

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 638/2024-T

Tema: Incompetência relativa em função do valor

SUMÁRIO:

- 1. Em caso de impugnação de liquidação, da qual resulte a ausência de qualquer montante de imposto a pagar, o valor da causa, para efeitos de aferição da competência, em razão do valor, do Tribunal Arbitral, colher-se-á pelo quantitativo das correções à matéria tributável contestadas, nos termos da al b) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT.**
- 2. Superando o valor da causa nos termos supra aferidos, o dobro da alçada do Tribunal Central Administrativo, nos termos da al. a) do n.º 2 do artigo 5º do RJAT, não poderá deixar o Tribunal Arbitral Singular deixar de se declarar incompetente em razão da matéria e nessa sequência, determinar a absolvição da Requerida da instância, por verificação da aludida exceção dilatória, sem prejuízo do disposto no n.º3 do artigo 24º do versado compêndio.**

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Luís Sequeira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 24 de setembro de 2024, decide:

I. Relatório

A..., S.A. (doravante “Requerente”), pessoa coletiva de direito português com o número de identificação de pessoa coletiva (“NIPC”) e de identificação fiscal (“NIF”)..., com sede na ..., ...,

1.

n.º ..., Vila Real (adiante designado por “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare ilegal a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., a qual recaiu sobre a liquidação de IRC do ano de 2021, com o n.º 2022..., e, conseqüentemente, a anule, por força da dedutibilidade fiscal do gasto decorrente da diferença cambial desfavorável sofrida, no valor de € 624.983,51.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 09 de maio de 2024, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 10 de maio de 2024 e seguiu a sua regular tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 27 junho de 2024, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 16 de julho de 2024.

A Requerida foi notificada para, querendo, oferecer Resposta e requerer a produção de prova adicional, conforme despacho de 16.07.2024.

A Requerida veio a apresentar Processo Administrativo e Resposta, pugnando, nesta última, pela legalidade da decisão de indeferimento do meio gracioso e consequentemente da liquidação que aquele tem por objeto.

Em 09.12.2024 veio a ser proferido despacho dispensando a realização de reunião arbitral, da formulação de alegações e bem assim para que se notificassem as partes para, querendo, se pronunciarem sobre uma potencial situação de incompetência relativa do Tribunal Arbitral singular em razão do valor. Foi igualmente consignado que a decisão a proferir ocorreria até 16.01.2025, pelo que deveria a Requerente proceder ao pagamento da taxa arbitral devida.

Apenas a Requerente veio a pronunciar-se sobre a eventual incompetência relativa, concluindo no sentido de dever “*o tribunal arbitral singular atender à utilidade económica imediata do pedido para efeitos de fixação do valor da causa do processo, fixando-o em 1.045,72 eur, e, consequentemente, declarar-se competente para decidir sobre o presente pedido de pronúncia arbitral;*” em função do que dispõe o artigo 97º-A do CPPT, aqui se dando por integralmente reproduzido o teor do requerimento apresentado nos autos em 17.12.2024.

II. Saneamento:

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Importa, antes de tudo, atentar na questão da potencial incompetência relativa deste Tribunal Arbitral Singular, em razão do valor, dado que, na ausência desta, este Tribunal Arbitral Singular do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral que está na origem destes autos.

Preceitua o artigo 13.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (adiante designado apenas por CPTA), aplicável por força da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, *“O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.”*

Por seu turno, preceitua o n.º 2 do artigo 104.º do Código de Processo Civil (adiante designado apenas por CPC), aplicável pela alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a eventual incompetência relativa em razão do valor *“é sempre do conhecimento oficioso do tribunal, seja qual for a ação em que se suscite.”*

Pelo exposto, importa atender na matéria de facto, desde logo pertinente para a apreciação da questão quanto à competência deste Tribunal Arbitral Singular para efeitos de conhecimento do mérito que encerra o PPA deduzido.

