

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 579/2018-T

Tema: IRC - Incompetência do tribunal arbitral. Dedutibilidade de encargos financeiros (artigo 32.º, n.º 2, do EBF).

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., SPGS, S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., R/C, ...-... Porto, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de liquidação de IRC referente a 2014, bem como a declaração de ilegalidade desse acto de liquidação.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade comercial sujeita ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, e, na qualidade de sociedade dominante, submeteu, por referência ao exercício de 2014, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, na qual foi apurado um prejuízo fiscal agregado no montante de € 5.645.348,41.

Tendo seguido as instruções constantes da Circular n.º 7/2004, a Requerente procedeu ao acréscimo dos encargos financeiros num montante que ascendeu, entre os exercícios fiscais de 2007 e 2012, a € 31.387.736,55, tendo depois concluído que esses encargos eram dedutíveis,

relativamente ao ano de 2014, por efeito da revogação do artigo 32.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Assenta esse entendimento na circunstância de a referida disposição do EBF ter instituído uma exclusão de tributação das mais-valias obtidas por sociedades gestoras de participações sociais, relativamente a partes de capital de que fossem titulares, que tinha como contrapartida a não dedutibilidade dos encargos financeiros que se encontrassem associados, pelo que a eliminação desse benefício fiscal deveria determinar a dedutibilidade dos encargos financeiros relativos a participações que não foram transmitidas na vigência do artigo 32.º do EBF e, conseqüentemente, não deram origem a qualquer mais ou menos-valia que pudessem ser excluídas de tributação.

Nesse contexto, reconhecendo estar em causa um erro na autoliquidação de imposto, a Requerente deduziu um pedido de revisão do ato tributário, por referência à liquidação de 2014, que foi objecto de indeferimento tácito pelo decurso do prazo legal para proferir decisão.

Por outro lado, a Circular n.º 7/2004, emitida pela Administração Tributária, que, em aplicação do disposto no artigo 32.º, n.º 2, do EBF, determinava a desconsideração dos encargos financeiros suportados com empréstimos contraídos com vista à aquisição de partes de capital, estatuiu no ponto 6 que «caso se conclua, no momento da alienação das participações, que não se verificam todos os requisitos para aplicação daquele regime, proceder-se-á, nesse exercício, à consideração como custo fiscal dos encargos financeiros que não foram considerados como custo em exercícios anteriores». Havendo de entender-se que se verifica o condicionalismo aí previsto quando, por efeito da revogação do artigo 32.º, n.º 2, do EBF, deixam de se verificar os requisitos que permitam a não tributação das mais-valias quando viesse a ocorrer a alienação das partes do capital.

Deste modo, à data da revogação do aludido preceito, operada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, com produção de efeitos a partir de 1 de janeiro de 2014, devem ser reconhecidos como gastos fiscalmente aceites todos os encargos financeiros acrescidos associados a partes de capital que subsistissem na titularidade do sujeito passivo àquela data,

por se ter revelado inaplicável, por via da revogação, o regime previsto no artigo 32.º, n.º 2 do EBF.

Ou seja, tendo sido revogada a norma do artigo 32.º, n.º 2, antes do momento da alienação das participações, tem de se concluir que o regime aí previsto já não poderá ser aplicado, havendo lugar, em 2014, à dedução como custo fiscal dos encargos financeiros que não foram considerados como custo em exercícios anteriores, por efeito da parte final do ponto 6 da Circular n.º 7/2004, a que a Autoridade Tributária se encontra vinculada.

Acresce que, no âmbito do regime definido no artigo 32.º, n.º 2, do EBF, as sociedades gestoras de participações sociais, ainda que não pudessem deduzir para efeitos fiscais os encargos com a aquisição de partes de capital, tinham a legítima expectativa de beneficiarem da isenção de tributação em IRC relativamente à alienação das participações sociais – como aí se encontrava prevista -, pelo que a revogação da norma sem qualquer contrapartida implica a violação do princípio constitucional da confiança.

