbitragem tributária em Portugal tem implicado um *desinvestimento* na justiça tributária estadual — ou seja, no conjunto dos tribunais que, integrando a jurisdição administrativa e fiscal<sup>148</sup>, são os primariamente responsáveis pelo cumprimento dos mandatos constitucionais da resolução dos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais e da garantia, nesse contexto, da tutela jurisdicional e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos<sup>149</sup>.

Assim enunciada, a questão poderia eventualmente interpretar-se como postulando uma análise diacrónica através da qual, por referência à data de instituição daquele sistema alternativo de resolução de litígios de natureza não-estadual (2011)<sup>150</sup>, se comparassem, sob o ponto de vista do *investimento* na justiça tributária estadual, dois períodos: o período *até* 2011, por um lado, e o período *após* 2011, por outro. Por certo que, para assim proceder, importaria definir, em relação ao período *até* 2011, um termo inicial significativo que tornasse tal período objetivamente comparável com o seguinte. E julga-se que não seria difícil fixar esse termo na «Reforma do Contencioso Administrativo», cuja arquitetura normativa foi aprovada nos anos de 2002 e 2003, entrando em vigor em 2004 — e isto porque foi a partir de então, sobretudo por força do novo ETAF, que a jurisdição administrativa e fiscal como um todo, nela incluída a área tributária, assumiu a organização e estrutura institucional que nos anos seguintes conservou e ainda hoje conserva essencialmente<sup>151</sup>.

---

<sup>148</sup> Como vai resultar do texto, sublinhe-se de imediato que a análise que se segue cinge-se à “área tributária” da jurisdição administrativa e fiscal, isto mesmo quando alguns dos dados apontados se referiram globalmente ao conjunto da jurisdição (“área administrativa” incluída, portanto).

<sup>149</sup> Cfr. os artigos 212.º, n.º 3 e 268.º, n.º 4, da Constituição. Replicando e, densificando principiologicamente essas prescrições constitucionais, os artigos 9.º e 95.º a 100.º da LGT.

<sup>150</sup> Legislativamente configurada a arbitragem tributária desde o primeiro trimestre de 2011, é ainda do final desse ano que datam as duas primeiras decisões arbitrais em matéria tributária proferidas por tribunais constituídos no âmbito do CAAD, concretamente nos processos 3/2011-T (9.11.2011) e 2/2011-T (10.11.2011).

<sup>151</sup> Recorde-se que, no período imediatamente antecedente à aprovação do ETAF (Lei n.º 13/2002, de 31 de dezembro, alterada ainda antes da entrada em vigor pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de dezembro) e dos diplomas legais e regulamentares concretizadores ao nível da orgânica judiciária (Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, e Portaria n.º 1418/2003, de 30 de dezembro), a justiça tributária portuguesa, que apenas há poucos anos havia sido unificada (por integração dos antigos tribunais fiscais e aduaneiros nos tribunais tributários de 1.ª instância, por força do Decreto-

**140.** Abstratamente realizável, não é porém esta a análise que consta das rubricas seguintes; e por três motivos. A um tempo, porque ela obrigaria à recolha e tratamento de dados já relativamente pretéritos no que se refere aos primeiros anos pós-2004. A outro, porque, só por si, semelhante exercício comparativo, ao reportar-se a períodos com diferenças assinaláveis em termos de quantidade e de tipo de litigância junto da justiça tributária estadual, pouco ou nada permitiria concluir quanto à putativa contribuição da existência de um sistema de arbitragem tributária nas eventuais variações do investimento estadual nos tribunais tributários que se registassem *antes* e *após* 2011. Enfim, porque como rapidamente se poderá concluir em função dos dados que adiante se vão recolher, tal exercício comparativo sempre e inevitavelmente redundaria na conclusão de que o grau de investimento estadual na justiça tributária *antes* de 2011 foi, sob todos os parâmetros, menor do que o ocorrido a partir de então.

**141.** Deste modo, e ao invés, a análise que se segue: (i) por um lado, e sob o ponto de vista temporal, concentra-se essencialmente nos anos de funcionamento da arbitragem tributária em Portugal — isto é, de 2011 até ao momento atual — isto sem prejuízo de algumas referências ao *status quo ante* que permitam identificar o «estado da arte» até ao início desses anos; (ii) por outro lado, mais do que comparativa, é fundamentalmente descritiva, pois busca dar conta da evolução daquilo que, durante esses anos de coincidência, foi *investido* pelo Estado na área tributária da jurisdição administrativa e fiscal.

Nestes termos delimitada, importa assinalar que a análise que se segue não tem a mínima ambição de corporizar uma avaliação *qualitativa*. Isto é, não se pretende apurar se o investimento realizado pelo Estado na estrutura e nos recursos humanos e normativos de suporte à atividade os tribunais tributários foi, desde 2011, *muito* ou *pouco*, *suficiente* ou *insuficiente* — pois isso

---

Lei n.º 301-A/99, de 5 de agosto) e depois organicamente integrada no Ministério da Justiça (por força da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho), se servia: (i) na base, em tese de 18 tribunais tributários distritais (embora, na prática, só 11 estivessem em funcionamento, alguns dos quais com juiz comum), a eles acrescendo os — agregados — tribunais administrativos e fiscais do Funchal e de Ponta Delgada; (ii) num nível intermédio, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo; e (iii) no topo, da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. Sobre o cenário da jurisdição tributária pré-2004, cfr. A. C. OLIVEIRA, *Organização Judiciária Administrativa (e Tributária)*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, pp. 180-183 e 192-202.

implicaria a definição prévia de um qualquer padrão ideal de investimento, que se julga inexistir em termos objetivos; e implicaria também cruzar a dimensão desse investimento com a evolução (ao menos quantitativa) da litigância tributária ao longo dos vários anos, o que escapa ao objeto do presente capítulo. Acresce, noutro plano, que não se procura igualmente proceder a qualquer *quantificação financeira* desse investimento — exercício para o qual faltam dados públicos que possam ser recolhidos, por um lado, e que em último termo se revelaria de pouca utilidade no presente contexto, por outro.

**142.** Donde, em síntese, os elementos de seguida sistematizados servem para responder exclusivamente ao *se* e ao *como*, a partir do momento em que instituiu um sistema alternativo de arbitragem tributária e o cometeu exclusivamente ao CAAD, o Estado tem investido nos «seus» tribunais tributários.

Para esse efeito, e atendendo sobretudo à informação publicamente disponível — designada mas não exclusivamente nas fontes legislativas e regulamentares aprovadas pela Assembleia da República e pelo Governo e também nos dados seriados pelo CSTAF —, as rubricas seguintes, começando sempre que tal for pertinente por apresentar o *status quo* reportado ao final do ano de 2010, recolhem depois a evolução registada nos anos subsequentes nos três parâmetros que se entendem poder traduzir, com objetividade, o grau de *investimento* público neste segmento da justiça estadual portuguesa: (i) primeiro, ao nível da estrutura orgânico-institucional dos tribunais tributários existentes (*infra*, **2.1.**); (ii) segundo, ao nível dos recursos humanos — magistrados, oficiais de justiça e assessores — desses tribunais (*infra*, **2.2.**); (iii) terceiro, ao nível das reformas legislativas sobre os regimes processuais em que se baseia a atividade dos tribunais tributários (*infra*, **2.3.**).

**143.** Mesmo com as limitações apontadas, a análise que se apresenta serve então e principalmente o propósito de contribuir para apurar se e em que medida é possível registar, no caso português, a verificação de um «efeito *via verde*» (*fast lane effect*) que em certa literatura de análise económica vem sendo apontado como externalidade derivada do recurso à arbitragem e, em

particular, à arbitragem em litígios públicos, incluindo tributários. Quer dizer, o potencial efeito segundo o qual, por via da instituição e funcionamento de um sistema arbitral de resolução de litígios tributários, a qualidade do sistema público de justiça seria negativamente impactada, por falta de investimento na máquina judiciária estadual e por falta de reformas legislativas<sup>152</sup>. Reserva-se para as conclusões do capítulo (*infra*, 3.) uma resposta a essa hipótese.

## 2. Análise

### 2.1. Tribunais

#### 2.1.1. Organização

144. Correspondendo, apenas com ligeiros afinamentos, à estrutura institucional saída da «Reforma do Contencioso Administrativo»<sup>153</sup>, eram 19 as instâncias tributárias estaduais existentes em Portugal no ano de 2010, tripticamente desdobradas em:

- (i) 16 tribunais tributários, 15 dos quais funcionando de modo agregado com os correspondentes tribunais administrativos de círculo sob a designação de tribunais administrativos e fiscais<sup>154</sup> (TAF's de Almada, Aveiro, Beja, Braga, Castelo Branco, Coimbra, Funchal, Leiria, Loulé, Mirandela, Penafiel, Ponta Delgada, Porto, Sintra e Viseu) e 1 funcionando autonomamente como tribunal tributário (TT de Lisboa)<sup>155</sup>;

<sup>152</sup> Cfr. N. GAROUPA, 'Domestic Tax Arbitration: Some Economic Considerations', *Intertax* 47/8 & 9 (2019), pp. 760-765; concretizando esta premissa no caso português, já se aventou entre nós que "o bom funcionamento da arbitragem tributária pode ter um impacto negativo na justiça pública e nas reformas necessárias", isto porque, aduz-se, "o facto de a arbitragem funcionar rapidamente promove o desinvestimento na justiça pública" (cfr. A. P. DOURADO, 'A Arbitragem Tributária e o Atraso nas Reformas da Justiça Pública', *Expresso* [2.11.2021]).

<sup>153</sup> A criação e instalação dos atuais tribunais da jurisdição administrativa e fiscal (exceto o STA, já previamente existente) deu-se com o Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, e com a Portaria n.º 1418/2003, de 30 de dezembro. Os afinamentos em relação ao quadro originalmente saído da Reforma de 2004 traduziram-se, até 2010: (i) na fusão do TAF de Loures com o TAF de Lisboa; (ii) na desagregação deste último em TAC e TT; e (iii) na criação e instalação do TAF de Aveiro. Cfr. o Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de maio, a Portaria n.º 1214/2007, de 20 de setembro, o artigo 3.º da Portaria n.º 874/2008, de 14 de agosto, e a Portaria n.º 1553-B/2008, de 31 de dezembro.

