

## TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

8168/14.2BCLSB

7 de maio de 2020

Vital Lopes

### DESCRITORES

Decisão arbitral > Impugnação > Alçada > Nulidades > Falta de fundamentação.

### SUMÁRIO

1. A impugnação das decisões arbitrais nos termos e com os fundamentos previstos nos artigos 27.º e 28.º do RJAT não está sujeita ao regime das alçadas em matéria de recursos.
2. A interpretação desses preceitos segundo a qual a garantia da possibilidade de impugnação da decisão arbitral para os tribunais estaduais visando a sindicância dos aspectos formais estruturantes da decisão e do processo, pressupõe que o valor da causa seja superior à alçada dos Tribunais Tributários de 1.ª instância, violaria o disposto nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.
3. Os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos, consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no art.º.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no art.º.28, n.º.1, do RJAT, correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos Tribunais tributários, nos termos do plasmado no art.º.125, n.º.1, do C.P.P.T., com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do art.º.615, n.º.1, do C. P. Civil.
4. Só a absoluta falta de fundamentação - e não a sua insuficiência, mediocridade ou erroneidade - integra a previsão da al. b) do n.º 1 do art. 615.º do NCPC, cabendo o putativo desacerto da decisão no campo do erro de julgamento. Erro de julgamento que escapa aos poderes de pronúncia do TCA.

## TEXTO INTEGRAL

### ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA 2.ª SUBSECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

#### Relatório

**O Exmo. Senhor Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira**, vem ao abrigo do disposto

no art.º 652/4 do CPC, reclamar para a conferência da decisão da Exma. Desembargadora-Relatora de 21/05/2015, exarada a fls.58/60, que julgou inadmissível, em razão do valor, a impugnação da decisão do Tribunal Arbitral Singular interposta ao abrigo do artigo 27.º do Regime Jurídico da Arbitragem Voluntária e, conseqüentemente, não tomou conhecimento do objecto da impugnação.

Alega como fundamento da reclamação para a conferência, nas quais não formulou conclusões, em suma, o seguinte: (i) vício de violação de lei por erro na interpretação dos artigos 27.º e 28.º do RJAT; (ii) vício de violação dos artigos 20.º e 268/4 da Constituição da República, na vertente do direito de acesso aos tribunais.

Ouvida a parte contrária, nada veio aos autos dizer (fls.82).

A Exma. Senhora PGA após o seu visto.

### **Objecto da Reclamação**

A questão agora trazida à apreciação da Conferência reconduz-se a saber se a decisão reclamada incorreu em erro de julgamento ao considerar que a decisão arbitral não era susceptível de impugnação para o TCA, nos termos do art.º 27.º do RJAT, em razão do valor da causa, de 860,75 Euros.

### **Apreciação fáctico-jurídica**

É este o teor da decisão reclamada:

«

«Imagem no original»

\*

Considerou a decisão reclamada que atento o valor da causa, a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral Singular do Centro de Arbitragem Administrativa não era impugnável nos termos dos artigos 27.º e 28.º do RJAT, por aplicação supletiva do regime dos recursos de apelação das decisões proferidas pelos tribunais estaduais.

Cremos, com o devido respeito, que lhe falece razão. Vejamos.

De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 28.º do RJAT, são fundamentos da impugnação da decisão arbitral:

- a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) Oposição dos fundamentos com a decisão;

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

Por outro lado, as causas da nulidade de sentença em processo tributário encontram-se previstas no art.º 125.º do CPPT. Nos termos deste artigo, são consideradas nulidades de sentença:

- a) A falta de assinatura do juiz;
- b) A não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão;
- c) A oposição dos fundamentos com a decisão;
- d) A falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Como se vê, os fundamentos da impugnação da decisão arbitral correspondem em termos largamente semelhantes ao que a lei processual tributária e também a lei processual civil (art.º 615.º, n.º 1) prevêem como causas de nulidade das sentenças e acórdãos (art.º 666.º do CPC) dos tribunais estaduais.

As nulidades de sentença ou acórdão – salvo a falta de assinatura do juiz, prevista na alínea a) – deverão ser arguidas perante o tribunal que proferiu a decisão ou perante o tribunal de recurso, nos casos em que é admissível recurso ordinário da respectiva decisão, como resulta do disposto no art.º 615.º n.ºs 2 e 4 do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo tributário por força do preceituado na alínea e) do art.º 2.º do CPPT.