Nestes termos, deve entender-se que os encargos financeiros previamente acrescidos no apuramento do lucro tributável, no montante de € 31.387.736,55, por referência aos exercícios de 2007 a 2012, deverão ser aceites e, conseqüentemente, anulada parcialmente a correspondente liquidação de imposto.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a excepção dilatória da incompetência do tribunal, no ponto em que se entenda que o pedido arbitral visa a condenação da Autoridade Tributária na correcção do prejuízo fiscal referente a 2014, e a excepção dilatória da incompetência do tribunal em razão do valor da causa.

Quanto ao primeiro aspecto, a Autoridade Tributária sustenta que a competência do tribunal, encontrando-se delimitada pela declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, não pode abranger a fixação do montante de prejuízos que deva relevar em determinado exercício por se tratar de matéria que apenas pode ser dirimida no âmbito do processo de execução de julgados, entendendo ainda que uma interpretação diversa é

inconstitucional por violação do princípio da segurança jurídica, do princípio da tutela jurisdicional efetiva e do princípio da legalidade.

Relativamente à segunda questão, a Autoridade Tributária defende que a Requerente, embora tenha indicado como valor da causa o montante de € 6.591.424,68, por efeito do pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário impugnado, pretende deduzir encargos financeiros para apuramento do lucro tributável no montante de € 31.387.736,55, sendo esse o valor económico do pedido arbitral, pelo que se verifica a incompetência do tribunal em razão do valor, visto que, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março, a vinculação dos serviços e organismos da Administração Tributária à jurisdição arbitral está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária começa por referir que a parte final do ponto 6 da Circular n.º 7/2004, ao permitir a dedução de encargos financeiros quando não se verificarem os requisitos para a aplicação do regime especial de tributação das mais-valias das sociedades gestoras de participações sociais, pretendia reportar-se ao momento da alienação das participações sociais, pelo que essa directiva só se tornaria aplicável quando a transmissão ocorresse ainda na vigência do regime do artigo 32.º, n.º 2.

Por outro lado, por proposta da Comissão para a Reforma do IRC, a revogação do artigo 32.º, n.º 2, do EBF foi acompanhada do novo regime de *participation exemption*, que, em substância, continua a preservar a possibilidade de isenção de tributação de mais-valias com a transmissão onerosa de partes sociais, por efeito do disposto no artigo 51.º-C do Código do IRC.

E com esse regime, que se tornou extensivo a todas as sociedades, eliminando o regime especial de tributação do artigo 32.º, n.º 2, aplicável às sociedades gestoras de participações sociais, o legislador pretendeu repor a igualdade formal no tratamento tributário das mais-valias e menos-valias geradas com a transmissão de partes de capital.

Nestes termos, a revogação do regime especial de tributação das SGPS e a sua substituição pelo regime da *participation exemption* visou a prossecução do interesse público de atração de investidores e de reforço do tecido empresarial, não pondo em causa os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança ou o princípio da igualdade.

Sendo que a interpretação normativa proposta pela Requerente, no sentido da dedução dos encargos financeiros incorridos entre 2007 e 2012 ao lucro tributável de 2014, é inconstitucional por violação do princípio da legalidade tributária e, ainda, por violação do princípio do Estado de Direito democrático, da reserva da lei fiscal e da separação de poderes.

Conclui pela procedência das excepções dilatórias e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

Na resposta à matéria de excepção, a Requerente pronunciou-se apenas quanto à alegada incompetência do tribunal arbitral em razão do valor da causa, referindo que o valor da causa, correspondendo à utilidade económica do pedido, foi determinado mediante a aplicação da taxa de IRC de 21% ao montante dos encargos financeiros dedutíveis, no total de € 31.387.736,55, e, estando em causa a fixação da matéria tributável sem que haja lugar a liquidação de imposto, o valor da causa deve corresponder ao imposto que deixaria de ser cobrado em resultado da alteração da matéria colectável que tenha sido contestada.

De outro modo, a Autoridade Tributária estaria vinculada à jurisdição arbitral num litígio que tivesse por objecto a determinação de matéria colectável no valor de € 31.387.736,55 quando tenha gerado uma liquidação de imposto de € 6.591.424,68, e não já quando esteja em causa o mesmo montante de matéria colectável, mas não haja imposto a liquidar por haver reporte de prejuízos fiscais.

