

## O DIREITO AO DIREITO NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

### THE RIGHT TO LAW IN TAX ARBITRATION

#### FRANCISCO JOSÉ NICOLAU DOMINGOS

Doutor em Direito Público pela Universidade da Extremadura, Espanha, com registo junto da Universidade de Lisboa. Professor Adjunto do ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa. Professor Auxiliar Convidado do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa. Árbitro, em matéria tributária, junto do Centro de Arbitragem Administrativa. E-mail: [fdomingos@iscal.ipl.pt](mailto:fdomingos@iscal.ipl.pt).

#### MICAELA ANDREIA MONTEIRO LOPES

Mestre em Ciências Jurídico-políticas com Menção em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Portugal. Assistente Convidada do ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa. E-mail: [malopes@iscal.ipl.pt](mailto:malopes@iscal.ipl.pt).

#### RESUMO

**Objetivo:** Analisar a configuração do direito de acesso à justiça como um direito humano e estudar o seu conteúdo no domínio da arbitragem tributária, a partir dos seguintes vetores: a imparcialidade dos árbitros; a insuficiência económica dos contribuintes; e, a possibilidade de recurso das decisões arbitrais.

**Metodologia:** Adota o método dedutivo, monográfico e a técnica de pesquisa bibliográfica, com recurso a monografias, a capítulos de livros e a artigos científicos de direito tributário e de arbitragem.

**Resultados:** A arbitragem tributária representa um importante avanço na busca por uma justiça fiscal mais célere, porém, é imprescindível que se mantenha alinhada com o direito fundamental de acesso à justiça. Por isso, é imperativo a exigência de um processo tramitado de forma transparente, que ofereça instrumentos adequados à revisão da própria decisão, pois, de tal modo, este meio complementar de resolução de controvérsias cumpre o seu fim e contribui para a melhoria do sistema de justiça tributária e, conseqüentemente, para a economia do país.



**Contribuição:** A arbitragem tributária, ao reger-se pelos mesmos princípios que norteiam o acesso à justiça, em nada obsta à concretização deste direito fundamental, aliás, configura um meio adequado ao acesso ao referido direito (fundamental).

**Palavras-chave:** acesso à justiça; arbitragem; tributário; árbitros; imparcialidade.

## ABSTRACT

**Objective:** *To analyse the configuration of the right of access to justice as a human right and to study the content of the right in the field of tax arbitration, based on the following vectors: the impartiality of the arbitrators; the economic insufficiency of the taxpayers; and the possibility of appealing arbitration decisions.*

**Methodology:** *It adopts the deductive, monographic method and the bibliographical research technique, using monographs, book chapters and scientific articles on Tax Law and Arbitration.*

**Results:** *Tax arbitration represents an important step forward in the quest for faster tax justice, but it is essential that it remains aligned with the fundamental right of access to justice. For this reason, it is imperative to demand a process that is conducted in a transparent manner and that offers adequate instruments for reviewing the decision, because in this way this complementary method of resolving disputes fulfils its purpose and contributes to improving the tax justice system and, consequently, the country's economy.*

**Contribution:** *Tax arbitration, since it is governed by the same principles that guide access to justice, in no way affects the realisation of this fundamental right; in fact, it is an appropriate means of access to this (fundamental) right.*

**Keywords:** *access to justice; arbitration; tax; arbitrators; impartiality.*

## 1 INTRODUÇÃO

O acesso à justiça encontra-se constitucionalmente reconhecido como um direito fundamental, estatuidando o artigo 20.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa: “[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”.

Porém, não se pense que este desígnio emergiu apenas em 1976, aquando da aprovação da Constituição da República Portuguesa. Este direito fora já objeto de proteção, em 1948, quando a Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, determinou no, oitavo preceito, que “[t]oda a pessoa tem direito a recurso efetivo para as jurisdições nacionais competentes



contra os atos que violem os direitos fundamentais reconhecidos pela Constituição ou pela lei.

Da mesma forma, em 1966, o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, (a par do Pacto Internacional dos Direitos Económicos, Sociais e Culturais), cuja entrada em vigor na ordem internacional ocorreu em 23 de março de 1976 e ratificado por Portugal <sup>1</sup>, viria a estatuir, no artigo 14.º, que “[t]odos são iguais perante os tribunais de justiça”.

