

Os tribunais arbitrais tributários e o reenvio prejudicial

FRANCISCO PEREIRA COUTINHO*

Resumo: Os tribunais arbitrais em matéria tributária constituem para os contribuintes um meio alternativo de resolução jurisdicional em litígios cuja resolução envolve frequentemente o direito da União Europeia. A emergência de dúvidas interpretativas ou de validade sobre normas de direito da União durante o processo arbitral deveria, em princípio, exigir a suscitação de pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça (da União Europeia). No entanto, a circunstância de este não admitir questões prejudiciais colocadas por tribunais arbitrais voluntários, levanta a dúvida sobre o reconhecimento dos tribunais arbitrais tributários como seus interlocutores diretos ao abrigo do processo do art. 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Abstract: Tax arbitral tribunals constitute an alternative jurisdictional option for the taxpayer in litigation that usually involves European Union law. Any doubts on the interpretation or the validity of Union norms during the arbitral procedure should then imply asking the Court of Justice (of the European Union) for a preliminary ruling. However, the fact that the latter refuses to answer any questions sent by private arbitral tribunals, raises doubts on the recognition of the tax arbitral tribunals as “tribunals of a Member State” in the sense of art. 267.º of the Treaty on the Functioning of the European Union.

Plano: 1. Introdução; 2. O reenvio prejudicial; 3. Os interlocutores nacionais do Tribunal de Justiça; 3.1. A necessidade de adoção de um conceito autónomo de direito da União; 3.2. Noção de “órgão jurisdicional nacional”; 3.3. Os tribunais arbitrais; 3.3.1. Considerações gerais; 3.3.2. Os tribunais arbitrais necessários; 3.3.3. Os tribunais arbitrais voluntários; 4. Os tribunais arbitrais tributários; 4.1. Reconhecimento como interlocutores do Tribunal de Justiça; 4.2. Delimitação da obrigação de reenvio prejudicial; 5. Conclusão.

1. Introdução

O ano de 2011 viu nascer a figura – original em termos comparados – dos tribunais arbitrais tributários¹. Trata-se de um “meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria

* Professor auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa. Este artigo corresponde a conferência apresentada durante o curso de extensão universitária “Arbitragem em Direito Público: administrativa e tributária”, organizado pela Jurisnova na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa a 11 de dezembro de 2012. É devido agradecimento à Dra. Tânia Carvalhais Pereira pela leitura crítica e sagaz do texto. Presumem-se do Tribunal de Justiça (da União Europeia) todas as decisões judiciais referenciadas sem indicação da respetiva origem.

¹ Através do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações introduzidas pelos arts. 160.º e 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado para 2012), art. 14.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio (Primeira alteração à Lei n.º 64 -B/2011, de 30 de dezembro [Orçamento do Estado para 2012]) e arts. 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento

tributária” através de árbitros escolhidos pelas partes ou designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa [(CAAD) (art. 1.º e 5.º RJAT)], cujo objetivo é, para além de reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais, garantir maior celeridade na resolução de litígios que oponham a administração tributária e os contribuintes em ações que envolvam a declaração de ilegalidade dos atos tributários previstos no n.º 1 do art. 2.º do RJAT. Na medida em que decidem apenas de acordo com o direito constituído e, em regra, de forma definitiva (art. 2.º, n.º 2, e art. 25.º RJAT), o preâmbulo do diploma que os instituiu esclarece que nos casos em que sejam “a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do art. 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)”.

A identificação dos interlocutores nacionais do Tribunal de Justiça ao abrigo do mecanismo do reenvio prejudicial não é, todavia, questão que possa ser simplesmente respondida pelo legislador nacional. O tribunal do Luxemburgo adotou um conceito autónomo de direito da União de “órgão jurisdicional nacional” na aceção do art. 267.º TFUE, onde, curiosamente, não se incluem os tribunais arbitrais constituídos por vontade das partes².

Apurar se os tribunais arbitrais tributários podem colocar questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça constitui o desafio a que me proponho responder neste artigo. Para o efeito, começo por explicar o funcionamento do mecanismo do reenvio prejudicial e a importância que teve no desenvolvimento jurisdicional do processo de integração europeia, para em seguida analisar a jurisprudência europeia que se debruça sobre a inclusão dos tribunais arbitrais no conceito de “órgão jurisdicional nacional”. Termino respondendo à questão de partida que consiste em saber se os tribunais arbitrais tributários podem dialogar diretamente com o Tribunal de Justiça e, se tal for o caso, se estão obrigados a fazê-lo.

2. O reenvio prejudicial

I. O art. 267.º TFUE prevê a faculdade – e em alguns casos a obrigação – do juiz nacional requerer a intervenção prejudicial do Tribunal de Justiça sempre que tenha dúvidas quanto à validade ou interpretação de norma da União aplicável ao caso concreto perante si pendente. O reenvio prejudicial constitui, portanto, o elo de ligação entre os tribunais nacionais – a quem compete a tarefa hodierna de aplicação do direito da União nos Estados-Membros – e o Tribunal de Justiça – a instituição judiciária

de Estado para 2013).

² Acórdão de 23 de março de 1982, “Nordsee”, 102/81, *Rec.*, 1982, p. 1095, n.º 13.

a quem os autores dos Tratados atribuíram a missão de garantir a interpretação e aplicação uniformes do direito da União (art. 19.º, n.º 1, TFUE). O seu funcionamento é bastante simples. Consiste num incidente processual com um carácter ternário: (i) o juiz nacional coloca a questão prejudicial que entender conveniente ao Tribunal de Justiça, (ii) este responde-lhe e (iii) o primeiro aplica a decisão prejudicial ao caso concreto que tem de resolver.

II. É frequentemente referido que o art. 267.º TFUE é a norma processual mais importante dos tratados³. Criada com a função de assegurar “a aplicação uniforme na (União) de todas as disposições que fazem parte da (sua) ordem jurídica”⁴, foi responsável pelos mais assinaláveis desenvolvimentos jurisprudenciais observados na União. Basta recordar, a este propósito, que os célebres “casos constitucionais” que reconheceram o princípio do primado, do efeito direto, da interpretação conforme ou da responsabilidade do Estado pela violação do direito da União, resultaram de um conjunto de questões interpretativas “explosivas” colocadas por juízes nacionais⁵.

A par de garante da aplicação uniforme do direito da União, o reenvio funciona também como mecanismo indireto de proteção dos direitos atribuídos aos particulares, na medida em que a decisão prejudicial tem por objetivo pronunciar-se sobre a validade e clarificar o significado das normas de direito da União, permitindo ao juiz nacional aplicá-las corretamente ao julgamento da causa. Ainda que o art. 267.º TFUE não atribua às partes qualquer direito à colocação de uma questão prejudicial – sempre negado em nome da natureza de “processo entre juízes” deste mecanismo⁶ –, é inegável que constitui instrumento importante para a salvaguarda da tutela jurisdicional efetiva dos particulares, permitindo ultrapassar os obstáculos convencionais que limitam o seu acesso ao Tribunal de Justiça⁷.

³ George Tridimas e Takis Tridimas, “National Courts and the European Court of Justice: A Public Choice Analysis of the Preliminary Reference Procedure”, *International Review of Law and Economics*, 24, 2004, p. 127. Thomas de la Mare, “Article 177 in Social and Political Context”, *The Evolution of EU Law*, Paul Craig e Gráinne de Búrca (coord.), Oxford University Press, Oxford, 1999, p. 215, designa-o como um “processo-chave”, ao passo que Paul Craig e Gráinne de Búrca, *EU – Law Text, Cases, and Materials*, 4ª Edição, Oxford University Press, Oxford, 2008, p. 460, qualificam-no como a “joia da coroa” das competências do Tribunal de Justiça.

⁴ Entre outros, acórdão de 26 de outubro 1982, “Kupferberg”, 104/81, *Rec.*, 1982, n.º 14.

⁵ Stuart Scheingold, “The Law in Political Integration. The Evolution and Integrative Implications of Regional Legal Processes in the European Union”, *Occasional Papers in International Affairs*, 27, 1971, p. 22.

⁶ Acórdão de 6 de outubro de 1982, “CILFIT”, 283/81, *Rec.*, 1982, p. 3415, n.º 9, ou, mais recentemente, acórdão de 10 de janeiro de 2006, C-344/04, “IATA”, *Colect.*, 2006, p. I-403, n.º 28.