Conclui que a norma do artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT, interpretada no sentido propugnado pela Requerida é inconstitucional por violação do princípio da igualdade.

2. No seguimento do processo foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenado o prosseguimento do processo para alegações por prazo sucessivo.

As partes não alegaram.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo cabido ao Conselho Deontológico a indicação do terceiro árbitro.

O tribunal arbitral colectivo ficou, nesses termos, constituídos pelos ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.ºs 4 e 5, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 12 de fevereiro de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado no artigo-2.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e foram invocadas excepções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma sociedade comercial que tem como actividade a gestão de participações sociais e se encontrava sujeita ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades;
- B) Na qualidade de sociedade dominante do Grupo, submeteu, por referência ao exercício de 2014, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, na qual foi apurado um prejuízo fiscal agregado no montante de € 5.645.348,41 e um prejuízo fiscal individual no montante de € 15.704.481,42;
- C) Na autoliquidação, seguindo as orientações genéricas resultantes da Circular n.º 7/2004, de 30 de março, a Requerente procedeu ao acréscimo dos encargos financeiros com a aquisição de partes de capital num montante que, entre os exercícios fiscais de 2007 e 2012, ascendeu a € 31.387.736,55;
- D) Por considerar ter incorrido em erro ao não deduzir como gastos fiscais, relativamente ao exercício de 2014, os encargos financeiros suportados nos exercícios de 2007 a 2012, por virtude da revogação do artigo 32.º, n.º 2, do EBF pela Lei do Orçamento de Estado para 2014, a Requerente apresentou em 23 de Abril de 2018 um pedido de revisão do ato tributário, nos termos do artigos 78.º, n.º 1 da LGT, e artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do CPPT;
- E) O pedido de revisão oficiosa não foi decidido no prazo legalmente previsto, pelo que foi tacitamente indeferido;
- F) O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e o acto de autoliquidação resultante da entrega do Modelo 22 de IRC constituem o objecto do presente pedido arbitral;

G) A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 6.591.424,68, correspondente à aplicação da taxa de IRC a 21% sobre o prejuízo fiscal do Grupo no montante de € 31.387.736,55.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

Incompetência do tribunal arbitral por referência ao âmbito de cognição

5. A Autoridade Tributária suscitou a excepção dilatória da incompetência do tribunal arbitral quando se entenda que o pedido arbitral visa, além da declaração de ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e do acto de liquidação em IRC, a fixação dos prejuízos fiscais a relevar no exercício de 2014, por considerar que a decisão arbitral a proferir, nessa parte, corresponderia a uma condenação na prática dos actos e operações em que deve consistir a execução de julgado, que não cabe na competência do tribunal.

A arguição, se bem se entende, resulta do facto de na narração dos fundamentos do pedido, na parte especificamente dirigida à determinação dos montantes de encargos financeiros dedutíveis, a Requerente ter retirado no artigo 110.º a seguinte conclusão:

Em suma:

Com a anulação da decisão administrativa e da liquidação em causa, deve a AT retirar as devidas consequências no plano jurídico-tributário - o que passa, nomeadamente:

a) Pela correcção da DM22 individual da A... anteriormente submetida, referente ao exercício de 2014, para um prejuízo fiscal no montante de Euro 47.092.217,97;

- b) Pela correção da DM22 do Grupo A..., por respeito ao mesmo exercício, para um prejuízo fiscal agregado de Euro 37.033.084,96.

No entanto, essa proposição não surge descrita no pedido formulado a final, em que a Requerente se limita a declarar:

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exa., deve a presente impugnação ser julgada procedente e, em consequência:

- a) Ser anulada a decisão administrativa impugnada e, em consequência:
- b) Ser parcialmente anulada a liquidação de IRC do exercício de 2014 – com os legais efeitos.
- c) Ser a Fazenda Pública condenada a pagar custas e demais encargos com o processo, porque ao mesmo deu causa.

Como é sabido, o pedido é um dos elementos identificadores da acção, sendo através do pedido que se indica o efeito jurídico que se pretende obter por via da acção e desse modo se define o objecto do processo. É, por sua vez, o objecto do processo que conforma os poderes de cognição do tribunal: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, e não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras (artigo 608.º do CPC). Por outro lado, a sentença não pode condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir (artigo 609.º, n.º 1, do CPC).

