

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 216/2013-T

Tema: IRS - Inspeção tributária de carácter externo. Caducidade do Direito à Liquidação

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), João Sérgio Ribeiro e José Rodrigo de Castro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

A – RELATÓRIO

1. A..., representado fiscalmente em Portugal por B..., com morada na ..., com o NIF ... (doravante também denominado por “Requerente”) vem, ao abrigo do disposto no art.º 10.º Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – “RJAT”) e do artigo 1.º e 2.º da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo para se pronunciar sobre a legalidade do acto tributário de liquidação adicional Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), do ano de 2008, n.º ..., no valor total de € 418.270,20, notificada ao Requerente pela Administração Tributária em 3 de Maio de 2013, e a sua consequente anulação, bem como da restituição do valor correspondente a IRS retido em excesso no montante de € 588,59 e, ainda, o reembolso dos montantes suportados com a emissão de garantia prestada para suspensão do processo executivo.
2. O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD procedeu à designação dos seguintes árbitros: José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), João Sérgio Ribeiro e José Rodrigo de Castro, que foram aceites pelas partes – Requerentes e Administração Tributária e Aduaneira.
3. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 1 de Novembro de 2013, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

4. Sustenta o Requerente, em síntese, a sua pretensão no seguinte:

4.1 DOS FACTOS

- a) A Administração Tributária emitiu com data de 2009.08.17 a ordem de serviço n.º ..., nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 e n.º 2, alínea a), 12.º, n.º 1 e 14.º n.º 1 al. b) todos do Regime Complementar de Inspeção Tributária (RCPIT), que “ordena procedimento inspetivo externo, referente ao ano de 2008 e ao sujeito passivo A..., com a identificação fiscal n.º ...”
- b) “O acto inspetivo iniciou-se em 11 de Dezembro de 2012, com a assinatura da ordem de serviço pelo representante legal do sujeito passivo inspecionado e foi concluído no dia 4 de Março de 2013 com a assinatura da nota de diligência.”
- c) O motivo do procedimento inspetivo foi “o facto de a Administração Tributária ter detetado que o sujeito passivo, quando da entrega da sua declaração periódica de rendimentos de IRS (Mod. 3), do referido exercício, ter declarado rendimentos derivados da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis como não tributáveis.”
- d) De salientar, diz o Requerente, “que o sujeito passivo alterou a sua residência fiscal para a República...a partir de 2011-05-23.”
- e) Mais denota o Requerente que “a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) refere no seu Relatório de Inspeção Tributária que foi obtida informação, quer por e-mail, quer junto do atual representante/mandatário, que o sujeito passivo, no ano em análise não residia em Portugal, informação que se coaduna com a constante das escrituras de partilha e alienação do imóvel objeto de alienação e das mais-valias em causa.”
- f) No seguimento do acto inspetivo o Requerente é notificado do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária a 8 de Março de 2013, para efeitos de audição prévia, direito que não exerceu, pelo que a 16 de Abril de 2013 foi notificado do Relatório de Inspeção Tributária.
- g) Daqui resultou, como consequência, a notificação das consequentes Nota de Liquidação, Liquidação Adicional de IRS e Nota dos Juros Compensatórios - que constituem o objeto do presente pedido arbitral - por mandado emitido pela Direção de Finanças de ..., Inspeção Tributária – Departamento ... – Divisão ... – Equipa ..., a 3 de Maio de 2013 (Cfr. Anexo 1).

- h) Onde, o prazo limite para pagamento voluntário da liquidação supra referida, seja o dia 5 de Junho de 2013, cfr. Anexo 1.
- i) Não tendo o sujeito passivo ou seu representante pago voluntariamente o IRS devido e juros compensatórios, foi instaurado o processo executivo n.º ..., cuja suspensão foi feita mediante a apresentação da garantia bancária com o n.º ..., emitida pelo Banco

4.2 DAS CORREÇÕES DA AT

- j) Refere o Requerente que aquando da apresentação da declaração mod. 3 de IRS do ano de 2008, “o sujeito passivo enquadrou-se como residente fiscal em território português, tendo apurado rendimento coletável no valor total de € 53.421,34, resultante da aplicação das deduções específicas no valor de € 5.935,72 ao rendimento bruta da categoria A de IRS no valor de € 59.357,06” (Cfr. Ponto III 1.1 do Relatório de Inspeção Tributária).
- k) Realça o Requerente que a AT refere que “considerando que o sujeito passivo em apreço não era residente fiscal em território português no exercício de 2008, ...o rendimento de trabalho dependente auferido é tributado mediante retenção na fonte, às taxas liberatórias efetuadas por entidades pagadoras, nos termos do art.º 71.º do CIRS, por esta razão não são de considerar as deduções específicas no valor de € 5.935,72 subtraídas ao rendimento bruto da categoria A.”
- l) Assim sendo, diz ainda a AT “que não sendo consideradas as deduções específicas o rendimento coletável do sujeito passivo deverá ser acrescido nos referidos € 5.935,72.”
- m) E no âmbito das correções da AT, esta refere também no seu Relatório de Inspeção que “de acordo com o resumo notarial, Modelo 11, o sujeito passivo A..., com o NIF ..., no ano de 2008 procedeu à alienação de um imóvel”, tendo a referida alienação sido declarada no Anexo G1, relativo às mais-valias não tributadas, por qualificação desta operação como abrangida pelo regime transitório do art.º 5.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, considerando que o imóvel alienado foi adquirido em 11/08/1971, pelo valor de € 12.171,00.
- n) E realça o requerente que “com referência a esta operação a AT conclui que a aquisição e/ou posse do imóvel em apreço, por parte do sujeito passivo, ocorreu em

diversos momentos” que descreve nas alíneas A) a E) do Ponto III.2.2.1 do Relatório de Inspeção Tributária.

- o) E sobre estes diversos momentos, conclui a AT que “ a propriedade do referido prédio foi adquirida pelo sujeito passivo A..., em dois momentos distintos, com relevância para efeitos de IRS, aquando da sua transmissão, para apuramento das mais-valias, a saber:
- a. Em 11/8/1971, aquando da aquisição onerosa pelo valor de € 12.170,67 conjuntamente com o cônjuge – C..., NIF ...;
 - b. Em 21/2/2004, aquando do falecimento do cônjuge, ocorrendo a transmissão da meação do cônjuge falecido, para os respetivos herdeiros, inclusive, a adjudicação ao sujeito passivo do imóvel em causa em direito de partilha mediante o pagamento de tornas aos demais herdeiros;”
- p) Refere o Requerente que “nos pontos B.1.1 – Apuramento do valor de Aquisição a Título Gratuito – e B.1.2 – Apuramento do valor de Aquisição a Título Oneroso – do Relatório de Inspeção Tributária, a AT detalha os valores de aquisição do imóvel pelo sujeito passivo.”
- q) Mais refere o requerente que “no ponto III.1.2..3 do Relatório de Inspeção Tributária é detalhado o apuramento da mais-valias, cujo valor ascende a € 1.472.322,70.”
- r) E a Requerente refere também que a AT conclui no Relatório em apreço que “o valor do rendimento coletável subtraído à tributação em sede de IRS no ano de 2008 foi de € 1.478.258,42 (€ 1.472.322,70 + € 5.935,72)”.

4.3 DAS RAZÕES DO REQUERENTE

4.3.1 – DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

- s) O Requerente também concorda que em 2008 o sujeito passivo já não era residente em território português, detendo residência fiscal na República
- t) E concorda também que não devem ser consideradas as deduções específicas incluídas na declaração Modelo 3 de IRS, no referido valor de € 5,935,72.
- u) Salienta o Requerente que o rendimento bruto da categoria A de IRS do sujeito passivo foi sujeito a retenção na fonte às taxas aplicáveis a residentes, tendo ascendido a € 12.460,00, conforme Quadro I -Rendimentos da Categoria A), incluído no Ponto III 1.1. do Relatório de Inspeção.

- v) O Requerente esclarece que “tratando-se de um não residente fiscal em território português, conforme, e bem, diz o Relatório de Inspeção Tributária os ‘os rendimentos de trabalho dependente, quando auferidos por não residentes, são em regra, tributados mediante retenção na fonte, às taxas liberatórias efectuada por entidades pagadoras, nos termos do art.º 71.º do CIRS.”
- w) E o Requerente esclarece que “no exercício em apreço, esta taxa liberatória era de 20%, pelo que a retenção na fonte aplicada ao Requerente deveria ter ascendido apenas a € 11.187,41 (€59.357,08*20%).”
- x) E, assim, diz o Requerente, “resulta evidente do exposto que foram retidos na fonte em excesso € 588,59, que resultam da diferença entre o valor das retenções na fonte praticadas em 2008 (€12.460,00) e o valor que nos termos acima descritas deveria ter sido sujeito a retenção na fonte (€11.871,41).”
- y) Donde, diz o Requerente, que o “valor acima referido - €588,59 – deverá, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento do IRS devido pelo sujeito passivo, com referência ao exercício de 2008 e, como tal, descontado do valor da liquidação de IRS objeto do presente requerimento arbitral.”