⁷ O único preceito que prevê a possibilidade de acesso direito dos particulares ao Tribunal de Justiça é o recuso de anulação previsto no art. 263.º (4) TFUE, onde se dispõe que, para além dos atos de que sejam destinatários ou que lhes digam

3. Os interlocutores nacionais do Tribunal de Justiça

3.1. A necessidade de adoção de um conceito autónomo de direito da União

O desenvolvimento da ordem jurídica da União depende, em larga medida, da fluidez do diálogo conduzido através do mecanismo do reenvio prejudicial, pelo que se afigura essencial identificar as entidades nacionais que podem colocar questões prejudiciais. A magnitude desta tarefa não parece, à primeira vista, ser elevada, porquanto a delimitação operada pelo art. 267.º (2) TFUE apresenta os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros como os únicos interlocutores do Tribunal de Justiça. A ausência de qualquer definição de “órgão jurisdicional” neste preceito determinaria, em princípio, a admissibilidade de reenvios prejudiciais provindos de entidades que sejam qualificadas como tal pela respetiva ordem jurídica.

A mera remissão para o direito nacional brigaria, no entanto, com a necessidade de garantir a aplicação e interpretação uniformes do direito da União, tendo em conta a profusão de critérios existentes nas ordens jurídicas nacionais para a qualificação de uma determinada entidade como “jurisdicional”⁸. Acolher acriticamente uma definição doméstica, para além de admitir que entidades com funções materialmente idênticas pudessem ser sujeitos do processo prejudicial num Estado-Membro e não noutra, impediria a apresentação de questões prejudiciais por entidades que desempenhem funções jurisdicionais, o que poderia colocar em causa a integridade da ordem jurídica da União⁹. Na eventualidade de não estar assegurado recurso das decisões destas últimas entidades para um tribunal nacional, em causa estaria a proteção jurisdicional efetiva dos particulares garantida pelo

direta e individualmente respeito, os particulares podem interpor recurso contra os atos regulamentares que lhes digam diretamente respeito e não necessitem de medidas de execução.

⁸ Um relatório do Parlamento Europeu sobre a aplicação do 267.º TFUE indicava, numa Comunidade Económica Europeia reduzida a 6 Estados-Membros, que a noção de órgão jurisdicional englobava mais de sessenta regimes jurídicos diferentes (M. Merchiers, "Rapport fait au nom de la Commission juridique sur les problèmes posés par l'application de l'article 177 du traité C.E.E.", *Documents de séance*, de 15 de setembro de 1969, 94, 1969/1970, p. 10). Como bem explica Barbosa de Melo, *Notas de contencioso comunitário*, Coimbra, 1986, pp. 133 e 134, o conteúdo do conceito de “órgão jurisdicional” tem constituído, desde sempre, uma *vexata quaestio* do direito público.

⁹ Segundo José Carlos Moitinho de Almeida, “La notion de juridiction d’un État Membre (article 177 du Traité)”, *Mélanges en Hommage à Fernand Schockweiler*, Gil Carlos Rodríguez Iglesias, Ole Due, Romain Schintgen e Charles Elsen (coord.), Nomos, Baden-Baden, 1999, p. 163, a remissão para o direito nacional possibilitaria que “setores inteiros da atividade social e económica escapassem ao mecanismo do (267.º TFUE)”.

art. 19.º, n.º 1, TUE e reconhecida como princípio fundamental do direito da União nos acórdãos “Johnson” e “Heylens”¹⁰.

A adoção de um conceito autónomo de direito da União de “órgão jurisdicional nacional” tornou-se assim inevitável. Saber se uma entidade pode ser interlocutora direta do Tribunal de Justiça é uma questão que apenas pode ser respondida pelo direito da União e não pelo direito nacional¹¹, podendo incluir entidades não integradas na organização judiciária nacional e, em contrapartida, excluir entidades denominadas por esta como órgãos judiciais. Importa, por isso, aferir como o tribunal do Luxemburgo identifica as entidades nacionais com quem pode dialogar ao abrigo do processo do art. 267.º TFUE (3.2.), o que permitirá determinar se essa qualidade é partilhada pelos tribunais arbitrais (3.3.).

3.2. Noção de “órgão jurisdicional nacional”

I. A recusa de atribuição do estatuto de “órgão jurisdicional nacional” para efeitos de aplicação do art. 267.º TFUE apenas às entidades pertencentes à organização judiciária dos Estados-Membros obrigou ao desenvolvimento de uma noção autónoma de direito da União. À luz da necessidade de salvaguardar a sua interpretação uniforme, esta deveria, em princípio, incluir todas as entidades que, desempenhando funções judiciais, sejam chamadas aplicar normas da União.

Dada a complexidade inerente à escolha de uma definição unívoca de “órgão jurisdicional nacional”¹², o Tribunal de Justiça optou por um método flexível, que consistiu em decantar jurisprudencialmente um conjunto de critérios estruturais, funcionais e territoriais que permitem qualificar como tal a entidade responsável pelo reenvio. Em 1966, no acórdão “Vaasen-Göbbels”, indicou cinco critérios estruturais: origem legal, permanência, princípio do contraditório, carácter

¹⁰ Cfr., respetivamente, acórdão de 15 de maio de 1986, “Johnson”, 222/84, *Colect.*, 1986, p. 1651, n.º 10, e acórdão de 15 de outubro de 1987, “Heylens”, 222/86, *Colect.*, 1987, p. 4097, n.º 14 e 15.

¹¹ A reserva do Tribunal de Justiça em deixar a determinação de conceitos jurídicos para os direitos internos dos Estados-Membros ficou bem patente no acórdão de 1 fevereiro de 1972, “Hagen”, 49/71, *Colect.*, 1972, p. 7, n.º 6: “os conceitos jurídicos utilizados pelo direito (da União) devem ser interpretados e aplicados uniformemente em toda a (União) salvo remissão, expressa ou tácita, para o direito nacional”.

¹² Alguns autores duvidam mesmo da viabilidade da elaboração de uma noção geral de órgão jurisdicional (Carlo Nizzo, “La notion de juridiction au sens de l’article 177: la portée de l’arrêt *Job Centre*”, *Rivista di Diritto Europeo*, 2, abril/junho, 1995, p. 337) ou mesmo da sua necessidade (Mar Jimeno Bulnes, *La cuestión prejudicial del artículo 177 TCE*, Bosch, Barcelona, 1996, p. 189)

obrigatório da jurisdição e aplicação de regras de direito¹³. A estes juntar-se-ia, mais tarde, o da independência¹⁴, bem como o requisito territorial de que se trate de entidade localizada num Estado-Membro e a exigência funcional de que as questões prejudiciais surjam no âmbito de processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional¹⁵.

II. Os vários critérios que permitem identificar uma entidade como “órgão jurisdicional nacional” na aceção do art. 267.º TFUE têm demonstrado possuir reduzido valor heurístico. O tribunal do Luxemburgo toma-os como meros guias orientadores, apreciando casuisticamente a natureza jurisdicional das entidades que requerem a sua intervenção¹⁶. Por vezes admite que alguns sejam ignorados, o que comporta um claro défice de segurança jurídica, e, nas palavras do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer, resultou numa:

“jurisprudência casuística, muito elástica e pouco científica, com contornos tão difusos que admitiria uma questão prejudicial apresentada por Sancho Pança como governador da ilha de Baratária”¹⁷.

Uma análise jurisprudencial empírica parece confirmar este aforismo. O Tribunal de Justiça respondeu a questões prejudiciais provindas de tribunais que não exerciam no processo *a quo* funções jurisdicionais *stricto sensu*¹⁸, de tribunais que não estão integrados na organização judicial de um Estado-Membro¹⁹ ou mesmo de organismos com natureza arbitral²⁰ e administrativa²¹.

¹³ Acórdão de 30 de junho de 1966, “Vaasen-Göbbels”, 61/65, *Colect.*, 1965-1968, p. 404.

¹⁴ Acórdão de 30 de março de 1993, “Corbiau”, C-24/92, *Colect.*, 1993, p. I-1277

¹⁵ Despacho de 18 de junho de 1980, “Borker”, 138/80, *Rec.*, 1980, p. 1975.

