

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 185/2020-T

Tema: IRS – Avaliação da matéria tributável por métodos indiretos; Inquérito criminal; Caducidade do direito à liquidação; Caso julgado material; Competência do tribunal arbitral.

SUMÁRIO

1. O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir sobre a eventual ilegalidade de liquidação de IRS efetuada na sequência de determinação da base tributável por avaliação indireta com base em alegado vício de caducidade do direito à liquidação.
2. Verificada a identidade do sujeito, do pedido, e da causa de pedir, procede a exceção de caso julgado, por se mostrarem preenchidos os respetivos requisitos conforme enunciados no artigo 580.º do Código de Processo Civil, aplicável à jurisdição arbitral por remissão expressa do artigo 29.º, n.º1, alínea c), do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Elisabete Louro Martins Cardoso e Álvaro Caneira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, residente na Avenida ..., n.º ..., ..., ...-... Águeda, titular do número de identificação fiscal ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20/01, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22/03, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente

à declaração de ilegalidade e consequente anulação de atos de liquidação adicional de IRS, e juros compensatórios, relativos ao ano de 2011, no montante global de € 230 528,39.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 18-03-2020 sendo aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida (AT).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Notificadas dessa designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Pelo que, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 05-08-2020.

6. Como fundamento do pedido de pronúncia arbitral, o Requerente argumenta, em síntese, que as liquidações impugnadas, emitidas em 2019, se encontram feridas de ilegalidade em virtude de, a essa data, ter já decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, expressando entendimento de que, no caso concreto em análise, embora existindo processo de inquérito criminal, não seria aplicável o alargamento daquele prazo nos termos do n.º 5, daquele artigo.

7. Em resposta ao que vem solicitado, a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, invocando, a título prévio, as exceções de incompetência material do tribunal arbitral, e de caso julgado. Em sede de impugnação, a Requerida sustenta que as liquidações impugnadas foram

efetuadas dentro do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, por se verificarem os respetivos pressupostos.

8. Por despacho de 06-10-2020, foi concedido ao Requerente o prazo de 10 dias para se pronunciar relativamente às exceções suscitadas pela AT na sua resposta.

9. Pelo mesmo despacho, foi ainda solicitado ao Requerente que se pronunciasse sobre a manutenção ou não do pedido de produção de prova testemunhal, considerando, designadamente, o teor da resposta da AT e, em caso afirmativo, indicar, no mesmo prazo, quais os factos que, em seu entender, deveriam ser objeto desse meio de prova.

10. Dentro do prazo e na sequência do despacho referido no ponto anterior, veio o Requerente pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela AT, alegando, no essencial que o objeto do pedido é apenas a legalidade do ato de liquidação de IRS com base na caducidade do direito à liquidação.

11. Salientando o Requerente o facto de não estar em causa a legalidade do recurso a avaliação indireta da matéria coletável ou da respetiva quantificação, considera ser o CAAD materialmente competente à luz do artigo 2.º do RJAT, pelo que entende dever ser a alegada exceção dada como não procedente.

12. No que concerne à invocada exceção de caso julgado, sustenta o Requerente, em síntese, que os factos agora alegados como causa de pedir são novos e não foram anteriormente alegados em sede de recurso judicial, pelo que também esta exceção deve ser julgada improcedente.

13. Esclarece ainda o Requerente que a prova testemunhal requerida é necessária para prova do alegado em 23 a 26 do pedido arbitral, ou seja, em resumo, para o facto de o Requerente não ter tido acesso ao processo de inquérito criminal.

14. Por despacho de 16-11-2020, o tribunal decidiu dispensar, por inútil ou desnecessária (cf. artigo 130.º, CPC) a reunião com as Partes a que se refere o artigo 18.º do RJAT, com base nos seguintes considerandos:

- a) Tratar-se de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais;
- b) Ser a prova testemunhal requerida desnecessária ou inútil porquanto não se revelam essenciais e/ou controvertidos quaisquer factos, designadamente passíveis de prova testemunhal; e
- c) Sendo as questões suscitadas essencialmente de direito, não há quaisquer outras diligências instrutórias a realizar.