III.I. Matéria de facto:

A. Factos Provados:

Com relevo para a decisão a prolatar, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. Para efeitos de IRC, a Requerente é uma entidade residente, pelo exercício a título principal de atividade comercial, industrial ou agrícola, cujo objeto é “atividades de engenharia e técnicas afins”, enquadrada pelo CAE 71120, sendo tributada pelo regime geral.
2. A AT, por força da emissão da Ordem de serviço OI2022..., abriu procedimento inspetivo de âmbito parcial – IRC – exercício de 2020.

3. O ato tributário de liquidação identificado em 1. – objeto imediato da Reclamação Graciosa deduzida – teve por base o apuramento efetuado pela AT, no seguimento de abertura de procedimento inspetivo de âmbito parcial – IRC –o qual teve lugar ao abrigo da Ordem de serviço identificada em 2..
4. No âmbito do aludido procedimento inspetivo e após exercício do direito de audição prévia da Requerente, veio a AT a emitir Relatório de Inspeção (RIT), através do qual se apuraram correções técnicas no montante de € 624.983,51, por não aceitação da dedutibilidade fiscal do montante de € 624.983,51, relativo a gasto contabilizado pela Requerente com a constituição de perdas por imparidade em dívida a receber junto da sociedade B..., Lda, em 2021, tendo extraído a seguinte conclusão:

Conclusões

11. Em face do exposto, entende-se que, nos esclarecimentos prestados e os documentos apresentados (provas de recebimento dos créditos, em 2021) em direito de audição, o sujeito passivo não apresentou factos ou elementos novos suscetíveis de alterar o sentido das correções propostas no precedente ponto 54 do capítulo V.I.1.

12. Nesta conformidade, são de manter as correções, em sede de IRC, no valor de 624.983,51 €.

5. A Requerente veio a ser notificada da liquidação de IRC de 2021, com o n.º 2022 ..., que parcialmente se reproduz infra:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO		IDENTIFICAÇÃO FISCAL		PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO		
2022				2021	2022-09-07	2022	2022-07-20		
PREJUÍZOS FISCAIS				N	Descrição	Importâncias Declaradas	Importâncias Corrigidas		
€ 0,00				1	Matéria coletável não isenta	217.128,56 €	217.128,56 €		
				2	Matéria coletável-regime especial	0,00 €	0,00 €		
				3	Coleta - regime geral-1º escalão	0,00 €	0,00 €		
				4	Coleta - regime geral-2º escalão	40.347,00 €	40.346,99 €		
				5	Coleta - outras taxas	3.125,00 €	3.125,00 €		
				6	Coleta à taxa da R.A. Açores	0,00 €	0,00 €		
				7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	0,00 €	0,00 €		
				8	Derrama estadual	0,00 €	0,00 €		
				9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	43.472,00 €	43.471,99 €		
				10	Dupla trib. jurídica internacional	2.211,20 €	2.211,20 €		
				11	Dupla trib. económica internacional	0,00 €	0,00 €		
				12	Benefícios fiscais	0,00 €	0,00 €		
				13	AIMI	0,00 €	0,00 €		
				14	Pagamento especial por conta	0,00 €	0,00 €		
				15	Total deduções (10+11+12+13+14)	43.472,00 €	43.471,99 €		
				16	Resultado da liquidação	0,00 €	0,00 €		
				17	Retenções na fonte	7.542,77 €	7.542,77 €		
				18	Pagamentos por conta	56.913,00 €	56.913,00 €		
				19	Pagamentos adicionais por conta	0,00 €	0,00 €		
				20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	0,00 €	0,00 €		
				21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	64.455,77 €	64.455,77 €		
				22	IRC de períodos anteriores	0,00 €	0,00 €		
				23	Reposição de benefícios fiscais	0,00 €	0,00 €		
				24	Derrama municipal	3.256,93 €	3.256,93 €		
				25	Dupla trib. jurídica internacional - CDT	0,00 €	0,00 €		
				26	Tributações autónomas	91.736,60 €	91.736,60 €		
				27	Juros compensatórios	0,00 €	0,00 €		
				28	Juros indemnizatórios	0,00 €	0,00 €		
				29	Juros de mora	0,00 €	0,00 €		
				30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIIRC)	0,00 €	0,00 €		
				31	Pagamento de autoliquidação	0,00 €	28.326,56 €		
				VALOR APURADO: € +0,00					