<sup>154</sup> *Ex vi* do artigo 9.º, n.º 3 (= atual artigo 9.º, n.º 2) do ETAF.

<sup>155</sup> As áreas territoriais de jurisdição de cada um desses tribunais tributários encontram-se definidas no Mapa Anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro. A respetiva competência material e hierárquica extrai-se, fundamentalmente, do disposto no artigo 49.º do ETAF, do qual resulta — na sua

- (ii) 2 secções de Contencioso Tributário nos Tribunais Centrais Administrativos (Norte, com sede no Porto, e Sul, com sede em Lisboa)<sup>156</sup>;
- e
- (iii) 1 secção de Contencioso Tributário no Supremo Tribunal Administrativo (com sede em Lisboa)<sup>157</sup>.

**145.** Ainda por referência ao período imediatamente antecedente à instituição do sistema de arbitragem tributária, dois dados merecem ser assinalados:

- (i) A instalação, a 1 de setembro de 2008, em cinco dos tribunais tributários de primeira instância, de *juízos liquidatários* “especialmente vocacionados para a recuperação dos processos na área tributária”, traduzindo à época uma aposta governamental na “resolução das pendências tributárias de forma a evitar-se a prescrição destes processos, garantindo-se a efetiva cobrança de impostos ao Estado ou a resolução do diferendo entre este e os contribuintes”<sup>158</sup>. Com uma duração inicialmente projetada de dois

---

redação atual, que foi sofrendo alterações desde 2004 — lhes caber o essencial da litigância tributária de primeira instância, incluindo, entre outras: (i) ações de impugnação de atos de liquidação e de outros atos em matéria tributária; (ii) impugnação de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal; (iii) incidentes e todas as demais questões levantadas nos processos de execução fiscal; (iv) declaração de ilegalidade de normas administrativas emitidas em matéria fiscal.

<sup>156</sup> As áreas territoriais de jurisdição de cada um desses Tribunais Centrais Administrativos encontram-se definidas no artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro. A competência material e hierárquica das respetivas Secções de Contencioso Tributário extrai-se, fundamentalmente, do disposto no artigo 38.º do ETAF, do qual resulta — na sua redação atual, também já alterada desde 2004 — lhes caber julgar, essencialmente: (i) os recursos das decisões dos tribunais tributários, salvo os que tenham por objeto decisões de mérito e se fundem exclusivamente em matéria de direito; e (ii) os recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo. A isso acresce, nos termos do artigo 27.º, n.º 1 do RJAT, a competência para julgar as ações de impugnação de decisões arbitrais em matéria tributária.

<sup>157</sup> E jurisdição sobre todo o território nacional, nos termos do artigo 11.º, n.º 2 do ETAF. A respetiva competência material e hierárquica extrai-se, fundamentalmente, do disposto nos artigos 26.º e 27.º, dos quais resulta — nas suas redações atuais, também já alteradas desde 2004 — lhes caber julgar: (i) em secção, essencialmente: (i.1) os recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário dos TCA's; (i.2) os recursos das decisões de mérito dos tribunais tributários que se fundem exclusivamente em matéria de direito; e (iii) os recursos de atos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais; (ii) em pleno: (ii.1) os recursos de acórdãos proferidos pela Secção em 1.º grau de jurisdição; (ii) os recursos para uniformização de jurisprudência; e (iii) os pedidos de consulta prejudicial efetuados por tribunais tributários, *ex vi* dos artigos 122.º-A do CPPT e 93.º do CPTA. A isso acresce, nos termos do artigo 25.º, n.º 2 do RJAT, a competência para julgar os recursos de decisões arbitrais em matéria tributária que se encontrem em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido por um TCA ou pelo STA.

<sup>158</sup> Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de maio, cujo artigo 4.º criou seis juízos liquidatários, “exclusivamente para tramitar processos tributários”, junto do TT de Lisboa e dos TAF's do Porto, Coimbra, Leiria, Sintra e Viseu (este último, porém, não chegou a ser instalado pela Portaria n.º 874/2008, de 14 de agosto). A medida integrava-se no então «Programa de Ação para a Modernização da

anos, depois parcialmente prorrogada por mais um ano<sup>159</sup>, esses juízos liquidatários funcionaram até 1 de setembro de 2010 (no TAF de Leiria e no TT de Lisboa) e 1 de setembro de 2011 (nos TAF's de Coimbra, Porto e Sintra)<sup>160</sup>.

- (ii) Ao invés, e apesar de tais possibilidades se encontrarem legislativamente previstas desde 2009 e em vigor desde 1 de janeiro de 2010<sup>161</sup>, não chegou a proceder-se: (i) nem à criação dos *juízos de competência especializada tributária*, por desdobramento dos tribunais tributários de base existentes, essencialmente em função do valor da causa, em juízos de pequena, média e grande instância tributária; (ii) nem à criação, nos tribunais tributários superiores, de *secções especializadas* em função da matéria ou valor da ações<sup>162</sup>.

**146.** A estrutura e organização dos tribunais tributários estaduais acabada de descrever conservou-se nos seus termos essenciais desde o momento da instituição de um sistema de arbitragem tributária em Portugal. À manutenção daquelas 19 instâncias tributárias, tripticamente organizadas, há contudo que aditar, por referência ao período compreendido entre 2011 e 2023, os cinco seguintes aspetos, sempre e apenas no conspecto organizacional da área tributária da jurisdição administrativa e fiscal:

- (i) O primeiro, reportado a 2011, refere-se à criação de duas *equipas extraordinárias de juízes tributários*, no TT de Lisboa e no TAF do Porto, compostas por juízes "exclusivamente afetos à área tributária e com a missão de movimentarem os processos fiscais de valor superior a um

---

Justiça Tributária» e havia sido já renunciada na Resolução do Conselho de Ministros n.º 59/2007 (n.º 2, a), aí se reconhecendo que reorganização judiciária saída da Reforma de 2004 "cedo [se revelou] muito insuficiente em virtude da elevada pendência processual na área tributária". Os quadros de juízes desses juízos liquidatários foram fixados pela Portaria n.º 1634/2007, de 31 de dezembro.

<sup>159</sup> Cfr. a Portaria n.º 816/2010, de 30 de agosto, e a Portaria n.º 320/2011, de 30 de dezembro.

<sup>160</sup> Sobre a avaliação qualitativa do impacto desses juízos liquidatários, com testemunhos de magistrados da jurisdição, cfr. *Justiça e eficiência. O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, Coimbra: CES, 2017, pp. 53-57.

<sup>161</sup> Por força do Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de julho, aprovado ao abrigo da norma de autorização constante do artigo 125.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), e que aditou ao ETAF os artigos 9.º-A e 49.º-A.

<sup>162</sup> Sobre tais previsões, nunca concretizadas, cfr. D. NETO/F. ESTEVES, 'A jurisdição fiscal — questões de processo, organização e funcionamento dos tribunais tributários', *Julgat* 36 (2018), pp. 18 e 22-23; F. ESTEVES, 'Especialização dos Tribunais Administrativos e Fiscais', *Themis* XIX/34 (2018), pp. 259-266.

milhão de euros” pendentes nesses e também noutros tribunais da jurisdição<sup>163</sup>. Tendo os respetivos juízes iniciado funções a 4 de janeiro 2012<sup>164</sup>, tais equipas, embora com variações de composição, mantiveram-se em funções até 31 de janeiro 2016<sup>165</sup>, isto sem prejuízo da monitorização que, desde então, o CSTAF tem mantido sobre a evolução desses processos<sup>166</sup>.

- (ii) O segundo, reportado a 2018, refere-se à criação de quatro *equipas de recuperação de pendências* (Zona Centro, Zona de Lisboa e Ilhas, Zona Norte e Zona Sul), com competência para a tramitação dos processos (administrativos e tributários) pendentes de decisão final que tivessem dado entrada até 31 de dezembro de 2012<sup>167</sup> — numa medida politicamente prefigurada como forma de contrariar a verificada “tendência para a acumulação de pendências” na jurisdição, potenciada pela “existência de processos entrados há muito, os quais, devido a vários fatores, em que avulta a complexidade, têm visto a sua resolução protelada”<sup>168</sup>. Também com sucessivas variações na respetiva composição, tais equipas desempenharam funções entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022<sup>169</sup>.
- (iii) O terceiro, reportado a 2019 e 2020<sup>170</sup>, refere-se à criação e depois efetiva instalação, com entrada em funcionamento em 1 de setembro de 2020,

<sup>163</sup> Cfr. a Lei n.º 59/2011, de 28 de novembro. A medida encontrava-se já prevista no *Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica* de 17.05.2011 (cfr. o ponto 3.35, v).

<sup>164</sup> Cfr. a Deliberação do CSTAF de 14 de dezembro de 2011.

<sup>165</sup> Cfr. a Deliberação do CSTAF de 19 de janeiro de 2016.

<sup>166</sup> Cfr. os últimos dados disponíveis no *Relatório Anual* do CSTAF (2021), pp. 46-48.

<sup>167</sup> Cfr. os artigos 2.º a 8.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro.

<sup>168</sup> Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro. A medida encontrava-se já prevista no *Relatório dos Grupos de Trabalho para a Reforma da Jurisdição Administrativa e Fiscal* de 16 de maio de 2017 (cfr. p. 7).

<sup>169</sup> Cfr. as Deliberações do CSTAF de 17 de dezembro de 2018 (constituição), de 10 de novembro de 2020 (prorrogação por mais dois anos) e de 14 de dezembro de 2022 (cessação). Para o saldo do trabalho dessas equipas, por referência ao final do ano de 2021, cfr. o *Relatório Anual* do CSTAF (2021), pp. 42-45. Aí se dá conta que, de um total de 6848 processos tributários anteriores a 2012 pendentes em 1 de janeiro de 2019, se havia reduzido o acervo para 1084 processos pendentes em 31 de dezembro de 2021.

