

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 422/2017-T

Tema: IRC – Liquidação – Desistência do pedido.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues e Prof. Doutor António Martins (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-09-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... **LDA.**, pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... .., ..., (doravante, “Requerente”), apresentou, ao abrigo dos artigos 10.º e 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., referente ao período de tributação de 2013, n.º 2016..., referente ao período de 2014, e n.º 2016..., referente ao período de 2015 (1.º Trimestre), todos da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente aos quais apresentou reclamação graciosa (procedimento de reclamação graciosa n.º ...2016...), a qual foi indeferida.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-07-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01-09-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 18-09-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente e que deve ser alterado o valor da causa.

A Requerente pronunciou-se sobre a questão do valor causa.

Foi designado o dia 06-12-2017 para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo desmarcada na sequência da apresentação pela Requerente de desistência do pedido.

Com a desistência do pedido, a Requerente pede que seja dispensada do pagamento da segunda prestação da taxa arbitral.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não há excepções, sendo suscitada pela Administração Tributária e Aduaneira a questão prévia do valor da causa.

2. Questão do valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o de € 560.025,70, correspondente à soma dos valores das correcções à matéria tributável que pretendia ver anuladas.

A Administração Tributária e Aduaneira defende que, tendo as liquidações valor nulo, deve ser fixado à causa o valor resultante da aplicação das taxas de IRC de 25% à correcção relativa a 2013, de 23% à correcção respeitante a 2014 e de 21% à correcção respeitante a 2015, o que ascende a um total de € 130.886,25.

Refere a Administração Tributária e Aduaneira, em suma, o seguinte:

- de acordo com o disposto no artigo 296.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi art. 29º do RJAT*, «[a] *toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido*»:
- por outro lado, dispõe o artigo 297.º, n.º 1, do mesmo CPC, que «[s]e *pela acção se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela acção se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício*»;
- por seu turno, o artigo 32.º, n.º 1, do CPTA, igualmente aplicável *ex vi art. 29º do RJAT*, determina que «[q]uando *pela acção se pretenda obter o pagamento de quantia certa, é esse o valor da causa*»; nos termos do n.º 2 do preceito, «[q]uando *pela acção se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício*».
- por outro lado, sendo lei especial, o número 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária dispõe expressamente que “ *O valor da causa nos casos previstos na alínea b) [e c)] do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar.*”
- ademais o número 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas prevê que “ *O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”;
- o art. 97º-A do CPPT, aplicável *ex vi art. 29º do RJAT*, sob a epígrafe «Valor da causa», dispõe o seguinte:
 - «1 - *Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:*
 - a) *Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende; (...)*»

- para efeitos de atribuição de um valor à acção de impugnação de liquidação, como acontece *in casu*, a lei manda atender ao valor da importância a anular;
- as liquidações emitidas resultaram em notas de demonstração de acerto de contas de valor nulo, ainda assim, o valor da causa não é o da correcção à matéria tributável;
- isto é, mesmo nas situações em que o recurso à arbitragem tributária diz respeito a actos tributários que se consubstanciem na declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria colectável ou da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, o valor da causa é o da liquidação “a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar”, conforme o disposto no número 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A Requerente defende que deve ser mantido o valor que indicou, na linha da decisão arbitral do processo n.º 151/2013-T, por «*em casos como o presente, em que o saldo apurado é nulo por a Requerente apresentar prejuízos fiscais, razão pela qual deveria atender se ao valor contestado (i.e., à correcção efectuada)*», «*desde logo porquanto a referida correcção, atenta a possibilidade de, em determinadas circunstâncias, reportar os prejuízos, pode vir a ter reflexos em anos diferentes, nos quais a taxa de IRC pode ser distinta*».

2.1. Apreciação da questão do valor da causa

O RJAT não estabelece explicitamente qualquer critério para determinar o valor dos litígios arbitrais que têm por objecto a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável que não deram origem a liquidação ou deram lugar a liquidação com valor nulo

No entanto, o RJAT contém normas que se referem ao valor dos litígios.

No artigo 5.º do RJAT, encontram-se três referências ao «*valor do pedido*», mas

nenhuma indicação é dada sobre a forma de o determinar.