Não tendo sido incluído no pedido a fixação dos prejuízos fiscais, o tribunal não tem de pronunciar-se sobre essa questão e, por conseguinte, não se coloca a questão de vir a proferir qualquer decisão que envolva a condenação na prática dos actos e operações que devam ser produzidos em sede de execução de julgado e que não caibam na sua competência.

Havendo de interpretar-se a petição inicial nos termos acima apontados, não se verifica a alegada incompetência do tribunal arbitral, nem há que apreciar as invocadas questões de constitucionalidade.

Incompetência em razão do valor da causa

6. A Autoridade Tributária defende que o valor da causa deve ser fixado em € 31.387.736,55, que corresponde ao montante dos encargos financeiros que a Requerente pretende deduzir para efeitos fiscais, pelo que se verifica a incompetência do tribunal em razão do valor, face ao que dispõe o artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços e organismos da Administração Tributária a litígios de valor não superior a € 10 000 000.

A Requerente esclarece, em resposta à excepção, que o montante de € 6.591.424,68 indicado como valor da causa foi determinado pela aplicação da taxa de IRC de 21% ao montante dos encargos financeiros dedutíveis, devendo entender-se que a utilidade económica do pedido quando não haja lugar a liquidação de imposto, é o montante do imposto que deixaria de ser cobrado em resultado da alteração da matéria colectável que foi contestada por via do pedido arbitral.

De outro modo, a Autoridade Tributária estaria vinculada à jurisdição arbitral num litígio que tivesse por objecto a determinação de matéria colectável no valor de € 31.387.736,55 quando tenha gerado uma liquidação de imposto, e não já quando, estando em causa uma correcção da matéria colectável do mesmo montante, não haja imposto a liquidar por efeito do reporte de prejuízos fiscais.

Acrescenta que a norma do artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT, interpretada no sentido propugnado pela Requerida é inconstitucional por violação do princípio da igualdade.

A questão prende-se, por conseguinte, com a determinação do valor da causa em processo tributário deduzido perante a jurisdição arbitral.

As normas que, numa primeira abordagem, interessa considerar são as dos artigos 10.º, n.º 2, do RJAT e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo certo que este Regulamento, em execução do previsto no artigo 12.º, n.º 1, do

RJAT, tem como “âmbito e objecto” estabelecer “as taxas de arbitragem aplicáveis nos processos arbitrais em matéria tributária organizados no âmbito do CAAD” (artigo 1.º). A primeira dessas disposições, referindo-se ao pedido de constituição do tribunal arbitral, refere que do pedido deve constar, como um dos seus requisitos, a “indicação do valor da utilidade económica do pedido”. O artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, consigna, no seu n.º 2, que o “valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário” e acrescenta, no n.º 3, que o valor da causa nos casos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar”.

O artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, para que remete aquela disposição regulamentar, define a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, sendo que a alínea a) se refere à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos e autoliquidação e a alínea b) contempla a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria colectável quando não dê origem a liquidação de imposto, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais. A alínea c) foi entretanto revogada.

O artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária contém, portanto, duas regras distintas: uma que efectua a remissão, em geral, para os critérios de fixação do valor da causa previstos no artigo 97.º-A do CPPT (n.º 2) e outra que, restringindo a regra geral, define um critério específico para o valor da causa, designadamente quando esteja em causa a fixação da matéria colectável e não haja imposto liquidado.

Aparentemente, a referida disposição do artigo 3.º do Regulamento define um critério distinto daquele que se encontra previsto no artigo 97.º-A do CPPT, visto que, mesmo quando está em causa a fixação da matéria colectável, a solução preconizada é reportada à liquidação do imposto que se pretende obstar, o que - como adiante melhor se verá - suscita dificuldades de concretização quantitativa.