6. Em face de tal liquidação de imposto, veio a Requerente a deduzir Reclamação Graciosa, no dia 09 de maio de 2024, à qual coube o n.º ...2023... e na qual concluiu nos seguintes termos:

IV. DA CONCLUSÃO

Artigo 36.º

Em face do exposto *supra*, solicita a **Reclamante** o deferimento da presente Reclamação Graciosa por forma a poder corrigir a autoliquidação da Declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do período de tributação de 2021.

Nestes termos, e atentas as razões anteriormente enunciadas, requer-se a V. Exa.:

- A consideração, enquanto dedução ao resultado líquido do período de 2021, em sede de IRC, da perda cambial real e efetiva, no montante de EUR 624.983,51;
- Em consequência, o apuramento de um prejuízo fiscal de EUR 407.855,45 e o consequente ajustamento a título de dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional e inexistência de Derrama Municipal no período de tributação de 2021;
- O reembolso de EUR 1.045,72, correspondente à diferença entre o valor do total do imposto a pagar relativamente ao período de tributação de 2021;

Muito respeitosamente.

Pede e aguarda deferimento.

7. Tal meio administrativo de defesa veio a ser objeto de indeferimento, por decisão proferida, por delegação de competências do Diretor de Finanças de Vila Real, em 12 de fevereiro de 2024, suportada na informação prestada, na qual se concluiu o seguinte:

❖ **CONCLUSÃO**

Face à análise dos “Acordos de Regularização de Dívidas” celebrados concluiu-se estar-se perante uma decisão por parte dos órgãos de gestão da [A..] em abdicar do recebimento de cerca de 80,54 % do total da faturação emitida à [B...] no ano de 2017 e de cerca de 53,70% do total de faturação emitida à [B...] nos anos de 2018 e 2019, mediante a celebração de acordos de regularização de dívida que não estava contratualmente obrigada a aceitar.

Pelo que, o gasto que a reclamante ([A..] pretende ver reconhecido, via acréscimo (campo 775 – Outras deduções), na declaração de rendimentos modelo 22 do IRC, do período de 2021, a título de perdas por diferenças de câmbio, não reúne os requisitos de dedutibilidade fiscal, à luz do preconizado no artigo 23º do CIRC, e, bem assim, do artigo 24º do mesmo diploma, o qual prevê que não concorrem para a formação do lucro tributável “*as variações patrimoniais negativas (...) que consistam em liberalidades*”.

Assim em face do exposto, é entendimento nosso que deverá ser indeferida a pretensão do reclamante.

8. Inconformada, veio a Requerente a apresentar, em 09.05.2024, o pedido de constituição do tribunal arbitral (PPA) que está na origem dos presentes autos, invocando a ilegalidade da decisão de indeferimento da versada Reclamação Graciosa, por não reconhecimento da ilegalidade do ato tributário objeto de tal meio de defesa gracioso,
9. Peticionando assim o reconhecimento da ilegalidade não só de tal decisão, como do subjacente ato tributário de liquidação, concluindo o PPA nos seguintes termos:

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS,

SEMPRE COM O DOUTO SUPRIMENTO DE V. EXA.:

- a) DEVE O PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL SER JULGADO PROCEDENTE, POR PROVADO, E, EM CONSEQUÊNCIA, SER ANULADO O DESPACHO DE INDIFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA DA

7.

AUTOLIQUIDAÇÃO DO IRC DO PERÍODO DE 2021, CONSIDERANDO, ASSIM, NA LIQUIDAÇÃO DO IRC DESSE PERÍODO A DEDUTIBILIDADE FISCAL DO GASTO DECORRENTE DA DIFERENÇA CAMBIAL DESFAVORÁVEL SOFRIDA, NO MONTANTE DE 624.983,51 EUR.

b) CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA AO PAGAMENTO DAS CUSTAS JUDICIAIS DEVIDAS.