Outra norma que faz referência ao valor, é a alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º, em que se faz referência à «*indicação do valor da utilidade económica do pedido*», como um dos requisitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, sendo nesta norma que a Administração Tributária e Aduaneira Requerente assenta a sua tese de que o valor da causa deve ser determinado com base no valor das correcções efectuadas multiplicado pelas taxas de IRC que vigoraram nos anos a que se reportam as correcções.

É manifesto, porém, que as taxas de IRC vigentes nos anos a que se reporta cada uma das correcções nada têm a ver com a utilidade económica do pedido, pois não está em causa o pagamento de qualquer IRC relativo a esses exercícios, mas sim a possível repercussão dessas correcções (que diminuiriam valores de prejuízos fiscais), em exercícios futuros, não determinados, ao abrigo do regime de reporte de prejuízos.

Desconhece-se em que exercícios os prejuízos fiscais referidos podem ser relevantes e as taxas de IRC que neles vigorarão.

Assim, se é certo que esta alínea e) aponta no sentido de o valor do litígio dos processos arbitrais ser a «*utilidade económica do pedido*», também o é que a aplicação deste critério de determinação do valor da causa só é viável quando for possível determinar tal utilidade económica. Na verdade, a viabilidade prática de aplicação de uma norma a uma determinada situação jurídica, constitui, naturalmente, um requisito indispensável da sua utilização, pois a impossibilidade natural é um obstáculo intransponível a tudo, inclusivamente à aplicação de qualquer norma a uma situação.

Por isso, a referida alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º tem de ser interpretada restritivamente, com a limitação natural e forçosa de que o valor dos processos arbitrais será a utilidade económica do pedido, ***quando for possível determinar tal utilidade***.

Ora, há litígios englobáveis na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que não tem utilidade económica determinável, pois a sua definição depende de factores que não são conhecidos no momento da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, nem mesmo o serão até ao termo do processo.

Estão entre esses casos de valor indeterminável à face do critério da utilidade económica, desde logo, a maior parte dos pedidos de declaração de ilegalidade de actos de fixação de valores patrimoniais, previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, pois,

como sucede nos casos de valores patrimoniais de imóveis, o valor que for determinado ir-se-á repercutir num número não determinado e imprevisível de actos anuais de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis, para além de, eventualmente, actos ocasionais de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (artigos 12.º, n.º 2, e 14.º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis) e de Imposto do Selo (artigo 13.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo), e, normalmente, ainda actos de liquidação de taxas autárquicas conexas com infra-estruturas urbanísticas.

Sendo imprevisíveis quais os actos de liquidação em que se repercutirá a fixação de valores patrimoniais, é manifesto que a utilidade económica dos pedidos de impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais não pode ser determinada e, por isso, não pode servir de critério de fixação do valor do litígio.

Semelhante inviabilidade de determinação da utilidade económica do litígio ocorre nos casos de pedidos de declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, designadamente por a matéria tributável ser negativa (prejuízos fiscais), como sucede no caso dos autos.

Na verdade, nestes casos, os prejuízos apurados poderão mesmo nunca vir a ser relevantes para a prática de qualquer acto de liquidação, pois essa relevância dependerá de em algum ou alguns dos períodos de tributação em que for legalmente admissível fazer o reporte dos prejuízos vir a ser apurado lucro tributável sem recurso a métodos indirectos e não existirem prejuízos referentes a outros períodos de tributação anteriores que excedam esse lucro tributável (artigo 52.º, n.ºs 1, 2 e 3, do CIRC).

Para além disso, a relevância fiscal dos prejuízos apurados dependerá ainda de, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução e em relação ao período a que respeitam os prejuízos, não se ter verificado a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, a não ser que haja autorização do Ministro das Finanças (artigo 52.º, n.ºs 8, 9 e 12, do CIRC).

Por outro lado, nos casos em que os prejuízos venham a ser reportados e a relevar para a liquidação referente a algum dos anos em que a lei admite o reporte, a medida dessa relevância virá a ser definida pela taxa ou taxas dos tributos relativamente aos quais o lucro tributável for relevante.