¹⁶ São ainda vários os acórdãos em que responde aos pedidos prejudiciais sem analisar a questão prévia da qualidade de “órgão jurisdicional nacional” da entidade de reenvio. Para uma lista exaustiva, v. as conclusões de 28 de junho de 2001 do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer no processo “Coster”, C-17/00, *Colect.*, 2001, p. I-9445, nota 89.

¹⁷ “Coster”, C-17/00, cit., n.º 14.

¹⁸ Entre outros, a *Commune d’Almelo*, que se pronunciava segundo a equidade frente a um laudo arbitral no acórdão de 27 de abril de 1994, “Almelo”, C-393/92, *Colect.*, 1994, p. I-1477.

¹⁹ Por exemplo, o *Deputy Bailif’s Court* de Douglas, da ilha de Man, no acórdão de 3 julho de 1991, “Barr e Montrose”, C-355/89, *Colect.*, 1991, p. I-3479.

²⁰ Acórdão de 17 de outubro de 1989, “Danfoss”, 109/88, *Colect.*, 1989, p. 3199.

²¹ Entre outras: (i) a comissão federal austríaca de adjudicação de empreitadas de obras públicas no acórdão de 15 de janeiro de 1998, “Mannesmann”, C-44/96, *Colect.*, 1998, p. I-73; (ii) a entidade competente para conhecer dos litígios relativos ao direito de entrada e de residência dos estrangeiros no território do Reino-Unido no acórdão de 2 de março de 1999, “El-Yassini”, C-416/96, *Colect.*, 1999, p. I-1209; (iii) a comissão de recurso das atividades rurais finlandesas acórdão de 22 de outubro de 1998, “Jokela”, C-9/97 e C-118/97, *Colect.*, 1998, p. I-6227; (iv) a comissão federal alemã de fiscalização de adjudicação de contratos públicos no acórdão de 17 de setembro de 1997, “Dorsch Consult”, C-54/96,

Uma comparação entre as conclusões dos advogados-gerais e os acórdãos prejudiciais é, por outro lado, bem ilustrativa da insegurança jurídica resultante da indeterminação inerente à falta de um rumo jurisprudencial claro. As decisões contraditórias têm sido frequentes, sendo várias as entidades consideradas como “órgãos jurisdicionais nacionais” apenas pelo Tribunal de Justiça²² ou, menos frequentemente, somente pelos advogados-gerais²³. Esta discordância é ainda mais notável quando se sabe que não são frequentes os casos de flagrante divergência de opinião²⁴.

3.3. Os tribunais arbitrais

3.3.1. Considerações gerais

O Tribunal de Justiça considera que o direito da União deve ser observado “na sua plenitude” em todo o território dos Estados-Membros²⁵, não sendo, por isso, admissível que os particulares afastem a sua aplicação por via contratual²⁶. Por esta razão, os tribunais arbitrais, caso se localizem no espaço geográfico da União, estão obrigados, à semelhança dos juízes dos tribunais estaduais, a “dirimir conflitos” de acordo com o direito da União.

O cumprimento pelos tribunais arbitrais dos critérios territorial e funcional de “órgão jurisdicional nacional” para efeitos do art. 267.º TFUE não é sempre acompanhado do preenchimento de alguns dos requisitos estruturais elencados no acórdão “Vaasen-Göbbels”. A circunstância de a jurisdição de alguns

Colect., 1997, p. I-4961; (v) o serviço de adjudicações do Estado do Tirol austríaco no acórdão de 4 de fevereiro de 1999, “Köllensperger”, C-103/97, *Colect.*, 1999, p. I-551; (vi) o órgão administrativo austríaco que aprecia litígios em matérias de patentes e marcas no acórdão de 14 de junho de 2007, “Häupl”, C-246/05, *Colect.*, 2007, p. I-4673.

²² *V. g.* “Dorscht Consult”, C-54/96, cit. (conclusões do advogado-geral Tesouro de 15 de maio de 1997); “Köllensperger”, C-103/97, cit. (conclusões do advogado-geral Saggio de 24 de setembro de 1998); acórdão de 21 de março de 2000, “Gabalfrija”, C-110/98 a C-147/98, *Colect.*, 2000, p. I-1577 (conclusões do advogado-geral Saggio de 7 de outubro de 1999); acórdão de 6 de julho de 2000, “Abrahamsson”, C-407/98, *Colect.*, 2000, p. I-5539 (conclusões do advogado-geral Saggio de 16 de novembro de 1999); “Coster”, C-17/00, cit., p. I-9445 (conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer de 28 de junho de 2001).

²³ *V. g.* as conclusões de 18 de junho de 1998, do advogado-geral Fennely no processo “Victoria Film”, C-134/97, *Colect.*, 1998, p. I-7023 (acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de novembro de 1998), ou as conclusões de 28 de outubro de 2004 do advogado-geral Jacobs no processo “Syfiat”, C-53/03, *Colect.*, 2005, p. I-4609 (acórdão do Tribunal de Justiça de 31 de maio de 2005).

²⁴ Como notou Takis Tridimas, “The Role of the Advocate General in the Development of Community Law: Some Reflections”, *Common Market Law Review*, 34, 1997, pp. 1373 a 1376, os desacordos entre os advogados-gerais e o Tribunal de Justiça são excecionais. Sobre a figura do advogado-geral, v. na doutrina portuguesa, Sérgio Saraiva Direito, *A figura do advogado-geral no contencioso comunitário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

²⁵ Acórdão de 6 de outubro de 1981, “Broekmeulen”, 246/80, *Rec.*, 1981, p. 2311, n.º 16.

²⁶ “Nordsee”, 102/81, cit., n.º 14.

tribunais arbitrais ser simultaneamente obrigatória e exclusiva determinou que, para salvaguardar a aplicação uniforme do direito da União e a tutela jurisdicional efetiva dos particulares, o Tribunal de Justiça admitisse responder a questões prejudiciais colocadas por entidades que não cumpriam alguns desses requisitos (3.3.2.). Esta jurisprudência centrada num “conceito funcional” de órgão jurisdicional contrasta com aquela que recusou apreciar questões prejudiciais colocadas por tribunais arbitrais voluntários com fundamento na falta de preenchimento do critério da natureza obrigatória da sua jurisdição (3.3.3.).

3.3.2. Os tribunais arbitrais necessários

I. Sempre que um Estado-Membro “privatize” o julgamento de matérias que envolvam a aplicação de normas da União, ao atribuí-las em exclusivo a instâncias arbitrais, não parece existir qualquer impedimento à qualificação destas entidades como “órgãos jurisdicionais nacionais”.

No acórdão “Vaasen-Göbbels”, o Tribunal de Justiça admitiu o reenvio prejudicial de um tribunal arbitral permanente que, não integrando a organização judicial neerlandesa, tinha sido criado por lei com a missão de julgar, de forma exclusiva, recursos dirigidos contra as decisões de uma instituição de segurança social de mineiros (*Scheidsgerecht van het Beamtenfond voor het Mijnbedrijf*)²⁷.

O caráter obrigatório da sua jurisdição fundou também o conhecimento do reenvio prejudicial do Comité de Apelo Médico (*Commissie van Beroep Husartgeneskunde*) da Real Sociedade da Holanda para a Promoção da Medicina no processo “Broekmeulen”. Não obstante ter origem numa associação privada, o Tribunal de Justiça considerou que esta entidade possuía legitimidade pública que provinha do facto de alguns dos seus membros serem nomeados pelo Estado e de funcionar com autorização e em conjugação com as autoridades públicas, constituindo o único órgão com competência para julgar, de forma definitiva, sobre o exercício da profissão de médico. Na ausência de qualquer outra possibilidade de impugnação judicial, a equiparação funcional deste tribunal arbitral a um “órgão jurisdicional nacional” impunha-se para garantir a uniformidade na aplicação do direito da União²⁸.

A necessidade de salvaguardar o efeito útil do direito da União foi também decisiva no processo “Danfoss”. O TJ admitiu as questões prejudiciais colocadas por um tribunal arbitral dinamarquês (*Faglige Voldgiftsret*) que julgava litígios emergentes de convenções coletivas celebradas entre

²⁷ “Vaasen-Göbbels”, 61/65, cit., n.º 4.

²⁸ “Broekmeulen”, 246/80, cit., n.º 15 e 16.

trabalhadores e empregadores, não obstante a sua composição se determinar caso a caso, e o seu processo se desenvolver conforme o acordado pelas partes, desde que permitido por lei. Estávamos, portanto, perante um tribunal criado *ad hoc* que não cumpria o requisito da permanência²⁹, mas a circunstância de decidir em última instância e de forma vinculativa, foi decisiva para o reconhecimento da qualidade de “órgão jurisdicional nacional”³⁰.