Como consta da parte preambular Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, «...acolhe-se como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Esta regra não prejudica a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo».

Não se mostram aqueles recursos, os próprios para se conhecer da nulidade da decisão arbitral (salientando-se que o recurso para o STA tem natureza de recurso extraordinário – vd. artigos 627.º e 688.º do CPC e 25.º, n.ºs 2 e 3 do RJAT), prevendo especialmente o art.º 28.º do RJAT que esta possa 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, que se reconduzem, em termos largamente semelhantes, como dissemos, às causas de nulidade das sentenças e acórdãos, previstas no art.º125/1 do CPPT e 615/1 do CPC.

Parece relevante notar que o artigo 23.º, do RJAT, sob a epígrafe “**Dissolução do tribunal arbitral**”, preceitua que «Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data».

Pois bem, caso fosse de aplicar o regime das alçadas à impugnação da decisão arbitral, contrariamente ao que sucede com as decisões dos tribunais estaduais, aquela não seria passível de ser sindicada por qualquer tribunal quanto a eventuais vícios formais gravosos existentes na sua própria estrutura (art.º 28.º, n.º 1 alíneas a), b) e c) do RJAT) ou estruturantes do processo (alínea d) do mesmo preceito).

Mais, como alega o reclamante e nos parece decisivo do ponto de vista da conformidade constitucional, a possibilidade de se impugnarem decisões arbitrais para os tribunais estaduais não está na liberdade de escolha do legislador, uma vez que a mesma tem apoio no quadro constitucional actualmente vigente em Portugal e, como assim, na interpretação que a sentença fez, os artigos 27.º e 28.º do RJAT padecem de inconstitucionalidade material, por violação do disposto nos artigos 20.º e 268/4 da CRP, segundo os quais, “A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos” e «É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas».

Deste modo, a tutela jurisdicional efectiva surge como o princípio constitucional de referência que subjaz à consagração da via impugnatória exclusiva para os tribunais estaduais enquanto meio de sindicância da decisão arbitral em matéria tributária quanto aos aspectos formais estruturantes da decisão e do processo.

A interpretação restritiva que a Exma. Desembargadora-Relatora faz do preceituado nos artigos 27.º e 28.º do RJAT, segundo a qual a garantia da possibilidade de impugnação da decisão arbitral para os tribunais estaduais visando a sindicância dos aspectos formais estruturantes da decisão e do processo, pressupõe que o valor da causa seja superior à alçada dos Tribunais Tributários de 1.ª instância, não se mostra conforme ao quadro constitucional vigente, nomeadamente decorrente do disposto nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, não podendo por conseguinte ser confirmada, sendo de revogar a decisão reclamada e admitir a impugnação interposta da decisão arbitral.

**Assim e concluindo, acorda-se em deferir a reclamação, revogar a decisão reclamada e, posto que já foi cumprida a tramitação necessária, proceder de imediato, ao conhecimento do objecto da impugnação.**

E conhecendo,

## 1 - RELATÓRIO

**O Exmo. Sr. Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira,** vem, ao abrigo do disposto no artigo 27.º e 28.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), aprovado pelo D.L.n.º10/2011, de 20 de Janeiro, impugnar a decisão arbitral proferida no processo n.º 256/2014 - T, pelo Tribunal Arbitral Singular constituído junto do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante CAAD).

O Impugnante termina as alegações da impugnação formulando as seguintes Conclusões:

«

<imagem no original>

».

O impugnado veio aos autos dizer que se conforma com a decisão arbitral nos precisos termos em que foi proferida (fls.53).

A Exma. Senhora Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal foi notificada nos termos do disposto no artigo 146.º, n.º1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (aplicável “ex vi” artigo 27.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), tendo apostado o seu visto a fls.49.

Colhidos os vistos dos Senhores Juízes-Desembargadores Adjuntos, cumpre decidir.

## 2 - FUNDAMENTAÇÃO

### **De facto**

É este o teor da decisão arbitral impugnada:

«

(...)