15. Considerando que o processo está devidamente instruído com todos os elementos necessários para a boa decisão da causa e que as alegações de direito foram abundantemente produzidas pelas Partes ao longo do processo, foi considerado ainda desnecessária a produção de alegações complementares finais, orais ou escritas (cf. art. 18.º-2 e 19.º do RJAT), sendo fixado o dia 05-12-2020 como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final.

II. Saneamento

16. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

17. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

III. Matéria de facto

18. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo e produzidos pelas Partes, designadamente o processo administrativo junto pela Requerida, destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo objeto de contestação, se consideram inteiramente provados:

18.1. Em 03-05-2013 foi instaurado pelos Serviços do Ministério Público de Águeda o processo de inquérito n.º .../13...T3AGO, que continha indícios da prática dos crimes de fraude fiscal e branqueamento de capitais em operações financeiras na esfera dos sócios e da sociedade B..., Ld.^a, NIPC..., com sede em ..., ..., concelho de Águeda.

18.2. Esta sociedade, constituída em 1993, com o objeto de comércio por grosso de géneros alimentícios, tinha como únicos sócios e gerentes, o Requerente, A..., NIF..., e C..., NIF..., casados um com o outro, tendo o casamento vindo a ser dissolvido, por divórcio, declarado por sentença de 07-02-2014.

18.3. No decurso do procedimento inspetivo externo à referida sociedade, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013..., com origem no processo de inquérito acima referenciado, confirmou-se terem ocorrido entradas em numerário nas contas bancárias da empresa no ano de 2011, no montante global de € 380 000,00, que, embora contabilizados como recebimento de uma fatura emitida a um cliente da empresa, constatou-se corresponderem efetivamente a suprimentos.

18.4. A discrepância entre aquele valor e o rendimento declarado pelo agregado familiar naquele ano fiscal determinou a realização de ação inspetiva, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., centrada nos rendimentos do agregado familiar declarados em sede de IRS, relativos ao ano fiscal de 2011, pelos sujeitos passivos A... e C..., ainda casados naquela data.

18.5. Confrontando os valores dos suprimentos realizados com o rendimento bruto de € 78 000.00 declarado pelo agregado familiar com referência àquele ano fiscal verificaram os serviços tributários mostrarem-se preenchidos os pressupostos de determinação da base

tributável por avaliação indireta, nos termos do disposto nos artigos 87.º, n.º 1, alínea d) e 89.º-A da LGT.

18.6. Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 89.º-A, n.º 3, daquele diploma, foram os sujeitos passivos notificados, em 12-02-2016, para fazerem prova de que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e de que é outra a fonte dos incrementos patrimoniais evidenciados.

18.7. Em resposta, foi declarado que “*a fortuna foi obtida em anos anteriores*” sendo invocados os “*valores de rendimentos bastante elevados*” declarados entre 2004 e 2010, que “*suportam a capacidade financeira do agregado familiar*”.

18.8. Todavia, considerando que, segundo os elementos disponíveis na AT, o rendimento médio anual do agregado familiar nos últimos 10 anos, entre 2002 e 2011, era inferior a € 30 000,00, entenderam os serviços tributários não ser crível que esse rendimento permitisse um nível de aforro compatível com os suprimentos efetuados.

18.9. Com base nos elementos acima sumariados – mais detalhadamente descritos no processo administrativo junto aos autos – conclui-se, no projeto do RIT, mostrarem-se preenchidos os requisitos determinantes da avaliação indireta da matéria coletável de IRS, com referência ao ano de 2011.

18.10. Exercido o direito de audição prévia, foi, com base nos elementos constantes do relatório final da inspeção tributária, fixado pelo Diretor de Finanças de ..., o conjunto de rendimentos líquidos em € 310 208,00 (€ 380.000,00 – €69 792,00), nos termos do artigo 65.º, n.º 2, do Código do IRS, por recurso a avaliação indireta ao abrigo dos artigos 87.º, n.º 1, alínea d) e 89.º-A, da LGT, por remissão do artigo 39.º daquele Código.

18.11. Ambos os sujeitos passivos foram notificados da referida decisão de fixação de rendimento, através de ofícios da Direção de Finanças de ..., datados de 29-06-2016, tendo sido

interposto recurso da decisão da avaliação indireta, nos termos dos artigos 89.º-A, n.º 7, da LGT e 146.º-B, do CPPT.

