

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 537/2017-T

Tema: IRS – Procedimento de Inspeção – Caducidade.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Leonardo Marques dos Santos e Rui Duarte Morais, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 04 de Outubro de 2017, A..., NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... ..(doravante, abreviadamente, a Requerente), e Herança Aberta por Óbito de B..., NIF..., com domicílio na mesma morada (doravante, quando identificadas conjuntamente, as Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS relativo ao ano de 2012, titulado pela nota de liquidação n.º 2017... de 15/02/2017, e a respectiva liquidação de juros.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que ocorreu a caducidade do direito da AT a liquidar o imposto.

3. No dia 06-10-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28-11-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 20-12-2017.
7. No dia 01-02-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º, e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida, prazo esse que foi prorrogado até ao termo do prazo a que alude o n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Autoridade Tributária realizou procedimento de inspecção, que qualificou de *externo*, à sociedade comercial C... SGPS S.A. ao abrigo da ordem de serviço DI2016..., terminado antes de Agosto de 2016;
- 2- No decurso desse procedimento os serviços de inspecção recolheram documentos e informação junto da referida sociedade – a C... .
- 3- Dos documentos obtidos, os serviços de inspecção conheceram da existência de uma operação de amortização parcial da quota titulada pelo sócio B... do valor nominal de € 6.250.000,00 para € 250.000,00, e a conseqüente redução de capital da sociedade comercial C... SGPS, S.A. (então sob a forma de sociedade comercial por quotas).
- 4- Em 2013 a Requerente A... e o então marido B... entregaram junto da Autoridade Tributária a declaração de rendimentos modelo 3 a que alude o artigo 57.º do CIRS relativa ao ano de 2012, onde não declararam aquela operação de amortização.
- 5- Esta divergência determinou a abertura de procedimento de inspecção ao IRS do ano de 2012 dos sobreditos A... e B... sob a ordem de serviço n.º OI2016... .
- 6- Em 10/09/2015 faleceu B..., ficando a esposa A... como herdeira e cabeça de casal da herança indivisa, e também herdeiros os filhos do decesso, D... e E... .
- 7- Em 11/08/2016 foi emitida a ordem de serviço n.º OI2016..., para procedimento de inspecção externo da Requerente A... e do então marido B... (agora herança

- indivisa), que fixou o âmbito e extensão ao ano de 2012, a incidir sobre o IRS, credenciando para tal as senhoras inspectoras F... e G... .
- 8- No dia 13/09/2016, nas instalações do serviço de inspecção, foi entregue a D... a carta aviso dirigida a A... pela qual se comunicava o objecto, extensão, âmbito e credenciação para a inspecção fixados pela ordem de serviço n.º OI2016... .
 - 9- Nesse documento o referido D... deixou o escrito “*Recebi em 13/09/2016 a presente notificação na qualidade de representante de A...*”, seguindo-se a expressão “*filho*” e a assinatura de D... .
 - 10- A ordem de serviço n.º OI2016... não foi remetida às Requerentes, nem estas foram chamadas a qualquer local para a receberem ou para dela conhecerem.
 - 11- A Requerente A... a quem a carta aviso era dirigida era, em 13/09/2016, pessoa maior de idade, tendo plena capacidade jurídica.
 - 12- Depois de instaurado e ao longo da instrução do procedimento nenhum dos elementos do serviço de inspecção contactou a Requerente, falou com ela, ou se deslocou à sua morada para com ela contactar, seja para lhe dar a conhecer por via de notificação pessoal a ordem de serviço n.º OI2016..., seja para recolher qualquer elemento de prova necessário à inspecção.
 - 13- Ao longo do procedimento, foram solicitadas várias informações a D..., as quais foram sempre prontamente prestadas.
 - 14- Em 20/10/2016 foi remetida à Requerente A... notificação de nota de diligência que comunicou a conclusão dos actos de inspecção.
 - 15- De tal comunicação não constava cópia da ordem de serviço, nem informação da credenciação, âmbito, extensão ou finalidade da inspecção.
 - 16- Em 12/12/2016 foi remetida às Requerentes notificação do projecto de relatório elaborado, a fim de que pudessem exercer o seu direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante, abreviadamente, RCPITA).
 - 17- Essa notificação, efectuada pelo ofício n.º..., foi devolvida em 23/12/2016.
 - 18- Em 28/12/2016 a Requerente A... alterou a morada.
 - 19- Assim, foi remetida nova notificação do projecto de relatório, pelo ofício n.º ... de 29/12/2016, o qual foi recepcionado a 04/01/2017, na pessoa da Requerente A... .