Pese embora dúvidas não restem relativamente ao facto de o direito de acesso à justiça revestir uma natureza fundamental, importa perceber se os Tribunais Tributários, quando procurados pelos cidadãos e empresas, conseguem dar concretização prática a uma das suas dimensões, a prolação de uma sentença em prazo razoável. O direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos não se circunscreve à legitimidade de acesso à via judiciária, bem pelo contrário, integra diversos corolários ou dimensões que o concretizam e reforçam a sua efetividade. São disso exemplo, o direito a um processo com aplicação dos princípios da igualdade de armas e do contraditório, como também o direito a obter uma sentença em prazo razoável (e fundada no Direito) sem demoras não justificadas pelo cumprimento dos prazos legalmente previstos.<sup>2</sup>

Esta discussão transcendeu a esfera dos Tribunais Judiciais quando emergiram os tribunais arbitrais e, em especial, no que à arbitragem tributária diz respeito, a qual, ao se assumir como um meio complementar de resolução de conflitos fiscais <sup>3</sup>, tem a particularidade de a relação jurídica levada a litígio ser pautada pelo *ius imperii* de uma das partes: o Estado. A arbitragem tributária, introduzida no ordenamento jurídico português por via do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, representou uma inovação no que respeita a proporcionar uma alternativa aos obstruídos Tribunais Administrativos e Fiscais que, há muito, deixaram de se mostrar capazes de responder às demandas, em tempo útil, daqueles que a eles recorrem. Os dados obtidos nos indicadores de desempenho dos Tribunais Administrativos e

<sup>1</sup> Cfr. Lei n.º 29/78, de 12 de junho.

<sup>2</sup> V. CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. Constituição da República Portuguesa Anotada. 3.ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. I, 2007, pp. 414-419. Relativamente aos prazos de tramitação procedimental e processual, em especial, no que tange ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral e à prazo limite para que seja proferida uma decisão, v. NETO, S. C.; TRINDADE, C. C. Contencioso Tributário II - Processo, Arbitragem e Execução. Coimbra: Almedina, 2023, pp. 93-110 e 454-477.

<sup>3</sup> Sobre a distinção entre litígio e conflito, v. FIGUEIRAS, C. S. M. Justiça Tributária: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios. Coimbra: Almedina, 2023, pp. 19 e ss.



Fiscais de primeira instância, disponíveis na plataforma “*Estatísticas da Justiça*”, são preocupantes <sup>4</sup>. A duração dos processos de impugnação transcende 58 meses. É nítido que a morosidade na obtenção de uma decisão, para além de ser dissuasora do impulso processual, coloca em causa o efeito útil da própria sentença e afronta, de forma atroz, o direito fundamental de acesso à justiça.

Caracterizada pela sua maior celeridade <sup>5</sup> e especialização dos julgadores, a arbitragem tem vindo a ocupar uma posição cada vez mais sólida, eficiente e reconhecida na resolução dos litígios fiscais, promovendo, conseqüentemente, uma justiça tributária mais eficaz.

A partir do método dedutivo, monográfico e da técnica de pesquisa bibliográfica, o presente trabalho começará por analisar a configuração do direito de acesso à justiça como um direito humano e estudar o conteúdo do direito no domínio da arbitragem tributária, a partir dos seguintes vetores: a imparcialidade dos árbitros; a insuficiência económica dos contribuintes não poderá constituir um impedimento; e, por fim, a possibilidade de recurso das decisões arbitrais <sup>6</sup>.

## 2 O DIREITO AO DIREITO

O direito de acesso à justiça constitui um direito humano fundamental e permite a proteção de outros direitos humanos, pois, em caso de ameaça ou violação de quaisquer outros direitos, é possível efetivar a garantia jurisdicional para a sua proteção. Todavia, o acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efetiva carece de conformação através da lei, sendo da competência do Estado colocar à disposição dos cidadãos e das empresas uma organização judiciária e uma plêiade de processos, com vista a garantir a tutela jurisdicional efetiva ou, dito de outro modo, o legislador será o responsável por implementar um sistema judicial acessível e eficiente.

<sup>4</sup> Refira-se que “*Estatísticas da Justiça*” são uma das áreas das estatísticas oficiais, produzidas pela Direção-Geral da Política de Justiça, no âmbito das competências que lhe estão delegadas pelo Instituto Nacional de Estatística e integram dados de diversas fontes – na sua maioria serviços do Ministério da Justiça - organizando-se tradicionalmente em quatro áreas temáticas: tribunais, registos e notariado, polícias e organismos de apoio à investigação e outras estatísticas.

<sup>5</sup> Sobre o princípio da celeridade processual, v. NETO, S. C.; TRINDADE, C. C. *Contencioso Tributário II - Processo, Arbitragem e Execução*. Coimbra: Almedina, 2023, pp. 56 e ss.

