

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 164/2013 -T**

**Tema: IRS - Mais-valias; Caducidade; Ação de inspeção externa.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Vasco Valdez e Jaime Carvalho Esteves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. J..., NIF ... e mulher T..., NIF ..., formularam pedido de pronúncia arbitral, para declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRS respeitante ao ano de 2008, datada de 1 de Março de 2013, no montante de € 328.500,00 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos euros), a qual lhes foi notificada em 12 de Março daquele ano, bem como do acto de liquidação de juros compensatórios associados, no montante de € 48.206,40 (quarenta e oito mil, duzentos e seis euros e quarenta cêntimos) e do acto de liquidação de juros compensatórios associados ao estorno da liquidação de IRS de 2008, no montante de € 455.94 (quatrocentos e cinquenta e cinco euros e noventa e quatro cêntimos), com correspondente reembolso da quantia total desembolsada (€ 377.162,34, trezentos e setenta e sete mil, cento e sessenta e dois euros e trinta e quatro cêntimos), acrescido ainda de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados sobre aquele valor total, contado desde a data de pagamento até à data do efectivo reembolso.
2. Os Requerentes optaram por não proceder à designação de Árbitro. O Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou, então, os signatários para integrar o Tribunal Arbitral Colectivo, os quais expressamente aceitaram essa nomeação. As partes foram tempestivamente notificadas

da mesma, em 26 de Agosto de 2013, não tendo manifestado vontade de a recusar. O tribunal arbitral colectivo foi assim constituído em 17 de Setembro daquele ano.

3. A AT apresentou tempestivamente a sua resposta, pugnando pela total improcedência do pedido, com consequente absolvição da Requerida.
4. A reunião a que alude o artigo 18º do RJAT teve lugar a 25 de Novembro de 2013, com inquirição de testemunhas, tendo sido fixado prazo para produção de alegações escritas, que as partes apresentaram em tempo.
5. O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.
6. As partes têm personalidade jurídica e capacidade judiciária e são legítimas.
7. O processo não enferma de nulidades, nem foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- Em 03-12-2003 foi celebrado um contrato de compra e venda, no qual o Requerente adquiriu 4.996 ações das 5.000 ações correspondentes ao capital social de 50.000,00€ da C..., S.A..
- 2- Posteriormente, a 04-07-2008, o Requerente vendeu essas mesmas ações pelo valor de 740,00€/ação, perfazendo o montante de 3.330.000,00€.
- 3- Na declaração de IRS modelo 3, correspondente ao exercício de 2008, os Requerentes indicaram na categoria G a percepção de mais valias não tributadas.

- 4- A 6 de Outubro de 2011, a Inspeção Tributária solicitou aos Requerentes os documentos de suporte aos valores indicados no Quadro 4 do Anexo G 1 do Modelo 3 do IRS relativo a 2008.
- 5- Em 25 de Outubro de 2011, os Requerentes responderam ao referido ofício remetendo cópias do contrato de compra das 4.996 ações e do contrato de venda das 4.495 ações da C....
- 6- A 30 de Maio de 2012, foi emitido despacho inspectivo, com o n.º DI2012... tendo em vista a recolha, consulta e cruzamento de dados na esfera do sujeito passivo O...(ex-C...).
- 7- A 26 de Junho de 2012, realizou-se o procedimento de recolha, consulta de elementos e cruzamento de dados.
- 8- Da recolha e consulta resultaram os seguintes elementos:
  - i. Lista de presenças em Assembleia Geral de Acionistas da C...s realizada em 20/03/2008;
  - ii. Contrato-promessa de permuta de dois edifícios sitos na Rua ... e cópias de cheques emitidos pela C...;
  - iii. Avisos de lançamento;
  - iv. Recibos emitidos pela Q... Construções, S.A.;
  - v. Balancete Geral Analítico da C... de Junho de 2008;
  - vi. Extracto de todas as contas POC da C... movimentadas em 2008;
  - vii. Cópia do documento contabilístico n.º 90060008 de 30/06/2008 com registo contabilístico da venda do imóvel situado na Rua ..., em ... e aquisição do imóvel sito na mesma rua nos n.ºs ... a ...;
  - viii. cópia do documento contabilístico n.º 00010003 de 31/01/2008, com transferência de ações para o Requerente J....
- 9- Nem o despacho inspectivo n.º DI2012..., nem a ação de inspeção realizada nas instalações da O...(ex-C...), foram notificados aos Requerentes.
- 10- A 7 de Agosto de Agosto de 2012, foi solicitado aos Requerentes que enviassem os Anexos ao contrato de venda das 4.495 ações da C....
- 11- Em 28 de Agosto de 2012, os Requerentes responderam ao referido ofício remetendo cópias dos anexos.