4.3.2 DOS RENDIMENTOS DERIVADOS DA ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS

- z) O Requerente vem invocar agora o artigo 13.º do RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, para classificar o tipo de ação desenvolvida pela Inspeção Tributária, como interna ou externa.
- aa) E realça que, nos termos da referida norma legal, quando a atuação exclusiva da Inspeção nos serviços da administração tributária é feita através da análise interna e formal e de coerência dos documentos – serão designados de internos; ou
- bb) Quando há realização de atos de inspeção, parcial ou total, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso – serão designados de externos.
- cc) Para além disso, diz o Requerente que “constitui doutrina e Jurisprudência unânimes que a qualificação dada pela AT a um procedimento não tem carácter

vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos atos praticados for contraditório à qualificação dada.”

- dd) E conclui que “a classificação formal do procedimento será, posteriormente, validada ou não, pelos atos que a AT praticar.”
- ee) E realça o Requerente que “das diferenças entre procedimentos internos e externos, destaca-se, com interesse para os autos, a suspensão da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos, nos termos enunciados no art.º 46.º da LGT.”
- ff) E citando o entendimento de Nuno de Oliveira Martins e Rita Carvalho Nunes in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV, 03/11, sobre os princípios do procedimento e da atuação da inspeção,
- gg) Cita também a Jurisprudência do Acórdão 8/2012-T do Tribunal Arbitral, dele destacando que “a vigência destes princípios [proporcionalidade, adequação e cooperação] bem como dos próprios princípios da verdade material [previsto no artigo 6.º do RGIT) e da imparcialidade (constante do n.º 2 do artigo 266.º da CRP), impõe que o procedimento de inspeção seja utilizado tão só como meio de apurar a realidade tributária (subjacente, por exemplo, aos atos de autoliquidação) – sendo por isso um instrumento fundamental da atuação Administrativa – e não como modo de prolongar, temporal e artificialmente, o direito à liquidação e cobrança do imposto.”
- hh) Daí que conclui a Requerente que a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos, segundo Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, “não pode ter-se como efeito automático da mera abertura do procedimento inspetivo externo, nomeadamente quando, à posteriori, não sejam praticados quaisquer atos materiais de inspeção”.

4.3.3 DO PROCEDIMENTO INSPETIVO

- ii) O Requerente detalha o procedimento inspetivo realizado e conclui pela inexistência de quaisquer atos materiais que consubstanciem este procedimento como externo, não obstante a sua qualificação formal.
- jj) E passa a descrever o ato inspetivo de que realça o seu início em 11 de Dezembro de 2012, com a assinatura da Ordem de Serviço e concluído dia 4 de Março de 2013 coma a assinatura da nota de diligência (cfr. Relatório de Inspeção Tributária e Anexo 3.)

- kk) E realça que “a AT qualificou o ato inspetivo como externo a apenas 20 dias do prazo limite para a caducidade do direito a liquidar a dívida em apreço, relativa a IRS, exercício de 2008.”
- ll) Refere o Requerente que o procedimento foi acompanhado por mandatária do sujeito passivo, por este não ser residente em território nacional, tendo aquela colaborado com a AT, ainda antes do início do procedimento, designadamente remetendo cópia da escritura de partilhas celebrada pelo sujeito passivo (cfr. Anexo 4).
- mm) Mais realça que o procedimento inspetivo se limitou a uma deslocação à morada profissional do representante fiscal do sujeito passivo para assinatura da Ordem de Serviço que determinou a Inspeção Tributária e não foram consultados pela Inspeção Tributária quaisquer documentos de suporte relativos à inspeção em causa.
- nn) Verificou-se também, diz o Requerente, que a solicitação da AT, por e-mail, a mandatária confirmou por escrito que o sujeito passivo não era residente em território português no exercício de 2008.
- oo) Salaria o Requerente que o referido e-mail enviado pela AT é endereçado por técnico que não consta da identificação dos funcionários afetos ao procedimento inspetivo em causa, cfr. Anexos 3 e 5.
- pp) Donde resulta, diz o Requerente, que para além da assinatura da Ordem de Serviço nas instalações da mandatária do sujeito passivo não ocorreu a prática de quaisquer outros atos externos.
- qq) Realça o Requerente que “as conclusões vertidas no Relatório de Inspeção Tributária estão consubstanciadas unicamente em documentos fornecidos pela mandatária do sujeito ao abrigo do princípio da colaboração, documentos remetidos previamente ao início do procedimento inspetivo e de informação interna da AT, em particular, a declaração Modelo 11.”
- rr) Assim sendo, conclui o Requerente que no âmbito do procedimento inspetivo aberto não aceita a suspensão do prazo de caducidade, por a AT não ter praticado atos materiais que permitam qualificar este procedimento inspetivo como externo e só este permitira a suspensão da caducidade.
- ss) E porque a liquidação de IRS relativa ao exercício de 2008, cuja notificação apenas ocorreu a 3 de maio de 2013, (cfr. Anexo 2), considera o Requerente que atenta a regra de caducidade do direito à liquidação dos tributos prevista no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, ocorre, inequivocamente, a ilegalidade da liquidação, por não beneficiar dos efeitos suspensivos previstos no artigo 46.º, n.º 1 da LGT.

tt) E salienta o Requerente que a AT deveria respeitar o princípio da boa-fé, conformador de toda a atividade da Administração Pública, pelo que tem de discordar do procedimento utilizado pela AT para evitar a caducidade do direito à liquidação do tributo em causa.

uu) E a terminar considera o Requerente que, por tudo o que antecede este ponto, fica demonstrado que:

- a. “A materialização de atos de externa e, portanto, a respetiva suscetibilidade de desencadear os efeitos suspensivos previstos no artigo 46.º, n.º 1 da LGT é naturalmente sindicável;
- b. Na inspeção tributária objeto do presente requerimento arbitral não foi praticado qualquer ato material que a possa qualificar como externa;
- c. Não podem gozar da denominação “ato material de inspeção” a mera assinatura da ordem de serviço que determina o início do procedimento, nem a posterior troca de um e-mail, contendo um esclarecimento sucinto sobre a situação tributária do sujeito passivo, prestado ao abrigo do princípio da colaboração;
- d. Caso a AT pretenda invocar a suspensão do prazo de caducidade usufruindo do mais relevante efeito jurídico atribuído ao procedimento de inspeção externa, recai sobre ela o ónus de prova da efetividade da inspeção externa;
- e. Mesmo que assim não se entenda, os factos e documentos trazidos aos autos são suficientes para demonstrar que o procedimento inspetivo realizado, que consubstancia a liquidação objeto do presente requerimento, não pode, materialmente, ser qualificado como externo;
- f. É ineficaz a suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, pelo que a liquidação de IRS objeto deste requerimento, tendo sido notificada ao sujeito passivo apenas a 3 de maio de 2013, é ilegal, por violação do artigo 45.º, n.º 1 da LGT.”

4.3.4 DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO EXTERNA

vv) O Requerente vem ainda reforçar as suas conclusões tecendo considerações sobre a conclusão do procedimento e invoca, para tanto, o artigo 46.º, n.º 1 da LGT.

ww) O Requerente entende que o início da suspensão do prazo de caducidade ocorre com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho do início da inspeção e

que o termo final da suspensão deve compreender apenas o tempo necessário à prática de atos materiais de inspeção a efetuar nas instalações externas à AT.

xx) E salienta a diferença entre ação de inspeção externa e procedimento de inspeção externa, citando os 60.º, 61.º e 62.º RCPIT que distingue uma e outra coisa.

yy) E citando JOÃO RICARDO CATARINO, in artigo na Revista Fiscalidade, dele transcreve que “o artigo 61.º do RCPIT dispõe que os atos de inspeção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento de inspeção. Quer isto dizer que no termo da ação de inspeção o funcionário está obrigado a elaborar nota de diligência desse termo e a notifica-lo ao contribuinte inspecionado” o que, diz o Requerente, na inspeção em apreço, aconteceu efetivamente a 4 de março de 2013.

zz) Donde, se extrai, diz o Requerente, que “este entendimento é de tal forma evidente que no n.º 1 do art.º 60.º do RCPIT se refere que concluída a prática dos atos (ou ação) de inspeção falta ainda concluir o procedimento de inspeção.”

aaa) E o Requerente define que, “por sua vez, o procedimento de inspeção externa compreende a prática de todas as diligências e trâmite que vão desde a assinatura da ordem de serviço até à notificação do relatório de inspeção (art.º 62.º, n.s 1 e 2 do RCPIT), incluindo, por conseguinte, os atos de inspeção externa, a audiência do contribuinte e a elaboração do relatório final.”

bbb) E invocando o princípio da igualdade horizontal, lembra o Requerente, a propósito da diferença entre atos de inspeção externa – únicos que justificam a suspensão do prazo de caducidade - e de atos de procedimento externo, que quando confrontados contribuintes que estejam numa situação tributária equivalente com a única diferença de nuns casos ser preciso o recurso a atos de inspeção externa e outros não, existe uma substancial diferença.

ccc) Isto para concluir que a diferença entre os dois procedimentos resulta no facto de somente quanto aos contribuintes alvo de procedimento inspetivo interno não se suspende o prazo de caducidade durante o período de análise interna de documentos, audiência e feitura do relatório.

ddd) E conclui, mais uma vez, que o conceito de inspeção externa não equivale à noção de procedimento tributário.

eee) Donde, só havendo suspensão do prazo de caducidade referida no artigo 46.º, n.º 1 da LGT quando ocorre uma ação de inspeção externa, o que não foi o caso.

fff) Pelo que, diz o Requerente, que “tendo a liquidação de IRS deste requerimento sido notificada apenas a 3 de maio de 2013, terá de se concluir que a mesma é ilegal, por violação do art.º 45.º, n.º 1 e art.º 46.º, ambos da LGT.

ggg) E, por isso, requer que seja proferida a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional de IRS n.º ..., respeitante a 2008, no valor total de € 418.270,20.

hhh) E solicita também que o Tribunal conheça do direito à indemnização correspondente aos encargos com a garantia prestada para suspender a execução fiscal, resultante da liquidação de IRS, ferida de ilegalidade;

iii) E, ainda, que lhe seja restituída a importância de € 588,59 correspondente ao valor do IRS retido em excesso, por não ter sido tratado como não residente.