<sup>6</sup> V. DOMINGOS, F. N. *Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributaria portugués*. *Impuestos - Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, v. 30, n. 6, junio 2014.



O direito de acesso à justiça tem, ainda, várias dimensões, como o direito à prolação de uma sentença em prazo razoável e o direito ao recurso. O artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa

(...) consagra um direito fundamental independentemente da sua recondução a direito, liberdade e garantia ou a direito análogo aos direitos, liberdades e garantias (...) [e] reconhece vários direitos conexos, mas distintos: (1) o direito de acesso ao direito (nº 1); (2) o direito de acesso aos tribunais (nº 1); (3) o direito à informação e consultas jurídicas (nº 2); (4) o direito ao patrocínio judiciário (nº 2); (5) o direito à assistência de advogado (nº 2). (CANOTILHO, 2007, p. 409).

Alicerces da democracia do Direito, os direitos que acabámos de elencar formam, no seu conjunto, o direito geral à proteção jurídica e, no que tange, em especial, ao direito de acesso ao Direito, este assume-se como um dos reflexos do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

O direito de acesso ao Direito tem sofrido profundas transformações, o modelo de realização de Justiça não constitui uma reserva de poder do Estado. O direito deixou de ser um direito de acesso ao Direito através dos tribunais (estaduais), para um direito a ser exercido sem contacto com os referidos tribunais. O direito de acesso aos tribunais é, no atual Estado de Direito, de retaguarda, sendo o seu exercício precedido de uma série de filtros <sup>7</sup>. Na verdade, a Constituição da República Portuguesa não exclui a obrigatoriedade de meios preventivos de resolução de litígios, como, por exemplo, a conciliação e a mediação.

É particularmente interessante o facto de a doutrina se referir a uma jurisdição arbitral tributária, apesar de a arbitragem tributária constituir um meio alternativo (complementar) à utilização dos tribunais estaduais <sup>8</sup>. Os Tribunais Arbitrais são verdadeiros tribunais à luz da Constituição da República Portuguesa<sup>9</sup> e os árbitros exercem uma função jurisdicional. No entanto, a eficácia prática da arbitragem tributária deverá encontrar-se alinhada com o direito fundamental de acesso à justiça em três vetores determinantes: (i) o acesso a uma justiça imparcial; (ii) a insuficiência económica dos contribuintes não poderá constituir um impedimento no acesso; e, por

<sup>7</sup> SILVA, P.C. A nova face da Justiça. Os meios extrajudiciais de resolução de controvérsias. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 42-45.

<sup>8</sup> V. PEREIRA, T. C.; VILLA-LOBOS, N. Guia da Arbitragem Tributária. 3.ª. ed. Coimbra: Almedina, 2023, p. 13 e pp. 75-77.

<sup>9</sup> Encontram-se previstos como uma categoria autónoma de tribunais.



fim, (iii) a possibilidade de recurso das decisões arbitrais. Impõe-se, assim, estudar se o acesso à justiça se encontra, na arbitragem tributária, cabalmente assegurado.

## 2.1 A IMPARCIALIDADE DOS ÁRBITROS

De modo a assegurar que todos os contribuintes têm acesso à arbitragem tributária de forma igual é crucial a disseminação de informações claras e acessíveis sobre o funcionamento da arbitragem tributária. Não esquecendo que o nosso tecido empresarial é, essencialmente, constituído por pequenas e médias empresas, a falta de conhecimento sobre a existência e as vantagens constituirá uma barreira significativa, não só para contribuintes com um reduzido volume de rendimento – sejam estes, pessoas singulares ou coletivas –, como para todos aqueles que menos familiarizados se encontram com o sistema jurídico.

A par disso, a arbitragem tributária somente poderá ser conduzida de maneira justa e transparente através de uma seleção de árbitros com base em critérios de competência e independência, garantindo que não haja qualquer tipo de parcialidade, conflito de interesse ou influências externas, nem com o objeto de litígio, nem com as partes envolvidas. Esta imparcialidade que caracteriza a atuação dos árbitros desempenha um papel fundamental na eficácia e legitimidade do processo de arbitragem tributária, asseverando que as decisões proferidas são legítimas para as partes. A garantia de neutralidade dos árbitros será essencial para reduzir a pendência de processos nos tribunais judiciais, já que a arbitragem, ao oferecer uma alternativa à litigância tradicional, permite que as partes resolvam os seus conflitos de forma mais expedita, provocando um alívio no sistema judicial<sup>10</sup> e assegurando o direito de acesso à justiça<sup>11 e 12</sup>. O dever de independência e imparcialidade é garantido, uma vez que

<sup>10</sup> Equivalente ao número de processos de impugnação judicial que não entram nos tribunais estaduais.