- 12- Foi aberto procedimento inspectivo de âmbito externo, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2012... de 2012-10-11, com despacho datado de 2012-10-12, cujo objeto foi declarado como sendo acção inspectiva externa ao exercício de 2008 dos Requerentes.
- 13- A 30 de Outubro de 2012, a funcionária incumbida do processo deslocou-se ao domicílio fiscal dos Requerentes, munida de mandado da Chefe da Divisão 1 da Inspeção Tributária de ..., fixando data e hora certa (dia 2 de Novembro de 2012 pelas 15 horas) para levar a cabo o início da acção inspectiva, por afixação nos termos do artigo 240.º do Código do Procedimento Administrativo.
- 14- Não foi feita a Verificação da Hora Certa na data marcada porque o contribuinte deu entrada com pedido na DF ... informando que o endereço onde foi deixada citação correspondia à sua habitação, razão pela qual não estava presente, pelo que solicitou que o início da acção fosse efectuado pessoalmente nas instalações da DF ... no dia 5 de Novembro de 2012 pelas 10 horas.
- 15- Em 05 de Novembro de 2012, a referida Ordem de Serviço n.º OI2012... foi entregue ao Requerente marido, e assinada por este, nas instalações da Direcção Distrital de Finanças de ..., sitas na ..., em ...
- 16- Em 02 de Janeiro de 2013, foi assinada Nota de Diligência ND02013..., reportada à conclusão dos actos inspectivos.
- 17- Aquela nota de encerramento foi entregue ao Requerente marido, e assinada pelo mesmo na data supra referida, igualmente nas instalações da Direcção Distrital de Finanças de ..., sitas na morada acima indicada.
- 18- Pelo ofício n.º ..., datado de 14 de Janeiro de 2013, foram os Requerentes notificados do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária.
- 19- Pelo ofício n.º ..., datado de 19 de Fevereiro de 2013, foi notificado o Relatório Final de Inspeção, o qual foi recepcionado pelos Requerentes em 20 de Fevereiro de 2013.
- 20- Subsequentemente a este relatório foi efectuada oficiosamente uma correcção meramente aritmética ao rendimento da categoria G de IRS dos Requerentes, no valor de 3.285.000,00€, decorrentes da mais-valia apurada pela alienação de ações representativas do capital da sociedade C....

- 21- Na sequência da inspeção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procedeu à liquidação n.º 2013 ..., datada de 1 de Março de 2013, relativa a IRS do ano de 2008, no valor de € 374.019,95.
- 22- A liquidação foi remetida aos Requerentes através do registo n.º RY...PT e recebida pelos mesmos em 12 de Março de 2013.
- 23- Na mesma data, foi recebida pelos Requerentes a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2013 ..., remetida pela Administração Fiscal sob o registo n.º RY...PT, com data limite de pagamento em 15 de Abril de 2013, no valor de €377.162,34.
- 24- Os Requerentes procederam ao pagamento da liquidação de IRS n.º 2013 ... em 15 de Abril de 2013.
- 25- Durante a ação de inspeção de que foram objecto, na sequência da Ordem de Serviço n.º de 2012-10-11, entre 05-11-2012 e 02-01-2013, nenhum elemento dos Serviços de Inspeção Tributária se deslocou ao domicílio fiscal dos Requerentes, nem aí consultou quaisquer documentos ou suportes informáticos, nem contactou com os Requerentes no sentido de tomar declarações, nem solicitou quaisquer informações, elementos ou documentação.
- 26- Antes de iniciar a inspeção tributária dirigida aos Requerentes, na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2012... de 2012-10-11, a AT já se encontrava na posse da totalidade da documentação em que se estribou para fundamentar o Relatório Final de Inspeção.
- 27- Foi da análise dos elementos supra-referidos, nos pontos 5, 8 e 11, que resultou a informação constante do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária e subsequentemente do Relatório Final de Inspeção que motivou as correções meramente aritméticas aos rendimentos de categoria G de IRS dos Requerentes.