<sup>170</sup> Também em 2020, mas com menor relevância no presente contexto, assinala-se ter sido alterada a área de jurisdição dos TAF’s de Viseu e de Castelo Branco, passando aquele a abranger alguns dos Municípios até então abrangido por este. Promovida pelo Decreto-Lei n.º 58/2020, de 13 de agosto, “numa lógica de distribuição mais equitativa e equilibrada da abrangência territorial destes tribunais (...), bem como de facilitação no acesso à justiça administrativa e fiscal” (cfr. o respetivo preâmbulo), tal alteração implicou, por arrasto, um alargamento da área de jurisdição do TCA Norte (que abrange a área coberta pelo TAF de Viseu) e uma diminuição da área de jurisdição do TCA Sul (que abrange a área coberta pelo TAF de Castelo Branco).



em sete dos tribunais tributários de primeira instância (TT de Lisboa e TAF's de Almada, Aveiro, Braga, Leiria, Porto e Sintra), de *juízos de competência especializada tributária*, em concreto, juízos de execução fiscal e de recursos contraordenacionais, competentes para o conhecimento de todos os processos relativos a litígios emergentes de execuções fiscais e de contraordenações tributárias, que passaram a conviver, nesses tribunais, com juízos tributários comuns, competentes para o conhecimento dos demais processos em matéria tributária.<sup>171</sup> — com este desdobramento competencial se procurando “combater o aumento exponencial das pendências nessas áreas, e de modo a assegurar uma oferta judiciária mais adequada e eficiente onde ela se revela mais necessária”<sup>172</sup>.

- (iv) O quarto, reportado a 2023, refere-se à previsão da criação de subsecções especializadas, também em matéria de execução fiscal e de recursos contraordenacionais, nas Secções de Contencioso Tributário dos TCA's.<sup>173</sup> — medida politicamente apresentada como servindo o desiderato de “acompanhar a crescente complexidade técnico-jurídica de determinados litígios, que convocam a aplicação de um quadro de princípios e de normas muito particulares” e assim de “oferecer uma resposta judiciária mais qualificada ao nível da segunda instância a este tipo de contencioso”<sup>174</sup>.
- (v) O quinto e derradeiro, também reportado já a 2023, refere-se à criação, ainda não efetivada, de um terceiro Tribunal Central Administrativo (Centro), com sede em Castelo Branco, também composto por uma secção de Contencioso Tributário e respetivas subsecções

---

<sup>171</sup> Cfr. os artigos 9.º-A e 49.º-A do ETAF, na redação dada pela Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro, o Decreto-Lei n.º 174/2019, de 13 de dezembro, e a Portaria n.º 121/2020, de 22 de maio.

<sup>172</sup> Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 174/2019, de 13 de dezembro. A medida encontrava-se já prevista no *Relatório dos Grupos de Trabalho para a Reforma da Jurisdição Administrativa e Fiscal* de 16.05.2017 (cfr. pp. 8-10). Sobre a *especialização* da jurisdição administrativa e fiscal, ainda que sob a ótica da área administrativa, cfr. J. D. COIMBRA, 'A competência dos juízos administrativos de competência especializada', *Revista do CEJ1/1.º* (2022), pp. 189-225.

<sup>173</sup> Cfr. os artigos 32.º, n.º 3 e 38.º, n.º 2, do ETAF, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 74-B/2023, de 28 de agosto.

<sup>174</sup> Cfr. a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 75/XV/1.

especializadas<sup>175</sup> — programado com o intuito de “contribuir para o descongestionamento do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul, onde se encontram atualmente as situações mais significativas de inadequação dos tempos de decisão e acumulação de pendências da jurisdição administrativa e fiscal”<sup>176</sup>.

### 2.1.2. Gestão

147. Ainda por referência ao período pós-2011, é possível registar diversas intervenções ao nível da *gestão* dos tribunais tributários estaduais, das quais se destacam as seguintes três:

- (i) A redefinição legislativa, em 2019, do modelo de presidência dos tribunais tributários, de modo agrupado com os tribunais administrativos de círculo através da divisão da jurisdição em quatro zonas geográficas (Norte, Centro, Lisboa e Ilhas, Sul)<sup>177</sup> — ao que se seguiu consecutivamente a abertura do 1.º Curso de Formação específico para o exercício de funções de presidente nos tribunais administrativos e fiscais<sup>178</sup>, a abertura e tramitação do procedimento para nomeação de tais presidentes<sup>179</sup> e, por fim, a sua efetiva nomeação pelo CSTAF<sup>180</sup>.
- (ii) A redefinição legislativa, também em 2019, do modelo de administração dos tribunais tributários, com previsão da existência de um administrador judiciário, de um conselho de gestão e de um conselho consultivo em cada uma das quatro zonas geográficas<sup>181</sup> — tendo-se entretanto iniciado e concluído os procedimentos tendentes à nomeação dos administradores judiciários de tais zonas<sup>182</sup>.

---

<sup>175</sup> Cfr. o artigo 31.º/1, do ETAF, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 74-B/2023, de 28 de agosto.

<sup>176</sup> Cfr. a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 75/XV/1.

<sup>177</sup> Cfr. os artigos 39.º, n.º 4, 43.º e 43.º-A do ETAF, na redação dada pela Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro, e a Portaria n.º 366/2019, de 10 de outubro.

<sup>178</sup> Cfr. o Despacho n.º 11550/2019 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 11263/2019 do CSTAF.

<sup>179</sup> Cfr. a Deliberação do CSTAF de 12 de janeiro 2021 e a Circular n.º 02/2021 do CSTAF.

<sup>180</sup> Cfr. a Deliberação do CSTAF de 26 de abril de 2021.

<sup>181</sup> Cfr. o artigo 56.º, n.ºs 1 e 2 do ETAF, na redação dada pela Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro.

<sup>182</sup> Cfr. os Despachos da Diretora-Geral da Administração da Justiça de 28.10.2020 e de 26.01.2021.

(iii) A aprovação, em 2023, do – primeiro – diploma legislativo consagrador da autonomia administrativa e financeira do CSTAF, no âmbito do qual passam a funcionar, entre o mais, um núcleo de acompanhamento da gestão dos tribunais da jurisdição, uma direção de serviços de administração geral e um gabinete técnico-jurídico<sup>183</sup>.

### 2.1.3. Instalações

148. Já ao nível das infraestruturas que albergam os tribunais tributários estaduais, os dados anualmente recolhidos pelo CSTAF dão conta das sucessivas intervenções ou, em alguns casos, realocações; mas por referência ao ano de 2021, em 12 tribunais identificam-se ainda deficiências, carências ou insuficiências de diversa ordem; em concreto<sup>184</sup>:

	Carências nas infraestruturas
TCAN	“o edifício mostra-se demasiado exíguo (...) existe a necessidade de se equacionar a instalação do TCAN noutra espaço que confira renovada dimensão, apropriada às funcionalidades próprias do tribunal (...) não dispõe de uma sala de audiências”
TAF Braga	“as obras de adaptação não foram capazes de suprir totalmente as deficiências que são próprias de edifícios habitacionais daquela época, em particular no que toca ao acesso comum de magistrados, de oficiais de justiça e de utentes”
TAF Mirandela	“embora a dimensão das instalações seja satisfatória, a configuração da estrutura e as dificuldades inerentes à sua adaptação a tribunal tornam-nas pouco funcionais (...) necessidade de manutenção e conservação do edifício que apresenta sinais de degradação”
TAF Penafiel	“as instalações são satisfatórias do ponto de vista da dimensão do espaço, mas pouco funcionais, atenta a configuração do edifício e as dificuldades inerentes à sua adaptação a tribunal”
TAF Porto	“a sua adaptação não permite afirmar estarmos perante as instalações ideais, uma vez que as mesmas pecam por falta de dimensão”

<sup>183</sup> Cfr. o Decreto-Lei n.º 31/2023, de 5 de maio.

<sup>184</sup> Cfr. o *Relatório Anual* do CSTAF (2021), pp. 23, 26-27, 30, 34-35, 36-37, 39 e 41.

TAF Aveiro	"o edifício (...) apresenta problemas estruturais difíceis de solucionar e que se têm vindo a agravar"
TAF C. Branco	"o tribunal não possui neste momento sala de testemunhas"
TAF Leiria	"o edifício habitacional não tem a funcionalidade e a dignidade que se exige para o funcionamento de um tribunal"
TAF Funchal	"há falta de investimento em mobiliário e equipamentos"
TAF Almada	"carências de espaço e funcionais"
TAF Beja	"[o] prédio, por não ter sido concebido para tal função, é desadequado ao funcionamento de um tribunal, sendo o seu espaço manifestamente insuficiente"
TAF Sintra	"os espaços disponibilizados e em uso revelam-se insuficientes, mantendo-se os problemas provenientes da construção do edifício"

## 2.2. Recursos humanos

### 2.2.1. Magistrados

#### a) Concursos de ingresso

**149.** Desde 2004 até 2010<sup>185</sup>, só por três vezes foram abertos concursos de ingresso na magistratura judicial dos tribunais administrativos e fiscais<sup>186</sup>: (i) o primeiro foi aberto como *excepcional* e ao abrigo de um regime legal próprio, nele se admitindo a concorrer apenas magistrados (judiciais ou do Ministério Público) dos tribunais comuns<sup>187</sup>; (ii) os dois seguintes foram abertos já ao abrigo do regime *geral* de ingresso nas magistraturas<sup>188</sup>. Os números de vagas desses três concursos e dos respetivos cursos de formação junto do Centro de Estudos Judiciários (CEJ), abrangendo sem discriminar as duas áreas (administrativa e tributária) da jurisdição, foram os seguintes:

	Vagas
(2008) Concurso excepcional <sup>189</sup>	30
(2009) 1.º Curso TAF <sup>190</sup>	25
(2010) 2.º Curso TAF <sup>191</sup>	45
<b>TOTAL (2004-2010)</b>	<b>100</b>

<sup>185</sup> Antes, e momento originário da «Reforma» de 2004, o artigo 7.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, que aprovou o ETAF, enquadró a abertura de um concurso de recrutamento de juizes para os tribunais administrativos e para os tribunais tributários. O regulamento desse concurso foi aprovado pela Portaria n.º 386/2002, de 11 de abril, e o concurso foi aberto pelo Aviso n.º 4902/2002, fixando-se em 93 o número de candidatos a admitir.

<sup>186</sup> Os dados seguintes limitam-se ao ingresso de magistrados judiciais. Quanto aos magistrados do Ministério Público, a circunstância de os mesmos serem recrutados em bloco para o conjunto da máquina judiciária portuguesa faz com que não se revele possível autonomizar, ao nível dos concursos de ingresso, vagas especificamente destinadas à jurisdição administrativa e fiscal e, dentro desta, à área tributária.