II. Na análise da admissibilidade dos pedidos prejudiciais colocados por tribunais arbitrais necessários, o Tribunal de Justiça adotou, portanto, um conceito funcional de “órgão jurisdicional nacional” que procura abranger entidades que, no quadro de um processo “conflitual” ou litigioso, apliquem com caráter de obrigatoriedade normas de direito da União. A ideia que subjaz a esta jurisprudência é a de que as decisões destas entidades constituem uma ameaça à aplicação uniforme do direito da União e são suscetíveis de afetar o exercício dos direitos atribuídos por este aos particulares. No caso de se tratar de tribunal arbitral que decida em última instância, esta abordagem levou-o inclusivamente a admitir questões prejudiciais oriundas de entidades que manifestamente não preencham alguns dos critérios estruturais definidos na sua jurisprudência constante (“Broekmeulen” ou “Danfoss”).

III. Na ordem jurídica portuguesa, surge como exemplo de tribunais arbitrais necessários, aqueles que funcionam junto da entidade expropriante para o efeito de fixar a indemnização devida em processo de expropriação³¹. O Tribunal Constitucional reconhece natureza jurisdicional às suas decisões, as quais visam dirimir conflitos de interesses entre os particulares e a administração³². Esta característica não é, no entanto, suficiente para os considerar como “órgãos jurisdicionais nacionais” na aceção do art. 267.º TFUE, visto estarmos perante tribunais *ad hoc* constituídos casuisticamente por iniciativa da entidade expropriante. À ausência de permanência associa-se ainda a omissão legal de qualquer tipo de garantias de

²⁹ Contra, o advogado-geral Lenz em conclusões de 31 de maio de 1989 no processo “Danfoss”, 109/88, 109/88, *Colect.*, 1989, p. 3199, n.º 21, notando que a lei dinamarquesa institucionaliza este modelo de tribunal arbitral.

³⁰ Neste sentido, v. conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer no processo “Coster”, C-17/00, cit., nota 79.

³¹ Cfr. art. 38.º da Lei n.º 168/99, de 18 de setembro (Código das Expropriações), republicada em anexo à Lei n.º 56/2008, de 4 de setembro.

³² Acórdão n.º 757/95, de 20 de dezembro, processo n.º 128/94, Guilherme da Fonseca (relator), disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

independência e imparcialidade dos árbitros, os quais partilham ainda a característica de não terem qualquer formação jurídica. Ao contrário dos tribunais arbitrais *ad hoc* admitidos no acórdão “Danfoss”, esta qualificação não coloca em causa a aplicação uniforme do direito da União, pois das decisões destes tribunais arbitrais cabe sempre recurso para os tribunais judiciais³³.

3.3.3. Os tribunais arbitrais voluntários

I. No processo “Nordsee”, o Tribunal de Justiça foi interpelado pelo Supremo Tribunal Regional Hanseático de Bremen (*Hanseatischen Oberlandgericht Bremen*), na qualidade de tribunal arbitral constituído de acordo com cláusula compromissória inserida num contrato de direito privado.

Nas suas conclusões a este caso, o advogado-geral Reischl promoveu uma reflexão sobre a possibilidade de qualificação dos tribunais arbitrais voluntários como “órgãos jurisdicionais nacionais” para efeitos de reenvio. Começou por notar que, na ausência de indicações literais decisivas no art. 267.º TFUE, o espírito e a finalidade desta norma, que se traduzem na necessidade de garantir a interpretação uniforme do direito da União, milita no sentido da admissibilidade de questões prejudiciais provindas de tribunais arbitrais, porquanto estes são responsáveis pela resolução de controvérsias bastante significativas que envolvem a aplicação de normas da União. Acrescentou, contudo, que as partes têm sempre a possibilidade de impugnar judicialmente a sentença arbitral, ao que acrescem um conjunto não despidendo de inconvenientes resultantes da admissão de reenvios nestas circunstâncias: (i) permitiria a colocação de questões prejudiciais por árbitros sem formação jurídica, os quais, devido à sua inexperiência, poderiam suscitar com mais facilidade questões irrelevantes, originando uma sobrecarga de trabalho desnecessária para o Tribunal de Justiça; (ii) atribuiria uma ressonância muito reduzida aos acórdãos prejudiciais, tendo em conta a ausência de publicidade das decisões arbitrais; (iii) possibilitaria a colocação de questões por árbitros localizados fora do espaço geográfico da União. Por estas razões, concluiu – embora sem grande convicção – que a balança “pende mais a desfavor do que a favor da admissibilidade” de reenvios por tribunais arbitrais voluntários³⁴.

O Tribunal de Justiça viria a declarar-se incompetente para se pronunciar sobre as questões colocadas pelo tribunal arbitral alemão. Em primeiro lugar, notou que não havia qualquer obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem o seu diferendo à arbitragem. À luz do

³³ Art. 52.º do Código das Expropriações.

³⁴ Advogado-geral Reischl, conclusões de 2 de fevereiro de 1982, “Nordsee”, 102/81, *Rec.*, 1982, p. 1123.

acórdão “Vaasen-Göbbels”, não estava assim preenchido o critério do carácter obrigatório da jurisdição do órgão de reenvio. Em segundo lugar, assinalou que as autoridades alemãs não estavam implicadas na escolha da via da arbitragem nem podiam ser chamadas a intervir automaticamente no desenrolar do processo perante o árbitro escolhido pelas partes. Por esta razão, concluiu que a ligação entre o procedimento arbitral e judicial não era “forte o suficiente” para que se pudesse qualificar o órgão de reenvio como “órgão jurisdicional nacional” na aceção do art. 267.º TFUE³⁵.

II. Do acórdão “Nordsee” decorre a consequência paradoxal de, ao mesmo tempo que se reitera a obrigação de os tribunais arbitrais aplicarem o direito da União, nega-se a sua capacidade para efetuar reenvios prejudiciais. Para evitar a ameaça para a integridade da ordem jurídica da União resultante desta escolha, o Tribunal de Justiça anunciou que a emergência de dúvidas sobre a aplicação de normas da União durante o processo arbitral autoriza o tribunal do Estado-Membro a suscitar um pedido de decisão prejudicial sempre que seja chamado a fiscalizar a decisão arbitral em sede de recurso, de oposição, de *exequatur*, ou através de qualquer outra via de recurso prevista na legislação nacional aplicável³⁶.

A ideia de que a justiça arbitral não pode ignorar o direito da União, competindo aos tribunais nacionais controlar a forma como se processa essa aplicação sempre que são chamados a apreciar a validade das decisões arbitrais, seria confirmada no acórdão “Almelo”. O Tribunal de Justiça indicou que os princípios do primado e da uniformidade na aplicação do direito da União³⁷, conjugados com o princípio da cooperação leal³⁸, exigiam que um tribunal italiano aplicasse normas de direito da União,

³⁵ “Nordsee”, 102/81, cit., n.º 11 a 13. No mesmo sentido, no processo “Guy Denuit”, o Tribunal de Justiça declarou-se incompetente para apreciar reenvio efetuado por um tribunal arbitral belga escolhido voluntariamente pelas partes para dirimir litígios de consumo em matéria de viagens de turismo (*Collège d'arbitrage de la Commission de Litiges Voyages*), considerando não existir qualquer obrigação, quer jurídica ou de facto, de as partes submeterem os seus diferendos à arbitragem, ao que acrescia a circunstância de as autoridades públicas belgas não estarem implicadas na escolha da via arbitral (acórdão de 27 de janeiro de 2005, C-125/04, *Colect.*, 2005, p. I-923, n.º 16).

³⁶ “Nordsee”, 102/81, cit., n.º 14 e 15.

³⁷ A doutrina do primado determina que o direito da União é “parte integrante (...) da ordem jurídica aplicável em cada Estado-Membro” e tornam “inaplicável de pleno direito, desde o momento da sua entrada em vigor, qualquer norma de direito interno que lhe seja contrária” (acórdão de 9 de março de 1978, “Simmenthal II”, 106/77, *Colect.*, 1978, p. 243).