10. A Requerente indicou como valor da ação arbitral, o montante de € 1.045,72 (mil e quarenta e cinco euros e setenta e dois cêntimos);

B. Factos Não Provados:

Não há outros factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base na peça processual inicial, resposta, processo administrativo instrutor e requerimento apresentado pela Requerente e informação constante no sistema do CAAD.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.II Da incompetência relativa:

Preceitua o n.º 2 do artigo 104º do CPC que “*A incompetência em razão do valor da causa é sempre do conhecimento oficioso do tribunal, seja qual for a ação em que se suscite.*”, pelo que, não obstante não erigida por qualquer das partes, cumpre ao tribunal arbitral dela conhecer, a fim de apreciar sobre a eventual verificação desta exceção dilatória.

Ora, para tal desiderato, importa, desde logo, coligir o disposto nas als. a) e b) do n.º 2 do artigo 5º do RJAT, nos termos do qual:

2 - Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando:

- a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e*
- b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.*

Resulta assim a existência de dois requisitos cumulativos para que o Tribunal Arbitral com árbitro singular seja competente para apreciar os litígios que lhe sejam apresentados, requisitos esses que passam pela não designação de árbitro e pelo valor da ação submetida não ultrapassar o dobro da alçada do Tribunal Central Administrativo, em conformidade com as citadas alíneas a) e b).

Atento o teor da al. a) importa ter presente que a alçada do Tribunal Central Administrativo se encontra definida no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, regulado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro e suas alterações, designadamente no n.º 4 do artigo 6º, a qual “*...corresponde à que se encontra estabelecida para os tribunais de relação.*”

Sendo que, a alçada dos tribunais de relação se encontra regulada no *n.º 1 do artigo 44º da Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, o qual dispõe que “Em matéria cível, a alçada dos tribunais da Relação é de (euro) 30 000,00...”*.

Decorre assim do exposto que, para verificação do requisito erigido na alínea a) necessário se torna que o valor do pedido sujeito a pronúncia não exceda os € 60.000,00, sendo que, tal indicação quanto ao valor da utilidade económica do pedido se impõe expressamente efetuar no respetivo PPA deduzido, por força da estipulação decorrente da al e) do n.º do artigo 10º do RJAT.

Por outro lado, para aferição do constante da al. b) do preceito do RJAT em análise, necessário se torna que a Requerente, impugnante arbitral, não tenha optado pela nomeação de árbitro.

Ora, no caso dos autos, a Requerente não procedeu à designação de árbitro e de outra banda, indicou como valor para a presente demanda arbitral, o valor de € 1.054,72, o qual corresponderá, na sua perspetiva, ao resultado decorrente da aceitação enquanto gasto fiscal das perdas cambiais que invoca ter sofrido, no valor total de € 624.983,51, cuja dedução não foi aceite pela AT e conseqüentemente, foi objeto de correção em sede inspetiva.

Da versada correção à matéria tributável em sede de IRC levada a efeito no RIT, resultou a emissão de liquidação de IRC, no âmbito da qual não se apurou qualquer imposto a pagar (vide ponto 5. dos Factos Provados).

Por outro lado, atentando nos processados que estão na base direta e indireta da presente liça arbitral, resulta inequivocamente que o que a Requerente pretende discutir, sob as vestes de ilegalidade, quer da decisão de indeferimento da RG, quer do subjacente ato tributário de liquidação, mais não é o do que tal desconsideração ou não dedutibilidade para efeitos fiscais das referidas perdas por imparidades no valor de € 624.983,51.

De tal desconsideração resultando, na ótica da Requerente, um necessário acerto ao apuro do IRC, no sentido da restituição de € 1.054,72, tendo, assim baseada, definido o valor da causa arbitral por esta deduzida, fazendo equivaler a utilidade económica do pedido ao hipotético resultado que da procedência do PPA se alcançaria.