5. Responde A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), em síntese, nos seguintes termos, aliás coincidentes com os factos declarados pelos Requerentes:

Assim, refere a AT o seguinte:

1. Confirma que se trata de um sujeito passivo não residente e que em 2008 procedeu à alienação de um imóvel situado em território português.
2. Por esse motivo foi objeto de um procedimento inspetivo, com intuito de controlo de mais-valias, cujas conclusões se traduziram na correção do rendimento coletável declarado em sede de IRS, de € 53.421,34 para € 1.531.679,76.
3. Na sequência do procedimento inspetivo e das suas conclusões, foi o sujeito passivo notificado da liquidação adicional n.º ..., de 20-04-2013, no montante de € 368.080,68 e da Nota de Juros Compensatórios n.º ..., de 29-04-2013, no montante de € 53.313,65, ambas relativas a IRS e ao ano de 2008.
4. Realça a AT que para além do facto de a retenção na fonte de IRS efetuada aos rendimentos da categoria A não ter sido considerada na totalidade, todos os vícios alegados pelo Requerente são de carácter formal, visando o procedimento inspetivo propriamente dito e não as suas conclusões.
5. Quanto à retenção na fonte, concorda a AT que assiste razão ao Requerente, concordando em que deve ser elaborada nova liquidação, em obediência ao disposto no art.º 97.º, n.º 3 do CIRS, atendendo à diferença da taxa de 21% aplicada para 20%, por se tratar de um sujeito passivo não residente, o que determina que o valor da retenção devida seja de € 11.871,41 e não de € 12.460,00, ou seja, há um valor retido em excesso

de € 588,59 que deverá ser considerado para efeitos de apuramento do IRS devido pelo S.P.

6. Relativamente à questão formal do procedimento de inspeção e à alegação do Requerente de que o procedimento inspetivo não foi composto por atos materialmente externos e, como tal, não se lhe aplicaria a regra ínsita no art.º 46.º da LGT, a AT contrapõe nos termos a seguir referidos.

5.1 DA NATUREZA EXTERNA DO PROCEDIMENTO INSPETIVO

7. A AT, tal como o Requerente, começa por citar o art.º 13.º do RCPIT para classificar as inspeções internas e as externas, conforme, respetivamente, as alíneas a) e b) do artigo 13.º do RCPIT.
8. Quanto aos atos externos praticados pela AT, esta refere que “o SP foi notificado na pessoa do seu representante legal, mediante carta-aviso emitida sob os ofícios n.ºs ... e ..., ambos de 23-11-2012, de que o procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial em IRS, relativo ao ano de 2008, iria ter início em breve, cfr. Anexo 2.”
9. Na sequência daquela comunicação, a mandatária do representante – ... – contactou telefonicamente os Serviços de Inspeção Tributária para se inteirar do teor da inspeção e disponibilizando-se para fornecer os elementos considerados necessários, dada a dificuldade por parte do mandatário do SP.
10. Face à disponibilização manifestada, foram remetidas por e-mail em 5-12-2012, as escrituras da aquisição do imóvel, bem como a de partilhas, tendo nessa data indicado também qual a data disponível para assinatura da Ordem de Serviço.
11. Em 11-12-2012, de acordo com as partes, foi assinada a Ordem de Serviço n.º ... e a credencial passada aos inspetores ... e ..., para o exercício dos atos inspetivos.
12. Aproveita a AT para salientar a Jurisprudência dos Acórdãos proferidos pelo TCA Sul n.ºs 05289/12 e 05303/12, que referem que “a Ordem de Serviço e a credenciação de funcionários são características intrínsecas ao procedimento externo, sendo inexistentes no procedimento externo.”
13. Diz a AT que não colhe, assim o argumento do Requerente que um dos contactos feitos por um dos inspetores tivesse sido feito sem que lhe tivessem sido conferidas atribuições nesse sentido, pois estava devidamente credenciado desde o início do procedimento inspetivo.
14. Posteriormente a AT pretendeu inquirir em auto de declarações o representante legal do SP, tendo-lhe sido recusada, sob o pretexto da fraca compreensão do idioma,

tendo esta informação sido prestada via e-mail, pela mandatária ..., confirmando que, efetivamente, em 2008, já o SP não residia em território português.

15. A AT realça que, “para além destes contactos estabelecidos com o representante do Requerente, foi ainda necessário obter junto dos notários a documentação essencial à confrontação com os elementos declarados e remetidos pelo SP.”
16. E estas ações da AT contradizem o Requerente quando alega que não foram desenvolvidos atos de inspeção de cariz externo, já que elas foram feitas a coberto do procedimento inspetivo e não de uma simples troca de informação titulada pelo princípio da colaboração.
17. Diz ainda a AT que “a não se entender estes procedimentos como sendo de caráter externo, significa que a eles também não se aplica o preceituado no art.º 63.º, n.º 4 da LGT.”
18. E refere ainda que “sobre esta matéria, já neste Tribunal Arbitral foi decidido, no âmbito do processo 96/2012/T, que ‘desta forma, no caso sub judice, apesar de o procedimento ter decorrido nas instalações da AT, uma vez que a AT não se limitou a utilizar elementos existentes nos serviços, tendo utilizado elementos e informações recolhidos junto de outros sujeitos passivos e de entidades públicas, o procedimento de inspeção deve qualificar-se como externo’.”
19. E a AT refere ainda o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 30 de Abril de 1966, onde se refere haver, muitas vezes, necessidade conjugar os dois tipos de ações, uma interna que pode determinar pedido de esclarecimentos ou elementos adicionais ao contribuinte e outra externa que é normalmente precedida de uma análise interna.
20. E realça que a carta-aviso e a assinatura da Ordem de Serviço são atos típicos de um procedimento daquela natureza.
21. E realça que “o Requerente, devidamente representado pelo seu representante fiscal em território nacional e com interlocutora ‘privilegiada’ – ... – sabia ou tinha a dever de saber e tinha consciência de que contra si tinha sido instaurada uma ação inspetiva externa (por exemplo, cfr. Anexo 2, fls. 32 a 34 do PA).”
22. E a AT extrai a conclusão de que embora “o Requerente não o tenha confessado no seu requerimento arbitral inicial, sabe bem que o procedimento inspetivo foi composto por atos materialmente externos, e tanto assim é que, seguidamente, colocou em causa o acto que seria determinativo do procedimento para efeitos de suspensão do prazo de

caducidade do direito à liquidação e, conseqüentemente, a data da conclusão do mesmo (e só o fez porque certamente admite o procedimento inspetivo externo).”

5.2 DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO EXTERNA

23. O Requerente coloca em causa, também, o termo final da suspensão do prazo de caducidade, ao defender que “a suspensão do prazo de caducidade deve compreender apenas o tempo necessário à prática de atos materiais de inspeção a efetuar nas instalações externas à AT, com exclusão expressa das demais formalidades do procedimento de inspeção, (cfr. pontos 77. A 93. do requerimento arbitral).”
24. E refere que o Requerente conclui “que a suspensão do prazo de caducidade no âmbito do processo inspetivo em apreço terminou no dia 4-3-2013, com a assinatura da nota de diligência, sendo que o direito à liquidação do tributo teria estado suspenso entre o dia 11-12-2012, com a assinatura da ordem de serviço, e o dia 4-3-2013, data da assinatura da nota de diligência (cfr. pontos 94. e 96. do requerimento arbitral).”
25. E a AT realça as conclusões do Requerente quando refere, por isso, que “a liquidação de IRS, tendo sido notificada ao sujeito passivo somente em 3-5-2013, seria ilegal por violação dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, ambos da LGT (vide ponto 97. Do requerimento arbitral).”
26. A AT contesta esta conclusão do Requerente, por não ter qualquer fundamento legal, doutrinário ou jurisprudencial que sustente a sua posição.
27. E a AT cita em sua defesa o que dispõem sobre a matéria, os artigos 45.º, n.º 1, o 46.º, n.º 1, ambos da LGT, o art.º 61.º, n.º 1 e 62.º, n.ºs 1 e 2, ambos do RCPIT e, ainda, o 36.º, n.ºs 1 e 2, também do RCPIT, sobre a suspensão da caducidade e a conclusão do procedimento da inspeção.
28. E é com base no teor das referidas normas legais que cita, que a AT não pode concluir pela razão do Requerente.
29. E prossegue a AT, “com efeito, embora estas normas expressem alguma imprecisão terminológica na utilização das expressões ‘ação de inspeção’ e ‘procedimento de inspeção’, trata-se de expressões que designam conceitos com conteúdos distintos, mas sem que dessa distinção se possa extrair a consequência jurídica pretendida pelo Requerente de que a suspensão do prazo de caducidade da liquidação em causa cessa com a notificação ao inspecionado da conclusão dos atos de inspeção e não com a elaboração do relatório final de inspeção (artigos 61.º, n.º 1 e 62.º, n.º 1, ambos do RCPIT).”