<sup>11</sup> O legislador positivou, por intermédio da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, diversas regras que se subsumem às dimensões que a doutrina assinala aos princípios da transparência do poder judicial e da independência dos juízes, e.g., o sorteio (público) dos árbitros. Até então, os árbitros eram indicados de forma sequencial a partir de uma lista previamente organizada pelo CAAD.

<sup>12</sup> Sob a epígrafe “*impedimentos dos árbitros*”, o artigo 8.º, n.º 1 elenca as situações que poderão colocar em causa a imparcialidade. Para além disso, o n.º 2 determina que a mera suspeita será suficiente para o afastamento do árbitro: “1 - *Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro: a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, 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, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse*



os árbitros julgam segundo o direito e encontra-se consagrado no n.º 1, do artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro que: “[o]s árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária”.

Os árbitros em matéria tributária exercem funções jurisdicionais, encontrando-se, por isso, vinculados aos impedimentos aplicáveis aos agentes da Administração Pública. O princípio constitucional da imparcialidade encontra-se previsto no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa <sup>13</sup> e impõe que a Administração se abstenha de atuar com fonte em objetivos dissonantes do interesse público e, em segundo lugar, de modo positivo, deve considerar, através de um critério uniforme, todos os interesses presentes no caso a decidir.

Os impedimentos são um corolário do princípio constitucional da igualdade e estão, no regime jurídico da arbitragem em matéria tributária <sup>14</sup>, previstos no artigo 8.º, nomeadamente, o facto de nos dois anos anteriores à designação como árbitro: ter sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, 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, tal como é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão; ter sido trabalhador, colaborador, membro, ou sócio da entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria, jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

O regime de impedimentos é um pilar estruturante da arbitragem tributária, pois garante que os árbitros exerçam a função jurisdicional (julgam com fonte no direito constituído) com imparcialidade, independência e isenção. É uma exigência emergente do direito à tutela jurisdicional efetiva gizada para a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

---

*próprio na procedência da pretensão; b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo. 2 - A pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência.”*

<sup>13</sup> Para mais desenvolvimentos sobre o tema, v. CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. Constituição da República Portuguesa Anotada. 3.ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. II, 2014, p. 810 e ss.

<sup>14</sup> Doravante simplesmente RJAT.



O cuidado do legislador com as garantias de isenção e de independência encontra-se igualmente subjacente ao regime previsto no artigo 7.º, do RJAT e no Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária, responsáveis por regular os requisitos necessários ao exercício da função de árbitro.

Nos requisitos de natureza geral encontram-se os seguintes: serem pessoas de comprovada capacidade técnica, com idoneidade moral e sentido de interesse público. O legislador prevê no n.º 1, do artigo 7.º, do RJAT um requisito respeitante à capacidade técnica do profissional e às qualidades morais exigíveis para o exercício da função.

O artigo 7.º, n.º 2, do RJAT objetiva a seguinte indeterminação normativa: “[p]essoas de comprovada capacidade técnica”. Assim, 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.

O legislador impõe, agora, que somente poderão ser 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 outro processo arbitral pendente <sup>15</sup>. O legislador pretendeu, por esta via, reforçar as garantias de uma decisão isenta e imparcial, opção que, no seu juízo, se alcança, nomeadamente pela adição de um novo requisito respeitante aos árbitros que são advogados. Valoramos como positiva a referida alteração normativa que constitui um reforço da legitimidade do árbitro para administrar a justiça no caso concreto <sup>16</sup>.

A imparcialidade dos árbitros é um elemento central no sucesso e na legitimidade da arbitragem tributária, garantindo que o processo seja conduzido de

<sup>15</sup> Em abono da verdade, será de assinalar que já existia uma comunicação do Conselho Deontológico, datada de 9 de fevereiro de 2018, com o mesmo sentido interpretativo relativamente ao revogado artigo 5.º, n.º 2, do Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária e que afirmava o seguinte: “[t]endo em conta o disposto no artigo 5.º, n.º 2 do Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária e, sobretudo, o espírito que determinou esse normativo, o Conselho Deontológico do CAAD entende dever explicitar esse mesmo comando no sentido de ficar ali abrangida também a situação em que «o árbitro que figure na ordem sequencial da lista seja mandatário ou integre escritório de advogados em que um dos seus membros seja mandatário em qualquer outro processo arbitral tributário pendente no CAAD», sendo certo que tem sido esta a interpretação que vem sendo observada pelo Conselho Deontológico do CAAD.”.