## **A.2. Factos dados como não provados**

- 1- O procedimento inspectivo realizado na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2012... de 2012-10-11, com despacho datado de 2012-10-12, ocorreu porquanto da documentação recolhida na inspeção externa na esfera da sociedade C...,

surgiram dúvidas sobre a possibilidade de exclusão tributária de uma mais valia mobiliária dos Requerentes.

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

A matéria de facto dada como provada, que é pacificamente reconhecida e aceite pelas partes, assenta na prova documental disponível, com exceção do facto a que se refere o ponto 25, que resulta da prova testemunhal produzida, conjugada com a ausência de qualquer prova documental que o infirme, e com a não impugnação de tal facto por parte da AT.

O facto dado como não provado decorre não só da ausência de prova a seu respeito, mas também da prova em sentido contrário decorrente do depoimento da testemunha A..., que esclareceu o Tribunal que, aquando da inspeção à sociedade C... havia já uma fundada suspeita (decorrente de cruzamento de dados anterior) de que o património daquela, aquando da sua venda pelos requerentes, era constituído, em mais de 50%, por imóveis. Isto mesmo é corroborado nas alegações da própria AT, onde se confirma que face à área de actividade da C... e à IES de 2007, a suspeita em questão já existia, aquando da inspeção a esta entidade. Ou seja, e em suma, as dúvidas sobre a possibilidade de exclusão tributária dos Requerentes, numa mais-valia mobiliária, existiam previamente à realização da inspeção externa na esfera da sociedade C.... Daí o facto não provado.

## **B. DO DIREITO**

A primeira questão que os Requerentes colocam é a relativa à falta de notificação da ação de inspeção externa realizada na sede social da C....

Entendem, em suma, os Requerentes que o procedimento inspectivo que ocorreu na sede social da C..., lhe foi dirigido e teve carácter externo, tendo-se destinado à recolha de elementos contabilísticos junto de terceiros.

Em conformidade, entendem os mesmos que a acção inspectiva em causa lhes deveria ter sido notificada, o que não ocorreu.

Não tendo a referida inspeção sido previamente comunicada aos Requerentes, entendem estes, na sequência de jurisprudência do TCA-Sul por eles citada<sup>1</sup>, que a liquidação aqui impugnada está ferida de vício de forma por preterição de formalidade legal essencial, geradora da sua anulabilidade, nos termos da alínea d) do artigo 99.º do CPPT e artigos 133.º e 135º do Código do Procedimento Administrativo.

Ressalvado o respeito devido pelo entendimento sustentado pelos Requerentes, e pela jurisprudência que o sustenta, entende-se não lhes assistir razão.

Com efeito, tem-se por bom que, tal como expressamente se refere no preâmbulo do RCPIT, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária visa “essencialmente a organização do sistema, e conseqüentemente 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.”.

Ou seja, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária, tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspetiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venha 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, na matéria, devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspeção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que o procedimento de inspeção tributária não tem, primacialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respectivo ato final – o relatório – não seja diretamente impugnável, na medida em que não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória<sup>2</sup>, pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes “na formação das decisões”, no seu âmbito, será altamente diminuta.

<sup>1</sup> Essencialmente os Acs. proferidos nos processos 04371/10 e 02504/08, em 20/03/2012 e 09/12/2008, respectivamente, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), como todos os restantes Acórdãos citados no texto, que não sejam acompanhados de outra indicação.

<sup>2</sup> “O procedimento de inspeção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária” (artigo 11.º do RCPIT).

Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspectiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspeção 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/1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspeção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPIT), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPIT).

Assim, e no seguimento do que se vem de expor, entende-se que a violação de normas reguladoras do procedimento de inspeção tributária, terá, essencialmente, a consequência de obstar a que ocorram determinados efeitos próprios daquele procedimento, como a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, ou a obrigação de abertura das instalações dos visados à inspeção tributária.

Em suma, entende-se que o procedimento de inspeção tributária não visa tutelar a participação do contribuinte no processo de recolha de informações e elementos pela Administração Tributária, nem, muito menos, obrigar a que esta instaure tal procedimento, para proceder à recolha de informações e elementos que lhe seja lícito obter, nos termos gerais do ordenamento jurídico, fora daquele procedimento. De igual modo, o procedimento de inspeção tributária não visará, em primeira linha<sup>3</sup>, pelo menos, assegurar, pela sua observância, a fidedignidade ou idoneidade da informação ou elementos recolhidos.