30. Até porque, realça a AT que antes da elaboração do relatório final está impedida de exercer o direito de liquidação por desconhecimento dos pressupostos fáticos em que se deve basear. (cfr. art.º 62.º, n.ºs 1, 2 e 3, alínea i) do RCPIT).
31. Aliás, diz a AT que a jurisprudência firmada no Acórdão do STA de 16-09-2009, Processo n.º 0473/09, vai no sentido de que no que respeita à caducidade do direito à liquidação do imposto e à forma de contagem do prazo de suspensão daquele prazo de caducidade, é bem clara a estatuição constante dos artigos 43.º e 46.º da LGT e 60.º e 61.º do RCPIT, conforme transcrição parcial que faz da sua fundamentação:
- “...nada da letra nem do espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspeção e atos externos de inspeção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva....
- ... Da interpretação conjugada dos referidos preceitos legais decorre apenas e só (...) que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, que é de quatro anos e se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – artigo 45.º da LGT – se suspende com a notificação ao contribuinte de início de ação inspetiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspeção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação...
- ...Nos demais casos, isto é, quando a ação inspetiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegeu como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respetivo, tudo conforma dispõe o artigo 60.º n.º e 2 do RCPIT.”
32. E a AT remete ainda para a Jurisprudência dos Acórdãos do STA, de 7-12-2005 e 2-2-2006, processos n.ºs 993/05 e 769/05, respetivamente, “com o entendimento de que a norma constante do n.º 1 do artigo 46.º da LGT deve ser interpretada no sentido de que a suspensão do prazo de caducidade se mantém até à data da notificação do relatório final da inspeção (correspondente à conclusão do procedimento inspetivo), se esta se verificar antes do termo do prazo de seis meses, contado a partir da notificação ao contribuinte do início de ação inspetiva externa.”

33. E conclui a AT que “não colhe a argumentação que o Requerente pretende retirar do n.º 1 do art.º 46.º da LGT, bem como dos artigos 36.º, 61.º, n.º 1. 62.º, n.º 1, do RCPIT, nem a demais argumentação invocada.”
34. E clarifica ainda a AT que, “no caso dos autos, o prazo de caducidade do direito à liquidação (4 anos) iniciou-se em 1-12-2009 (art.º 45, n.ºs 1 e 4 da LGT) – sendo que esta é uma proposição que o Requerente não questiona.”
35. E diz ainda a AT que “se nenhuma causa de suspensão tivesse ocorrido, esse prazo terminaria em 1-1-2013, ...porém, porque os atos de inspeção tiveram início no dia 11-12-2012, com a assinatura da ordem de serviço e credencial que identifica os funcionários nomeados para a realização do procedimento inspetivo, e concluídos em 4-03-2013, com a assinatura da nota de diligência, ambas pelo representante legal do Requerente”
36. No entanto, diz a AT que “o projeto de relatório foi notificado ao Requerente, através do seu representante legal (Ofício n.º ...), de 8-03-2013), não tendo sido exercido o direito de audição, pelo que as correções à matéria coletável constantes do projeto de relatório foram mantidas no relatório final, notificado mediante o Ofício n.º ..., de 15-04-2013 (cfr. anexo 2 do PA, fls, 36 e segs.)”
37. Mais refere que os atos impugnados pelo Requerente, Nota de liquidação de IRS, de Juros compensatórios e Mota de Compensação, foram notificados em 3-05-2013, cópia da certidão de notificação junta aos autos pelo próprio Requerente.
38. Donde, conclui a AT que “tal prazo de caducidade esteve suspenso 125 dias [entre 11-12-2012 – data da notificação ao contribuinte do início da ação de inspeção externa – e 15-04-2013 – data da notificação do relatório final da inspeção a qual é, contrariamente ao sustentado pelo Requerente, é a data relevante para efeitos de cessação do efeito suspensivo.]”
39. E, assim, continua a AT, “tendo a liquidação sido notificada ao sujeito passivo, conforme certidão de notificação, em 3-5-2013, estava ainda em curso o dito prazo de caducidade (4 anos), por deverem ser descontados aqueles 125 dias durante os quais ocorreu a suspensão.”
40. E a AT esclarece que “o último dia para praticar o seria 6-5-2013, uma segunda-feira, dia útil, caducando o direito à liquidação no dia 7-5-2013.”
41. E remete para o Acórdão do STA proferido no Processo n.º 0112/10, de 20-10-2010 e em sentido comparável refere o Processo n.º 33/2012-T, do CAAD Arbitragem

Tributária, sob o tema IRC – Regularidade do procedimento de inspeção e caducidade do direito de liquidação.

42. A AT, recapitulando, conclui, em síntese que:
- a. Sendo certo que se pode aceitar o conceito de “procedimento de inspeção” é mais amplo do que o conceito de “atos” ou “ação de inspeção” (aquele pode exigir atos preparatórios internos da ação de inspeção externa propriamente dita, como exige atos subsequentes a esta), é o procedimento que pode classificar-se como interno ou externo – art.º 13.º do RCPIT (consoante os atos de inspeção de efetuem exclusivamente nos serviços da AT ou em instalações e dependências do sujeito passivo).
 - b. E sobre a contagem do prazo de suspensão a AT lembra os Acórdãos do STA de 21-11-202, proferido no Processo n.º 0594/12 e de 3-4-2013, proferido no Processo n.º 0103/12, que confirmam a posição que a AT tem vindo a defender.
 - c. E, assim, diz a AT, deve improceder a pretensão da declaração de ilegalidade do ato de liquidação com fundamento em caducidade do direito de liquidação.

5.3 DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DA GARANTIA

43. Sobre a reclamada indemnização por prestação de garantia para suspensão do processo de execução, diz a AT que “esta só é devida ao contribuinte verificando-se erro imputável aos serviços na liquidação controvertida, o que não aconteceu.”
44. E mais refere a AT que “não tendo havido, ao longo de todo o procedimento, qualquer erro imputável aos serviços, suscetível de fundamentar o dever de indemnizar nos termos pretendidos pelo Requerente, não pode o mesmo ser atendido.”
45. E a AT, em abono da sua tese, cita o disposto no n.º 1 do art.º 53.º da LGT: “o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.”
46. Ora, diz a AT, como “a garantia terá sido constituída em 12-08-2013, pelo que a mesma não foi mantida por prazo superior a três anos.”

47. Além de que, diz a AT que ainda que “na mera hipótese académica da presente ação proceder e ser declarada a ilegalidade dos atos impugnados, não haverá, contudo, erro imputável aos serviços, nem a garantia terá sido mantida por prazo superior a três anos, pelo que não será devida qualquer indemnização.”

5.4 DOS MEIOS DE PROVA INDICADOS PELO REQUERENTE

48. Quanto à prova documental diz a AT que “vai impugnada circunstancialmente a interpretação que o Requerente pretende extrair dos documentos que acompanham o requerimento arbitral.”
49. Quanto à prova testemunhal indicada pelo Requerente, diz a AT que “ a mesma respeita os pressupostos legais, porquanto as testemunhas têm de ser indicadas no rol pelos seus nomes, moradas, profissões e outras circunstâncias necessárias à sua identificação, assim como deve, ainda, ser indicada a matéria de facto controvertida que, com a produção dessa prova testemunhal pretende provar.”
50. E refere ainda a AT que “salvo qualquer lapso,...a testemunha indicada pelo Requerente é advogada de profissão, e do requerimento probatório não é esclarecida qual a matéria sobre a qual irá depor.”
51. E a AT conclui referindo que “pois é certo que se a matéria sobre a qual irá eventualmente depor, for do conhecimento profissional e, por esta via, abrangida pelo segredo profissional, a identificada testemunha somente poderá depor com autorização da Ordem dos Advogados ou, não obtendo esse consentimento, deverá a mesma recusar-se a depor quanto a essa matéria.”
52. E conclui a AT que deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, por não provado, como é de Direito e de Justiça.

6. DAS ALEGAÇÕES DO REQUERENTE

Das alegações do Requerente, importa retirar os seguintes aspetos que constituem controvérsia e que se sintetizam:

6.1 – DOS FACTOS

- a) Primeiramente quanto ao conteúdo dos Ofícios da AT n.ºs ... e ..., ambos de 23-11-2012 respeitantes à carta-aviso do procedimento inspetivo, alega que ambos são omissos quanto ao cariz do referido procedimento, apenas referindo expressamente a extensão da inspeção como geral ou parcial, o imposto e o exercício em causa.