- 20- Não tendo sido exercido o direito de audição, foi elaborado o relatório final de conclusões, e dele foram as Requerentes notificadas em 09/02/2017.
- 21- Deste relatório consta que:
- “A acção inspectiva teve por base o controlo declarativo da declaração de rendimentos modelo 3, do ano de 2012, nomeadamente a análise de mais-valia obtida com a operação de amortização e redução de capital da sociedade C... SGPS S.A. Daquela operação, enquadrada na al. b) do n.º 1 do art.º 10º do CIRS, resultou o apuramento de uma mais valia no valor de 3.250.000,00, a qual não foi reconhecida na declaração de rendimentos do sujeito passivo. Atendendo aos restantes valores declarados no anexo G, foi determinado um saldo positivo entre as mais valias e menos valias, o qual está sujeito à tributação de 26,5% nos termos do no 4 do art. 72º do CIRS. Pelo exposto foram apurados os seguintes valores em falta:
- Em sede de IRS:
- Imposto tributação autónoma: 856.629,06 €”.
- 22- Com recurso aos documentos e informação de que a Autoridade Tributária já dispunha e tinha consigo ainda antes da emissão da sobredita ordem de serviço, recolhidos previamente na inspecção dirigida à referida C... SGPS, S.A.
- 23- Foi apenas nesses elementos e actos que se fundou o relatório final da inspecção no sentido da correcção da liquidação do IRS relativamente ao exercício de 2012.
- 24- Na sequência das conclusões do relatório da inspecção às Requerentes, em Fevereiro de 2017 a Autoridade Tributária e Aduaneira promoveu nova liquidação para correcção do IRS das Requerentes para o exercício de 2012.
- 25- De que os requerentes foram notificados em 21/02/2017, titulada pelas notas de liquidação 2017..., estorno da liquidação n.º 2013... e liquidação n.º 2017... .
- 26- Das operações resultou a correcção do tributo de IRS no valor de €856.629,06 (liquidação 2017...), acrescido de juros compensatórios no montante de €125.138,24, calculados sobre o valor de correcção do tributo (liquidação 2017...).
- 27- No dia 17/03/2017 as Requerentes apresentaram reclamação graciosa junto da Direcção de Finanças de ... para anulação do acto de liquidação referido.

28- A referida reclamação graciosa foi objecto de decisão de indeferimento expresso em 30/08/2017, notificado por via de correio registado expedido nessa mesma data, com a seguinte motivação:

“1. O procedimento inspectivo resultou de elementos recolhidos externamente no âmbito de um procedimento externo dirigido à firma C... SGPS,. S. A., de que o falecido cônjuge da reclamante fora accionista;

2. A liquidação de IRS supra identificada resultou da redução de capital daquela sociedade mediante a amortização de quotas no valor de 6.000.000,00 euros (à data ainda era uma sociedade por quotas) mediante cedência de direitos da sociedade sobre terceiros àquele sócio.

3. No âmbito daquele procedimento foi obtida uma panóplia de documentação sobre a operação que apenas mediante o exame *in loco* à escrita da firma poderiam ser obtidos (...).

4. Os elementos assim recolhidos inviabilizam por completo a possibilidade da reclamante vir a ser alvo de procedimento interno, que requer que a inspecção se efetue exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento – alínea a) do artigo 13º do RCPITA.

5. Ora existindo atos materialmente relevantes de recolha de prova e fundamentação do ato tributário efetuados na dependência de um terceiro, a sociedade C... SGPS, S. A., com a qual o falecido sujeito passivo manteve relações económicas, o presente procedimento sempre teria de ter, como teve, carácter externo”.

A.2. Factos dados como não provados

- 1- Que aquando da assinatura da carta aviso referida no ponto 8 dos factos provados, D... tenha informado que A... se encontrava fisicamente debilitada em virtude da idade
- 2- Que A... tenha conferido ao seu filho D... poderes para a representar, no acto de notificação da ordem de serviço, ou em qualquer outro acto no demais do procedimento, junto da Autoridade Tributária, ou junto de qualquer outra entidade.

- 3- Que no procedimento de inspecção a que respeita a ordem de serviço n.º OI2016... tenham ocorrido actos de inspecção fora das instalações dos serviços de inspecção.
- 4- Que a Requerente A... não estivesse, em 13/09/2016, lúcida e mentalmente sã.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, abreviadamente, CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (doravante, abreviadamente, CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Em causa na presente acção arbitral está unicamente apurar se se verificou, ou não, a caducidade do direito a liquidar o tributo em questão – IRS relativo ao ano de 2012.