### **O PEDIDO**

c) O Requerente peticiona a anulação das liquidações de IMI relativas aos anos de 2009 (...), de 2010 (...), de 2011 (...) e de 2012 (...), a que corresponde uma colecta global de 860,75 euros, resultante do facto de ser o proprietário inscrito no último dia dos respectivos anos, do prédio urbano sito na Rua ..... n.ºs 69 a 71, inscrito na matriz predial da freguesia de

<imagem no original>

## De direito

Como se deixou consignado no acórdão desta secção proferido em 18/04/2018, no proc.º121/17.0BCLSB,

«O regime da arbitragem voluntária em direito tributário foi introduzido pelo RJAT, sendo que os Tribunais arbitrais têm competência para apreciar um conjunto vasto de pretensões, as quais vêm taxativamente elencadas na enumeração constante do artº.2, nº.1, do citado diploma. Mais se dirá que o Tribunal arbitral tem a obrigação de decidir em conformidade com o direito constituído e não com recurso à equidade (cfr. artº.2º, nº.2, do RJAT).

Os princípios processuais inerentes ao processo arbitral vêm referidos e elencados no artº.16, do RJAT, e, genericamente, são os mesmos princípios que se aplicam a um processo de partes, de que é exemplo o processo civil.

No que toca à possibilidade de recorrer de uma decisão proferida por um Tribunal arbitral pode, desde logo, referir-se que esta é muito limitada.

Assim, quando se tiver em vista controlar o mérito da decisão arbitral, isto é, o seu conteúdo decisório, o meio mais adequado para colocar em crise a decisão arbitral será o recurso.

Com efeito, em conformidade com o que se dispõe no artº.25, nº.1, do RJAT, é possível recorrer directamente para o Tribunal Constitucional da parte da decisão arbitral que ponha termo ao processo e que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, bem como nos casos em que aplique uma qualquer norma jurídica cuja inconstitucionalidade seja levantada no decurso do processo.

Por outro lado, admite-se ainda a possibilidade de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, isto nos termos do que determinam os nºs.2 e 3, do artigo em apreço. Este recurso é endereçado à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, sempre que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida estiver em oposição, relativamente à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido ou pelo Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo. Neste caso, os trâmites do recurso a observar são os do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, aplicando-se o disposto no artº.152, do C.P.T.A.

Note-se que, em termos práticos, só há uma via de recurso: ou directamente para o Tribunal Constitucional, com fundamento em (in) constitucionalidade, ou directamente para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de oposição de acórdãos.

Pelo contrário, quando se pretenda controlar a decisão arbitral em si, nos seus aspectos de competência, procedimentais e formais, o meio adequado será já a impugnação da decisão arbitral (cfr. artºs.27 e 28, do RJAT).

Nos termos da lei, a regra é que é possível que a decisão do Tribunal arbitral seja anulada pelo Tribunal Central Administrativo competente. Esta impugnação - que em bom rigor se trata de um recurso - deve ser deduzida, sob pena de não admissão por intempestividade, no prazo de quinze dias contados da notificação da decisão arbitral, ou da notificação referida no artº. 23.º, do diploma em apreço. Porém, neste último caso, a decisão arbitral terá que ter sido proferida por Tribunal colectivo, cuja constituição tenha sido requerida nos termos do artº.6, nº.2, al. b), do RJAT.

Já no que toca aos fundamentos da impugnação da decisão arbitral, vêm estes elencados no texto do artº.28, nº.1, do RJAT. São eles, taxativamente, os seguintes:

- 1-Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- 2-Oposição dos fundamentos com a decisão;
- 3-Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- 4-Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artº.16, do diploma.

Ou seja, os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos, consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no artº.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no artº.28, nº.1, e atrás elencados, correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos Tribunais tributários, nos termos do plasmado no artº.125, nº.1, do C.P.P.T., com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artº.615, nº.1, do C. P. Civil.

E se algumas dúvidas pudessem subsistir sobre o que se vem de afirmar, elas dissipar-se-iam por força dos elementos sistemático, teleológico e histórico, considerando, por um lado, o regime jurídico dos vícios em causa, tal como disciplinado pelo C.P.P.T., e, por outro, a intenção do legislador expressamente manifestada na parte preambular do diploma em causa, quando e ao que aqui releva, refere que “(...) 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 de partes (...)”. Assim manifestando o legislador, de forma inequívoca, uma enumeração taxativa dos fundamentos de impugnação das decisões arbitrais para os T. C. Administrativos (cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/2/2013, proc.5203/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 21/5/2013, proc.5922/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/9/2013, proc.6258/12; Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pág.234 e seg.)» (fim de cit.).

Como tem sido entendimento deste Tribunal, a decisão arbitral poderá ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na pronúncia indevida. E no conceito de “pronúncia indevida”, para além do excesso de pronúncia, incluem-se as situações em que o tribunal arbitral funcionou de modo irregular ou em que excedeu a sua competência – vd., entre outros, o Acórdão deste TCA Sul, de 06/09/2016, tirado no proc.º 09156/15.