Em todo o caso, o Regulamento, em tudo o que esteja para além do estabelecimento da taxa de arbitragem, ou seja, das custas do processo arbitral (cfr. artigos 1.º e 2.º do Regulamento e 12.º, n.º 1, do RJAT), não tem norma habilitante para regular o valor da causa dos litígios sujeitos à jurisdição arbitral e entra em contradição com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea b), do CPPT, que é subsidiariamente aplicável, por efeito do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, na ausência de disposições específicas, nesse diploma, sobre o valor da causa.

Importa por isso ter presente o teor do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sob a epígrafe “valor da causa”, o preceito, na parte que mais interessa considerar, dispõe nos seguintes termos:

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;
- b) Quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado;
- c) Quando se impugne o acto de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;
- d) No recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, o do valor da isenção ou benefício.
- e) No contencioso associado à execução fiscal, o valor correspondente ao montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando haja anulação parcial, excepto nos casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que corresponde ao valor dos mesmos, se inferior.

Desconsiderando os comandos constantes das alíneas c), d) e e), que não tem directa relação com o caso dos autos, é possível discernir que a primeira hipótese, a da alínea a), se aplica às situações em que esteja em causa a ilegalidade de uma liquidação, caso em que o valor da causa corresponde ao valor da liquidação ou ao valor da parte impugnada, e que pressupõe, por conseguinte, que, na sequência da fixação da matéria colectável, haja imposto liquidado. A segunda hipótese, a da alínea b), reporta-se aos casos em que são impugnados actos de fixação da matéria tributável sem liquidação de imposto, caso em que o valor da causa é o valor contestado, ou seja, é o próprio valor da correcção à matéria colectável que tenha sido fixada pela Administração Tributária.

A questão que tem vindo a ser discutida a propósito do artigo 97.º-A do CPPT é a discrepância que poderá resultar da aplicação estrita dos critérios definidos nas referidas alíneas a) e b). Uma correcção de idêntico montante em termos económicos poderá originar um valor da causa diferenciado consoante haja ou não lugar a liquidação de imposto. Havendo liquidação de imposto, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende obter, reportando-se ao imposto liquidado; não havendo liquidação de imposto, mormente por virtude de o sujeito passivo reportar prejuízos fiscais relativamente ao período de tributação em causa, o valor da causa é correspondente ao próprio montante da matéria colectável corrigida que é necessariamente superior ao imposto que seria apurado se houvesse lugar a liquidação.

Esta diferenciação de critérios tem, por outro lado, um impacto directo quer no cálculo das custas, que são fixadas em função do valor da causa, quer na competência do tribunal arbitral, visto que a vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral está dependente de um limite máximo referenciado pelo valor da causa.

Por isso tem sido aventado na doutrina que poderão colocar-se aqui “problemas de compatibilidade deste critério com o princípio constitucional da igualdade, já que a impugnação judicial de atos de fixação da matéria coletável em que está em causa a contestação de valor idêntico terá valor diferente para efeitos de tributação em custas, conforme seja ou não praticado um ato de liquidação, podendo suceder mesmo que a uma mais ampla impugnação

corresponda menor valor da ação (JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. II, 6.^a edição, 2011, Áreas Editora, pág. 73).

Nessa linha de entendimento, o mesmo Autor propõe *de jure condendo* o seguinte critério alternativo, que foi, entretanto, adoptado na decisão arbitral proferida no Processo n.º 322/2017-T:

“Nos casos em que é impugnado diretamente o acto de fixação da matéria coletável, referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º-A, o benefício que se pretende obter não é equivalente ao “valor contestado”, adotado como critério de fixação do valor, mas sim ao imposto que deixaria de ser cobrado com a alteração do valor da matéria coletável contestado, que será sempre muito menor que aquele.

Por isso, em coerência com a opção legislativa subjacente à fixação do valor prevista na alínea a), deveria, nestas situações de impugnação de acto de fixação de matéria coletável, optar-se pela fixação do valor da ação em função do valor do imposto que estaria conexas com a matéria coletável contestada.”

(JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. II, 6.^a edição, 2011, Áreas Editora, pág. 73).

No entanto, este ponto de vista foi refutado recentemente pelo acórdão do TCA Sul de 17 de janeiro de 2019 (Processo 62/18), em que se assinala que as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT assentam em critérios objectivos para a determinação do valor da causa, tendo em vista definir a utilidade económica do pedido.