Ora, como já supra se referiu e cuja argumentação se deixou sintetizada, entende a Requerente ser este – o valor resultante da procedência do pedido - o critério que deverá presidir na fixação do respetivo da causa, por consubstanciar a utilidade económica do pedido erigido. Vejamos,

O artigo 296.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT – norma de base para efeitos da fixação do valor da causa em todas as situações às quais seja aplicável, direta ou subsidiariamente, a lei processual civil – determina que a toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal.

Valor este que representará a utilidade económica imediata do pedido, sempre tendo presente que conforme resulta do n.º 2 do artigo 296º do CPC, “*Atende-se a este valor [da causa] para determinar a competência do tribunal, a forma do processo de execução comum e a relação da causa com a alçada do tribunal.*”.

Cumprе constatar que o artigo 31.º, n.º 1, do CPTA replica, no essencial, a solução legislativa decorrente do referido n.º 1 do artigo 296.º do CPC, sendo que se prevê no artigo 32º daquele compêndio que, quando pela ação se pretenda obter o pagamento de quantia certa, é esse o valor da causa (n.º 1) e que quando pela ação se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício (n.º 2).

No entanto, entende este Tribunal Arbitral Singular que na determinação do valor da ação e decorrentemente, para efeitos de aferição da sua competência em razão do valor desta, não poderá deixar de relevar a norma do processo tributário pela qual se determina tal fixação de valor quando em presença de litígios em matéria fiscal, o que o mesmo equivale por afirmar, que tal aferição se deverá guiar através da norma ínsita no artigo 97.º-A do CPPT, nos termos do qual (n.º 1, als. a) e b)) o legislador consagra o seguinte:

Artigo 97.º-A - Valor da causa

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;*
- b) Quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado;*

Importa, assim, atentar na regulação decorrente do artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, no qual se apela igualmente, para efeitos de determinação do valor da causa, ao conceito de utilidade económica do pedido, o qual pode ser resultante da importância de imposto cuja anulação se pretende – conforme decorre da alínea a) - ou do montante que poderá servir para determinar concretamente o quantitativo de imposto a pagar – tal como se colhe da alíneas b).

Entendendo-se assim que, no caso dos autos em apreço, o dirimir de tal questão se fará, necessariamente, pela aplicação de uma das duas alíneas do n.º 1 do versado normativo: al.a) ou al. b), por manifesta imprestabilidade das demais subsequentes alíneas do referido preceito.

Ora, nos termos da al. a) o legislador fez prever para esta todo aquele conjunto de situações em que a causa de pedir se funda na ilegalidade de uma liquidação, pelo que ao abrigo desta al. a) o valor da causa corresponderá ao valor da liquidação ou ao valor da parte impugnada, na justa medida da extensão do pedido de anulação do imposto que venha a ser formulado (total ou parcial, respetivamente)

Sucedo que, no caso dos autos, do ato tributário de liquidação – objeto mediato destes autos – arbitrariamente impugnado não emerge da liquidação qualquer valor a suportar pela Requerente, como bem se constata do facto provado 5., do qual se colhe a ausência de qualquer imposto a pagar a título de IRC.

Nesta matéria, teve a oportunidade de se pronunciar a jurisprudência, no caso, por decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão proferido em 17.01.2019, no processo n.º 62/18.4BCLSB, o qual aqui secundamos, o qual conclui que para a aplicabilidade da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT, imprescindível se torna que se verifiquem dois distintos requisitos, a saber:

“...para que a alínea a) possa ser aplicável é necessário que estejam reunidas duas condições: (i) que haja liquidação que determine um montante de imposto a pagar superior a zero e que (ii) essa liquidação seja impugnada.”

E prossegue o citado aresto, em sustentação de tal interpretação do preceito em análise:

“É que a norma apela a um conceito restrito de liquidação, isto é, refere-se ao resultado positivo da operação aritmética de aplicação de uma determinada taxa de imposto à matéria colectável e não propriamente a essa operação aritmética. Caso contrário cair-se-ia no absurdo de em situações em que não se apura imposto a pagar se admitir que o valor da causa pudesse ser igual a zero.