Feitos os considerandos julgados pertinentes, são estas as nulidades invocadas pela entidade impugnante: i) falta de especificação dos fundamentos de direito; ii) excesso de pronúncia; iii) incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer de matéria relativa ao reconhecimento dos benefícios fiscais; iv) vícios da decisão arbitral.

### **Falta de especificação dos fundamentos de direito**

Só se verifica nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito quando ocorra falta absoluta de fundamentação, ou seja, quando existe ausência total de fundamentos de facto e de direito (Este tem sido o entendimento uniforme do STA, entre outros, ver acórdão de 2012.11.07, tirado no proc.º01109/12. Em termos de doutrina ver Alberto dos Reis, **“CPC, anotado”**, volume V, página 140 e

Jorge Lopes de Sousa, **“CPPT, anotado e comentado”**, 6ª edição revista II volume, página 357).

Deverá considerar-se que existe falta absoluta de fundamentação quando essa fundamentação seja ininteligível ou não tenha relação perceptível com o julgado, situações em que se está perante uma mera aparência de fundamentação (vd. Acórdão do STA, de 1997.03.19, proferido no recurso nº 21.923, disponível no sitio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Quando a fundamentação não exteriorizar, minimamente, as razões que levaram a decidir naquele sentido e não noutro dever-se-á entender que estamos perante uma nulidade por falta de fundamentação (vd. Acórdão do STA, de 2003-12-17, proferido no recurso nº 1471/03, disponível no sitio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

A fundamentação de direito, por norma, é feita por indicação da norma ou normas legais em que se sustenta, mas poderá, também, ser estruturada por mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia

Ora, salvo melhor juízo, da decisão arbitral impugnada constam, de forma expressa, os fundamentos de direito que determinaram a procedência do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, contrariamente ao que alega o impugnante, são claramente adiantadas na decisão as razões

jurídico-normativas que fundaram o juízo do TAS quanto à procedência do pedido. Se tal juízo fundado na vigência da isenção que é o pressuposto da declarada ilegalidade da liquidação objecto da decisão arbitral se mostra erróneo tal consubstancia erro de julgamento, não sindicável nesta sede por não se reconduzir a nenhuma das nulidades indicadas no art.º28.º do RJAT.

Do mesmo modo, se mostra fundamentada a decisão de arbitramento de juros indemnizatórios, ancorada expressamente e, entre o mais, nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, salientando-se que a condenação em juros indemnizatórios em processos arbitrais, nos termos daqueles preceitos, encontra respaldo no art.º 24/5 do RJAT.

### **Excesso de pronúncia**

Quanto à incompetência material do tribunal arbitral para se pronunciar sobre benefícios fiscais – que a impugnante segundo apreendemos do quadro conclusivo, reconduz a excesso de pronúncia enquanto causa de nulidade – basta atentar na decisão impugnada para logo saltar à evidencia que o pedido e a pronúncia arbitral se restringiram à legalidade da liquidação de IMI sindicada, só que essa legalidade foi afirmada no pressuposto entendimento da vigência da isenção do IMI, por explicadas razões de facto e de direito, bem ou mal ajuizadas, mas aqui não sindicáveis. Aliás o TAS até diz expressamente que tal matéria se furta à sua competência.

### **Vícios da decisão impugnada**

Quanto, por fim, aos invocados vícios da decisão arbitral, é manifesto que aquilo que a impugnante pretende é uma apreciação do mérito da decisão que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, o que não se reconduzindo a um vício formal e/ ou estrutural da decisão ou estruturante do processo, não é passível de sindicância por este tribunal em sede de impugnação dos artigos 27.ºe 28.º do RJAT.

Atento tudo o que se vem de referir tem que improceder in totum a impugnação da decisão arbitral.

### **3 - DECISÃO**

Por todo o exposto, acordam em conferência os juízes da 2.ª Subsecção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em:

- Deferir a reclamação, revogar o despacho reclamado e conhecer do objecto da impugnação;**
- Julgar improcedente a presente impugnação da decisão arbitral.**

Sem custas na reclamação.

Condena-se o Impugnante nas custas da impugnação.

Registe e Notifique.

Lisboa, 07 de Maio de 2020

---

Vital Lopes

---

Luísa Soares

---

Mário Rebelo

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>