A este respeito dispõe o artigo 48.º, n.º 1 da LGT que:

“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”

Em obediência a este comando legislativo, há que concluir que o prazo de caducidade ora em causa, tendo em conta a natureza do tributo *sub iudice*, termina a 31-12-2016.

Não obstante, dispõe o artigo 49.º, n.º1, do mesmo diploma:

“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, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.”

Conforme decorre da norma ora transcrita, o prazo de caducidade em apreço, poderá ser suspenso, verificados dois pressupostos, a saber:

- A ocorrência de uma acção de inspecção externa; e
- A notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da referida acção de inspecção.

Os referidos pressupostos são cumulativos, pelo que a suspensão do prazo em causa apenas operará se, e na medida em que se verificarem ambos.

Vejam, então.

*

No que diz respeito à natureza do procedimento de inspecção, o artigo 13.º do RCPITA, na redacção aplicável, dispõe que:

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

- a) Interno, quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;*
- b) Externo, quando os actos de inspecção 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.”

No caso concreto, e atenta a matéria de facto apurada, verifica-se que a AT qualificou o procedimento inspectivo como externo.

Não obstante, como se escreveu no Ac. do TCA-Norte de 13-11-2014, proferido no processo n.º 01854/10.8BEBRG, “*A qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo.*”.

Voltando à matéria de facto apurada nos presentes autos de processo arbitral, verifica-se que os elementos de prova e actos materiais de inspecção material em que assentou o acto de liquidação ora em crise são os que a AT recolheu no procedimento de inspecção externa dirigido à sociedade comercial C... SGPS, S.A., não tendo sido praticado no quadro da ordem de serviço n.º OI2016... qualquer acto material de inspecção fora dos serviços da administração tributária, que se limitou a uma análise formal e de coerência dos documentos.

Tanto bastará para que se qualifique, em princípio, o procedimento inspectivo como meramente interno, face ao teor da referida norma do artigo 13.º, al. a) do RCPITA.

Efectivamente, a regulação do procedimento de inspecção tributária justifica-se, em primeira linha, pela sua natureza desfavorável e intrusiva e impositiva de deveres para o contribuinte.

Como expressamente se refere no preâmbulo do RCPITA, a regulamentação do procedimento de inspecção tributária visa “*essencialmente a organização do sistema, e consequentemente a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões.*”.

Deste modo, deverá considerar-se que a regulamentação do procedimento de inspecção tributária, tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspectiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se reflectirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas.

Relativamente a este último aspecto, diga-se desde já que, atento princípio geral da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60.º da LGT, sempre estaria o essencial dos interesses juridicamente relevantes daqueles, nessa matéria, devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspecção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que, como princípio, o procedimento de inspecção tributária não tem, primacialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respectivo acto final – o relatório – não seja directamente impugnável, na medida em que não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória², pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes na formação das decisões, no seu âmbito, será altamente diminuta.

Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspectiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspecção tributária, e da respetiva observação pela Administração Tributária, residirá na fixação dos condicionalismos legalmente necessários para que se reflitam eficazmente na esfera jurídica dos contribuintes, os efeitos jurídicos próprios do procedimento em questão, *maxime* a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos pela Administração, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspecção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPITA), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPITA).

Com efeito, a instauração de um procedimento inspectivo externo, gera diversos deveres de colaboração e sujeição para o contribuinte, como sejam, por exemplo, o de facultar os elementos referidos nas als. c) e d) e o de acolher a inspecção nas suas instalações nos termos descritos nas als. a) e b), todas do n.º 2 do artigo 28.º do RCPITA.

Para além disso, um procedimento inspectivo externo, como se viu já, tem a virtualidade de suspender o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Daí que, conforme referido, a normação reguladora do procedimento de inspecção tributária tenha subjacente, em primeira linha, regular os termos em que é legítimo à

² “O procedimento de inspecção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária” (artigo 11.º do RCPIT). No mesmo sentido, o Ac. do STA proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008, em cujo sumário se lê: “Os procedimentos inspectivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório”.

Administração Tributária impor ao contribuinte os deveres, sujeições e demais efeitos desfavoráveis inerentes àquele procedimento inspectivo.

Ora, o procedimento inspectivo de natureza interna – por natureza – não acarreta, *de per si*, quaisquer efeitos desfavoráveis ao contribuinte, sendo isso que se verifica no presente caso.

Ou seja, o procedimento inspectivo *sub iudice*, tendo-se limitado à análise de documentação que já se encontrava em poder da Administração Tributária, não deverá, em princípio, ser qualificado como externo, uma vez que não resultou do mesmo a imposição de deveres ou sujeições aos visados por tal procedimento inspectivo.