Dito de outro modo, no sentido em que o termo liquidação é usado na norma ele só pode ter como escopo a exigência do pagamento de um imposto; por conseguinte, a norma é imprestável para resolver os casos em que não existindo imposto a pagar, ou existindo não é impugnado, apenas se pretende atacar a fixação da matéria colectável, (...).”

Atenta tal interpretação, da qual não se vislumbra razão para da mesma divergir, desde logo, pela imprestabilidade que de entendimento oposto derivaria em caso de se entender que a ausência de valor apurado em sede de liquidação resultaria, em matéria de (ausência de) valor da causa, não se poderá deixar de arredar a hipótese de aplicabilidade ao caso dos autos da versada alínea a) do n.º1.

Importa deste modo, executar similar teste de aplicabilidade ao objeto destes autos, para efeitos de aferição da competência deste Tribunal Arbitral Singular, da hipótese normativa constante da subsequente alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

Conforme igualmente resulta do acórdão vindo de parcialmente citar, este preceito encontra o seu campo de aplicação nas situações em que se encontrem impugnados atos de fixação de matéria tributável, atos esses dos quais não impliquem direta e imediatamente um ato tributário de liquidação de um tributo; liquidação tributária essa que, como supra se deixou assente,

pressupõe a existência de um montante tributário a pagar pelo respetivo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Nos termos do versado aresto, o qual se acompanha, “...a aplicação residual da alínea b) aos casos de fixação de matéria tributável sem liquidação de imposto determina um valor da causa que não tem correspondência com a utilidade económica do pedido, sendo muito superior a esta. Na verdade, a utilidade económica corresponde apenas ao valor do imposto que o contribuinte poderá deixar de pagar com a correcção da matéria tributável; não corresponde ao montante corrigido.

Contudo, a conclusão inevitável que resulta da interpretação desta norma é de que o valor da causa corresponde ao valor contestado da matéria tributável, apesar de, como observa Jorge Lopes de Sousa, a sua redacção poder gerar potenciais casos de desigualdade no tratamento dado a situações aparentemente semelhantes, consoante haja ou não lugar a liquidação de imposto a pagar. Mas a opinião deste autor é, (...), vertida numa perspectiva de iure condendo e não de iure condito.”

Importa, igualmente, ter presente o posicionamento manifestado pelo Supremo Tribunal Administrativo¹, por decisão de 14.202.2020, relativamente à matéria que vimos perscrutando - aplicação dos critérios previstos na na al. a) ou b) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT - relativamente a casos em que se encontra sindicado ato tributário de liquidação sem imposto a pagar, segundo o qual:

“Prismando a situação sub iudice à luz dos critérios acabados de elencar, coloca-se a questão de saber quais as situações em que terá de atender-se à estatuição da citada alínea b), sabido que, em regra, a anulação de uma prestação pecuniária referente a tributo tem subjacente uma ilegalidade na determinação da matéria colectável.

Ora, concatenando as disposições do artigo 97º-A e do artigo 97º, ambos do CPPT, atinente aos meios processuais tributários, verifica-se que o legislador autonomizou como meio

¹ Processo n.º 062/18.4BCLSB, disponível em www.dgsi.pt

processual na alínea b) do n.º1 deste último preceito a “impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo”.

Na senda de Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado, vol II, em anotação ao artigo 97º-A, secundado pelo EPGA, entendemos que só quando da fixação da matéria tributável não resulte o apuramento de imposto a pagar é que se será de adoptar o critério do “valor contestado” para determinar o valor da ação, e, nos demais casos, o valor a atender condirá com o valor da prestação pecuniária que se pretende ver anulada, o que vale por dizer, que apenas nos casos em que está em causa o acto de fixação da matéria tributável [al. b)] ou o ato de fixação dos valores patrimoniais [al. c)] é que o critério a atender é o “valor contestado”.