<sup>16</sup> Já o artigo 6.º, n.º 4, do RJAT tem atualmente o seguinte teor: “(...) 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”.



modo mais eficiente para as partes envolvidas, às quais é dada a oportunidade de apresentarem as suas alegações e meios probatórios, com a garantia de que todas as decisões serão baseadas numa isenta análise dos argumentos, dos factos e da lei.

## 2.2 O APOIO JUDICIÁRIO

Para além da imparcialidade dos julgadores é essencial que os custos associados à arbitragem tributária sejam razoáveis e proporcionais, evitando que se tornem um obstáculo financeiro para os contribuintes com insuficiência económica. Excetuando as hipóteses previamente determinadas na lei, nas quais não é viável, ou exigível, o recurso prévio aos órgãos jurisdicionais, a garantia da tutela jurisdicional das posições jurídicas subjetivas não poderá ser exercida através do recurso a meios privados de justiça. O direito fundamental de acesso à justiça pressupõe, do lado do autor, o exercício do direito de ação e, da contraparte, do direito de defesa, mas a crescente complexidade do sistema tributário impede que os contribuintes defendam as suas posições sem o auxílio de um profissional habilitado para o efeito.

Para evitar iniquidades processuais, a Constituição da República Portuguesa garante o direito ao patrocínio judiciário. Estatuído nos artigos 40.º e seguintes do Código de Processo Civil, a representação por advogado assegura o acesso efetivo à justiça, fundamental no Estado de Direito democrático. No âmbito da arbitragem tributária, o patrocínio judiciário desempenha um papel igualmente crucial. Um Tribunal Arbitral constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa <sup>17</sup> observou que a alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro remete para n.º 1, do artigo 6.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e mostra-se obrigatória a constituição de mandatário nos tribunais tributários, pelo que, no âmbito dos números 2 e 4, alínea h), do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, (...) a falta de constituição de advogado por parte dos Requerentes constitui exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância <sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Doravante, apenas, denominado CAAD.

<sup>18</sup> Cit. decisão proferida pelo CAAD, no âmbito do processo n.º: 1059/2023-T. Sobre o tema, v. BASSO, B. B. Consensualidade no Direito Tributário: reflexões acerca da sua admissibilidade no atual modelo de cooperação processual. São Paulo: Editora Dialética, 2021, pp. 23 e ss.



O patrocínio nos processos tributários - quer estes assumam natureza judicial, quer assumam natureza arbitral – é, assim, inquestionável.

A Lei Fundamental não impõe que os serviços jurídicos sejam prestados na ausência de qualquer contrapartida pecuniária, porém, o direito fundamental de acesso à jurisdição impede “(...) *seguramente que eles sejam tão onerosos que dificultem, de forma considerável, o acesso aos tribunais (...)*” (CANOTILHO, 2007, p. 411).

De forma que o direito à tutela jurisdicional efetiva não seja meramente teórico, impõe-se que este não possa “(...) *ser prejudicado por insuficiência de meios económicos (...)*” (CANOTILHO, 2007, p. 411). Pese embora nos encontremos perante um conceito relativamente indeterminado e sujeito à discricionariedade legislativa, jamais poderá ser “(...) *definido em termos tão restritos que cause uma efetiva incapacidade de acesso à justiça*” (CANOTILHO, 2007, p. 411).

Dúvidas não restam de que o direito à jurisdição efetiva, consagrado na Constituição, reflete um princípio fundamental de acesso à justiça para todos os cidadãos. No entanto, esta consagração constitucional perde a sua eficácia prática se o Estado não assegurar que os cidadãos sem recursos financeiros possam aceder ao sistema judiciário *lato sensu*. A mera formalização deste direito – ou de qualquer outro – na letra constitucional é insuficiente se, na realidade, não puder ser exercido por todos, independentemente da capacidade económica. Portanto, é imperativo que o Estado implemente mecanismos eficazes para garantir que a justiça seja verdadeiramente acessível, cumprindo, desta feita, o propósito constitucional de garantir uma tutela jurisdicional efetiva e universal. Defendemos que é corolário do Estado de Direito assegurar que a incapacidade económica dos cidadãos não obstrua o exercício do direito consagrado constitucionalmente no artigo vigésimo. Partindo da premissa que os tribunais arbitrais oferecem a resolução de litígios caracterizados pela elevada especificidade jurídica, somos da opinião que se deve refletir sobre a eventualidade de aplicação da Lei do Apoio Judiciário à arbitragem tributária.