<sup>187</sup> Cfr. a Lei n.º 1/2008, de 14 de janeiro, em cujos termos se determinou ainda que os magistrados aprovados frequentariam depois um curso de especialização organizado pelo CEJ, com a duração máxima de três meses.

<sup>188</sup> Cfr. a Lei n.º 2/2008, de 14 de janeiro. Até então, os artigos 71.º e 73.º do ETAF, na sua versão originária, projetavam um regime específico de concurso e de formação inicial para os magistrados da jurisdição administrativa e fiscal, a definir em diploma próprio, mas que nunca foi aprovado.

<sup>189</sup> Cfr. o artigo 1.º/1 da Lei n.º 1/2008 e o Aviso n.º 4315/2008 do CEJ.

<sup>190</sup> Cfr. o Despacho de 29 de outubro de 2008 do Ministro da Justiça e o Aviso n.º 27124/2008 do CEJ.

<sup>191</sup> Cfr. o Despacho de 26 de janeiro de 2010 do Ministro da Justiça e o Aviso n.º 4879/2010 do CEJ.

150. Desde 2011 até 2023, foram abertos oito concursos de ingresso de juízes na jurisdição administrativa e fiscal, a partir de 2018 com periodicidade anual, com os seguintes números de vagas:

	Vagas
(2014) 3.º Curso TAF <sub>192</sub>	40
(2016) 4.º Curso TAF <sub>193</sub>	42
(2018) 5.º Curso TAF <sub>194</sub>	40
(2019) 6.º Curso TAF <sub>195</sub>	25
(2020) 7.º Curso TAF <sub>196</sub>	30
(2021) 8.º Curso TAF <sub>197</sub>	30
(2022) 9.º Curso TAF <sub>198</sub>	20
(2023) 10.º Curso TAF <sub>199</sub>	31
<b>TOTAL (2011-2023)</b>	<b>258</b>

#### b) Quadros legais

151. Os quadros legais de magistrados — juízes e magistrados do Ministério Público — das instâncias tributárias da jurisdição administrativa e fiscal em vigor no final de 2010 resultavam, para o STA e para os TCA's, dos

<sup>192</sup> Cfr. o Despacho n.º 1973/2014 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 2141/2014 do CEJ.

<sup>193</sup> Cfr. o Despacho n.º 1513/2016 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 1756-A/2016 do CEJ.

<sup>194</sup> Cfr. o Despacho n.º 27/2018 da Ministra da Justiça, o Aviso n.º 15619/2017 do CEJ, e o Despacho n.º 7418/2018 da Secretária de Estado da Justiça.

<sup>195</sup> Cfr. o Despacho n.º 11624/2018 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 19402/2018 do CEJ.

<sup>196</sup> Cfr. o Despacho n.º 410/2020 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 20808/2019 do CEJ.

<sup>197</sup> Cfr. o Despacho n.º 11673/2020 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 21116/2020 do CEJ.

<sup>198</sup> Cfr. o Despacho n.º 7384/2021 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 15553/2021 do CEJ.

<sup>199</sup> Cfr. o Despacho n.º 13779/2022 da Ministra da Justiça e o Aviso n.º 224/2023 do CEJ.

definidos ainda em 2004<sup>200</sup>; para os tribunais tributários de primeira instância, foram redimensionados em 2008<sup>201</sup>. Eram os seguintes<sup>202</sup>:

	Juízes Conselheiros	Procuradores-Gerais-Adjuntos
<b>STA   Secção de Contencioso Tributário</b>	9	n/a <sup>203</sup>

	Juízes Desembargadores	Procuradores-Gerais-Adjuntos
<b>TCA Norte   Secção de Contencioso Tributário</b>	6	3
<b>TCA Sul   Secção de Contencioso Tributário</b>	8	4
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>7</b>

	Juízes (Contencioso Tributário)	Juízes (Contencioso Administrativo e Tributário)	Procuradores da República (Contencioso Tributário)	Procuradores da República (Contencioso Administrativo e Tributário)
<b>TAF Almada</b>	4	-	-	4
<b>TAF Aveiro</b>	3	1	-	3
<b>TAF Beja</b>	1	1	-	2
<b>TAF Braga</b>	5	-	-	5
<b>TAF C. Branco</b>	2	-	-	2

<sup>200</sup> Cfr. os artigos 1.º e 2.º e os Mapas I, II e III da Portaria n.º 2-A/2004, de 5 de janeiro.

<sup>201</sup> Cfr. o artigo 1.º e o Mapa I da Portaria n.º 874/2008, de 14 de agosto.

<sup>202</sup> Não se incluem os lugares a extinguir quando vagarem.

<sup>203</sup> Nos termos dos artigos 13.º, n.º 2 e 125.º do Estatuto do Ministério Público/1986 (Lei n.º 47/86, de 15 de outubro), os Procuradores-Gerais-Adjuntos em funções no STA, em substituição do Procurador-Geral da República, eram nomeados pelo Conselho Superior do Ministério Público a partir de um quadro fixado para o conjunto dos supremos tribunais (Tribunal Constitucional, STJ, STA, Tribunal de Contas). De acordo com a Portaria n.º 265/99, de 12 de abril, esse quadro conjunto era constituído por 30 Procuradores-Gerais-Adjuntos, não havendo um quadro fixo definido apenas para o STA.

TAF Coimbra	3	1	-	3
TAF Funchal	-	2	-	1
TAF Leiria	4	-	-	5
TT Lisboa	11	-	5	-
TAF Loulé	2	-	-	2
TAF Mirandela	-	2	-	1
TAF Penafiel	2	-	-	2
TAF P. Delgada	-	2	-	1
TAF Porto	9	-	-	6
TAF Sintra	4	1	-	6
TAF Viseu	2	-	-	2
<b>TOTAL</b>	<b>62</b>		<b>50</b>	

152. Os quadros legais de magistrados da jurisdição administrativa e fiscal apenas foram alterados, para os três níveis da hierarquia judiciária, em 2017, mantendo-se inalterados desde então<sup>204</sup>. São atualmente os seguintes, no que especificamente respeita às instâncias tributárias<sup>205</sup>:

	Juízes Conselheiros	Procuradores-Gerais-Adjuntos
STA   Secção de Contencioso Tributário	12	n/a <sup>206</sup>

<sup>204</sup> Cfr. a Portaria n.º 211/2017, de 17 de julho, e a Portaria n.º 290/2017, de 28 de setembro.

<sup>205</sup> Não se incluem os lugares a extinguir quando vagarem.

<sup>206</sup> Nos termos dos artigos 20.º, n.º 2 e 172.º do Estatuto do Ministério Público/2019 (Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto), os Procuradores-Gerais-Adjuntos em funções no STA, em substituição do Procurador-Geral da República, são nomeados pelo Conselho Superior do Ministério Público a partir de um quadro fixado para o conjunto dos supremos tribunais (Tribunal Constitucional, STJ, STA, Tribunal de Contas). De acordo com a Portaria n.º 330/2019, de 24 de setembro, esse quadro conjunto é constituído por 30 a 36 Procuradores-Gerais-Adjuntos, não havendo um quadro fixo definido apenas para o STA.



	Juízes Desembargadores	Procuradores-Gerais- Adjuntos
TCA Norte   Secção de Contencioso Tributário	14 a 20	7 a 10
TCA Sul   Secção de Contencioso Tributário	14 a 20	7 a 10
<b>TOTAL (limites máximos)</b>	<b>40</b>	<b>20</b>

	Juízes (Contencioso Tributário)	Juízes (Contencioso Administrativo e Tributário)	Procuradores da República (Contencioso Tributário)	Procuradores da República (Contencioso Administrativo e Tributário)
TAF Almada	5	2	-	4
TAF Aveiro	5	1	-	4
TAF Beja	2	1	-	2
TAF Braga	8	2	-	7
TAF C. Branco	3	1	-	2
TAF Coimbra	3	1	-	3
TAF Funchal	2	1	-	2
TAF Leiria	7	2	-	5
TT Lisboa	28	-	9	-
TAF Loulé	2	1	-	4
TAF Mirandela	2	1	-	2
TAF Penafiel	4	1	-	3
TAF P. Delgada	1	1	-	1
TAF Porto	17	2	-	13
TAF Sintra	11	2	-	7

TAF Viseu	3	1	-	2
<b>TOTAL</b>	<b>123</b>		<b>70</b>	

**153.** Ainda no que respeita ao conjunto dos tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários de primeira instância, devem considerar-se por fim os quadros complementares de juizes das quatro zonas geográficas da jurisdição<sup>207</sup>, também fixados em 2017<sup>208</sup>, e que são os seguintes:

	Juízes
Zona Norte	2 a 5
Zona Centro	2 a 5
Zona Lisboa e Ilhas	2 a 7
Zona Sul	2 a 5
<b>TOTAL (limites máximos)</b>	<b>22</b>

**154.** O confronto destes quadros legais permite registar, entre o momento imediatamente antecedente ao da instituição do sistema de arbitragem tributária e a atualidade, a seguinte variação positiva de lugares existentes nas instâncias tributárias da jurisdição estadual:

	Juízes (2010 vs. 2023)	Procuradores (2010 vs. 2023)
STA   Secção de Contencioso Tributário	+3	n/a
TCA's   Secções de Contencioso	+26	+13

<sup>207</sup> Nos termos do artigo 63.º do ETAF, tais quadros servem para o destacamento de juizes em tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários em que se verifique a falta ou o impedimento dos titulares, a vacatura do lugar, ou o número ou a complexidade dos processos existentes o justifiquem.

<sup>208</sup> Cfr. a Portaria n.º 288/2017, de 28 de setembro.

Tributário (limites máximos)		
TAF's e TT + quadros complementares	+83	+20
<b>TOTAL</b>	<b>+112</b>	<b>+33</b>

## c) Quadros efetivos

155. No que respeita aos quadros efetivos de magistrados judiciais em exercício de funções nas instâncias tributárias da jurisdição administrativa e fiscal, os dados existentes por referência ao final do ano de 2010 evidenciam o seguinte<sup>209</sup>:

	Juízes Conselheiros (2010)
STA   Secção de Contencioso Tributário	8

	Juízes Desembargadores (2010)
TCA Norte   Secção de Contencioso Tributário	4
TCA Sul   Secção de Contencioso Tributário	7
<b>TOTAL</b>	<b>11</b>

	Juízes (2010)
TT Lisboa	11
Restantes TAF's	49
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>

<sup>209</sup> Os dados foram disponibilizados pelo CSTAF.