Por assim ser, quanto às situações abrangidas pela alínea a) do n.º1 do artigo 97º-A do CPPT, é pacífico que as mesmas se atêm à expressão monetária da “utilidade económica imediata do pedido”.

O mesmo já não sucede quanto às situações abarcadas pelas alíneas b) e c) em que o benefício obtido se relaciona, em ambas, com o valor do imposto que for apurado em posteriores colectas pelo que nesses casos deve prevalecer o critério geral consagrado no já referido n.º1 do artigo 296º do CPC, segundo o qual é de atender à “utilidade económica imediata do pedido” que equivalerá ao “valor contestado” que se pretende ver anulado ou alterado, sendo certo, como enfatiza o EPGA, que uma vez que o legislador podia ter definido outro critério de concretização do valor pecuniário do benefício nestes casos e não o fez, não há fundamento, para adoptar ajustamentos na concretização desse valor, com base nos princípios da adequação e proporcionalidade.

Por esse diapasão, propendemos para considerar que o acórdão recorrido foi assertivo ao perfilhar o entendimento de que, conquanto na ação proposta no CAAD em 12/06/2017 tenha sido formulado o pedido de anulação do ato tributário, “com o conseqüente reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios”, da demonstração da liquidação notificada ao sujeito passivo não resultava qualquer liquidação de IRC, por falta de lucro tributável, por terem sido reconhecidos prejuízos fiscais e, por isso,

ainda que o objecto da impugnação seja o ato de liquidação em termos genéricos (cujo valor de € 13.333,84 euros exigido ao sujeito passivo se prende com tributações autónomas, que não foram objecto de impugnação), a impugnação incide propriamente sobre o ato de fixação da matéria tributável, cujo resultado terá repercussão no montante dos prejuízos fiscais apurados (com reflexos no eventual reporte nos exercícios seguintes). Todavia, não se segue que o cômputo dos eventuais benefícios do reporte de prejuízos nos exercícios seguintes deva ser considerado para efeitos de fixação do valor à causa na medida em que se trata de um facto futuro e incerto.

In casu, porque da fixação da matéria tributável não resultou o apuramento de imposto a pagar, como resulta claramente da previsão da alínea b) do nº1 do artigo 97º-A, o critério relevante só pode ser o do “valor contestado”.

É que, como é incontroverso, o critério contemplado na alínea a) do nº1 do artigo 97º-A do CPPT, pressupõe que da fixação da matéria tributável resulte imposto a pagar, de jeito a poder determinar-se a importância que se pretende ver anulada, o que não é cotejável com a situação dos autos.”

Ora, tendo presente a jurisprudência supra relevada e descendo de novo ao caso a que estes autos respeitam, a Requerente, atenta a causa de pedir constante do PPA, quer do teor da precedente Reclamação Graciosa, inexorável se torna concluir não se estar perante liça assente na anulação de qualquer ato de liquidação com valor de imposto a pagar, no caso, a título de IRC.

Antes e isso sim, estando em causa no PPA e na antecedente Reclamação Graciosa, a ilegalidade da liquidação e da respetiva decisão de indeferimento, respetivamente, ilegalidade essa, que repousa na invocação de uma desconformidade legal da liquidação de IRC, uma vez nesta última, se ter desconsiderado, por força de correção inspetiva, a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade, invocadamente sofridas por perdas cambiais, no montante de € 624.983,51.

Isto é, a Requerente contesta, enquanto causa de pedir que sustenta o pedido de ilegalidade, quer da liquidação, quer da subsequente decisão que não acolheu a existência de tal “originária” ilegalidade, uma correção à matéria tributável no versado montante.

Destarte, o que a Requerente visa, no essencial, através do PPA é que seja emitido um juízo de desconformidade legal sobre o objeto mediato dos autos, assente na invocadamente ilegal correção à matéria tributável levada a efeito no âmbito do RIT e que, na decorrência da emissão de tal juízo de censura legal, a situação tributária da Requerente seja alterada por força do impacto que da anulação dessa correção no ato tributário sindicado derivaria.