A possibilidade de obter apoio judiciário é, assim, um elemento crucial na busca pela equidade no acesso à justiça, assegurando que mesmo aqueles com recursos financeiros limitados possam recorrer, de forma plena, à arbitragem tributária. O apoio judiciário oferece um respaldo aos contribuintes desprovidos de recursos financeiros, permitindo-lhes o acesso à justiça, ao mesmo tempo que promove a igualdade de oportunidades no sistema de resolução de conflitos, mas,



também, fortalece a confiança dos cidadãos em todo o sistema jurídico. Ao apresentar o pedido de proteção jurídica junto aos serviços de Segurança Social competentes, os contribuintes podem garantir a proteção dos seus direitos, através de um meio complementar de resolução de conflitos e, ao se quebrarem as barreiras financeiras para o acesso à justiça, são reforçados os princípios fundamentais da igualdade perante a lei e o acesso à justiça para todos os cidadãos.

Todavia, impõe-se, desde logo, colocar a seguinte questão: como institucionalizar o apoio judiciário na arbitragem tributária?

A doutrina identifica, por exemplo, a possibilidade de promover a alteração da Lei do Apoio Judiciário no sentido de o alargar à arbitragem.

Veja-se, por exemplo, Preto <sup>19</sup> quando defende:

[s]endo os tribunais arbitrais criados e entendidos como tribunais mais apropriados ou adequados à resolução de determinados litígios, parece-nos legítimo defender que a melhor solução passa pela alteração da Lei do Apoio Judiciário no sentido de admitir expressamente a extensão do apoio nos casos de constituição de Tribunal arbitral (PETRO, 2014, p. 121).

Uma solução distinta consistiria na criação de um fundo a partir das taxas arbitrais suportadas pelas partes. Todavia, esta opção é, a nosso ver, de afastar. A natureza da arbitragem tributária não se harmoniza com a solidariedade das partes no financiamento do direito de acesso à justiça. Além disso, sempre se colocaria a questão do aumento dos custos da arbitragem tributária, opção de política judiciária que não se afigura correta, na medida em que a arbitragem permite indiscutivelmente o acesso ao Direito, na dimensão de prolação de uma sentença em prazo razoável. O tempo médio de uma decisão arbitral foi, em 2023, de quatro meses e meio <sup>20</sup>. De todo o modo, entendemos que a alteração da Lei do Apoio Judiciário no sentido de incluir a arbitragem constituiria uma opção política adequada.

Permitir o apoio judiciário no que à arbitragem tributária diz respeito é assumir um compromisso com a inclusão, garantindo que todos têm a oportunidade de

<sup>19</sup> PRETO, A.C. F. A (in)existência de Apoio Judiciário na Arbitragem Administrativa: o Direito de Acesso à Tutela Jurisdicional Efetiva? Dissertação de mestrado da Escola de Direito da Universidade do Minho. Disponível para consulta no seguinte endereço eletrónico: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/38560/1/Ana%20Cristina%20Castro%20Felgueiras%20Preto.pdf>.

<sup>20</sup> Cfr. CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa, Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária, 2023. Lisboa: CAAD, p. 16. Disponível para consulta no seguinte endereço eletrónico: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAAD-Relatorio\\_Anual\\_Arbitragem\\_Tributaria\\_2023.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAAD-Relatorio_Anual_Arbitragem_Tributaria_2023.pdf)



defender os seus interesses e de procurar uma resolução justa para as suas disputas fiscais, não se encontrando limitada a liberdade de escolherem a jurisdição pela ausência de recursos financeiros.

## 2.3 O DIREITO DE RECURSO DAS DECISÕES ARBITRAIS

Regra geral, as decisões dos tribunais arbitrais são irrecorríveis, opção de *design* normativo que, a nosso ver, tem fonte na preocupação de assegurar a celeridade das decisões arbitrais. Em bom rigor, a lei na qual consta a autorização legislativa que deu origem ao Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), já o determinava no artigo 124.º, n.º 4, alínea h):

“[a] consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”.

Por fim, a possibilidade de recorrer das decisões arbitrais constitui um aspeto decisivo para garantir que os direitos dos contribuintes se encontrem plenamente protegidos e, se, no passado, este tema mereceu a preocupação de grande parte da doutrina quanto à proteção dos seus direitos, hoje, acreditamos que tais receios foram ultrapassados <sup>21</sup>, pois a jurisprudência entende que a limitação do direito de recurso não viola a Constituição da República Portuguesa.