156. A partir de 2011, a evolução desses números foi a seguinte<sup>210</sup>:

STA   Secção de Contencioso Tributário	Juízes Conselheiros
(2011)	8
(2012)	9
(2013)	6
(2014)	9
(2015)	9
(2016)	9
(2017)	9
(2018)	6
(2019)	10
(2020)	12
(2021)	11
(2022)	11

TCA Norte   Secção de Contencioso Tributário	Juízes Conselheiros
(2011)	6
(2012)	8
(2013)	7
(2014)	9
(2015)	9
(2016)	9
(2017)	12
(2018)	10
(2019)	14

<sup>210</sup> Até 2016, os dados foram disponibilizados pelo CSTAF. A partir daí, resultam dos *Relatórios Anuais* (2017, 2018, 2019, 2020 e 2021) e das *Listas de Antiguidade* (2018, 2019, 2020, 2021 e 2022) do CSTAF, disponíveis em [www.cstaf.pt](http://www.cstaf.pt)

(2020)	16
(2021)	15
(2022)	16

TCA Sul   Secção de Contencioso Tributário	Juízes Desembargadores
(2011)	8
(2012)	8
(2013)	6
(2014)	10
(2015)	10
(2016)	11
(2017)	10
(2018)	8
(2019)	15
(2020)	16
(2021)	13
(2022)	13

TAF's (TT Lisboa + vagas tributário + vagas mistas)	Juízes
(2011)	52
(2012)	72
(2013)	94
(2014)	82
(2015)	79
(2016)	77

		Juízes (Contencioso Tributário)	Juízes (Contencioso Administrativo e Tributário)
TAF Almada	(2017)	5	1
	(2018)	5	1
	(2019)	3	1
	(2020)	3	-
	(2021)	5	-
	(2022)	6	-
TAF Aveiro	(2017)	5	1
	(2018)	4	1
	(2019)	2	1
	(2020)	4	-
	(2021)	6	-
	(2022)	7	-
TAF Beja	(2017)	1	1
	(2018)	1	1
	(2019)	1	1
	(2020)	1	1
	(2021)	1	1
	(2022)	1	1
TAF Braga	(2017)	7	1
	(2018)	7	1
	(2019)	9	1
	(2020)	8	-
	(2021)	10	-
	(2022)	11	-
TAF C. Branco	(2017)	2	1
	(2018)	2	1
	(2019)	2	1
	(2020)	2	1
	(2021)	3	-
	(2022)	2	2

TAF Coimbra	(2017)	3	1
	(2018)	3	1
	(2019)	1	1
	(2020)	2	1
	(2021)	3	-
	(2022)	2	2
TAF Funchal	(2017)	1	1
	(2018)	1	1
	(2019)	1	1
	(2020)	1	2
	(2021)	1	1
	(2022)	1	2
TAF Leiria	(2017)	6	1
	(2018)	6	1
	(2019)	4	1
	(2020)	4	-
	(2021)	8	-
	(2022)	9	-
TT Lisboa	(2017)	17	-
	(2018)	21	-
	(2019)	12	-
	(2020)	18	-
	(2021)	25	-
	(2022)	29	
TAF Loulé	(2017)	2	1
	(2018)	2	1
	(2019)	1	1
	(2020)	2	1
	(2021)	3	-
	(2022)	2	2
TAF Mirandela	(2017)	1	1
	(2018)	2	1
	(2019)	1	-

	(2020)	1	1
	(2021)	1	-
	(2022)	1	1
TAF Penafiel	(2017)	2	1
	(2018)	2	1
	(2019)	3	-
	(2020)	2	1
	(2021)	3	-
	(2022)	3	1
TAF P. Delgada	(2017)	-	1
	(2018)	-	1
	(2019)	-	-
	(2020)	-	1
	(2021)	-	1
	(2022)	-	1
TAF Porto	(2017)	15	1
	(2018)	15	1
	(2019)	10	-
	(2020)	11	-
	(2021)	15	-
	(2022)	16	-
TAF Sintra	(2017)	9	1
	(2018)	10	1
	(2019)	6	1
	(2020)	6	-
	(2021)	8	-
	(2022)	10	-
TAF Viseu	(2017)	3	1
	(2018)	3	1
	(2019)	3	1
	(2020)	1	1
	(2021)	2	-
	(2022)	2	2



Quadro complementar	(2022)	-	12
TOTAL (2022)		128	

**157.** Ou seja, confrontando os cenários verificados nos finais dos anos de 2010 e de 2022, regista-se a seguinte evolução positiva ao nível de magistrados judiciais em efetividades de funções nas instâncias tributárias da jurisdição administrativa e fiscal:

	Conselheiros	Desembargadores	Juízes	TOTAL
(2010)	8	11	60	79
(2022)	11	29	128	168
Variação	+3	+18	+68	+89

## 2.2.2. Oficiais de justiça

### a) Quadros legais

**158.** Sob o ponto de vista dos quadros legais de oficiais de justiça da jurisdição administrativa e fiscal, regista-se que os do STA e dos dois Tribunais Centrais Administrativos não foram alterados após 2011<sup>211</sup>. Já no que respeita aos tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários de primeira instância, regista-se a seguinte evolução entre os quadros legais vigentes no final do ano de 2010<sup>212</sup> e os atuais<sup>213</sup>:

<sup>211</sup> No caso do STA e do TCAS, tais mapas são os que constam ainda do anexo da Portaria n.º 721-A/2000, de 5 de setembro. No caso do TCAN, o mapa consta do Mapa IV anexo da Portaria n.º 1634/2007, de 31 de dezembro.

<sup>212</sup> Resultantes do Mapa III anexo da Portaria n.º 874/2008, de 14 de agosto.

<sup>213</sup> Resultantes do anexo da Portaria n.º 84/2018, de 27 de março.

	(2010)	(2023)	Variação
TAF Almada	14	19	+5
TAF Aveiro	14	16	+2
TAF Beja	9	9	=
TAF Braga	20	29	+9
TAF C. Branco	11	11	=
TAF Coimbra	15	14	-1
TAF Funchal	5	9	+4
TAF Leiria	18	21	+3
TT Lisboa	20	39	+19
TAF Loulé	10	11	+1
TAF Mirandela	5	11	+6
TAF Penafiel	11	14	+3
TAF P. Delgada	5	7	+2
TAF Porto	32	45	+13
TAF Sintra	20	29	+9
TAF Viseu	11	10	-1
<b>TOTAL</b>	<b>220</b>	<b>294</b>	<b>+74</b>

### b) Quadros efetivos

**159.** Já em termos de quadros efetivos, dados da DGPJ reportados ano de 2010 davam conta de um total de 251 oficiais de justiça (escrivães e secretários de tribunal) em funções no conjunto dos tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários<sup>214</sup>. Já os dados da DGAJ reportados a março de 2022 permitem registar que, salvo em dois casos, todos os tribunais de primeira

<sup>214</sup> Cfr. *Justiça e eficiência. O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, Coimbra: CES, 2017, p. 123.

instância da jurisdição funcionavam ainda com défice de oficiais de justiça em relação ao quadro legal<sup>215</sup>:

	Quadro legal	Quadro efetivo (2022)
TAF Almada	19	16
TAF Aveiro	16	16
TAF Beja	9	7
TAF Braga	29	25
TAF C. Branco	11	9
TAF Coimbra	14	13
TAF Funchal	9	8
TAF Leiria	21	20
TT Lisboa	39	29
TAF Loulé	11	10
TAF Mirandela	11	8
TAF Penafiel	14	10
TAF P. Delgada	7	6
TAF Porto	45	38
TAF Sintra	29	23
TAF Viseu	10	12
<b>TOTAL</b>	<b>294</b>	<b>250</b>

<sup>215</sup> Cfr. <https://dgaj.justica.gov.pt/Tribunais/Funcionarios-de-Justica/Mapas-de-pessoal-oficiais-de-justica>

### 2.2.3. Assessores

**160.** Já desde 2004 que a lei prevê que os juízes da jurisdição administrativa e fiscal “dispõem de assessores que coadjuvam os magistrados judiciais”<sup>216</sup>. Esse comando geral seria reforçado em 2009, com a dupla previsão da criação de um “gabinete de apoio aos magistrados da jurisdição administrativa e fiscal”, a funcionar junto do CSTAF, e da possibilidade de os tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários, assim como os tribunais centrais administrativos, serem dotados de “gabinetes de apoio destinados a assegurar a assessoria e consultoria técnica aos juízes, ao presidente do respetivo tribunal, e aos magistrados do Ministério Público”<sup>217</sup>.

**161.** Até ao momento, contudo, nenhum desses gabinetes foi efetivamente criado<sup>218</sup>, nem nunca foram promovidos quaisquer procedimentos de recrutamento de assessores, ao menos no que respeita aos tribunais de primeira instância<sup>219</sup> — num cenário que contrasta com o que se verifica no âmbito da jurisdição comum<sup>220</sup>. A falta de implementação da assessoria judiciária é, de resto, um tópico frequente e negativamente assinalado nos estudos que se vão produzindo sobre o estado da jurisdição<sup>221</sup>. E, do interior da jurisdição, não se hesita em reconhecer ser essencial “dotar a jurisdição de estrutura e de efetivos meios, recursos e instrumentos, inclusive ao nível da assessoria e consultoria técnica, e os juízes de assessoria e de apoio

<sup>216</sup> Cfr. o artigo 56.º, n.º 4 da versão original do ETAF (= artigo 56.º, n.º 5 atual).

<sup>217</sup> Cfr. o artigo 56.º-A, n.ºs 1 e 2 do ETAF, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de julho, e alterado pela Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro.

<sup>218</sup> Nem mesmo com a aprovação da lei orgânica do CSTAF, em 2023, o cenário se alterou, ao menos por enquanto, isto porque o gabinete técnico-jurídico previsto no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 31/2023, de 5 de maio, para coadjuvação do Conselho, não corresponde ao gabinete projetado no artigo 56.º-A/1 do ETAF.