- b) Mantém que a AT, na pessoa da técnica ... e a mandatária do sujeito passivo ...estabeleceram-se contatos telefónicos, todos prévios à ordem de serviços. Para esclarecimento de dúvidas, que foram satisfeitas.
- c) Foi no âmbito desses contatos telefónicos que a AT foi esclarecida que o sujeito passivo não era residente fiscal em 2008.
- d) Que por solicitação da AT, a mandatária remeteu um e-mail onde anexou cópia da escritura de partilhas celebrada entre o Requerente e os seus filhos.
- e) Que o ato inspetivo se iniciou em 11-12-2012 com a assinatura da ordem de serviço pelo representante legal do sujeito passivo inspecionado, momento em que a AT não solicitou qualquer informação ou documento.
- f) Que o ato inspetivo foi concluído no dia 4-3-2013 com a assinatura da nota de diligência.
- g) Alega ainda que o ato inspetivo foi acompanhado exclusivamente e integralmente pela mandatária do sujeito passivo, ..., por o sujeito passivo não ser residente em Portugal e por o seu representante legal ter disponibilidade limitada para acompanhar este procedimento (conforme depoimento da testemunhada).
- h) E que em 5-12-2013 a mandatária remeteu à AT um novo e-mail reafirmando por escrito a informação já prestada por contato telefónico, no sentido da não residência fiscal em território português do Requerente, no exercício de 2008 (conforme Anexo 5 e depoimento da testemunha inquirida).
- i) Mais Alega o Requerente que entre o dia 11-12-2013 e o dia 4-03-2013, a AT não foi solicitada à mandatária do Requerente ou a quaisquer ou a qualquer outras entidades terceiras, quaisquer documentos e/ou informação relevantes relativamente ao procedimento inspetivo em apreço (como resulta provado por via do Processo Administrativo junto aos autos e do documento da testemunha inquirida).
- j) Também alega que foi notificado do Relatório da Inspeção Tributária a 16-4-2013 (conforme provado pelo Processo Administrativo junto aos autos).
- k) Finalmente, em matéria de factos, confirma ter prestado garantia bancária para suspender a execução fiscal que corre no Serviço de Finanças ... (conforme também provado pelo Processo Administrativo junto aos autos).

6.2 – DO DIREITO

- l) A matéria controvertida, diz o Requerente, “resume-se (i) ao cariz do procedimento inspetivo a que ficou sujeito o Requerente, com as devidas consequências legais e (ii) ao facto de que consubstancia a conclusão do procedimento inspetivo externo”.
- m) E quanto ao cariz do procedimento o Requerente remete para os argumentos incluídos no requerimento inicial, salientando e reforçando que “mesmo existindo comunicações prévias – carta aviso – da instauração de um procedimento inspetivo, o mesmo só tem início com a assinatura da ordem de serviço”.
- n) E realça ainda o Requerente que, ao contrário do que defenda a AT, “quaisquer informações ou documentos obtidos em data anterior à assinatura da ordem de serviço, não poderão ser considerados como obtidos no âmbito do procedimento de inspeção externo, até porque este ainda não se iniciou”.
- o) E mais refere que “todos os documentos e informações obtidos pela AT, tendo sido prestados fora da incidência do procedimento de inspeção externa – antes da assinatura da ordem de serviço – foram prestados pelo Requerente, por solicitação expressa da AT, ao abrigo do princípio da colaboração, tal como previsto na Lei Geral Tributária (LGT)”.
- p) E esclarece que “na inspeção tributária objeto do presente requerimento arbitral não foi praticado qualquer ato material que a possa qualificar como externa”.
- q) E alega ainda que “durante o ato inspetivo não foi requerido qualquer documento e/ou informação ao Requerente ou a quaisquer entidades terceiras”.
- r) E o Requerente faz questão de realçar que “em data prévia à assinatura da ordem de serviço, a AT já detinha todos os elementos, informações e documentação necessária para efeitos deste procedimento inspetivo ...e que durante o acto inspetivo não foi requerido qualquer documento e/ou informação ao requerente ou a quaisquer entidades terceiras...designadamente no que se refere à não residência fiscal em território português do Requerente, este facto foi confirmado telefonicamente pela mandatária do Requerente, em data prévia ao início do procedimento, por e-mail enviado a 5 de Dezembro de 2013”.
- s) Daí que, alega o requerente, “seja evidente que não podem gozar da denominação de acto material de inspeção a mera assinatura da ordem de serviço que determina o início do procedimento, nem a posterior troca de um e-mail, contendo a reconfirmação, desta feita na forma escrita, de uma informação já prestada antes do início do procedimento inspetivo”.

- t) E o Requerente lembra que teria sido muito simples à AT demonstrar o cariz externo da ação inspetiva, bastando juntar documentos obtidos noutras entidades externas, designadamente cartórios notariais, com data posterior ao início do procedimento de inspeção externa – o que não fez.
- u) Por isso, estranha o Requerente que o início do procedimento inspetivo tenha ocorrido apenas a 20 dias do prazo de caducidade de liquidação do IRS de 2008 e, daí, a necessidade de um procedimento externo para suspender a caducidade, liquidar o imposto e notificá-lo atempadamente ao Requerente.
- v) Só que não basta qualificar o procedimento como externo, exige-se que a AT faça prova que os actos materiais praticados durante a inspeção, permitem validar a sua qualificação como procedimento inspetivo externo, o que materialmente não aconteceu nos autos.
- w) Assim sendo, conclui o Requerente, agora em sede de alegações, “que o acto tributário de liquidação adicional de IRS n.º ..., relativa ao exercício de 2008, no valor global de € 418.270,20, deverá ser considerado ilegal, por violação do art.º 45.º da LGT por existência de erros de pressupostos de direito, com as devidas consequências legais, a que acresce;
- a. A restituição ao Requerente do valor correspondente a IRS retido em excesso no montante de €588,59 – facto que a própria AT reconhece como devido; e
 - b. O reembolso dos montantes suportados pelo requerente com a emissão da garantia bancária submetida junto do serviço de finanças ..., indispensável à suspensão do processo executivo, instaurado para liquidação coerciva da liquidação de IRS”.

7. DAS ALEGAÇÕES DA AT

Das alegações da Requerida, há a destacar o seguinte:

7.1 DOS FACTOS PROVADOS

- a) Que o Requerente é um sujeito passivo não residente em território português em 2008 e que em 2012 foi objeto de um procedimento inspetivo externo para controlo das mais-valias realizadas e que conduziu a uma correção em sede de IRS do rendimento coletável declarado de IRS de € 53.421,34 para € 1.531.679,76, relativa ao exercício de 2008.

- b) Daqui resultou a notificação da “Nota de Compensação n.º ..., de 29-4-2013, no valor de €3.124,13, da Liquidação Adicional n.º ..., de 20-4-2013, no montante de € 368.080,68, e da Nota de juros Compensatórios n.º ..., de 29-4-2013, no montante de € 53.313,65, todas relativas ao IRS do exercício de 2008”.
- c) Esclarece a requerida que no que respeita ao facto de a retenção na fonte ter sido aceite apenas por € 11.871,41 e não de € 12.460,00, tal circunstância deve-se ao facto de o sujeito passivo ter sido considerado como residente, quando o mesmo já era não residente em 2008 e daí a consequente alteração da taxa de 21% para 20% - único ponto este em que assiste razão ao Requerente, o que determina a emissão de uma nova liquidação, para considerar o valor total do imposto retido em excesso de € 588,59.
- d) Quanto ao procedimento inspetivo externo, o Requerente, na pessoa do seu Representante Legal, foi notificado do mesmo, através dos Ofícios n.ºs ... e ..., ambos de 23-11-2012, mediante carta-aviso.
- e) Posteriormente, diz a Requerida, que pelo Ofício n.º ..., de 23-11-2012, foi o requerente notificado, mediante carta-aviso, de que se deslocaria um técnico dos SIT com a finalidade de verificar o cumprimento das correspondentes obrigações tributárias, procedimento que teria âmbito parcial, ao exercício de 2008 e de IRS, (cfr. Anexo 2, fls.2 e ss. do PA).
- f) Por mensagem do correio electrónico, de 5-12-2012, a Mandatária do Requerente, com poderes suficientes e bastantes, ..., informou que o Sr. B... poderia assinar o documento necessário ao início do procedimento, “na próxima segunda-feira, ao meio-dia (cfr. Anexo 2, fls. 7 do PA)”.
- g) A Requerida esclarece que a “ordem de serviço e a credencial a favor do inspetor tributário, ..., foram assinadas em 11-12-2012 (vide Anexo 2, fls. 32 e 33 do PA)”.
- h) Posteriormente a esse facto, “por várias foram estabelecidos contactos telefónicos entre a Mandatária do Requerente, ... e os SIT, no sentido de serem esclarecidas questões atinentes com a residência fiscal do requerente e para aclaração do conteúdo ínsito nas escrituras e documentos notariais juntos ao procedimento inspetivo (cfr. Anexo 2, fls. 34do PA e depoimento da testemunha a qual confirmou de forma clara e inequívoca esta matéria)”.
- i) Verificaram-se também troca de e-mails entre a Mandatária do Requerente e os SIT, confirmando o teor das conversações telefónicas, designadamente quanto à não residência em Portugal do Requerente.

- j) Mais esclarece a Requerida que a nota de diligência foi assinada em 4-3-2013 e que pelo ofício n.º ..., de 8-3-2103, foi o Requerente notificado do Projeto de Relatório e pelo ofício n.º ..., de 15-4-2013, entregue em 16-4-2013, foi o requerente notificado do Relatório de inspeção (cfr. Anexo 2, fls. 35, 36 a 38 e 39 a 41 do PA).
- k) Os actos impugnados pelo Requerente, relativos ao exercício de 2008 e às liquidações adicionais efetuadas foram notificados em 3-5-2013, conforme certidão de notificação junta aos autos pelo próprio Requerente, como última folha do seu documentos numerado como anexo 1.