³⁸ O princípio da cooperação leal, plasmado no art. 4.º, n.º 3 (2), do Tratado da União Europeia, exige que os “Estados-Membros tom(e)m todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultante de atos da União”.

ainda que estivesse a decidir um recurso interposto contra um laudo arbitral que tinha deliberado segundo a equidade³⁹.

No mesmo sentido, no acórdão “Eco-Swiss”, o tribunal do Luxemburgo considerou que, por via do princípio da equivalência⁴⁰, um tribunal neerlandês estava obrigado a deferir um pedido de anulação de decisão arbitral se a considerasse contrária ao direito da União e se as normas processuais nacionais exigissem que deferisse tal pedido com base na inobservância de normas nacionais de ordem pública⁴¹. Ou seja, indicou que a violação do direito de União no âmbito do direito da concorrência deve ser assimilada a uma ofensa de “princípios da ordem pública internacional”⁴², caso tal seja necessário para abrir a possibilidade de impugnação da validade de sentença arbitral.

III. Na origem do caso “Eco-swiss” estava a impugnação de decisão arbitral que tinha concedido uma indemnização por danos em consequência da rescisão de um contrato de licença baseado na nulidade desse contrato à luz do art. 101.º do TFUE. Tratava-se, contudo, de questão levantada apenas em sede de recurso de anulação, pelo que foi questionada a aplicabilidade de norma de direito processual nacional que impedia a fiscalização jurisdicional da decisão arbitral a pretensões baseadas em fundamentos de facto invocados pelo demandante durante o processo de arbitragem.

A aplicação do princípio da autonomia processual determinaria, em princípio, a impossibilidade de conhecimento de pretensões que implicassem a violação de norma processual nacional destinada a proteger o princípio do dispositivo. A este propósito, no acórdão “Van Schijndel” o Tribunal de Justiça tinha já declarado que:

“o direito (da UE) não impõe que os órgãos jurisdicionais nacionais suscitem officiosamente um fundamento assente na violação de disposições (da União), quando a análise desse fundamento os obrigue a abandonar o princípio dispositivo a cujo respeito estão obrigados, saindo dos limites do litígio como foi circunscrito pelas partes e baseando-se em factos e circunstâncias diferentes daqueles em que baseou o seu pedido a parte que tem interesse na aplicação das referidas disposições”⁴³.

³⁹ “Almelo”, C-393/92, cit., n.º 23.

⁴⁰ O princípio da equivalência proscreve que o tratamento processual atribuído aos titulares de direitos conferidos pela ordem jurídica da União seja inferior ao garantido a titulares de um direito semelhante concedido pelo direito nacional (acórdão de 16 de maio de 2000, “Preston”, C-78/98, *Colect.*, 2000, p. I-3201, n.º 31).

⁴¹ Acórdão de 1 de junho de 1999, “Eco-Swiss”, C-126/97, *Colect.*, 1999, p. I-3055, n.º 41.

⁴² Art. 46.º, n.º 2, al. b), ii), da Lei da Arbitragem Voluntária, publicada em anexo à Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro.

⁴³ Acórdão de 14 de dezembro de 1995, “van Schijndel”, C-430/93 e C-431/93, *Colect.*, 1995, p. I-4705, n.º 22.

Significa isto que, na falta de regulamentação da União na matéria, as vias processuais destinadas à salvaguarda dos direitos que decorrem para os particulares do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro. Tal significa que, caso o direito processual nacional não o permita, o princípio da efetividade não impõe aos tribunais nacionais o dever de conhecerem fundamentos baseados no direito da União em qualquer circunstância⁴⁴.

No acórdão “Eco-swiss”, o Tribunal de Justiça considerou, no entanto, que a circunstância de os tribunais arbitrais não poderem colocar questões prejudiciais coloca em risco a aplicação uniforme do direito da União, pelo que concluiu que “as questões atinentes à interpretação da proibição imposta pelo artigo (101.º, n.º 1, TFUE podem) ser examinadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais chamados a pronunciar-se sobre a validade de uma decisão arbitral e (podem) constituir objeto (...) de um reenvio prejudicial (...)”⁴⁵.

IV. Alguma doutrina deduz ainda do acórdão “Eco-swiss” a consequência lógica de que os árbitros, para evitar o risco de verem as suas decisões anuladas, têm o poder de aplicar oficiosamente normas de direito da União, ainda que tal implique sair dos limites do litígio tal como o mesmo foi circunscrito pelas partes⁴⁶. Esta interpretação não foi, todavia, sufragada pelo Tribunal de Justiça, provavelmente porque levaria à descaracterização da função jurisdicional exercida pelos árbitros, a qual se consubstancia na missão de “dirimir conflitos” de acordo com os princípios fundamentais do processo civil, entre os quais se inclui o princípio do dispositivo⁴⁷.

À luz do princípio da efetividade, o Tribunal de Justiça exige apenas que seja dado às partes num processo arbitral uma oportunidade para invocarem novos fundamentos baseados no direito da União

⁴⁴ O princípio da efetividade proscreve que o direito processual nacional, ainda que não faça distinções entre pretensões dos particulares baseadas no direito da União e pretensões baseadas no direito nacional, torne, na prática, o exercício de um direito decorrente do ordenamento da União virtualmente impossível ou excessivamente difícil (acórdão 14 de dezembro de 1995, “Peterbroeck”, C-312/93, *Colect.*, 1995, p. I-4599, n.º 14).

⁴⁵ “Eco-Swiss”, C-126/97, cit., n.º 40. No mesmo sentido, acórdão de 26 de outubro de 2006, “Mostaza Claro”, C-168/05, *Colect.*, 2005, p. I-10421, n.º 39.

⁴⁶ Cfr. Martin Schwaiger, “Preliminary Ruling According to Article 234 EC Treaty”, in Christian Klausegger, Peter Klein, Florian Kremslehner, Alexander Petsche, Nikolaus Pitkowitz, Jenny Power, Irene Welsler e Gerold Zeiler (coord.), *Austrian Arbitration Yearbook 2007*, Beck, 2007, pp. 310 e 311, e a doutrina aí citada.

⁴⁷ A ultrapassagem dos limites do litígio configura fundamento autónomo de anulabilidade da sentença arbitral nos termos do Art. 46.º, n.º 3, al. a), iii), da Lei da Arbitragem Voluntária.

perante um tribunal de um Estado-Membro⁴⁸, algo que sucede apenas no momento da impugnação da respetiva sentença. O facto de o poderem ter feito durante a arbitragem não é decisivo, uma vez que a ausência de reenvio determina que este não garante “uma tutela jurisdicional total”⁴⁹.

V. A atribuição de uma obrigação de aplicação do direito da União conjugada com a recusa de reenvio é observada com alguma perplexidade por um amplo setor doutrinal, que alerta para o perigo para a integridade da ordem jurídica da União resultante da circunstância de as decisões arbitrais não serem com frequência impugnadas judicialmente⁵⁰. Como explicar então uma jurisprudência que surge em claro contraciclo com uma abordagem funcional de “órgão jurisdicional nacional” que permitiu responder a questões prejudiciais colocadas por entidades arbitrais ou administrativas?

A resposta parece estar na correlação existente entre a legitimidade para efetuar um reenvio prejudicial e a imputação de responsabilidade a um Estado-Membro pelo incumprimento do direito da União. No acórdão “Nordsee”, o Tribunal de Justiça notou que, à luz do princípio da cooperação leal e das regras que regem o processo por incumprimento (arts. 258.º e 259.º TFUE), compete apenas aos Estados-Membros velar pelo cumprimento das obrigações que resultam da aplicação do direito da União no seu território⁵¹. Daqui decorre que não lhes pode ser imputada responsabilidade pela violação da ordem jurídica da União cometida por instâncias arbitrais constituídas por vontade das partes, na medida em que não possuem os instrumentos necessários para garantir a forma como estas aplicam o direito da União⁵². A ausência de uma ligação “forte o suficiente” entre o órgão de reenvio e o Estado-Membro parece assim excluir tanto a possibilidade de uma ação por incumprimento como a de uma ação de responsabilidade civil do Estado com fundamento na violação do direito da União⁵³.

⁴⁸ Acórdão de 7 de Junho de 2007, “van der Weerd”, C-222/05 a C-225/05, *Colect.*, 2007, p. I-4233, n.º 41.