<sup>219</sup> No caso do STA e dos TCA's, os quadros efetivos de funcionários publicamente disponíveis nos respetivos sites institucionais dão conta da existência de funcionários afetos a unidades de apoio a magistrados. E no caso do STA, o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 73/2002, de 26 de março, prevê e enquadra mesmo o funcionamento de um «Gabinete de Apoio dos Juízes Conselheiros e dos Magistrados do Ministério Público», composto por assessores aos quais compete “coadjuvar os respetivos juizes e magistrados do Ministério Público no exercício das suas funções, desempenhando as tarefas que lhes sejam determinadas”.

<sup>220</sup> Desde 2020, com efeito, foram já sendo abertos vários procedimentos de recrutamento de assessores para os Gabinetes de Apoio aos Magistrados Judiciais dos tribunais comuns: cfr., *v.g.*, o Aviso n.º 20974/2020 do CSM.

<sup>221</sup> Cfr. *Mudar a Justiça Administrativa e Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2013, pp. 27-29; *Justiça e eficiência. O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, Coimbra: CES, 2017, pp. 127-132; *Relatório Intercalar do «Grupo de Trabalho para a Justiça Administrativa e Fiscal»* (2021), pp. 19-20; *II Relatório Intercalar desse mesmo «Grupo»* (2022), pp. 18-22.

de secretariado”, sendo que, “para além e mais que a alteração do respetivo quadro normativo, [importa] que os mesmos sejam implementados e concretizados na prática, dando-lhe efetiva e plena existência”<sup>222</sup>.

## 2.3. Reformas legislativas

### 2.3.1. Regimes processuais

**162.** Desde 2011, o CPPT sofreu mais de uma vintena de alterações, as quais convivem com também dezenas de modificações a outros diplomas com incidência no processo judicial tributário (*v.g.*, LGT, RGIT, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira).

De entre todas essas intervenções legislativas, assinalam-se como mais relevantes as revisões que o CPPT sofreu em 2019<sup>223</sup> e em 2021<sup>224</sup>, ambas não só mas em grande parte marcadas pelo signo da *simplificação processual*. Como se reconheceu a propósito da primeira dessas revisões, “apesar de o CPPT ser objeto de alterações e intervenções legislativas anuais desde a sua criação, [desde 2001] que este instrumento jurídico essencial não era objeto de uma intervenção aprofundada e estruturada”, propondo-se o legislador, nesse momento, “indo ao encontro dos objetivos de agilização processual e de eficiência na administração da justiça tributária”, avançar com “um conjunto de alterações de relevo ao CPPT que, pese embora o seu alcance, não alteram o essencial da sua tramitação processual, consubstanciando medidas de aperfeiçoamento ou de simplificação” — alterando-se em concreto, entre outros, os regimes das alegações escritas, da competência, da execução da sentença, das providências cautelares, e dos recursos<sup>225</sup>. Em termos globais, assinalou-se já que esse conjunto de alterações visou, fundamentalmente, “diminuir a litigância relativamente a questões cuja solução se encontra já

---

<sup>222</sup> Cfr. C. CARVALHO, ‘Debate sobre a reforma da organização e funcionamento da jurisdição administrativa e fiscal: a especialização e a assessoria’, in *Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, Lisboa: ICJP, 2019, p. 36.

<sup>223</sup> Cfr. a Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro.

<sup>224</sup> Cfr. a Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

<sup>225</sup> Cfr. a Proposta de Lei n.º 165/XIII.

firmada na jurisprudência, mas que nunca fora positiva e que continuam, por isso, a gerar litígios” e, bem assim, “acolher no CPPT normas e instrumentos processuais contidos no CPTA que são suscetíveis de potenciar a racionalização da atividade dos tribunais tributários e a sua capacidade e qualidade de resposta”<sup>226</sup>.

**163.** A literatura da especialidade assinala, contudo, que a verdadeira *reforma* do Processo Tributário continua por fazer, na medida em que “o contencioso tributário continua a resumir-se a uma panóplia de meios processuais dispersos, cujos campos de aplicação, relativamente a diferentes tipos de atos, são definidos de modo ambíguo, colocando múltiplas dificuldades, que exigem da jurisprudência, com evidente prejuízo para o direito à tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes, um esforço muito superior àquele que lhe é exigível e que lhe deveria ser, efetivamente, exigido, se se procedesse à reforma que falta, esteada num princípio da simplificação processual efetiva”<sup>227</sup>. E há mesmo quem sugira que “o CPPT muito contribuiu para o sucesso da arbitragem tributária e para a desvalorização, indevida num Estado de Direito, do papel dos tribunais enquanto órgãos de soberania e independentes”, isto porque “a diferença de complexidade entre o CPPT e o procedimento da arbitragem tributária funciona a favor desta última, numa lógica de *forum shopping*, em que contribuintes e advogados escolhem o meio mais célere e eficaz”<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> Cfr. D. NETO, ‘As propostas de alteração ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)’, in *Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, Lisboa: ICJP, 2019, pp. 123-136; também panoramicamente sobre tais alterações, cfr. J. LOPES DE SOUSA, ‘Notas sobre a reforma do contencioso tributário de 2019’, *CJT* 28 (2020), pp. 3-17.

<sup>227</sup> Cfr. M. AROSO DE ALMEIDA/S. SOARES, ‘O problema do âmbito de aplicação da impugnação judicial no contexto da falta de uma reforma da justiça tributária’, in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, Lisboa: AAFDL, 2019, p. 39; também sobre as deficiências estruturais de que ainda padece o atual modelo de Processo Tributário, cfr. A. P. DOURADO, ‘O contencioso tributário português: apelo à reforma’, *CJT* 22 (2018), pp. 3-13; J. LOPES DE SOUSA, ‘Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário’, *CJA* 71 (2008), pp. 23-30.

<sup>228</sup> Cfr. A. P. DOURADO, ‘O contencioso’, pp. 3 e 9.

### 2.3.2. Sistema informático

164. Coube em qualquer caso também à reforma de 2019 a efetivação, plena e integral, da *informatização* do processo judicial tributário, com a previsão da obrigatoriedade de todos os atos processuais das partes, incluindo dos da Administração Tributária, serem praticados por via eletrónica e, bem assim, a possibilidade de consulta eletrónica dos processos.<sup>229</sup> Tal opção determinou a necessidade de criação de um portal específico para a intervenção e consulta dos processos por parte da Administração Tributária: o *Portal das Entidades Públicas no Âmbito do Processo Judicial Tributário*, ativo desde 2021.<sup>230</sup>

## 3. Conclusões

165. A análise anterior permite extrair as seguintes conclusões a respeito do investimento na justiça tributária estadual desde o momento em que foi instituído um sistema de arbitragem tributária em Portugal (2011):

- (i) Sob o ponto de vista da estrutura e organização dos tribunais tributários, conservando-se no essencial a arquitetura proveniente dos anos anteriores, regista-se que, a par de intervenções de alcance temporário, mas motivadas pela intenção declarada de solucionar o acumular de pendências que se vinha registando em particular na área tributária da jurisdição (com a criação das *equipas extraordinárias* em 2011 e com a criação das *equipas de recuperação* em 2018), se avançou definitivamente para a *especialização* dos tribunais tributários de primeira instância (2019/2020), entretanto já alargada aos — no futuro três — Tribunais Centrais Administrativos (2023);
- (ii) Sob o ponto de vista da gestão dos tribunais tributários, foi também após 2011 que, num plano mais *micro*, se redefiniu e efetivou o novo

---

<sup>229</sup> Cfr. o artigo 24.º do CPTA, na redação dada pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, assim como a Portaria n.º 4/2020, de 13 de janeiro, e a Portaria n.º 100/2020, de 22 de abril.

<sup>230</sup> Cfr. [pro.tribunais.org.pt](http://pro.tribunais.org.pt)

modelo de presidência e administração dos tribunais tributários de primeira instância (2019), e, num plano mais *macro*, se consagrou, definitivamente, a autonomia administrativa e financeira do CSTAF (2023);

- (iii) Sob o ponto de vista das instalações dos tribunais tributários, grande parte deles padece ainda de carências, muitas delas infraestruturais;
- (iv) Quanto a magistrados, por comparação ao *status quo* que se verificava no final do ano de 2010, registou-se um aumento de mais de 200% das vagas abertas em concursos de ingresso de magistrados judiciais para o conjunto da jurisdição administrativa e fiscal (100 até 2010 vs. 258 após 2011), um aumento de +112 lugares nos quadros legais de magistrados judiciais dos três níveis das instâncias tributárias da jurisdição, assim como um aumento de +89 magistrados judiciais em efetividade de funções nessas instâncias (89 em 2010 vs. 168 em 2022);
- (v) Quanto a oficiais de justiça, também por comparação ao *status quo* que se verificava no final do ano de 2010, regista-se um aumento substancial dos quadros legais (+74, apenas por referência aos tribunais tributários de primeira instância), mas ainda um défice no que toca aos quadros efetivos na generalidade dos tribunais tributários de primeira instância;
- (v) Quanto a assessores, regista-se que, não obstante o *update* legislativo das previsões consagradoras da assessoria dos juizes da jurisdição administrativa e fiscal, ela continua por implementar, tratando-se de uma omissão repetidamente assinalada como nefasta para o eficaz e célere julgamento dos processos;
- (vi) No que respeita ao regime processual de base aplicado pelos tribunais tributários, constante do CPPT, regista-se que, não obstante as suas melhorias, essencialmente sob a ótica da simplificação processual, sobretudo devidas à revisão de 2019, continua por



cumprir o apelo, que a doutrina da especialidade reclama, de uma efetiva *reforma* do modelo português de processo judicial tributário;

- (vii) No que respeita ao sistema informático de apoio aos tribunais tributários, regista-se a partir de 2019 a integral e plena informatização dos processos tributários, acompanhada da criação de um portal especificamente dirigido à participação da Autoridade Tributária.

**166.** Em suma, não pode afirmar-se que a instituição e funcionamento de um sistema de arbitragem tributária em Portugal tenham implicado um *desinvestimento* na justiça estadual tributária. Estima-se que os anos de convivência dos tribunais tributários estaduais com esse sistema alternativo de resolução de litígios na área tributária demonstram, no seu conjunto, um reforço progressivo, mesmo que em alguns aspetos ainda imperfeito, na organização, nos recursos e nos meios normativos e materiais de suporte à atividade dos tribunais tributários.