18.12. No referido recurso, interposto junto do TAF de Aveiro – proc. .../16.0...BEAVR – os recorrentes alegam a caducidade do direito à liquidação e erro quantos aos pressupostos da decisão recorrida, na medida em que a “manifestação de fortuna” no montante de € 380 000,00, que a AT qualifica como suprimentos, constitui na realidade um “reforço de tesouraria” e resulta de poupanças comuns do casal e de empréstimo bancário.

18.13. No que concerne à caducidade do direito à liquidação – que constitui o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral - alegam os então recorrentes que estando em causa facto tributário imputado ao ano de 2011 e tendo a inspeção ocorrido em finais de janeiro de 2016, já se encontrava caducado o direito à liquidação. Em defesa desta tese, sustentaram os recorrentes que o processo de inquérito que terá estado na base da ação inspetiva não tem a virtualidade de suspender o prazo previsto no artigo 45.º da LGT.

18.14. Por sentença de 18-04-2017, o TAF de Aveiro julgou o recurso totalmente improcedente.

18.15. Da referida sentença foi interposto recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), alegando os recorrentes, no que respeita à alegada caducidade do direito à liquidação, que a sentença recorrida errou na interpretação dos preceitos legais em causa – LGT, art.45.º, n.ºs 1 e 5 – porquanto, segundo entendem, na situação em causa a existência de inquérito criminal não tem a virtualidade de alargar o prazo de caducidade. Neste sentido, alegam que os factos que se encontram na base do processo de inquérito não são os mesmos que serviram de base à fixação de rendimento por métodos indiretos. Além de que, segundo entendem, a suspensão do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 daquele artigo 45.º, só opera se o contribuinte nele for arguido ou suspeito ou, no mínimo, se o mesmo for notificado da existência desse processo.

18.16. No tocante ao alegado erro sobre os pressupostos de facto e ou de direito sobre a decisão de aplicação de métodos indiretos de avaliação, alegam os recorrentes que os valores em causa resultaram de aforros do casal.

18.17. Por decisão proferida em 13-12-2018, aquele Tribunal negou provimento ao recurso, confirmando a sentença do TAF de Aveiro.

18.18. Desta decisão do TCAN foi interposto recurso de constitucionalidade.

18.19. Através da Decisão Sumária n.º 506/2019, o Tribunal Constitucional decidiu não conhecer o objeto do recurso por ter entendido que as normas indicadas pelo recorrente não eram coincidentes com a norma que efetivamente serviu de base à decisão recorrida.

18.20. Esta Decisão Sumária foi objeto de reclamação para o Tribunal Constitucional que, em acórdão de 21-10-2019 – acórdão n.º 598/2019 – decidiu pelo seu indeferimento, mantendo o decidido na Decisão Sumária n.º 506/2019.

18.21. Em 08-11-2019, com base no valor declarado acrescido do valor fixado por avaliação indireta – Categoria G, Incrementos Patrimoniais não Justificados – foi efetuada a liquidação n.º..., apurando-se uma coleta líquida, acrescida de juros compensatórios no montante total de €175 951,33. Depois de a este valor serem efetuadas as deduções legais, resultou desta liquidação a importância de €175 951,33 de imposto e juros compensatórios em dívida, tendo como data limite de pagamento o dia 23-12-2019.

18.22. Posteriormente, constataram os serviços tributários que a liquidação anterior enfermava de erro por, ao rendimento líquido global terem sido aplicadas as taxas gerais de IRS não tendo sido considerada a tributação autónoma de 60% a que ficam sujeitos os incrementos patrimoniais não justificados de valor superior a €100 000,00 prevista no artigo 72.º, n.º 10 (actual n.º 16, depois de sucessivas renumerações), do Código do IRS, aditado pela Lei n.º 94/2009, de 01/09.

18.23. Em 22-11-2019 foi emitida a liquidação corretiva n.º 2019..., aplicando as taxas gerais aos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos em 2011 e sujeitando à tributação autónoma os rendimentos patrimoniais não justificados sendo apurado um montante total €235 926,98, de imposto e juros compensatórios. A este valor foi deduzido o valor de €175 951,33 apurado na liquidação anterior, resultando o montante de €59 975,33, de imposto e juros devidos, tendo como data limite de pagamento o dia 08.01-2020.