Desse modo, não terá o procedimento inspectivo em causa, atenta a sua natureza, aptidão para, nos termos da supra-referida norma do artigo 49.º, n.º 1 da LGT, suspender o prazo de caducidade, que, conseqüentemente, se deverá ter por expirado a 31-12-2016.

Não obstante, não se ignora a existência de jurisprudência susceptível de fundamentar outra leitura, no que diz respeito à qualificação do procedimento inspectivo ora em análise.

Assim, o já citado Ac. do TCA-Norte de 13-11-2014, proferido no processo n.º 01854/10.8BEBRG, refere também que:

“No caso em análise, existiu uma actividade da iniciativa da Administração Tributária, junto do Técnico Oficial de Contas, destinada à obtenção de elementos que não estavam na sua disponibilidade. Toda esta actividade de investigação ocorreu em momento anterior ao do início do período que corresponde àquele durante o qual, segundo o relatório de inspecção, decorreu a acção inspectiva. Esta facticidade não descaracteriza o procedimento, devendo-se qualificá-lo como sendo de natureza externa.”³.

Também o Ac. do STA de 05/11/2014, proferido no processo n.º 0914/13, citado pela própria Requerente, refere que:

“Não são de integrar no conceito de acto material do procedimento externo de inspecção, prévios pedidos de elementos a entidades terceiras (com quem o sujeito passivo mantém relações profissionais e económicas) operados ao abrigo do princípio da colaboração (n.º

³ Sublinado nosso.

2 do art.º 31.º e n.º 4 do art.º 59.º da LGT e al. b), do n.º 3, do art.º 29.º do RCPIT), se tais elementos não são directamente objecto de qualquer análise ou apreciação.”⁴.

Face à jurisprudência transcrita, poder-se-ia sustentar que o procedimento inspectivo ora em questão se reveste de natureza externa, sendo que, relativamente a tal matéria, a alteração legislativa operada pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho não adianta qualquer argumento decisivo, já que, se por um lado, a mesma poderá ser lida como, pretende a AT, no sentido de que a análise de elementos obtidos no âmbito de outros procedimentos de inspecção qualificarão, desde logo, o procedimento inspectivo como externo, por outro lado poderá estando em causa a análise de elementos “detidos” pela AT, se estará perante um procedimento inspectivo de natureza interna.

Todavia, mesmo nesse caso, se haverá de concluir da mesma forma.

Efectivamente, mesmo tratando-se de um procedimento de inspecção externa, para que se verifique a suspensão do prazo de caducidade a que alude o artigo 49.º, n.º1 da LGT, será ainda necessário a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa.

Como decorre da lei (ao fazer a referência à necessidade de notificação “*nos termos legais*”) e da jurisprudência do STA⁵, a comunicação da ordem de serviço ou despacho do início de inspecção externa, em ordem produzir o efeito suspensivo do prazo de caducidade, deve observar as regras referentes à notificação do acto tributário.

Ora, no caso, voltando à matéria de facto atrás assente, verifica-se que a ordem de serviço em causa não foi assinada pela Requerente A..., por si ou em representação da herança, mas apenas pelo filho daquela D..., não se tendo, também provado que:

- Que aquando da assinatura da carta aviso referida no ponto 8 dos factos provados, D... tenha informado que A... se encontrava fisicamente debilitada em virtude da idade

⁴ Sublinado nosso.

⁵ Cfr., por exemplo, o Ac. de 12-10-2016, proferido no processo 0879/15, onde se pode ler que “*O dies a quo do prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspecção não é o da data da recepção pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da carta-aviso a que alude o art. 49.º do RCPIT, mas sim o da data em que aquele assinar ou dever assinar a ordem de serviço ou despacho que ordenou a inspecção, de que lhe deve ser dada cópia no início da inspecção, nos termos do art. 51.º do RCPIT, mesmo na redacção daqueles preceitos legais anterior à que lhes foi dada pela Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto*”

- Que A... tenha conferido ao seu filho D... poderes para a representar, no acto de notificação da ordem de serviço, ou em qualquer outro acto no demais do procedimento, junto da Autoridade Tributária, ou junto de qualquer outra entidade.
- Que no procedimento de inspecção a que respeita a ordem de serviço n.º OI2016... tenham ocorrido actos de inspecção fora das instalações dos serviços de inspecção.
- Que a Requerente A... não estivesse, em 13/09/2016, lúcida e mentalmente sã.