O recurso de uma decisão arbitral, no contexto da arbitragem tributária, apresenta uma série de particularidades que refletem a complexidade e os limites deste meio complementar de resolução de conflitos. Na arbitragem tributária é admissível limitar, em parte, o direito à tutela jurisdicional efetiva, na dimensão do direito ao recurso, para assegurar outra (dimensão) do mesmo direito, *v.g.*, a obtenção de uma decisão jurisdicional em prazo razoável. Todavia, semelhantemente ao que ocorre nos Tribunais Judiciais, será possível recorrer para o Tribunal Constitucional se a decisão arbitral recusar a aplicação de um qualquer preceito normativo com

<sup>21</sup> Sufragado, pela primeira vez, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0164/18.7BALS, em 28 de novembro de 2018. Sobre a discussão doutrinária no âmbito da arbitragem tributária, mormente, no que se reporta ao princípio da legalidade fiscal e ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, *v.* TRINDADE, C. C. Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado. Coimbra: Almedina, 2016, p. 241 e ss.



fundamento na sua inconstitucionalidade e, bem assim, se aplicar uma norma cuja inconstitucionalidade seja levantada durante o processo. Há, ainda, a opção de recurso fundamentado na oposição de acórdãos, endereçado à Seção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, quando a decisão arbitral entre em conflito com outras decisões arbitrais, acórdãos proferidos pelos Tribunais Centrais Administrativos ou pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo <sup>22</sup>. Assinala-se, ainda, na linha do reforço do princípio da tutela jurisdicional efetiva, a previsão – Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro <sup>23</sup> – da possibilidade de apresentação de recurso de decisões arbitrais contraditórias, o qual será dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo. É nítido que, desta feita, se atesta a uniformidade no que tange às decisões oriundas destas duas jurisdições. Repare-se que os trâmites desse recurso seguem as regras dos recursos para uniformização de jurisprudência, conforme estabelecido no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Além disso, a decisão do concreto Tribunal Arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo Sul <sup>24</sup> competente por motivos baseados na falta de fundamentação, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou omissão de pronúncia e, ainda, quando se violem princípios fundamentais como o do contraditório e o da igualdade das partes.

A arbitragem tributária mostra-nos que é possível que seja proferida uma decisão em tempo útil e, simultaneamente, que as garantias de recurso dessas mesmas decisões se mostrem cumpridas <sup>25</sup>.

<sup>22</sup> Indicamos, para um desenvolvimento mais profundo sobre o tema, DOMINGOS, F. N. Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016 e, do mesmo autor, DOMINGOS, F. N. A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem tributária com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. *Economic Analysis Law Review*, v. 9, n. 1, pp. 335-346, 2018.

<sup>23</sup> O que se verificou devido à nova redação atribuída ao artigo 25.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

<sup>24</sup> A impugnação é o meio processual utilizado quando se pretende questionar a coerência formal e estrutural da decisão arbitral, assim como a sua conformidade com as normas e os princípios processuais. Pense-se, a título exemplificativo, na violação do princípio do contraditório. Para uma análise comparada de direito, v. BOLOGNESE, M. Arbitragem Tributária. São Paulo: Editora Dialética, 2024, pp. 41-45, CORDEIRO, F. M. Arbitragem em Matéria Tributária. Porto Alegre: Editora Buqui, 2017, pp. 20-29 e, ainda, ESCOBAR, M. R. Arbitragem Tributária no Brasil. São Paulo: Almedina Brasil, 2018, pp. 18-22 e p. 98 e ss.

<sup>25</sup> Neste sentido, indicamos as obras RIBAS, L.; DECARLI, G. L. Acesso à Justiça: mecanismos de solução de conflitos e sustentabilidade responsiva. São Paulo: Editora Dialética, 2023 e FONSECA, I. C. Resolução Alternativa de Litígios Jurídico-Públicos - Novas sobre a Mediação, a Conciliação e a Arbitragem Administrativas. Coimbra: Almedina, 2023.



### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito de acesso à justiça constitui um direito humano fundamental e permite a proteção de outros direitos humanos, pois, em caso de ameaça ou violação de quaisquer outros direitos, é possível efetivar a garantia jurisdicional para a sua proteção.

Os Tribunais Arbitrais são verdadeiros tribunais à luz da Constituição da República Portuguesa, os árbitros exercem uma função jurisdicional e permitem assegurar os direitos que integram a esfera jurídica dos cidadãos.