Temos, pois, que concluir que a determinação do valor da causa, no caso concreto, não pode ser feita por via da aplicação do critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, mas antes por recurso à previsão da subsequente alínea b), atendendo àquele que é o critério legalmente estabelecido para o efeito pelo legislador no caso de inexistência de imposto apurado no ato tributário objeto de sindicância, como é, objetivamente, o caso do objeto mediato destes autos.

E assim não poderá deixar de igualmente se concluir, porquanto pelo intérprete não pode ser considerado um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa (art.º 9.º, n.º2 do CC), e, portanto, assumindo-se, como é de assumir, que o legislador consagrou a solução mais adequada (art.º 9.º, n.º 2, do Código Civil), parece que não poderá ser distinta a interpretação a extrair do preceito em causa, senão a que dá respaldo à aplicação *in casu* do critério previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT.

Destarte, estabelecendo o artigo 97º-A do CPPT uma norma específica que indica o critério de determinação do valor da ação nos casos em que é contestado o ato de fixação da matéria coletável, não pode o julgador recorrer-se de outros critérios previstos noutros normativos em que está em causa a impugnação de outros atos, sob pena de violação flagrante das normas e princípios relativos à interpretação das normas consagrados no artigo 9º do Código Civil, conforme supra explicitado.

Aqui chegados, cumpre dilucidar a questão relativa à aferição da competência, em razão do valor, deste Tribunal Arbitral para conhecer do pedido.

Assim, estando em causa nestes autos, leia-se, na liquidação de IRC cuja ilegalidade se invoca, o inconformismo expressado pela Requerente relativamente a uma correção à matéria tributável levada a efeito em sede inspetiva pela AT, no montante de € 624.983,51 e da qual não resultou qualquer imposto a pagar, não poderá, à luz da al. b) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT, deixar de ser esse o valor legalmente relevante para fixação do valor da causa e respetiva aferição da competência por este Tribunal Arbitral Singular para conhecer do pedido arbitral formulado.

Como acima referido, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do RJAT, os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando: a) o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, que o mesmo a afirmar, como se evidenciou supra, quando o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse os € 60.000,00.

Não obstante a não designação de árbitro pela Requerente, excede o valor de tal correção à matéria tributável o limite máximo até ao qual o Tribunal Arbitral (em funcionamento) por árbitro singular é competente para dirimir o respetivo litígio que lhe é designado.

Não podendo assim deixar de se reconhecer e aqui decidir pela incompetência deste em razão do valor da causa, tudo sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 24º do RJAT, isto é, da possibilidade de ser suscitada nova pronúncia arbitral, expurgada de tal exceção.

A incompetência em razão do valor da causa constitui uma exceção dilatória (art.º 577º do CPC), que nos termos do art.º 576º, n.º 2, obsta “...a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal.”

No caso não é aplicável a norma atinente à remessa do processo para outro tribunal, pelo que a consequência só pode ser a da extinção da instância, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente processo (artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. Decisão

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar verificada a exceção de incompetência deste tribunal em função do valor da causa, absolvendo-se a Requerida da instância;**
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo;**

V. Valor do processo:

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, al. b) do CPPT, fixa-se o valor do processo em € 624.983,51.

VI. Custas:

Sem prejuízo do que antecede, entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 1.045,72, correspondente ao *quantum* inicialmente indicado pela Requerente no PPA² e não colocado em causa pela Requerida.

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, uma vez que, é da sua responsabilidade a definição e indicação do valor do pedido que suscitou a constituição do presente Tribunal Arbitral, com formação de árbitro singular.

Notifique-se esta decisão arbitral à Requerente e à Requerida e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 07 de janeiro de 2025.

² Em idêntico sentido, vide a Decisão Arbitral (do CAAD), de 15 de Fevereiro de 2018, no processo n.º 322/2017-T, disponível em www.dgsi.pt

O Árbitro

Luís R. F. Sequeira