⁴⁹ Advogado-geral Poiares Maduro, conclusões de 1 de março de 2007, “van der Weerd”, C-222/05 a C-225/05, *Colect.*, 2007, p. I-4233, n.º 28.

⁵⁰ Entre outros, Gerhard Bebr, “Arbitration Tribunals and Article 177 of the EEC Treaty”, *Common Market Law Review*, 22, 1985, pp. 497 a 501, e Martin Schwaiger, “Preliminary Ruling According to Article 234 EC Treaty”, *cit.*, p. 320.

⁵¹ “Nordsee”, 102/81, *cit.*, n.º 12.

⁵² Neste sentido, Carlo Rasia, “Pregiudiziale comunitaria e giudizio arbitrale: nuovo confronto tra gabbie ideologiche, funzionalità degli scambi, esigenze di tutela efectiva”, *Il Corriere Giuridico*, 1, 2006, p. 24.

⁵³ De acordo com o acórdão de 4 de julho de 2000, “Haim”, C-424/97, *Colect.*, p. I-5123, n.º 36, a imputação dessa responsabilidade depende de “um nexo de causalidade direto entre a violação da *obrigação que incumbe ao Estado* e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas” (itálico nosso).

4. Os tribunais arbitrais tributários

4.1. Reconhecimento como interlocutores do Tribunal de Justiça

I. Os tribunais arbitrais tributários cumprem os critérios funcional e territorial de “órgão jurisdicional nacional” definidos pelo Tribunal de Justiça, na medida em que consubstanciam instâncias de “resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária” que funcionam no CAAD (art. 1.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, RJAT, e art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). A criação deste centro de arbitragem foi autorizada por despacho do Secretário de Estado da Justiça com o objetivo de possibilitar a arbitragem institucionalizada em alguns domínios do contencioso administrativo, *maxime* na resolução de litígios emergentes de contratos e de relações jurídicas de emprego público⁵⁴. O CAAD está sediado em Lisboa e é gerido por uma associação privada sem fins lucrativos, de âmbito nacional e de caráter especializado, constituída por tempo indeterminado⁵⁵.

O mesmo se passa com o preenchimento da generalidade dos critérios estruturais. Em primeiro lugar, a origem legal e permanência dos tribunais arbitrais tributários resulta da sua integração no CAAD nos termos acima descritos. Em segundo lugar, tratam-se de instâncias que apenas “decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade” (art. 2.º, n.º 1, RJAT), e de acordo com o princípio do contraditório, “designadamente através da faculdade concedida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo” (art. 16.º, al. a), RJAT). Finalmente, para além do dever genérico dos seus árbitros respeitarem os princípios da imparcialidade e independência (art. 9.º, n.º 1, RJAT), estão previstas garantias de imparcialidade, nas quais se incluem um conjunto vasto de impedimentos ao exercício da função de árbitro⁵⁶, ao que acresce a exigência de escusa quando ocorra circunstância que possa colocar em causa a imparcialidade e independência da pessoa designada como árbitro (art. 8.º, n.º 2, RJAT). Neste âmbito, e para além da observância das exigências legais acima referidas, os árbitros em matéria tributária estão ainda

⁵⁴ Despacho do Secretário de Estado da Justiça n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, publicado em *Diário da República*, II Série, n.º 30, de 12 de fevereiro de 2009, p. 6113.

⁵⁵ V. Estatutos do CAAD, disponíveis em www.caad.org.pt.

⁵⁶ Para além daqueles que estão enunciado no art. 144.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, não pode ser designado árbitro pessoa que, nos dois anos anteriores, (i) 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 referida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão, ou (ii) tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo (art. 8.º, n.º 1, RJAT).

obrigados ao estrito cumprimento das regras deontológicas previstas no Código Deontológico do CAAD⁵⁷.

II. O principal obstáculo à atribuição aos tribunais arbitrais tributários da qualidade de interlocutor do Tribunal de Justiça ao abrigo do processo do art. 267.º TFUE advém da circunstância de o recurso à arbitragem constituir um direito potestativo dos contribuintes⁵⁸. Estes não estão “obrigados a solicitar a resolução do seu litígio pela via arbitral”⁵⁹, pelo que subsiste a dúvida sobre o preenchimento do requisito estrutural da “natureza obrigatória da jurisdição” do órgão jurisdicional⁶⁰.

A jurisdição dos tribunais arbitrais tributários é, no entanto, obrigatória para a administração tributária por via da “cláusula de jurisdição obrigatória” prevista no n.º 1 do art. 4.º do RAT e exercida através da Portaria 112-A/2011, de 22 de março. Ao contrário do que sucedia com as autoridades alemãs no caso “Nordsee”, a Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa está obrigada a “intervir automaticamente no procedimento arbitral” sempre que é demandada por um contribuinte nas matérias previstas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT. Esta intervenção estadual no lado passivo da relação jurídica processual parece assegurar a existência de uma ligação “forte o suficiente” entre o Estado e o tribunal arbitral, suscetível de qualificar este último como “órgão jurisdicional nacional” na aceção do art. 267.º TFUE.

III. A admissão de questões prejudiciais dos tribunais arbitrais tributários afigura-se essencial para garantir a aplicação uniforme do direito da União e assegurar a tutela dos direitos que este atribui aos particulares, pois a sua constituição a pedido dos contribuintes transforma-os na única instância competente para julgar litígios em matérias tributárias.

O reconhecimento da capacidade de reenvio aos tribunais arbitrais tributários não introduziria, acrescente-se, qualquer desfiguração no processo do art. 267.º TFUE, tradicionalmente entendido como um mecanismo de cooperação entre juízes ou, no limite, entre juristas⁶¹. Com efeito, os seus árbitros

⁵⁷ O Código Deontológico encontra-se disponível em www.caad.org.pt, sendo-lhe feita alusão no RJAT art. (11.º, n.º 1, al. c)), desde a revisão operada pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2013).

⁵⁸ Art. 124.º, n.º 3 *in fine*, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento de Estado para 2010).

⁵⁹ “Nordsee”, 102/81, cit., n.º 11.

⁶⁰ “Vaasen-Göbbels”, 61/65, cit., p. 404.

⁶¹ Advogado-geral Jacobs, “Syfiat”, C-53/03, cit., n.º 26.

devem ser juristas com comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, que tenham, pelo menos, dez 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 domínio⁶².

Refira-se ainda, por outro lado, que os acórdãos do Tribunal de Justiça tirados na sequência de pedidos prejudiciais de tribunais arbitrais tributários não perderiam ressonância na ordem jurídica portuguesa, pois as decisões arbitrais em matéria tributária, ao contrário do que sucede com as decisões de tribunais judiciais e administrativos de 1ª instância, são objeto de publicação no sítio do CAAD⁶³.

4.2. Delimitação da obrigação de reenvio prejudicial

I. O 3º parágrafo do art. 267.º TFUE estatui que a emergência de dúvidas quanto à interpretação ou à validade de uma norma da União por “órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno” obriga à colocação de uma questão prejudicial. Os autores dos Tratados atribuíram aos restantes órgãos jurisdicionais um poder discricionário para efetuar um pedido prejudicial, o que pode ser explicado por razões de economia processual: o congestionamento do Tribunal de Justiça com um número excessivo de reenvios é evitado, ao mesmo tempo que se salvaguarda a uniformidade na aplicação do direito da União pela possibilidade de uma dúvida interpretativa ou de validade poder vir a ser suscitada por outro órgão jurisdicional que julgue o caso em recurso⁶⁴.

As diferenças entre órgãos jurisdicionais “facultados” e “obrigados” a colocar questões prejudiciais são, em todo o caso, menos estanques do que sugere a letra do art. 267.º TFUE. Na verdade, ambos têm a mesma margem de discricionariedade para apreciar a relevância de uma norma da União

⁶² Art. 7.º, n.º 1 e 2, RJAT. Nos termos do n.º 3 deste preceito, apenas é admitida a designação de árbitro não presidente que seja licenciado em economia ou gestão caso estejam em causa questões que requeiram um conhecimento especializado de outras áreas e desde que cumpram, com as necessárias adaptações, os requisitos exigidos aos árbitros juristas.

⁶³ Cfr. <http://www.caad.org.pt/content/show/id/35/s/3> (consultado a 15 de fevereiro de 2013).