No caso da alínea a), a utilidade económica do pedido corresponde ao montante de imposto impugnado e já liquidado, ou seja, a quantia certa e líquida que na procedência da impugnação o sujeito passivo deixará de pagar ou lhe será devolvida. Ao passo que no caso

da alínea b), o legislador pretendeu consagrar como valor da causa uma realidade com expressão monetária que possa ter-se como indiscutível: o valor contestado da matéria tributável. O que está, aliás, em consonância com o estabelecido na alínea c) para a impugnação do acto de fixação de valores patrimoniais, caso em que o valor da causa não é o montante do imposto a pagar, mas antes o valor patrimonial contestado sendo esse o valor que deverá servir para o cálculo do imposto.

A utilização destes diferentes critérios tem também a sua razão de ser.

Se na hipótese da alínea a) está em causa a impugnação de uma liquidação vigente na ordem jurídica e que se baseia em factos tributários concretos, assim se compreendendo que a utilidade económica imediata do pedido se traduza no montante da liquidação a que se pretende obstar, no caso da alínea b) a determinação do valor da causa por referência ao imposto que deixaria de ser cobrado com a procedência da acção - por analogia com o critério estabelecido para o caso em que tenha sido liquidado imposto - corresponderia a uma presuntiva liquidação futura baseada em factos tributários eventuais e incertos.

Basta notar - como resulta do disposto no artigo 52.º do Código do IRC - que, havendo prejuízos fiscais apurados num determinado período de tributação, o regime de reporte mediante a dedução nos lucros tributáveis em períodos posteriores está sujeito a limites quantitativos e temporais que dificultam ou inviabilizam a mensuração do benefício ou utilidade económica que poderá resultar da anulação da correcção à matéria tributável. Por um lado, os prejuízos são deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores (n.º 1); depois, a dedução a efectuar não pode exceder o montante correspondente a 70% do lucro tributável apurado nesse mesmo período fiscal, sendo o eventual excesso reportado aos períodos de tributação posteriores nos termos gerais (n.º 2); além de que quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados, devem alterar-se em conformidade as deduções efectuadas, não se procedendo a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, se tiverem decorrido mais de quatro anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite (n.º 4). Acresce que a relevância fiscal dos prejuízos dependerá de não

se ter verificado a alteração de titularidade de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, a não ser que haja autorização do Ministro das Finanças (n.ºs 8 e 12) (cfr., sobre todos estes aspectos, ANTÓNIO ROCHA MENDES, *IRC e as Reorganizações Empresariais*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2016, págs. 118-120).

Assim sendo, nas situações em que a matéria tributável for negativa, torna-se inviável a determinação da utilidade económica do litígio por referência ao imposto que deixa de ser cobrado, pois que os prejuízos apurados poderão nunca ser relevantes para a prática de qualquer acto de liquidação, que sempre dependerá de, em algum ou alguns dos períodos de tributação em que for admissível fazer o reporte dos prejuízos, vir a ser apurado lucro tributável e não existirem prejuízos referentes a períodos de tributação anteriores que excedam esse lucro tributável. Além de que a medida dessa relevância depende também da taxa aplicável em IRC, que poderá ser diversa da que vigorava nos anos em que ocorreram os prejuízos fiscais, e encontra-se conexas com outros tributos, como é o caso da derrama municipal e da derrama estadual, e quaisquer outros que venham a ser fixados ulteriormente por razões de política legislativa (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in *Guia da Arbitragem Tributária*, 3.ª edição, Coimbra, págs. 154-155).

Como é de concluir, o hipotético montante do imposto que o sujeito passivo deixaria de pagar no futuro não corresponde ao benefício económico que possa imediatamente retirar da anulação da correcção da matéria tributável, em caso de procedência do pedido arbitral, e, pelo contrário, a utilidade económica imediata do pedido só pode ser aferida pelo valor das correcções que tenham sido impugnadas, na medida em que é a vantagem resultante da declaração de ilegalidade do acto tributário consistente na fixação da matéria tributável que passa a integrar a esfera jurídica do sujeito passivo, e é a essa vantagem a que pode ser atribuído um valor certo (correspondente à matéria colectável impugnada) que pode servir de base para a determinação do valor da causa.