## VII. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

---



## A)

### Enquadramento da arbitragem tributária

- I. O âmbito da arbitragem tributária é integrado por litígios emergentes de relações jurídicas tributárias que: (i) subjetivamente, integrem do lado passivo a AT; (ii) objetivamente, respeitem a matéria de impostos, incidam sobre atos de liquidação, atos equiparados ou atos avaliativos definitivos, e não se reportem a atos sujeitos a reação administrativa necessária quando a mesma tenha sido preterida, atos de avaliação indireta e atos relativos a direitos aduaneiros sobre a importação; (iii) quantitativamente, não excedam o valor de €10.000.000,00.
- II. Desde 2011 e até ao final do ano de 2022, deram entrada junto do CAAD 77119 pedidos de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária — número esse que, não podendo automaticamente ser convertido em número de processos *não entrados* junto dos tribunais tributários estaduais, por certo teve impacto na redução de pendências na área tributária da jurisdição administrativa e fiscal, que nos últimos anos é efetiva.
- III. As previsões legais habilitadoras da *migração* de processos pendentes junto dos tribunais tributários estaduais, em 2011 e 2018, e que o legislador projeta replicar para 2024 em termos mais amplos, tiveram uma escassa aplicação efetiva.

## B)

### Independência e imparcialidade dos árbitros

- IV. O CAAD possui, comparativamente com outros centros de arbitragem voluntária, um regime reforçado e mais exigente de impedimentos, em razão da matéria e da sua natureza institucional de único centro de arbitragem tributária, dado envolver interesses públicos e verbas públicas.
- V. Do mesmo modo, o sistema de designação dos árbitros e a sua prática concreta configuram um modelo aleatório, inspirado na distribuição

processual dos juízes dos TAF, que limita a escolha das partes e reforça a independência e o distanciamento dos árbitros em relação àquelas.

- VI. Não obstante, o recurso a inteligência artificial nesse processo de seleção (quer como auxiliar de tramitação processual para efeitos estatísticos, mas, sobretudo, no âmbito de eventuais análises preditivas futuras sobre o comportamento individual dos árbitros) ainda que não constitua objeto do presente relatório, deve ser ponderado com cautela de forma a evitar pressões inadmissíveis sobre o árbitro e o exercício da função jurisdicional.
- VII. Um exame às diretrizes da IBA revela que o CAAD incorpora ou integra em larga medida o seu sentido, com relevo para as chamadas diretrizes que integram a lista vermelha.
- VIII. A dispersão da normação do CAAD, em matéria de impedimentos, por vários instrumentos normativos, não favorece a objetividade e a certeza (sendo a identificação clara dos correspondentes critérios uma questão central no momento da escolha, revelação de conflito de interesses, aceitação e recusa de árbitros), pelo que se recomenda a consolidação de todos os atuais fundamentos de impedimento ou na lei (RJAT) ou no Código Deontológico do CAAD.
- IX. As decisões do Conselho Deontológico envolvem a necessidade de incorporação na consolidação referida no número anterior de alguns critérios subjacentes a essa jurisprudência que exprimem algum grau de novidade na decisão concretizadora.
- X. No processo de consolidação descrito, não seria de menos ajustar um escasso número de orientações do Conselho ao sentido das diretrizes do IBA, garantindo ainda uma maior exigência no domínio das incompatibilidades, nomeadamente:
  - (i) A representação da AT por um árbitro com um vínculo duradouro de avença (2 anos sucessivos) relativo a representação forense ou parecerística deveria, salvo melhor opinião, ser equiparado a uma forma de relacionamento justificante de um dever de revelação e,

eventualmente, de impedimento, se a outra parte se opuser à designação;

- (ii) Atenta a orientação dos tribunais da Relação relativa à arbitragem voluntária e às diretrizes da IBA, poderia fixar-se: (a) um dever de revelação no caso de um árbitro ser designado mais de 5 vezes em 2 anos pela mesma parte e (b) de impedimento, caso tal designação respeite a questões da mesma natureza jurídica do objeto do litígio, bem como e também (c) de impedimento no caso de, no período de 3 a 5 anos, o mesmo árbitro tiver sido designado pela Parte mais de 15 vezes, independentemente do objeto do litígio, procurando promover a diversificação dos árbitros a designar (a referida medida teria, é certo, particular impacto relativamente à AT, por haver um número expressivo de processos em que designa o mesmo árbitro);
- (iii) Por esse facto, seria também relevante considerar a revelação periódica e pública do número de processos em que cada Parte designou determinado árbitro, de forma facilmente apreensível (tabelas e/ou gráficos), sem incorrer em riscos de pessoalização;
- (iv) Em particular quanto ao árbitro presidente, seria relevante ponderar a introdução de um *numerus clausus* (máximo 15/18 nomes), limitando a designação dos árbitros presidentes a uma lista previamente validada pelo CSTAF e quadrienalmente revista;
- (v) Tanto o RJAT (cfr. n.º 3 do artigo 8.º) como o CA do CAAD (cfr. n.º 10 do artigo 2.º, artigo 5.º e artigo 8.º)<sup>231</sup> preveem fundamentos para a cessação do mandato de um árbitro, em razão de casos concretos. Porém, perante um árbitro que viole reiteradamente e/ou com gravidade critérios de desempenho objetivo – como o cumprimento dos prazos de decisão, a disponibilidade para o exercício de funções e o número de pedidos de escusa e recusa infundadas ou de afastamento do – afigura-se relevante aplicar um

---

<sup>231</sup> Incumbe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

mecanismo genérico que permita a sua exclusão do elenco das listas de árbitros.

- (vi) Assim, julga-se que o procedimento de verificação da manutenção dos pressupostos para a inclusão nas listas de árbitros do CAAD referido no artigo 7.º do RSDAMT, ao qual é aplicável o disposto no artigo 7.º do Código Deontológico, seria adequado, com as devidas adaptações.
  - (vii) Caberia ao Conselho Deontológico, promover periodicamente, de 4 em 4 anos, uma análise das listas de árbitros, podendo mediante deliberação fundamentada nas normas legais e regulamentares aplicáveis, propor a exclusão de um árbitro da lista de árbitros em matéria tributária do CAAD, competindo à Direção do CAAD tomar a decisão final sobre a matéria. Poderia a Direção do CAAD, ouvido o Conselho, reintegrar árbitros anteriormente excluídos nos quatro anos subsequentes à exclusão, caso estes tenham novamente manifestado interesse de integrar as listas e reúnam condições objetivas para o efeito
  - (viii) Também se afigura pertinente a ponderação de uma idade máxima para exercer as funções de árbitro presidente.
- XI. Numa eventual alteração do Código Deontológico deve ser estabelecido que, volvida a designação de um árbitro e depois de suscitadas objeções, a renúncia do próprio árbitro só possa ter lugar na medida em que concorram razões objetivas ínsitas no Código e não outras razões que nelas não se fundam e que radiquem apenas num excesso de zelo de imparcialidade ou no mero incómodo subjetivo do árbitro em face de recusas de parte que não tenham fundamento objetivo.

C)

**Análise comparativa entre decisões dos tribunais tributários estaduais e decisões dos tribunais tributários arbitrais**

- XII. Um estudo que tenha por objeto a comparação das decisões proferidas por tribunais arbitrais tributários no âmbito do CAAD em matéria tributária com as dos tribunais tributários da jurisdição administrativa e fiscal, deve incidir sobre as decisões proferidas por estes em primeiro grau de jurisdição, porque é essa também a natureza da intervenção do CAAD e deve, para além disso, abranger apenas ações que, embora tenham sido submetidas à jurisdição estadual, poderiam (em alternativa) ter sido intentadas junto dos tribunais arbitrais.
- XIII. O vencimento de um maior número de ações não se reflete obrigatoriamente em termos proporcionais na expressão económica do ganho de causa, pelo que o critério de vencimento adotado acaba por influenciar significativamente a análise.
- XIV. Globalmente, a Fazenda Pública vence mais na jurisdição estadual e os sujeitos passivos vencem mais na jurisdição arbitral.
- XV. Na jurisdição estadual, regista-se um certo equilíbrio na distribuição de vencimento, com vantagem para a Fazenda Pública (tanto do ponto de vista do número de processos, como da respetiva expressão económica), ainda que os sujeitos passivos tenham registado maior vencimento em número de ações no TAF de Braga (sem que tal determine uma maior expressão económica do vencimento) e em termos de expressão económica no TAF de Beja (ainda que não suportado num maior número de processos vencidos).
- XVI. Na jurisdição arbitral, a distribuição do vencimento é globalmente mais assimétrica, com vantagem para os sujeitos passivos, embora mais expressiva em número de processos, do que na respetiva expressão económica.
- XVII. Decompondo o vencimento por diferentes intervalos de valor, na jurisdição estadual a sua distribuição é relativamente constante, com uma

prevalência da Fazenda Pública nos diferentes intervalos, apenas invertida no que respeita a processos de valor  $\geq 500.000,00$  € e  $< 1.000.000,00$  €.

- XVIII.** Na jurisdição arbitral os sujeitos passivos vencem em todos os segmentos de valor, verificando-se que a diferença percentual é mais expressiva nos processos de menor valor, reduzindo-se progressivamente à medida que o valor dos processos aumenta.
- XIX.** Em processos de valor superior a € 1.000.000,00, a distribuição do vencimento entre a Fazenda Pública e os sujeitos passivos é equilibrada (com ligeira vantagem para a primeira), sobretudo quando se considere a respetiva expressão económica.
- XX.** Considerando a distribuição do vencimento em cada ano na jurisdição estadual verifica-se que o equilíbrio dos resultados que emergem favoráveis à Fazenda Pública segundo o critério do número de processos, é contrariado pela assimetria da distribuição da sua expressão económica – nos anos de 2020 e 2021, vence mais a Fazenda Pública; nos anos de 2019 e 2020, vencem mais os sujeitos passivos.
- XXI.** Na jurisdição arbitral, regista-se um maior vencimento por parte dos sujeitos passivos em todos os anos do período de referência, mais expressivo em número de processos e mais modesto na respetiva expressão económica.
- XXII.** Segregando as decisões proferidas na jurisdição estadual em função do respetivo objeto (imposto), verifica-se que a Fazenda Pública vence mais se o critério for o número de processos (IMI, IRC, IRS, IVA, IUC e na categoria “Outros”), mas que essa tendência se inverte a favor dos sujeitos passivos se for considerado o critério da expressão económica (IMI, IMT, IRC, IS, ISP e IUC).
- XXIII.** Já na jurisdição arbitral, observa-se uma clara tendência de vencimento dos sujeitos passivos nos diferentes impostos (independentemente do critério assumido).