Este, de resto, tem sido o entendimento do STA, podendo consultar-se a este respeito o Ac. 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, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.”.

---

<sup>3</sup> Embora se possa dizer, contudo, que algumas normas da regulamentação em causa tenham preocupações a esse nível, designadamente as que dizem respeito a incompatibilidades dos funcionários (artigo 20.º do RCPIT). Não se poderá, todavia, deixar de ter em conta que tais normas são elas próprias manifestações de outras mais gerais, de índole análoga (em especial o artigo 44.º do CPA).



Face ao exposto, entende-se que a falta de notificação aos Requerentes do procedimento de inspeção à C..., não é suscetível de gerar a anulabilidade do acto de liquidação que, porventura, tenha assentado em elementos e informações recolhidos no âmbito de tal inspeção, tanto mais que os Requerentes tiveram conhecimento do mesmo antes da liquidação em causa e puderam, relativamente à mesma, exercer o seu direito de audiência prévia.

Neste sentido, de resto, embora em situação não totalmente análoga, decidiu o STA no Ac. do processo 0841/11 de 08-05-2013, em cujo sumário se pode ler:

“III – O artº 49º do RCPIT aplica, no domínio tributário, o princípio da comunicação previsto no art. 55.º, n.º 1 do C. P. Administrativo.

IV – No entanto o não cumprimento de tal formalidade não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objecto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspectivo.”.

Daí que se entenda dever improceder a alegação dos Requerentes ora em apreço.

\*\*\*

De seguida, alegam os Requerentes a caducidade do direito à liquidação do tributo em causa nos autos, porquanto, entendem eles, não se terá verificado, *in casu*, nenhuma inspeção externa, regularmente levada a cabo, susceptível de suspender aquele prazo nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, nem qualquer outra causa de suspensão do mesmo prazo.

Diga-se, desde logo, que se entende não haver qualquer contradição entre esta alegação dos Requerentes e a anterior. Com efeito, para que se verifique a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação nos termos do artigo 46.º/1 da LGT, é necessário que o procedimento de inspeção externa se desenrole regularmente. Neste sentido, poder-se-á consultar abundante jurisprudência do STA, relativa à ultrapassagem do prazo legal para o procedimento em causa<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Ver por todos, o Ac. proferido no processo 0102/08 de 07-05-2008.

Deste modo, nada haverá de contraditório em alegar a existência de um procedimento de inspeção externo anterior que, por ilegal, não teria produzido efeitos em relação ao prazo de caducidade de direito à liquidação.

Ainda relativamente à matéria em causa, esclareça-se que, não obstante a existência de bons argumentos em sentido oposto, se subscreve a jurisprudência do STA, segundo a qual a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação nos termos do artigo 46.º/1 da LGT, cessa com a notificação do relatório final da inspeção, dentro do prazo a que alude o artigo 36.º/2 do RCPIT<sup>5</sup>.

A questão colocar-se-á assim em saber se o prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo em causa nos autos se suspendeu entre 05-11-2012 – data da notificação ao Requerente da OI2012... – e 20-02-2013 – data da notificação do relatório de inspeção aos Requerentes.

\*

Dispõe o artigo 2.º do RCPIT, no seu n.º 1, que “O procedimento de inspeção 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 inspeção 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;

---

<sup>5</sup> Neste sentido, cfr. Acs. proferidos nos processos 0473/09 (16-09-2009) e 0669/10 (30-11-2010).

- 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, nas respectivas alegações escritas, que “A opção da emissão de uma acção inspectiva externa ao invés de interna, deveu-se a razões de ordem garantística para os contribuintes e de prossecução dos Princípios da Certeza e Segurança Jurídicos para AT.”.

Mais refere a mesma Autoridade que “estando em causa um valor previsto de correcção muito elevado, a AT quis privilegiar o tipo de procedimento que maiores garantias oferece aos contribuintes. Não só em termos formais, porque face a uma acção interna, são exigidas mais fases anteriores ao ato de envio do Projecto de Conclusões de Relatório de Inspeção que têm de lhes ser notificadas (o envio da carta aviso previamente ao início da inspeção, a notificação do início com a assinatura da Ordem de Serviço, e a conclusão dos actos inspectivos com a assinatura da Nota de Diligência pelos contribuintes), como em termos do favorecimento do contacto pessoal com os mesmos, promovendo-se a discussão entre a inspeção e o contribuinte de molde a aproximar o mais possível a liquidação da verdade material, e incentivar a regularização voluntária. Esta última com vantagens ao nível da redução de coimas e diminuição dos juros compensatórios, evitando litígios subsequentes onerosos para ambas as partes.”.