⁶⁴ Inerente a esta escolha esteve também, segundo Angelo Grisoli, *Aspetti giuridici della integrazione europea*, CEDAM, Pádova, 1967, p. 42, o entendimento de que o menor conhecimento do direito da União por parte de juízes de tribunais inferiores envolveria maior número de dúvidas e, conseqüentemente, maior número de questões colocadas indevidamente, o que significaria um aumento desnecessário de custos financeiros e temporais para os litigantes.

para o julgamento da causa, ao que acresce a circunstância de o Tribunal de Justiça que ter vindo a mitigar sucessivamente os contornos desta distinção.

Em primeiro lugar, os efeitos das decisões prejudiciais projetam os seus efeitos sobre qualquer órgão jurisdicional. Por essa razão, limitam a discricionariedade do juiz nacional que não decida em última instância, determinando que, caso este pretenda afastar-se da solução encontrada pelo tribunal do Luxemburgo, deve consultá-lo a título prejudicial com vista a convencê-lo da necessidade de alteração da sua jurisprudência⁶⁵.

Em segundo lugar, os órgãos jurisdicionais que não decidem em última instância estão também obrigados a colocar uma questão prejudicial se considerarem inválido o ato da União aplicável ao caso perante si pendente⁶⁶.

Por último, os órgãos jurisdicionais que decidam em última instância podem evitar o reenvio sempre que a questão de direito da União que pretendem aplicar (i) surja no âmbito de processo cautelar⁶⁷, (ii) já tenha sido objeto de resposta na jurisprudência constante do Tribunal de Justiça⁶⁸ ou (iii) diga respeito a norma cuja interpretação não levante “dúvida razoável”⁶⁹.

II. Alguma doutrina identifica os sujeitos da obrigação de reenvio prevista no 3º parágrafo do art. 267.º TFUE apenas com os órgãos jurisdicionais que se encontram no vértice da respetiva pirâmide judiciária⁷⁰. Esta tese, geralmente apelidada de “abstrata ou orgânica”, parte de uma interpretação literal desse parágrafo: a utilização do plural no vocábulo “decisões” apenas pode ser entendida como abrangendo os supremos tribunais, pois só as sentenças destes órgãos jurisdicionais adquirem firmeza

⁶⁵ Acórdão de 3 de março de 1994, “Eurico”, C-332/92, C-333/92 e C-335/92, *Colect.*, 1994, p. I-711, n.º 15.

⁶⁶ “IATA”, C-344/04, *cit.*, n.º 30.

⁶⁷ Acórdão de 24 de maio de 1977, “Hoffman-La Roche”, 107/76, *Colect.*, 1977, p. 333, n.º 6.

⁶⁸ Acórdão de 27 de março de 1963, “da Costa”, 28/62 a 30/62, *Colect.*, 1962-1964, p. 237.

⁶⁹ No termos do acórdão “CILFIT”, 283/81, *cit.*, n.º 17 a 20, o órgão jurisdicional nacional deve ponderar os riscos desta interpretação, a qual deve ter em conta as características específicas do direito da União e as particulares dificuldades que a sua interpretação acarreta. Deve para o efeito estar convencido de que a interpretação que advoga é igualmente óbvia para os demais órgãos jurisdicionais e para o Tribunal de Justiça, o que apenas será possível se cumprir uma série de passos: (i) comparar as diferentes versões linguísticas da legislação da União, na medida em que cada uma delas é autêntica; (ii) apreciar as peculiaridades da terminologia europeia, uma vez que o seu significado é diferente do utilizado nas ordens jurídicas nacionais; (iii) interpretar cada norma da União de uma forma teleológica e sistemática, tendo em conta os objetivos do direito da União e o estado da evolução do mesmo.

⁷⁰ Na doutrina portuguesa, João Mota de Campos e João Luiz Mota de Campos, *Contencioso Comunitário*, *cit.*, pp. 141 a 146.

a partir do momento da sua prolação⁷¹. A par do elemento literal, sufragam que o dever de reenvio não deve abarcar processos triviais julgados em instâncias inferiores, pois de outra forma criar-se-ia uma sobrecarga inútil para o Tribunal de Justiça e um aumento desnecessário dos custos e dilações para as partes⁷². Estes processos, por outro lado, não consubstanciam qualquer risco para a aplicação uniforme do direito da União, a qual está suficientemente garantida através das decisões dos supremos tribunais, a quem compete julgar as matérias com maior interesse e importância⁷³.

Os defensores da tese do “litígio concreto”, em contrapartida, sustentam que a uniformidade na aplicação judicial do direito da União apenas será atingida se o dever de reenvio impender sobre qualquer órgão jurisdicional que decida em última instância, mesmo que este se situe na base da respetiva hierarquia judiciária. Argumentam que qualquer outra solução permitirá o surgimento de correntes interpretativas díspares nas ordens jurídicas nacionais que podem não ser corrigidas pela atuação uniformizadora dos supremos tribunais⁷⁴.

Ao longo do tempo, o Tribunal de Justiça pendeu, ainda que não expressamente, para a tese do “litígio concreto”. No acórdão “Costa”, após ter sido interpelado por um tribunal italiano que decidia em primeira e última instância, declarou que “os órgãos jurisdicionais cujas decisões são, como no caso *sub judice*, irrecorríveis, devem submeter ao Tribunal de Justiça uma questão a título prejudicial sobre a «interpretação do tratado», quando essa questão for suscitada perante eles”⁷⁵. Este entendimento seria posteriormente confirmado no acórdão “Hoffman-La Roche”, onde notou que “o terceiro parágrafo (do art. 267.º TFUE) tem como fim, nomeadamente, o de evitar que se estabeleça em qualquer Estado-Membro uma jurisprudência nacional em desacordo com as regras de direito (da União)”, pelo que “as exigências decorrentes desta finalidade são respeitadas, no âmbito de processos de natureza sumária e urgente como os do caso em apreço, relativos a providências cautelares, quando uma ação ordinária principal, permitindo a reapreciação de todas as questões de direito resolvidas provisoriamente no

⁷¹ Gerhard Bebr, “Article 177 of the EEC Treaty in the Practice of National Courts”, *The International Comparative Law Quarterly*, 26, 1977, p. 241, e João Mota de Campos e João Luiz Mota de Campos, *Contencioso Comunitário*, cit., p. 146.

⁷² Henry G. Schermers e Denis F. Walbroeck, *Judicial Protection in the European Communities*, 6ª Edição, Kluwer, The Hague, 2001, p. 268, que acrescentam que a decisão de não recorrer ao art. 267.º (3) TFUE por órgãos jurisdicionais de instâncias inferiores deve ser fundada em “argumentos muito sólidos”.

⁷³ Pierre Pescatore, “O recurso prejudicial do art. 177.º do Tratado CEE e a cooperação do Tribunal com as jurisdições nacionais”, *Documentação e Direito Comparado*, 22, 1985, pp. 28 e 29.

⁷⁴ Por exemplo, G. Vandersanden e Ami Barav, *Contentieux Communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1977, pp. 280 a 281.

⁷⁵ Acórdão de 15 de julho de 1964, “Costa”, 6/64, Colect., 1962-1964, p. 554.

processo de natureza sumária, deva ser proposta, seja em qualquer circunstância, seja quando a parte vencida o pede”⁷⁶.

O processo “Lyckeskog” veio trazer outra luz sobre este debate. Um tribunal sueco perguntou se devia ser considerado como de última instância um órgão jurisdicional cujas decisões apenas podiam ser reapreciadas pelo respetivo supremo tribunal se este declarasse admissível o recurso para ele interposto. Em resposta, o Tribunal de Justiça começou por lembrar que a obrigação contida no art. 267.º (3) TFUE tem por fim evitar o surgimento de jurisprudência nacional contrária às regras do direito da União, o que somente será possível atribuindo um dever de reenvio aos supremos tribunais, bem como a qualquer outro órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial⁷⁷. A circunstância de a apreciação do mérito da impugnação depender de declaração prévia de admissibilidade não tem por efeito privar as partes da via de recurso. Um supremo tribunal, caso seja confrontado com dúvidas de interpretação ou de validade de norma da União aplicável ao litígio, tem a obrigação de submeter a correspondente questão prejudicial, seja na fase de apreciação da admissibilidade do recurso, seja numa fase posterior⁷⁸.

Em suma, ao reconhecer expressamente no acórdão “Lyckeskog” que a obrigação de reenvio engloba outros órgãos jurisdicionais para além dos supremos tribunais, o Tribunal de Justiça acolheu expressamente a teoria do “litígio concreto”.