18.24. Das referidas liquidações resulta, assim, uma importância total de €235 528,39 de imposto e juros devidos. Deduzido a este valor o imposto já pago no montante de € 5 398,57 apurado em liquidação efetuada com base no rendimento declarado, resulta em falta a importância de € 230 528,39.

18.25. As liquidações referidas foram oportunamente notificadas aos sujeitos passivos por registo postal.

19. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

III. Matéria de direito

20. É estritamente de direito a questão que o Requerente suscita no seu pedido de pronúncia arbitral e prende-se com a interpretação do alargamento do prazo do direito à liquidação de tributos previsto no artigo 45.º, n.º5, da Lei Geral Tributária (LGT) e sua aplicação ao caso concreto.

Questões prévias

21. Todavia, a Requerida, na sua resposta suscita as questões da incompetência material do tribunal para a apreciação do pedido e a exceção de caso julgado, que, antes de mais, cumpre apreciar.

Da incompetência material do tribunal arbitral

22. Conforme expressamente decorre do artigo 13.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável à jurisdição arbitral por força do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

23. Nos termos do artigo 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), conjugado com o disposto nos artigos 96.º, alínea a) e 97.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ao processo arbitral por remissão expressa daquele artigo 29.º do RJAT, a infração às regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, sendo esta de conhecimento oficioso.

24. A Requerida fundamenta a invocada exceção de incompetência do tribunal em razão da matéria alegando, no essencial, estar em causa a determinação de rendimento, em sede de IRS, por métodos indiretos, matéria que, de acordo com a Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, se encontra afastada da competência dos tribunais arbitrais.

25. Mais detalhadamente, a AT expressa e fundamenta a invocada exceção de incompetência material do tribunal arbitral nos seguintes termos;

“1- Por ato do Diretor de Finanças de ... ofício n.º ... de 12 de Setembro de 2016, (conforme requerido pelo Requerente a junção do relatório instrutor, no ponto 11.º da p.i), foram aplicados métodos indiretos, tendo sido efetuadas as correções promovidas respeitaram a incrementos patrimoniais não justificados (Categoria G do IRS), no total de 310.208,00€, determinados nos termos dos artigos 89.º-A e 87.º, n.º 1, alínea f, ambos da LGT, que estão na base e origem da liquidação de IRS 2019... .

2- Com efeito, a portaria da Requerida de vinculação ao CAAD, n.º 112-A/2011 de 22 Março, Afasta no artigo 2.º alínea b) em absoluto a pretensões relativas a atos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos;

3- Sucede que, a liquidação em causa tem por base um acto de determinação da matéria tributável por métodos indirectos conforme aliás o Requerente (e bem) qualifica na sua douta petição inicial.

4- No entanto, o que este pretende com a impugnação da liquidação é sindicar o recurso e a consequente liquidação do acto em questão seja de forma mediata ou imediata, pelo que com a devida vénia e respeito pelo douto Tribunal, não pode ser julgada no CAAD a presente acção.

5- É que uma interpretação contrária, no sentido de que o tribunal arbitral tem competência para decidir atos de liquidação e fixações de matéria tributável decorrentes de aplicação de métodos indirectos é inconstitucional por violação do artigo 212.º, n.º 3 da CRP e, bem assim, por violação do princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente do direito ao duplo grau de jurisdição, decorrente dos artigos 20.º e 268.º da CRP.

6- Ora, a caducidade invocada já foi igualmente invocada no recurso da aplicação dos métodos indirectos (seja com estes ou outros fundamentos) e diz respeito à liquidação resultante do recurso da fixação dos métodos indirectos.

7- Pelo que o douto Tribunal é incompetente em razão em matéria.”

26. Respondendo à invocada exceção de incompetência, veio o Requerente alegar que, no presente caso, não se pretende discutir a legalidade do ato de fixação de matéria coletável por métodos indirectos nem qualquer pretensão relativa à determinação do rendimento assim apurado, matéria que, conforme consta da PI foi expressamente aceite que todas essas questões “... já foram objecto de apreciação administrativa e judicial nos locais e meios procedimentais processuais próprios e tendo já transitado em julgado,”.

27. Remetendo para a PI, conclui o Requerente pela reafirmação de que o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é apenas o ato de liquidação enquanto ato autónomo com fundamento na eventual caducidade do direito da AT proceder em 2019 à liquidação do IRS relativo ao ano de 2011.