7.2 DA MOTIVAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

- l) Quanto à matéria que deve ser dada como provada, alega a Requerida que resulta da Resposta da AT, dos documentos juntos aos autos e que compõem o PA, referido nos factos provados, com remissão para as folhas do processo onde se encontram, e do depoimento da testemunha inquirida.
- m) Quanto à “prova que resulta da inquirição da testemunha ..., após audição da gravação do depoimento da mesma, realçam-se as declarações seguintes (em discurso indirecto):
- a. A mesma confirmou os contactos telefónicos com os SIT; mais confirmou que havia documentos que estavam no seu escritório e que foi necessário combinar para que fosse assinado o documento de abertura do procedimento;
 - b. Confirmou que os SIT não tinham a escritura de partilha e que a mesma foi fornecida por si;
 - c. Confirmou que se ia iniciar o procedimento inspetivo e que tinha consciência do que implicava a instauração de um procedimento inspetivo externo e transmitiu essa informação ao cliente;
 - d. Mais disse que teve conhecimento, no momento em que foi assinada a Ordem de Serviço que também tinha assinado a credenciação a favor do Inspetor ... e que por isso formou convicção de que este estava mandatado; a testemunha afirmou que nunca colocou em causa a competência/legitimidade do inspetor em causa;
 - e. Confronta, entre outros, com o documento do anexo2, a fls, 34do PA – e-mail de 7-1-2013 – confirmou que enviou um e-mail/resposta ao Inspetor ... a prestar informação relativamente ao processo e a confirmar que o Sr. A... não era residente em Portugal;

- f. Mais esclareceu que o Sr. A... não era residente em 2011, mas que havendo dúvidas quanto a 2008, confirmou que neste ano (2008) também já não era residente em Portugal;
- g. Confirmou, inclusive, que a seguir à datada assinatura da ordem de serviço – 11-12-2012 – também falou telefonicamente ou pessoalmente com os inspetores, designadamente, falou várias vezes com a Dr.^a ... e com a Dr.^a ...;
- h. Mais reconheceu que a assinatura da ordem de serviço se atrasou por motivos de dificuldades de agenda;
- i. Finalmente, esclareceu que a antecipação do envio de documentos à instauração do procedimento foi por colaboração; confirmando a cordialidade entre as partes no decurso do procedimento antes e após a assinatura da ordem de serviço; que tudo foi falado de forma aberta nas reuniões”.

7.3 DE DIREITO

- n) A Requerida invoca o art.º 13.º do RCPIT para clarificar o que são inspeções internas e externas, realçando que as internas se desenrolam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência de documentos e externas aquelas cujos atos de inspeção são realizados, total ou parcialmente em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso (al. B) do art.º 13.º do RCPIT).
- o) E realça a Requerida que da matéria dada como provada, referida no ponto anterior, o Representante Legal foi notificado de que o procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial em IRS, relativo o ano de 2008 iria ter início em breve e que este é precedido de uma carta-aviso contendo o âmbito e extensão da ação inspetiva a realizar.
- p) Salaria ainda a Requerida nas suas alegações, a Jurisprudência dos Acórdãos do TCA Sul, nos Processos n.ºs 05289/12 e 05303/12, que vão no sentido de que “a Ordem de Serviço e a credenciação de funcionários são características intrínsecas ao procedimento externo, sendo inexistentes no procedimento interno”.
- q) E lembra que, “de acordo como estabelecido entre as partes, a Ordem de serviço n.º ... e a credencial foram assinadas a 11-12-2012, indicando os funcionários credenciados para o exercício dos atos inspetivos no âmbito daquele procedimento, ao abrigo do art.º 46.º do RCPIT, ... e ... (conferir anexo 2, fls. 32 e 33 do PA)”.

- r) E contrapondo ao alegado pelo Requerente, a Requerida alega que “os SIT desenvolveram atos de inspeção de cariz externo, e fê-lo a coberto do procedimento inspetivo e não de uma simples troca de informações titulada pelo princípio da colaboração”.
- s) E mais alega a Requerida que embora “o Requerente não o tenha confessado, sabe bem que o procedimento inspetivo foi composto por atos materialmente externos (já por diversas vezes foi inspecionado), e tanto assim é que, seguidamente, colocou em causa o ato que seria determinativo da conclusão do procedimento para efeitos de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, conseqüentemente, à data da conclusão do mesmo (e só fez porque certamente admite o procedimento inspetivo como externo)”.
- t) E mais alega a requerida que “ficou demonstrado nos autos, quer antes, quer depois da assinatura da ordem de serviço, que os SIT precisaram de confrontar elementos obtidos a entidades externas à AT (vide escrituras públicas e documentos de partilha), bem como obter informações sobre a situação cadastral do requerente, designadamente obter a confirmação sobre o seu domicílio fiscal”.
- u) E mais esclarece que “se esse confronto for feito por análise direta dos elementos no local onde se encontram, não há pedidos de escrituras, dos quais se possam juntar cópias, como alega o autor nas suas alegações”.
- v) Quanto à suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, “este só cessa com o fim do procedimento inspetivo, concretizado na notificação do relatório final ao contribuinte, conforme determina o Acórdão do STA de 16-9-2009, relativo ao processo 0473/09”.
- w) E no mesmo sentido a Requerida cita também a jurisprudência dos Acórdãos do STA de 7-12-2005 e 2-2-2006, Processos n.ºs 993/05 e 769/05, que interpretam a norma do n.º 1 do art.º 46.º da LGT “no sentido de que a suspensão do prazo de caducidade se mantém até à data da notificação do relatório final da inspeção (correspondente à conclusão do procedimento inspetivo), se esta se verificar antes do termo do prazo de seis meses, contado a partir da notificação ao contribuinte do início da ação de inspeção externa”.
- x) E, por isso, alega a Requerida que “é de concluir, portanto, que não colhe a argumentação que o Requerente pretende retirar do n.º 1 do art.º 46.º da LGT, bem como dos artigos 36.º, 61.º, n.º 1 e 62.º, n.º 1, do RCPIT, nem a demais argumentação invocada”.

- y) Assim, conclui a Requerida que “no caso dos autos, o prazo de caducidade do direito à liquidação (4 anos) iniciou-se em 1-1-2009 (art.º 45.º, n.ºs 1 e 4 da LGT)...e isto porque os atos de inspeção tiveram início no dia 11-12-2012 com a assinatura da ordem de serviço... e o relatório final foi notificado pelo Ofício n.º ..., de 15-4-2013”.
- z) Assim sendo, “tal prazo de caducidade esteve suspenso durante 125 dias [entre 11-12-2012 – data da notificação ao contribuinte do início da inspeção externa – e 15-4-2013 – data da notificação do relatório final da inspeção, a qual, como vimos, é contrariamente ao sustentado pelo Requerente, a data relevante para efeitos da cessação do efeito suspensivo]”.
- aa) E assim, “tendo a liquidação sido notificada ao sujeito passivo, conforme certidão de notificação, em 03-05-2013, estava ainda em curso o dito prazo de caducidade (4 anos), por deverem ser descontados aqueles 125 dias durante os quais ocorreu a suspensão do mesmo”.
- bb) E em reforço das suas alegações a Requerida vem citar o Acórdão do STA no Processo n.º 0112/10, de 20-10-2010, bem como a decisão arbitral proferida no processo n.º 33/2012-T, do CAAD Arbitragem Tributária, sob o tema “IRC - Regularidade do procedimento de inspeção e caducidade do direito de liquidação”.
- cc) Por tudo isso, alega a Requerida que “com a eliminação deste período decorrido entre 11-12-2012 e 15-04-2013, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, conclui-se que o prazo de quatro anos a contar de 01-01-2009 (o prazo, relativamente ao IRS, conta-se a partir do termo do ano em que se verificou tributário, nos termos do n.º 4 do art.º 4 do art.º 45.º da LGT), ainda não se tinha completado em 3-5-2013, data em que foi notificada a liquidação”.
- dd) A Requerida cita ainda “ o STA, por Acórdão de 21-11-2012, proferido no Processo n.º 0594/12, e, identicamente, por Acórdão mais recente de 3-4-2013, proferido no Processo n.º 0103/12, confirmou a posição que a AT nesta resposta tem vindo a defender”.
- ee) E alega também que assim sendo, “não será devida qualquer indemnização por prestação de garantia, por não se verificarem os pressupostos para a sua atribuição previstos no art.º 53.º da LGT e 171.º do CPPT”.
- ff) E finda a Requerida as suas alegações com as seguintes CONCLUSÕES, que se referem em síntese:
- a. Assiste razão Requerente quanto ao valor retido na fonte, no montante de € 588,59;

- b. O Inspetor ... estava devidamente mandatado para intervir no decurso do procedimento inspetivo;
- c. O procedimento inspetivo externo comporta especificações relativamente ao interno, como o são a carta-aviso e a nota de diligência;
- d) O procedimento inspetivo em causa obedeceu a essas formalidades e, atendendo à matéria que se procurava verificar, compreendeu os atos inspetivos necessários à sua realização – verificação de escrituras, confrontação dos elementos declarados pelo SP com outros obtidos junto de terceiras entidades;
- e) Verificou-se troca de informações entre a mandatária do SP e a Inspeção Tributária, tanto telefonicamente como via e-mail;
- f) A contagem da suspensão do prazo de caducidade feita pela Requerida é confirmada por inúmera jurisprudência;
- g) A indemnização por prestação de garantia não é devida por não se mostrarem verificados os pressupostos previstos nos art.ºs 53.º da LGT e 171.º do CPPT.
- h) Pelo que os presentes autos arbitrais devem ser julgados improcedentes, absolvendo-se a entidade requerida.