Não há razão, por conseguinte, para os efeitos do artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços e organismos da Administração Tributária a litígios de valor não superior a € 10 000 000, para afastar o critério de determinação do valor da causa constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, sendo patente que o legislador ao mandar atender ao *valor contestado* pretende justamente reportar-se ao valor que tiver sido fixado pelo acto tributário no tocante à matéria colectável, distinguindo essa situação daquela outra, regulada na alínea a), em que se torna possível determinar o valor da causa por referência ao imposto liquidado.

7. Não se verifica, por outro lado, a invocada violação do princípio da igualdade.

A violação do princípio da igualdade reconduz-se à desigualdade de tratamento de um grupo de destinatários da norma em relação a outro grupo de destinatários, não obstante a inexistência de qualquer diferença justificativa do tratamento desigual. O problema central traduz-se na escolha e justificação do critério distintivo que há-de servir de base à comparação das situações a tratar pela lei. E, nesta específica vertente, o princípio da igualdade identifica-se com a *proibição do arbítrio*, ou seja, ao legislador está vedado introduzir discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional ou para a qual se não se encontre um fundamento objectivo evidente ou onde se não detecte um mínimo de coerência entre os objectivos prosseguidos e os resultados previsíveis (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014, e, na doutrina, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, págs. 290-291; REIS NOVAIS, *Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra, 2004, pág. 111).

A diferenciação arbitrária é, em suma, a que não possa ser fundamentada à luz de um critério inteligível ou racionalmente apreensível, congruente com valores constitucionalmente relevantes (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 166/2010).

Ora, no caso em análise, o legislador adoptou critérios diversos para a determinação do valor da causa mas que se encontram justificados em função da exigência de atribuir um valor

certo ao processo (artigo 308.º, n.º 1, do CPC). E como se viu, o legislador procurou guiar-se por critérios objectivos tendo como horizonte a utilidade económica imediata do pedido. Quando seja impugnada a liquidação, o valor da causa corresponde à importância do imposto liquidado que, em caso de procedência da acção, será objecto de anulação. Quando seja impugnado o acto de fixação da matéria colectável por não ter sido liquidado o imposto - como se deixou amplamente demonstrado - não é possível aferir o valor da causa por via da repercussão que a alteração da matéria colectável poderá vir a ter no imposto a liquidar. E nesse sentido compreende-se que a lei tenha utilizado como critério o valor da matéria colectável que é contestado através da acção judicial.

Trata-se de um critério objectivo que se encontra justificado pela dita impossibilidade de chegar a um resultado seguro através de uma hipotética liquidação futura que sempre estaria dependente de factores incertos.

É certo que a aplicação de diferentes critérios pode redundar em resultados distintos, quer quanto ao cálculo das custas, quer quanto à própria competência do tribunal arbitral, neste caso, por se encontrar definido um limite de valor máximo para a vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral. No entanto, a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária é voluntária e as partes, ao submeterem um litígio à jurisdição arbitral, não podem deixar de ponderar os efeitos que resultam da aplicação dos critérios legais da determinação do valor da causa.

Não ocorre, por isso, a violação do princípio da igualdade, como também se considerou no citado acórdão do TCA Sul de 17 de janeiro de 2019.

Por todo o exposto, o tribunal arbitral é incompetente em razão do valor para conhecer da presente acção, ficando necessariamente prejudicada a apreciação do mérito da causa.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar procedente a exceção dilatória da incompetência do tribunal em razão do valor e absolver a Autoridade Tributária da instância.

Valor da causa

Fixa-se o valor da causa, em atenção ao artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, no montante de € 31.387.736,55 que corresponde ao valor contestado nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 100.000,00, por ser esse o montante correspondente ao valor da causa indicado no pedido arbitral, que fica a cargo da Requerente (cfr. decisão arbitral proferida no Processo n.º 151/2013).

Notifique.

Lisboa, 18 de Julho de 2019

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

João Menezes Leitão

O Árbitro vogal

João Taborda da Gama