- XXIV.** Se se atentar na distribuição do ganho de causa por objeto (imposto) em cada ano, os resultados são muito diversificados na jurisdição estadual, observando-se que o maior número de decisões favoráveis (ou respetiva expressão económica) da Fazenda Pública no conjunto dos 4 anos do período de referência esconde uma variação do vencimento nos diferentes tribunais e nos diferentes anos, uma tendência que também se observa, embora de forma menos acentuada, na jurisdição arbitral.
- XXV.** Importa considerar que um estudo no qual se procura comparar os sentidos decisórios dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância e da arbitragem tributária, resultará sempre condicionado por circunstâncias várias que decorrem das características e circunstâncias de cada uma daquelas vias de resolução de litígios.
- XXVI.** Os resultados obtidos com a análise objetiva desenvolvida, deverão, por isso, ser adequadamente enquadrados e compreendidos – nomeadamente – à luz de circunstâncias várias, tais como: (i) os diferentes âmbitos aplicativos daquelas vias de resolução de litígios; (ii) o efeito de “triagem” decorrente da maior celeridade das decisões arbitrais e do facto de serem de conhecimento público (incentivando e desincentivando a litigância nas matérias que, respetivamente, venham a ser decididas em favor ou desfavor dos sujeitos passivos); (iii) o efeito de “triagem” decorrente da existência e acionamento de garantias administrativas impugnatórias; e (iv) o carácter massificado da produção dos atos tributários e, assim também, das ilegalidades praticadas.
- XXVII.** A respeito deste último ponto – a ocorrência de situações de repetição (massificação) de atos ilegais, e assim, dos juízos de (des)conformidade jurídica que sobre eles acabam por ser produzidos –, observa-se que uma parte bastante significativa das decisões da arbitragem tributária (23,4%, no período de referência) consistem: (i) na verificação da existência de uma similitude factual e jurídica com casos anteriormente decididos por determinadas instâncias jurisdicionais, acompanhando os respetivos sentidos decisórios desfavoráveis à Fazenda Pública; e (ii) na

“homologação” de decisões de revogação (anulação) administrativa por parte da AT, já após a constituição do tribunal.

- XXVIII. Se as decisões reconduzíveis a estas duas categorias forem expurgadas, observa-se um maior equilíbrio na distribuição do vencimento entre os sujeitos passivos e a Fazenda Pública.
- XXIX. Para uma entidade que beneficia de uma presunção de legalidade da sua atuação, o ganho de causa da Fazenda Pública revela-se modesto, tanto na “jurisdição estadual”, como na “jurisdição arbitral” (alias, nesta segunda, de modo mais acentuado), aspeto que certamente legitimará a discussão sobre o seu modo de atuar, sem prejuízo das adaptações que ao nível de orientações internas harmónicas com decisões jurisdicionais têm sido feitas nos termos já assinalados.

#### D)

##### Avaliação qualitativa da arbitragem tributária

- XXX. A avaliação qualitativa da arbitragem tributária em termos da relevância da sua prestação comporta duas vertentes: o *plano da ordem jurídica nacional e o plano da ordem jurídica da União Europeia*.
- XXXI. No plano da *ordem jurídica da União Europeia* a arbitragem tributária assume relevância a três níveis: i) propiciar a densificação do conceito de órgão jurisdicional nacional no que respeita aos tribunais arbitrais; ii) promover o recurso regular ao processo das questões prejudiciais promovendo a interpretação do direito da União pelo TJUE; iii) propiciar a revelação da desconformidade entre o direito da União e o direito nacional.
- XXXII. A colocação de questão prejudicial ao TJUE por tribunal arbitral tributário foi pioneira, confirmando aquele que o tribunal arbitral tributário no âmbito do CAAD apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado como órgão jurisdicional nacional para efeitos do disposto no artigo 267.º do TFUE.
- XXXIII. Os tribunais arbitrais no âmbito do CAAD recorrem com frequência ao processo das questões prejudiciais, tendo colocado, no período 2011-

2023 um total de 39 questões prejudiciais de interpretação do direito da União, originário ou derivado, relacionadas, na sua maioria, com preceitos em matéria de impostos (IVA, IS, IRS, IRC, ISC e ISV).

- XXXIV. Alguns desses processos revelaram de modo explícito a desconformidade do direito nacional tributário com o direito da União, tendo o TJ interpretado o direito da União no sentido de se opor a uma dada norma nacional, com a conseqüente observância do primado e dando origem, inclusive, a alterações legislativas na ordem interna (como sucedeu, v.g. em matéria tributação das mais valias em sede de IRS de sujeitos passivos não residentes em território nacional).
- XXXV. Já no plano da *ordem jurídica nacional*, a jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários assume relevo na sua relação com a *justiça constitucional*: não só essa jurisprudência contribui para a identificação de questões de desconformidade constitucional no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade efetuada por aqueles tribunais; mas também por via dos recursos de constitucionalidade interpostos de decisões arbitrais em matéria tributária e conseqüente improcedência dos mesmos e confirmação do julgamento de (não) inconstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional. Relevam um total de 18 recursos de constitucionalidade de decisões arbitrais tributárias, respeitantes a normas em matéria de IRC, TGIS ou IMT.
- XXXVI. Ainda no plano da ordem jurídica nacional, a jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários assume relevo em matéria de alterações legislativas por efeito – direto e/ou indireto – de decisões arbitrais. São exemplos relevantes os casos do IUC e da Verba 28 da TGIS ou, mais recentemente, do ISV.
- XXXVII. Ainda no mesmo plano nacional, quanto à relevância da jurisprudência arbitral para a alteração da base legal da AT, esta pode adequar, internamente, a sua atuação em função de decisões arbitrais pretéritas – acomodando a jusante a decisão de novos casos concretos ao sentido decisório das decisões arbitrais prolatadas ou, inclusive, a posição processual em processos pendentes; bem como pode verter essa sua

nova forma de atuação, a jusante de decisões arbitrais tributárias – em especial com intervenção do STA para uniformização de jurisprudência, em regras internas, como é o caso das Circulares.

- XXXVIII. São exemplos dessa relevância e adoção pela AT de novas Circulares: o caso respeitante à isenção do IMT e à interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE (Circular n.º 4/2017 de 2.10.2017); o caso respeitante à verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA (Ofício Circular n.º 30183/2016, de 18.10.2016); ou, ainda, o caso respeitante ao IUC e tributação de automóveis usados e importados de outros Estados membros da União Europeia (adequação do entendimento da AT à jurisprudência do TJUE, também despoletada por tribunal arbitral tributário).
- XXXIX. Admite-se igualmente que a AT possa acolher na sua atuação a posição sustentada pelo STA, em sede de recurso interposto de decisão arbitral tributária nos termos do RJAT, no sentido da uniformização de jurisprudência, a qual já ocorreu em diversos processos.
- XL. Por fim no que respeita ao impacto da jurisprudência arbitral em decisões futuras dos tribunais estaduais, o mesmo pode resultar, desde logo, da incontornável interação bidirecional entre a jurisprudência das diversas ordens de tribunais envolvidos. Para tal concorrem: a previsão legal de recurso para o STA por contradição entre decisão arbitral e decisão de tribunal estadual e, desde 2019, também entre decisões arbitrais tributárias; a uniformização de jurisprudência pelo STA em recursos interpostos de decisões arbitrais; as decisões proferidas pelo TC em recurso de constitucionalidade interposto de decisão arbitral tributária; a sedimentação da jurisprudência do STA e do TJUE.

## E)

### **Arbitragem tributária e investimento nos tribunais tributários estaduais**

- XLI. A instituição e funcionamento de um sistema de arbitragem tributária em Portugal, desde 2011, não implicaram um *desinvestimento* na justiça tributária estadual: ao invés, os anos de convivência dos tribunais

tributários estaduais com esse sistema alternativo de resolução de litígios na área tributária demonstram, no seu conjunto, um reforço continuado e progressivo, mesmo que em alguns aspetos ainda imperfeito, nos recursos e nos meios normativos e materiais de suporte à atividade dos tribunais tributários.

**XLII.** Esse reforço é evidenciado:

- (i) Ao nível da organização e gestão dos tribunais tributários, destacando-se a esse propósito, para além de algumas medidas temporárias (equipas extraordinárias e de recuperação de pendências), a efetivação da *especialização* no interior das instâncias tributárias e a aprovação e implementação de um novo modelo de gestão dos tribunais administrativos e fiscais, dado a que acresce a consagração da autonomia administrativa e financeira do CSTAF.
- (ii) Ao nível dos recursos humanos, registando-se um alargamento substancial do número de vagas abertas em concursos de ingresso de magistrados para a jurisdição administrativa e fiscal, um alargamento também substancial dos quadros legais, assim como um aumento expressivo do número de juizes, assim como de oficiais de justiça, em efetividade de funções nas instâncias tributárias da jurisdição.
- (iii) Ao nível do sistema informático de apoio aos tribunais tributários, sucessivamente aprimorado desde então, registando-se a partir de 2019 a integral e plena informatização dos processos tributários, acompanhada da criação de um portal especificamente dirigido à participação da Autoridade Tributária.

**XLIII.** As imperfeições desse reforço situam-se, por seu turno, ao nível das infraestruturas dos tribunais, muitas deles apontadas como denotando deficiências, e sobretudo na falta de uma efetiva reforma do modelo de processo tributário vigente — o qual, não obstante as sucessivas intervenções legislativas, visando o aumento da flexibilização processual, é ainda em grande medida devedor do passado.

**Coordenação:**



Handwritten signature of Carlos Branco de Moraes in black ink, positioned above a horizontal dashed line.

Professor Doutor Carlos Branco de Moraes

**Equipa Técnica:**

Professora Doutora Maria José Rangel de Mesquita

Professor Doutor Hugo Flores

Dr. José Duarte Coimbra

Dr.<sup>a</sup> Mariana de Melo Egídio

Dr. Tiago Vidal