8. DA INQUIRÇÃO DA TESTEMUNHA

A testemunha arrolada pelo Requerente confirmou a existência de vários contactos telefónicos e por e-mail com a Inspeção Tributária, prestando todos os esclarecimentos e fornecendo todos os elementos solicitados, designadamente a escritura de partilha, indispensável ao apuramento das mais-valias objeto dos presentes autos, e acordando datas para assinatura da Ordem de Serviço, tendo havido sempre a maior abertura e cordialidade. Não foram inquiridas as testemunhas oportunamente arroladas pela ATA, porquanto das mesmas prescindiu.

9. DO SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 1 de Novembro de 2013.

As partes são legítimas e têm capacidade judiciária.

Não há exceções a decidir.

B. – DECISÃO

I. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

1. O Requerente é um sujeito passivo não residente em território português, tendo alienado, em 2008, um imóvel.
2. O Requerente em 2012 foi objeto de um procedimento inspetivo para controlo das mais-valias realizadas e que conduziu a uma correção em sede de IRS do rendimento coletável declarado de IRS de €53.421,34 para €1.531.679,76, relativa ao exercício de 2008.
3. Na sequência daquele procedimento inspetivo e atendendo às conclusões supra referidas, foi o Requerente notificado da Nota de Compensação n.º ..., de 29-4-2013, no valor de €3.124,13, da Liquidação Adicional n.º ..., de 20-4-2013, no montante de € 368.080,68, e da Nota de juros Compensatórios n.º ..., de 29-4-2013, no montante de € 53.313,65, todas relativas ao IRS do exercício de 2008.
4. No que respeita ao facto de a retenção na fonte ter sido aceite apenas por €11.871,41 e não de €12.460,00, tal circunstância teve por base a alteração da qualidade do Sujeito Passivo de residente para não residente e da consequente alteração da taxa de 21% para 20%.
5. Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., por Informação de 20-09-2013, com despacho concordante da Sra. Diretora de Finanças de ... de 24-09-2013, pronunciaram-se no sentido de que deveria ser elaborada nova liquidação em obediência ao disposto no art. 97.º, n.º 3, do CIRS, contendo o valor total do imposto efetivamente retido na fonte; o valor retido em excesso - € 588,59 - , que resulta da diferença entre o valor das retenções na fonte realmente praticadas (€12.460,00) e o valor que deveria ter sido retido na fonte (€11.871,41).
6. O Requerente, na pessoa do seu Representante Legal, através dos Ofícios n.ºs ... e ..., ambos de 23-11-2012, foi notificado mediante carta-aviso, da intenção da AT dar início a um procedimento inspetivo, em sede de IRS e relativo ao exercício de 2008.
7. Pelo Ofício n.º ..., de 23-11-2012, foi o requerente notificado, mediante carta-aviso, de que “a muito curto prazo” se deslocariam à sua morada técnico(s) dos SIT com a finalidade de verificar o cumprimento das correspondentes obrigações tributárias, ali indicadas e relativas ao exercício de 2008 e de IRS.

8. Por mensagem do correio eletrónico, de 5-12-2012, a Mandatária do Requerente, com poderes suficientes e bastantes,, informou que o Sr. B..., representante fiscal do Requerente, poderia assinar o documento necessário ao início do procedimento, na segunda-feira seguinte, ao meio-dia.
9. A ordem de serviço e a credencial a favor do inspetor tributário, ..., foram assinadas em 11-12-2012.
10. Após a assinatura da ordem de serviço foram estabelecidos contactos telefónicos entre a Mandatária do Requerente, ..., e os SIT, no sentido de serem esclarecidas questões atinentes à residência fiscal do Requerente e para aclaração do conteúdo ínsito nas escrituras e documentos notariais que integravam o procedimento inspetivo.
11. Os SIT enviaram à Mandatária do Requerente um e-mail, em 07-01-2013, com o seguinte teor: "Conforme N/reunião de 12 de Dezembro de 2012 e N/conversa telefónica de 2 de Janeiro de 2013, solicito a V. Exa. que se digne a informar-nos se o S/Constituinte (Sr. A...) era ou não residente em Portugal, no ano de 2008".
12. Em resposta, a Dra. ..., por e-mail de 07-01-2013, confirmou que em 2008, o Dr. A... não era residente em Portugal.
13. A nota de diligência a que se refere o art. 61.º do RCPIT foi assinada em 4-3-2013.
14. Pelo ofício n.º ..., de 8-3-2103, foi o Requerente notificado do Projeto de Relatório de inspeção.
15. Pelo ofício n.º ..., de 15-4-2013, entregue em 16-4-2013, foi o requerente notificado do Relatório de inspeção.
16. Os actos impugnados pelo Requerente, relativos ao exercício de 2008 ((i) Nota de Compensação n.º ..., de 29-04-2013, no montante de €3.124,13, (ii) Liquidação Adicional n.º ..., de 20-04-20, no montante de €368.080,68, e (iii) Nota de Juros Compensatórios n.º ..., de 29-04-2013, no montante de €53.313,05) foram-lhe notificados em 3-5-2013.
17. Notificado da instauração do processo executivo com o n.º ..., relativo à liquidação adicional de IRS objecto do presente processo arbitral, o Requerente, nos termos e para os efeitos do disposto nos arts. 169.º e 199.º do CPPT, apresentou garantia bancária com o n.º ..., emitida pelo Banco..., para suspensão da execução.

Factos não provados

No decurso do procedimento de inspeção a que se referiram os Ofícios n.ºs ... e ..., foi necessário obter junto dos notários a documentação essencial à confrontação com os elementos declarados e remetidos pelo Sujeito Passivo.

Motivação da matéria de facto

Os factos dados como provados integram matéria não contestada, consensualmente aceite e documentalmente demonstrada nos autos.

O facto dado como não provado deve-se à ausência de prova – documental ou testemunhal – a seu respeito.

Não existem outros factos dados como provados ou não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados, com excepção daquele que consta como não provado.

II. DO DIREITO

Fundamenta o Requerente a ilegalidade das liquidações impugnadas, alegando, em suma, a caducidade do correspondente direito à liquidação, porquanto:

- Materialmente, inexistiu qualquer procedimento de inspeção externo, tal como pressuposto pelo artigo 46.º/1 da LGT;
- Mesmo que assim não se entenda, a expressão “acção de inspeção externa”, utilizada naquela norma, não abrange toda a extensão do procedimento de inspeção externo, mas unicamente a parte deste que finda com a assinatura da nota de diligência a que se refere o artigo 61.º do RCPIT.

Relativamente a esta última questão, a jurisprudência do STA na matéria, tem sido reiterada e uniforme no sentido de que a suspensão do prazo de caducidade a que alude o artigo 46.º/1 da LGT apenas cessa com a notificação do relatório de inspeção tributária.

Nesse sentido, pode ver-se o Ac. do STA de 30-11-2010, proferido no processo 0669/10¹, em cujo sumário se pode ler:

“A eficácia suspensiva da inspeção externa no decurso do prazo de quatro anos para liquidar os tributos mantém-se para além da prática dos actos externos da inspeção, apenas cessando como o fim do procedimento inspectivo concretizado na notificação do relatório final ao contribuinte, no

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência indicada sem qualquer referência.

pressuposto que tal tenha ocorrido dentro do prazo de seis meses após a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa.”

No mesmo sentido, por exemplo, havia decidido já o Ac. do STA de 16-09-2009, proferido no processo 0473/09.

Não se descortinando, aqui, motivo para divergir da jurisprudência elencada, conclui-se que, na matéria, não assiste razão ao Requerente.

Resta, deste modo, abordar a outra questão colocada pelo Requerente.

*

Refere o artigo 46.º/1 da LGT, para além do mais que “O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa”.

Dispõe o artigo 2.º do RCPIT, no seu n.º 1, que “O procedimento de inspecção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias”.

Concretizando esta previsão, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo que:

“Para efeitos do número anterior, a inspecção tributária compreende as seguintes atuações da administração tributária:

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos actos tributários ou de recurso contencioso de actos administrativos em questões tributárias;
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua actividade;
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;

- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infracções tributárias;
- j) A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- l) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.”

Relativamente aos fins do procedimento de inspeção tributária, o artigo 12.º do RCPIT refere que aquele poderá ter uma de duas finalidades, a saber:

- “a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.”

No que diz respeito ao lugar da realização, o artigo 13.º do RCPIT esclarece que:

“Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os actos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;
- b) Externo, quando os actos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”

*

Do acervo normativo que se vem de expor, resulta não só que o procedimento de inspeção tributária é finalisticamente vinculado (ou seja, só poderá ser instaurado tendo em vista a prossecução de determinadas finalidades), como também que o carácter interno ou externo do mesmo não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária, resultando antes da necessidade ou não de realizar atos de inspeção “em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”

No presente caso, refere a AT, na sua resposta, que “os atos inspetivos levados a cabo - carta-aviso, assinatura da Ordem de Serviço, diligências efetuadas e nota de diligência - são atos típicos de um procedimento” inspetivo externo.