A arbitragem tributária deverá, então, estar disponível a todos os contribuintes, independentemente da sua condição económica, origem, sexo, raça, religião ou outra característica pessoal e qualquer discriminação ou obstáculo ao seu acesso, pois, caso contrário, não só violaria os princípios da igualdade e da não discriminação, como também comprometeria a integridade e a legitimidade do sistema judicial no seu todo considerado.

A arbitragem tributária representa um importante avanço na busca por uma justiça fiscal mais célere, porém, é imprescindível que se mantenha alinhada com o direito fundamental de acesso à justiça. Por isso, é imperativo a exigência de um processo tramitado de forma transparente, que ofereça instrumentos adequados à revisão da própria decisão, pois, de tal modo, este meio complementar de resolução de controvérsias cumpre o seu fim e contribui para a melhoria do sistema de justiça tributária e, conseqüentemente, para a economia do país. A arbitragem tributária, ao reger-se pelos mesmos princípios que norteiam o acesso à justiça, em nada obsta à concretização deste direito fundamental, aliás, configura um meio adequado ao acesso ao referido direito (fundamental).

O sujeito passivo, ao utilizar a arbitragem tributária está, de forma consciente, a renunciar parcialmente ao seu direito ao recurso, encarando-se essa renúncia como constitucionalmente admissível, pois está normativamente consagrada, e permite assegurar uma outra dimensão do referido direito: a prolação de uma sentença em prazo razoável.

Contudo, a fragilidade do direito de acesso à justiça impõe a contínua proteção e implementação de medidas (por exemplo, a necessária reflexão sobre a aplicação da Lei do Apoio Judiciário à arbitragem tributária, a distribuição pública de processos e o facto de advogados que integrem escritório com processos de arbitragem em curso



não serem elegíveis para o sorteio) que se mostrem capazes de promover a acessibilidade, a transparência e a imparcialidade, de forma que se prolongue no tempo e sedimente aquele que é o objetivo primordial da arbitragem tributária: proporcionar uma alternativa eficaz ao sistema judicial tradicional e, por isso, assegurar o direito de acesso à justiça.

## REFERÊNCIAS

BASSO, B. B. **Consensualidade no Direito Tributário**: reflexões acerca da sua admissibilidade no atual modelo de cooperação processual. São Paulo: Editora Dialética, 2021.

BOLOGNESE, M. **Arbitragem Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2024.

CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 3.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. I, 2007.

CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 3.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. II, 2014.

CORDEIRO, F. M. **Arbitragem em Matéria Tributária**. Porto Alegre: Editora Buqui, 2017.

DOMINGOS, F. N. Arbitragem Tributária: o (recente) reforço da transparência e da tutela jurisdicional efetiva. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 25, n. 2, 2024. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/85255>. Acesso em: 21 jul. 2024.

DOMINGOS, F. N. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributaria portugués. **Impuestos - Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria**, v. 30, n. 6, junio 2014.

DOMINGOS, F. N. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

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

ESCOBAR, M. R. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina Brasil, 2018.

FIGUEIRAS, C. S. M. **Justiça Tributária**: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios. Coimbra: Almedina, 2023.

FIGUEIRAS, C. S. M. **Justiça Tributária**: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios. Coimbra: Almedina, 2023.



FONSECA, I. C. **A Arbitragem Administrativa e Tributária**. 2.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 2023.

FONSECA, I. C. **Resolução Alternativa de Litígios Jurídico-Públicos - Novas sobre a Mediação, a Conciliação e a Arbitragem Administrativas**. Coimbra: Almedina, 2023.

NETO, S. C.; TRINDADE, C. C. **Contencioso Tributário II - Processo, Arbitragem e Execução**. Coimbra: Almedina, 2023.

PRETO, A.C. F. **A (in)existência de Apoio Judiciário na Arbitragem Administrativa: o Direito de Acesso à Tutela Jurisdicional Efetiva?** Dissertação de mestrado da Escola de Direito da Universidade do Minho. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/38560/1/Ana%20Cristina%20Castro%20Felgueiras%20Preto.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2024.

RIBAS, L.; DECARLI, G. L. **Acesso à Justiça: mecanismos de solução de conflitos e sustentabilidade responsiva**. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

SANTOS, B. D. S. Poderá o direito ser emancipatório? **Revista Crítica de Ciências Sociais**, Coimbra, n. 65, p. 3-76, maio 2003.

SILVA, P.C. **A nova face da Justiça. Os meios extrajudiciais de resolução de controvérsias**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

TRINDADE, C. C. **Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado**. Coimbra: Almedina, 2016.

VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 2023.