Assim, de acordo com o exarado no referido Ac. do STA de 12-10-2016, proferido no processo 0879/15, o *dies a quo* do período de suspensão do prazo de caducidade do direito a liquidar o tributo em questão não se poderá ter por verificado, pelo que, tal como atrás, se haverá de concluir que o prazo de caducidade referido se deverá ter por expirado a 01-01-2017.

Não obsta a tal conclusão a alegação da Requerida segundo a qual “*não se vê como é que o facto de a Ordem de Inspeção ter sido assinada pelo filho de uma das Requerentes, o qual é igualmente herdeiro da outra Requerente, e que, ao longo do procedimento inspetivo, foi ainda o interlocutor com a AT, possa invalidar esse procedimento.*”, desde logo porquanto tal alegação não se sustenta em qualquer norma legal que susceptível de fundar o juízo de que a assinatura de um filho, ou de um herdeiro que não seja cabeça de casal, produz os mesmos efeitos, em geral ou para a situação concreta, que a assinatura de um dos pais ou do cabeça de casal, sendo certo que a pessoa que assinou a ordem de serviço não era “empregado ou colaborador” dos contribuintes inspecionados, e que não se demonstra, igualmente, que aqueles se tenham recusado a assinar qualquer notificação.

Na realidade, a intervenção do filho de A... é subsumível à figura da gestão de negócios, regulada, no domínio tributário, pelo artigo 17.º da LGT. Não estando em causa qualquer uma das situações previstas no n.º 3 de tal norma (a receção de uma carta aviso na qual é comunicada a realização de uma inspecção não constitui o cumprimento de uma obrigação acessória), aplica-se a disciplina deste instituto tal qual resulta das pertinentes normas do Código Civil (n.º 1).

Estando em causa uma gestão representativa (não poderia ser de outro modo, pois o filho da Requerente, não sendo sujeito passivo, nunca poderia agir em nome próprio), temos que o acto resulta originariamente ineficaz em face do dono do negócio. Para que produza efeitos contra o «dominus», torna-se necessária a sua ratificação (ANTUNES VARELA, *Direito das Obrigações*, 2000, pág. 436). Ora, a posição assumida pela Requerente nos presentes atos é, claramente, a de não ratificação dos atos praticados pelo filho, não tendo ficado provado qualquer facto de onde se possa inferir uma ratificação, ainda que tácita, em momento anterior, pelo que tal «assinatura» não lhe é oponível.

Não obstará igualmente à conclusão referida, a circunstância, igualmente invocada pela AT, de que *“a Requerente A... foi notificada, em Outubro de 2016, da nota de diligência que atesta a conclusão dos actos inspectivos, pelo que, pelo menos a partir desta data, teve conhecimento de que se desenrolava um procedimento.”*, pelo que *“qualquer eventual preterição de formalidade que ainda pudesse subsistir (...) sempre se degradaria em mera irregularidade sem qualquer efeito invalidante do processo”*, já que a mesma está ancorada em jurisprudência que aprecia a questão do reflexo das ilegalidades do procedimento inspectivo no acto de liquidação, e não a questão, em causa nos presentes autos, do reflexo daquelas ilegalidades no decurso do prazo de caducidade do direito de liquidação, sendo que, relativamente a esta matéria, a jurisprudência dos Tribunais Centrais e do STA tem sido reiterada no sentido de afirmar que a verificação de alguma ilegalidade no procedimento inspectivo não tem o efeito *“de anulação [d]a posterior liquidação, mas tão só o de não contar como período de suspensão no decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação”*⁶.

Resultando provado que o relatório de inspecção tributária apenas foi notificado a 04-01-2017 e que o acto de liquidação impugnado apenas foi notificado aos contribuintes a 21-02-2017, haverá que concluir que tal ocorreu quando já estava expirado o prazo legalmente cometido à AT para o fazer.

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 n.º 0617/07, onde foi conhecida a questão nessa mesma sede. No mesmo sentido, podem ser consultados os Acs. de 12-10-2005,

processo n.º 0633/05, de 28-03-2007, processo n.º 0965/06, e de 19-12-2007, processo n.º 0617/07.

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.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação de IRS relativo ao ano de 2012, titulado pela nota de liquidação n.º 2017 ... de 15/02/2017, e a respectiva liquidação de juros;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 892.643,18, 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 € 12.546,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente 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 20 de Junho de 2018

⁶ Ac. do TCA-Sul de 04311/10 de 24-05-2011.

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Leonardo Marques dos Santos)

O Árbitro Vogal

(Rui Duarte Morais)