III. A adoção da tese do “litígio concreto” torna ainda necessário determinar o exato alcance da expressão “decisões não suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno” utilizada pelo art. 267.º (3) TFUE. O Tribunal de Justiça evitou tomar uma posição sobre esta matéria, o que não impediu o advogado-geral Caportorti de as identificar com as decisões “que revestem um caráter definitivo, querendo com isto dizer que não dão lugar à reapreciação da causa quanto à matéria de facto ou tão-só

⁷⁶ “Hoffman-La Roche”, 107/76, cit., n.º 5.

⁷⁷ Acórdão de 4 de junho de 2002, “Lyckeskog”, C-99/00, *Colect.*, 2002, p. I-4839, n.º 14 e 15.

⁷⁸ “Lyckeskog”, C-99/00, cit., n.º 16 a 18. O Tribunal de Justiça seguiu as conclusões do advogado-geral Tizzano, para quem “o que interessa não é tanto levar a cabo um exercício abstrato de definição da natureza do órgão jurisdicional em questão quanto o verificar se e de que modo, à luz de uma análise global do sistema jurisdicional em causa, este último permite garantir o respeito dos objetivos do art. (267.º TFUE)” (conclusões de 21 de fevereiro de 2002, “Lyckeskog”, C-99/00, *Colect.*, 2002, p. I-4839, n.º 42).

quanto à matéria de direito, a pedido de uma das partes e sem que seja necessário que se verifiquem circunstâncias novas ou que se preencham certas condições de exceção”⁷⁹.

À luz destas considerações, na ordem jurídica portuguesa, para além dos tribunais que decidem sempre em última instância (v. g. Supremo Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Administrativo ou Tribunal Constitucional), estão sujeitos à obrigação de reenvio os demais órgãos jurisdicionais de cujas decisões não couber recurso ordinário⁸⁰, não devendo para o efeito ser considerados como tal o recurso de uniformização de jurisprudência, de revisão ou de constitucionalidade⁸¹.

IV. A qualificação dos tribunais arbitrais tributários como órgãos jurisdicionais de última instância submetidos à obrigação de reenvio prevista no 3.º parágrafo do art. 267.º TFUE não parece, à primeira vista, deixar grandes dúvidas, pois das suas decisões apenas é admitido (i) 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 durante o processo arbitral, e (ii) 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 (art. 25.º RJAT).

No entanto, as sentenças arbitrais podem também ser anuladas pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento (i) na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, (ii) na oposição dos fundamentos com a decisão, (iii) na pronúncia indevida ou omissão de pronúncia e (iv) na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes (arts. 27.º, n.º 1, e 28.º, n.º 1, RJAT). Este meio impugnatório tem como objetivo permitir controlar

⁷⁹ Conclusões de 5 de maio de 1977 ao caso “Hoffman-La Roche”, 107/76, *Colect.*, 1977, p. 346.

⁸⁰ V. g. acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 10 de dezembro de 1990, processo n.º 1144/90, Sá Nogueira (relator), *Coletânea de Jurisprudência*, V, 1990, pp. 160 e 161, que submeteu o reenvio prejudicial que daria origem ao acórdão de 19 de março de 1992, “Batista Morais”, C-60/91, *Colect.*, 1992, p. I-2085, considerando que apreciava o caso em última instância e que, por isso, estava obrigado a efetuar um pedido de decisão prejudicial.

⁸¹ O recurso de constitucionalidade previsto no art. 280.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa, não se debruça sobre o mérito de uma decisão judicial, mas apenas sobre a parte da decisão relativa à questão de constitucionalidade. Contra, excluindo o dever de reenvio dos tribunais que decidem em última instância com fundamento na possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional: (i) Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 12 de dezembro de 1990, processo n.º 12557, cit.; (ii) Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 9 de janeiro de 1991, processo n.º 12556, cit.. Sobre o tema, Nuno Piçarra, “Anotação ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de junho de 1991”, *Coletânea Anotada de Jurisprudência Comunitária*, 4, 10, 1992, pp. 43 e 44.

judicialmente quer a competência do tribunal arbitral, quer o respeito por princípios processuais fundamentais durante procedimento arbitral e ainda a existência de vícios estruturais da decisão arbitral. Numa primeira fase de delimitação do âmbito da impugnação prevista no RJAT e de “teste” da amplitude dos fundamentos de anulação, a administração tributária assumiu-a, na prática, como uma via de recurso ordinário, o que poderia tornar controvertida a qualificação dos tribunais arbitrais tributários como órgãos jurisdicionais de última instância para efeitos de aplicação do art. 267.º TFUE. Todavia, o Tribunal Central Administrativo tem adotado uma interpretação estrita dos fundamentos de anulação previstos no RJAT, motivo pelo qual vem decidindo pela não admissão da maioria das impugnações de decisões arbitrais por falta de fundamento válido⁸².

5. Conclusão

Uma das peculiaridades que tem marcado a incorporação do direito da União Europeia na ordem jurídica portuguesa advém da pouca – e em alguns casos nenhuma – vontade manifestada pelos juízes portugueses para “dialogar” com o Tribunal de Justiça através do mecanismo das questões prejudiciais. O número de reenvios é baixo em termos comparativos, contrariando a “vasta e entusiástica utilização do processo do art. (267.º TFUE)” observada na generalidade dos Estados-Membros⁸³. A exceção a este panorama são os juízes fiscais e aduaneiros, responsáveis por cerca de dois terços dos reenvios suscitados por magistrados portugueses⁸⁴, entre os quais se incluíram processos⁸⁴ que tiveram repercussão mediática assinalável em resultado das consequências económicas que implicaram para o orçamento do Estado, como foi o caso daqueles que versaram sobre os emolumentos notariais e registrais⁸⁵.

⁸² Cfr., entre outras, Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 05856/12, decisão de 4 de outubro de 2012 (não publicada), e processo n.º 05481/12, decisão de 12 de dezembro de 2012 (não publicada).

⁸³ Joseph Weiler, “A Quiet Revolution: the European Court of Justice and Its Interlocutors”, *Comparative Political Studies*, 26, 4, 1994, p. 523.

⁸⁴ Sobre o tema, Francisco Pereira Coutinho, “Os juízes portugueses e o reenvio prejudicial”, in Maria Luísa Duarte, Luís Fernandes e Francisco Pereira Coutinho (coord.), *20 Anos de Jurisprudência da União sobre Casos Portugueses: o que fica do dialogo entre os juízes portugueses e o Tribunal de Justiça da União Europeia*, Instituto Diplomático, Lisboa, 2011, pp. 13 a 52.

⁸⁵ Entre outros, acórdão de 29 de setembro de 1999, “Modelo I”, C-56/98, *Colect.*, 1999, p. I-6427, acórdão de 21 de setembro de 2000, “Modelo II”, C-19/99, *Colect.*, 2000, p. I-7213, despacho de 2 de julho de 1999, “Corticeira Amorim”, C-158/99 (não publicado), acórdão de 26 de setembro de 2000, “IGI”, C-134/99, *Colect.*, 2000, p. I-7717, acórdão de 21 de junho de 2001, “Sonae - Tecnologia da Informação”, C-206/99, *Colect.*, 2001, p. I-4679, despacho de 24 de janeiro de 2002, “Sonae Turismo”, C-45/00 (não publicado), e acórdão de 7 de setembro de 2006, “Organon” C-193/04, *Colect.*, 2006, p. I-7271.

Os tribunais arbitrais tributários foram criados com objetivo de diminuir o número de processos julgados nos tribunais portugueses mais “europeizados”. Assumem, por isso, as vestes de “órgãos jurisdicionais de direito comum” responsáveis pelo julgamento de matérias onde o direito da União assume grande relevância . Uma vez que as suas decisões não são, em regra, recorríveis, a atribuição da capacidade para suscitarem a intervenção a título prejudicial do Tribunal de Justiça apresenta-se essencial para garantir uniformidade na aplicação do direito da União na ordem jurídica portuguesa. Na medida em que preenchem os requisitos estruturais, funcionais e territoriais de "órgão jurisdicional nacional" na aceção do art. 267.º TFUE definidos pelo Tribunal de Justiça, o seu reconhecimento como seus interlocutores diretos parece claro, mas somente um pedido de decisão prejudicial permitirá esclarecer definitivamente esta questão.