Ora, é certo que a carta-aviso, assinatura da Ordem de Serviço, e nota de diligência são atos típicos de um procedimento inspetivo externo, na medida em que, existindo um, deverão, imperativamente, ser levados a cabo.

Trata-se, contudo, de atos meramente formais, de formalidades que a lei obriga a AT a cumprir, para que lhe seja legítimo levar a cabo actos materiais de inspeção externa.

E são, obviamente, tais atos que necessariamente devem ocorrer, para que se conclua que, na realidade, decorreu uma acção inspetiva externa, e não a sua mera aparência.

Ora, o certo é que, no caso, e face à matéria factual provada, que corresponde, de resto, à indicada pela ATA nas respectivas alegações, apura-se que as “diligências efetuadas”, se resumem à realização de alguns telefonemas para a mandatária do Requerente, e a uma troca de mensagens de correio electrónico.

Na sua resposta, a ATA referia também a necessidade de “obter junto dos notários a documentação essencial à confrontação com os elementos declarados e remetidos pelo Sujeito Passivo.”, mas nada se provou a este respeito, sendo certo que, nas suas alegações, aquela autoridade já não fazia qualquer referência à circunstância em causa.

Ora, face a tais factos, torna-se impossível concluir que tenha ocorrido a necessidade de realizar atos de inspeção “em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”, em termos que justificassem a instauração de um procedimento inspetivo externo, tendo em vista as finalidades que o RCPIT impõe como próprias do procedimento externo de inspeção, designadamente:

- a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

Assim, e em concreto, verifica-se que o procedimento em causa nos autos, não incluiu qualquer ato de inspeção “em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”.

Deste modo, e pelo que vem de se expor, não poderá o procedimento em causa produzir os efeitos que, legalmente, pressupõem a ocorrência de uma ação de inspeção externa, nomeadamente e in casu, a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, consagrada no artigo 46.º/1 da LGT.

Ao contrário do que alega a ATA, o que vem de se dizer não acarreta que fique “difícil de conceber qualquer procedimento inspetivo externo a um SP singular que não tenha contabilidade organizada”. Com efeito, o referido procedimento poderá e deverá ser realizado, sempre que a AT careça de realizar atos de inspeção “em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”. Nem mais, nem menos.

Caso não careça de realizar atos daquele tipo, e, para quem subscreva a doutrina do Ac. proferido no processo arbitral do CAAD, com o n.º 96/2012, não lance mão de elementos obtidos por meio da realização de tais actos de inspeção (materialmente externos), será, obviamente, a AT livre de “abrir diversos procedimentos inspetivos, (...) de carácter interno, para verificar os mesmos factos, o mesmo imposto e o mesmo período de tempo, sem necessidade de justificar fosse o que fosse.”.

Neste sentido, foram já proferidas decisões arbitrais em processos do Centro de Arbitragem Administrativa², nomeadamente nos processos 8-2012T e 14-2012T, tendo-se, no primeiro daqueles, escrito que:

“Tal como decorre expressamente da previsão normativa do artigo 46.º do CPPT, só o procedimento de inspeção externa possui a virtude de suspender a contagem do prazo de caducidade.

E compreende-se que assim seja. Com efeito, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), “o procedimento de inspeção visa a observação das realidades tributárias e a prevenção das infracções tributárias”, sendo o procedimento classificável como de interno, de acordo com o artigo 13.º do mesmo diploma, sempre que os actos de inspeção tenham lugar exclusivamente nos serviços da Administração fiscal “através da análise formal e da coerência dos documentos”, e de externo, “quando os actos de inspeção se efectuem total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos.”

As diferenças entre um e outro tipo de procedimento refletem-se nas vantagens e desvantagens de cada um para a Administração Tributária, apresentando-se o procedimento interno como mais célere e menos exigente do ponto de vista formal e das garantias do contribuinte, dispensando designadamente a emissão de ordem de serviço, nos termos do artigo 46.º do RCPIT, mas insuscetível de garantir a suspensão da contagem do prazo de caducidade.”.

E mais adiante:

“como se afigura evidente à luz dos mais elementares princípios de hermenêutica jurídica, não é o simples facto de se designar o procedimento por externo, sem que sejam realizados quaisquer atos materiais de inspeção após a assinatura da ordem de serviço, que lhe confere a aptidão de suspender a contagem do prazo de caducidade.”

Já na decisão proferida no processo 14-2012T, pode ler-se que:

“5 – O critério de distinção entre procedimentos de inspeção internos e externos extrai-se do art. 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, em que se esclarece que o procedimento é interno «quando os actos de inspeção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos» e é externo «quando os actos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso».

O critério de distinção entre procedimentos de inspeção internos e externos assenta, assim, na existência ou não de actos praticados fora dos serviços da Administração Tributária para obtenção dos elementos relevantes: se os actos se praticaram exclusivamente nesses serviços, está-se perante um procedimento interno; se algum ou alguns actos necessários para apurar os factos tributários foram praticados fora desses serviços, «total ou parcialmente», está-se perante um procedimento externo.”.

E mais adiante, na mesma decisão:

“A inspeção só será qualificável como interna quando foi efectuada com base em documentos não obtidos através de actos inspectivos exteriores aos serviços.”.

Deste modo, e pelo exposto, entende-se que, não tendo ocorrido, de facto, uma ação de inspeção externa, nos termos legalmente prescritos, não poderá operar a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, consagrada no artigo 46.º/1 da LGT, pelo que, nos termos do artigo 45.º/1 da LGT, a liquidação impugnada, reportando-se ao ano de 2008, deveria ter sido efectuada e notificada ao sujeito passivo correspondente até 31 de dezembro de 2012, sendo que tal ocorrência apenas se deu a 03 de maio de 2013.

A nível jurisprudencial tem sido admitido o conhecimento da caducidade do direito à liquidação em sede de impugnação judicial, podendo consultar-se, a título de exemplo, o Ac. do STA de 19-12-2007, tirado no processo 0617/07, onde foi conhecida a questão nessa mesma sede. No mesmo sentido, podem ser consultados os Acs. de 12-10-2005, processo 0633/05, de 28-03-2007, processo 0965/06, e de 19-12-2007, processo 0617/07.

² Disponíveis para consulta em <http://www.caad.org.pt/content/show/id/35/s/3>.

Não tendo, então, sido o tributo em questão nos autos liquidado, e a respectiva notificação ao sujeito passivo efetuada, dentro do prazo de caducidade aplicável, deverá a liquidação ser anulada, por ilegal.

*

O Requerente, no ponto (ii) do pedido, requer a restituição do valor correspondente a IRS retido em excesso no montante de €588,59.

Fundamenta este seu pedido na circunstância de que aquele valor foi retido na fonte em excesso, e resulta da diferença entre o valor das retenções na fonte praticadas em 2008 (€12.460,00) e o valor que, atenta a sua qualidade de não residente, deveria ter sido sujeito a retenção na fonte (€ 11 .871,41).

Esta pretensão, contudo, não decorre da anulação do acto tributário impugnado, objecto dos presentes autos, que delimita os poderes de cognição e pronúncia deste tribunal.

Deste modo, e pelo motivo exposto, deve o pedido em causa improceder.

*

O Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida (ponto (iii) do pedido).

Esta matéria foi objecto já de decisão, entre outros, no âmbito do processo arbitral do CAAD, n.º 1/2013T, nos termos que ora se transcrevem

“De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como diretriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos atos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços», a seguir, na LGT, em cujo artigo 43.º, n.º 1, se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do artigo 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado

para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo ato tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente ao mesmo ato tributário e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são suscetíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro do acto de liquidação, efectuado após o decurso do prazo legal de caducidade do respetivo direito, é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a liquidação foi da sua iniciativa e o Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por isso, o Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, não foram alegados e provados os encargos que o Requerente suportou para prestar a garantia bancária, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que a Requerente tem direito, o que só poderá ser efectuado em execução deste acórdão.

C. Dispositivo

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:
 - i. declarar ilegais os seguintes actos tributários, anulando-os:
 - a. Nota de Compensação n.º ..., de 29-04-2013, no montante de €3.124,13;
 - b. Liquidação Adicional n.º ..., de 20-04-20, no montante de €368.080,68; e
 - c. Nota de Juros Compensatórios n.º ..., de 29-04-2013, no montante de €53.313,05;
 - ii. Condenar a Administração Tributária no pagamento de indemnização pela garantia prestada, no valor em que for liquidada em execução do presente acórdão; e
- b) Julgar improcedente o pedido de restituição de €588,59;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante de €6.416,54 e o Requerente no montante de €9,46.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €418.858,79, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €6.426.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida e pelo Requerente, na proporção dos respetivos decaimentos (99,9985948% para a Requerida e 0,00140522% para o Requerente), uma vez que o pedido foi apenas parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 26 de fevereiro de 2014.

Os Árbitros

(José Pedro Carvalho - Presidente/Relator)

(José Rodrigo de Castro)

(João Sérgio Ribeiro)

A decisão arbitral foi redigida em conformidade com as regras do Acordo Ortográfico de 1990.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime de Arbitragem Tributária.