Conclui por fim, a mesma AT, que “No caso concreto, pretendeu-se com a inspeção externa contactar pessoalmente o contribuinte, para confirmar os dados e informações na posse da AT recolhidos na sociedade alienada, demonstrar-lhe a nossa posição, e ouvir as suas alegações susceptíveis de contrariar a tese da AT” e que “Com a acção inspectiva externa conduzida, foi ainda atribuído ao contribuinte um prazo de 10 dias precedente ao envio do Projecto para ponderar a regularização voluntária, prazo que lhe aproveitou também para demonstrar a não aplicabilidade do n.º 12 do artigo 10.º do CIRS ao caso concreto, o que não aconteceu.”.

Ora, por louváveis que possam ser as motivações da AT, o certo é que as mesmas não se reconduzem àquelas que o RCPIT impõe como finalidades do procedimento 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.

pelo que, fora da esfera subjetiva dos agentes da inspeção tributária, não terão qualquer relevância, por falta de suporte legal.

Por outro lado, e em concreto, verifica-se que o procedimento levado a cabo na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2012... de 2012-10-11, 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, pressuponham 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.

Neste sentido, foram já proferidas decisões arbitrais em processos do Centro de Arbitragem Administrativa<sup>6</sup>, 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

<sup>6</sup> Disponíveis para consulta em <http://www.caad.org.pt/content/show/id/35/s/3>.

documentos”, e de externo, “quando os actos de inspecção 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 inspecção 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 inspecção 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 inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos» e é 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».

O critério de distinção entre procedimentos de inspecção 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 inspecção 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 12 de março 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.

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, ficando prejudicadas as restantes questões colocadas pelos Requerentes.

\*\*\*

Os Requerentes pretendem ainda (no ponto iv do pedido), que o reembolso do montante indevidamente pago por força da liquidação cuja ilegalidade ora se declara, seja acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde 15 de abril de 2013, até ao integral reembolso daquele montante.

Nos termos da 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que tem correspondência no preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que “a administração

tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Não obstante o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilizar a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, não se vislumbra outro entendimento aceitável que não seja o de considera que se incluem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se adequa ao sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se proclama, desde logo, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de constituir, em primeira linha, um processo de anulação de actos tributários, permite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como decorre do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, onde se lê 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 do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), onde se lê 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”.

Deste modo, dever-se-á entender que o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT dizendo que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário» permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No presente caso, será inquestionável que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto, por força dos artigos 24.º/1/b), do RJAT



e 100.º da LGT, passando, necessariamente por aí o restabelecimento da “situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do acto é imputável à Administração Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em nos casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

No presente caso, não estando meramente em causa a notificação do acto tributário para lá do prazo de caducidade, mas a própria prática de tal acto, quando o direito a liquidar o tributo correspondente já estava extinto por caducidade, estar-se-á perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária, pelo que os requerentes têm direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º/1, da LGT, e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia de €377.162,34 e contados desde 15 de Abril de 2012 até ao integral reembolso do referido montante.

### **C. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:
  - i. declarar ilegal a liquidação adicional de IRS n.º 2013 ..., relativa ao ano de 2008, no valor de €374.019,95, bem como a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2013 ..., remetida pela Administração Fiscal sob o registo n.º RY...PT, com data limite de pagamento em 15 de Abril de 2013, no valor de €377.162,34, anulando-as;
  - ii. condenar a requerida a restituir aos Requerentes a quantia de €377.162,34, por eles paga, acrescida de juros indemnizatórios calculados sobre aquela quantia, contados desde 15 de Abril de 2012 até ao integral reembolso do referido montante; e
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante de €6.426.00.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €377.162,34, 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 integralmente pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente 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, 28 de janeiro de 2014

Os Árbitros

(José Pedro Carvalho - Presidente/Relator)

(Vasco Valdez)

(Jaime Carvalho Esteves)

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.