E, para além da taxa aplicável especificamente ao IRC, que pode ser diferente da que é aplicável no ano em que se verificam os prejuízos fiscais, é de ter em conta que esses prejuízos podem relevar para efeitos de outros tributos conexos com o IRC, como é o caso da quase sempre associada derrama municipal e de outros que as necessidades orçamentais, imprevisíveis mas omnipresentes, forem impondo, como é o caso de derramas estaduais, como tem vindo a ser aplicadas desde o ano de 2011 (artigo 87.º-A do CIRC, na redacção das Lei n.º 12-A/2010, de 28 de Agosto, com posteriores renovações orçamentais).

A esta luz, é evidente a falta de correspondência com a realidade da aplicação de taxas de 25%, 23.º ou 21%, sugeridas pela Administração Tributária e Aduaneira, ao valor dos prejuízos fiscais para determinar a utilidade económica do pedido, pois, para além de não se saber se os prejuízos fiscais irão ser reportados a algum período de tributação, sabe-se já que, se o tivessem sido em qualquer dos anos de 2013 em diante, a utilidade económica do pedido seria superior à indicada pela Administração Tributária e Aduaneira para cada um daqueles anos, pois, para além de os prejuízos relevarem para efeitos de IRC, relevariam também para efeitos de derrama estadual, eventualmente de derrama municipal (dependendo do município ou municípios em que se situam as instalações da Requerente), e até mesmo dos acertos resultantes da regra do resultado da liquidação constante do artigo 92.º do CIRC.

Neste contexto, a determinação da utilidade económica do pedido aplicando imaginárias taxas de 25%, 23% ou 21% ao valor dos prejuízos, sem demonstrada sintonia com a tributação real conexada com os prejuízos referidos, não pode ser considerada mais do que um palpite sobre a hipotética utilidade económica do pedido, se, eventualmente, puder vir a ser efectuado o reporte de prejuízos.

Isto significa que a dimensão da relevância dos prejuízos a nível dos tributos cuja liquidação poderão influenciar *é indeterminável*, apesar de ser seguro que, por as taxas dos tributos serem inferiores a 100% da matéria tributável, a utilidade económica dos pedidos de declaração de ilegalidade de actos que fixam prejuízos, se vier a concretizar-se através de reporte, será sempre inferior ao montante desses prejuízos.

Assim, o critério da utilidade económica do pedido não pode ser utilizado.

Pela mesma razão de não ser determinável o valor da liquidação de tributos para

que as correcções impugnadas podem vir a assumir, é inviável utilizar o critério previsto no n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que estabelece que «o valor da causa nos casos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem o é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar».

Por isso, por força do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária «o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Pelo que se referiu, não pode, nestes casos de valor indeterminável, ser fixado o valor da causa com aplicação da regra da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT («quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende»), pois quando estão em causa liquidações de valor nulo não se pretende a anulação de qualquer importância liquidada.

Consequentemente, tem de fazer-se aplicação da regra da alínea b) do referido n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT que estabelece que o valor atendível é «quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado».

O valor contestado é o das correcções efectuadas, pelo que se conclui que foi adequadamente determinado pela Requerente.

Improcede, assim, a questão prévia do valor da causa suscitada apela Administração Tributária e Aduaneira.

3. Desistência do pedido

Por requerimento de 05-12-2017, a Requerente veio desistir do pedido.

Os Senhores Mandatários da Requerente apresentaram procuração em que não se incluem poderes especiais para desistir do pedido.

A desistência é válida quanto ao objecto pelo que se acorda neste Tribunal Arbitral em homologá-la, e se julga extinto os direitos que a Requerente pretendia exercer de anulação dos seguintes actos:

- liquidação de IRC n.º 2016..., de 10-08-2016, referente ao período de tributação de 2013;

- liquidação de IRC n.º 2016..., de 10-08-2016, referente ao período de tributação de 2014;
- liquidação de IRC n.º 2016..., de 22.09.2016, referente ao período de tributação de 2015 (1.º Trimestre);
- despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2016... .

Em face da referida falta de poderes especiais dos Senhores Mandatários da Requerente, notifique-se pessoalmente esta decisão arbitral à A... LDA., com a cominação de, nada dizendo no prazo de 10 dias, a desistência ser havida por ratificada e a nulidade suprida e que, se declarar que não ratifica o acto dos Senhores Mandatários, este não produzirá quanto a si qualquer efeito [artigo 291.º, n.º 3, do Código de Processo Civil subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT].

4. Pedido de dispensa de pagamento da taxa arbitral subsequente

A Requerente pede que, atenta a fase processual em que o presente pleito se encontra, a dispensa do pagamento da segunda prestação da taxa arbitral devida.

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD inserem-se no âmbito da arbitragem institucionalizada.

Na arbitragem institucionalizada, os custos do processo arbitral, designadamente os honorários dos árbitros e as suas despesas, não são fixados em convenção de arbitragem ou em acordo escrito entre os árbitros e as partes, como se prevê no artigo 17.º, n.º 1, da Lei de Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro), nem são fixados pelos árbitros, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, sendo antes fixados pela própria instituição que organiza a arbitragem.

No caso do CAAD, existe uma Tabela de Honorários dos Árbitros, que é apresentada aos árbitros designados para cada processo arbitral no momento em que é comunicada a designação, consumando-se com a aceitação um contrato entre os árbitros

designados pelo qual estes se comprometem perante o CAAD a prestar os seus serviços no processo arbitral mediante os honorários propostos.

Os árbitros não celebram qualquer acordo de honorários com as partes ou sobre os custos globais do processo arbitral, resultando a determinação do montante a pagar pelo requerente do processo arbitral do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cujas regras são implicitamente aceites pelo requerente.

Uma dessas regras é a de que *«para além dos casos expressamente previstos neste regulamento, não há lugar a reembolso, devolução ou compensação, a qualquer título»* (artigo 4.º, n.º 6, do referido Regulamento), pelo que o requerente da arbitragem sabe antecipadamente quanto é devido e quais as situações processuais em que pode deixar de pagar o que se compromete a pagar quando apresenta um pedido de constituição de tribunal arbitral.

A esta luz, a fixação do montante das custas pelo tribunal arbitral, na decisão final, prevista nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, tem natureza meramente certificativa, não tendo subjacente a atribuição aos árbitros de qualquer poder para ponderarem qual é a taxa adequada, justificando-se essa indicação apenas para existir um título que permita imputar às Partes a responsabilidade pelo pagamento das custas.

Uma prova inequívoca de que é essa a razão dessa fixação do montante das custas na decisão arbitral encontra-se no facto de, nos casos em que o requerente da arbitragem opta pela escolha de árbitro, não se prever a fixação na decisão arbitral do montante das custas como resulta da comparação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 12.º e da parte final do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT. Na verdade, nestes casos em que o requerente da arbitragem opta por escolher árbitro, é ele quem tem de suportar integral e antecipadamente os encargos da arbitragem, mesmo que obtenha vencimento no processo, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, daquele Regulamento e do artigo 12.º, n.º 3, do RJAT) e é pelo facto de não ter de ser fixada a responsabilidade por custas da Autoridade Tributária e Aduaneira que não se tem de incluir na decisão arbitral a fixação do seu montante.

Isto significa que previsão de fixação das custas na decisão arbitral, nos casos em que não há escolha de árbitro pelo requerente da arbitragem, não tem subjacente a atribuição ao tribunal arbitral do poder de ponderar qual o montante da taxa de arbitragem

adequada, justificando-se apenas por razões de clarificação da actual ou eventual responsabilidade por custas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Quanto ao requerente da arbitragem, a responsabilidade por custas está previamente definida através das taxas de arbitragem inicial e subsequente que aceitou pagar antes da decisão arbitral, como resulta da regra do não reembolso, devolução ou compensação, a qualquer título, que consta do artigo 4.º, n.º 6 do Regulamento de Custas.

Por isso, não havendo neste Regulamento qualquer distinção entre os casos em que a decisão arbitral conhece do mérito da causa e aqueles em que o processo termina por procedência de uma excepção, não há qualquer suporte normativo para este Tribunal Arbitral reduzir o montante das custas que a Requerente aceitou pagar nem para ordenar o seu reembolso.

5. Valor do processo

Pelo que se referiu e de harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **560.025,70**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **8.658,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, que deverá pagar a taxa arbitral subsequente no prazo de 10 dias.

Lisboa, 06-12-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(António Martins)