28. Com efeito, como se extrai da leitura da petição inicial, o pedido de anulação dos atos tributários a que se refere o presente processo fundamenta-se exclusivamente na eventual caducidade do direito à liquidação, não sendo aqui objeto de contestação os pressupostos da decisão de determinação da matéria coletável por avaliação indireta nem tampouco a quantificação do rendimento operada no respetivo procedimento.

29. A norma invocada pela AT consta da alínea b) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 que, relativa à vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, dispõe que: “ *Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:*

....

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

30. Esta exceção, conjuga-se com o disposto na alínea b) do n.º 1, do artigo 2.º, do RJAT que inclui no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais “*A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*”ⁱ

31. As normas referidas estão em sintonia com o regime impugnatório especificamente aplicável à avaliação indireta estabelecido na Lei Geral Tributária (LGT), designadamente com o disposto nos n.ºs 3 a 6 do seu artigo 86.º.

32. De acordo com as referidas disposições da LGT, a decisão de aplicação de métodos indirectos na determinação da base tributável e a respetiva quantificação não são passíveis de impugnação

direta, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação. Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta, a impugnação judicial da liquidação depende de esgotamento dos meios administrativos.

33. Quaisquer outras questões que envolvam a apreciação da legalidade do ato tributário, ainda que a respetiva base tributável tenha sido apurada por avaliação indireta, podem ser objeto de impugnação judicial, conforme, de resto, constitui jurisprudência pacífica dos tribunais superiores. Neste sentido, pode ler-se, em acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 01-06-2016, proferido no proc. 0499/16: “ *I - A falta de pressupostos de aplicação de métodos indirectos, só passíveis de aplicação na impossibilidade de avaliação directa da matéria tributável, em conformidade com o disposto nos art.º 81.º, n.º 1, e 85.º da Lei Geral Tributária, ou o erro na quantificação da matéria tributável que lhe foi consequente, não pode ser conhecida em impugnação judicial não precedida de reclamação para a comissão de revisão por força do disposto no art.º 86.º, n.º 3 4 e 5 da Lei Geral Tributária e 117.º, n.º 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário. II - Não tendo sido apresentada a reclamação para a comissão de revisão fica definitivamente estabelecido tudo quanto se refira às duas questões antes enunciadas. III - Outras questões podem, contudo ser objecto de impugnação judicial.*”

34. No mesmo sentido se pronunciou aquele Supremo Tribunal, em acórdão de 27-06-2017, proferido no proc. 018/17, de que se extrai: “*Na verdade, como bem sublinha o MP e como tem considerado e afirmado a jurisprudência, «[s]e a falta do pressuposto processual inominado previsto naquelas normas [art. 86º, nº 5, da LGT e art. 117º, nº 1, do CPPT] implica que o tribunal não possa conhecer a invalidade do acto tributário fundada em “erro na quantificação da matéria colectável” e “erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos”, então não está vedado que conheça da invalidade fundada em ilegalidades de espécie diferente. É que, na estrutura do acto tributário, aqueles são momentos autónomos que abstractamente se podem separar dos demais. O acto tributário, como qualquer outro acto administrativo, pode decompor-se em vários “elementos” ou “momentos”, sem que a lesão de uns possa afectar ou influir na perfeição dos outros, embora suficiente para o invalidar. Apesar de consolidada a*”

aplicação de métodos indirectos e a quantificação da matéria tributável, ainda que seja por falta de revisão, isso não significa que o acto esteja impecável quanto aos demais momentos em que se abstractamente se pode decompor. A ilegalidade pode impor-se em virtude da afectação de elementos subjectivos, objectivos ou formais, que nada tenham a ver com os pressupostos que determinaram a avaliação indirecta ou com a quantificação da matéria colectável» - ac. do STA, de 20/6/2012, proc. n.º 0165/12. (No mesmo sentido, cfr., também, os acs. do STA, de 26/6/2013, proc. n.º 216/13; de 30/4/2013, proc. n.º 0383/13; de 18/5/2011, proc. n.º 0262/11; de 2/3/2011, proc. n.º 049/10; de 15/9/2010, proc. n.º 0406/10; de 26/01/2007, proc. 037/07; de 13/03/02, proc. n.º 26.276.).

35. E também a doutrina percorre o mesmo caminho. Na expressão de JORGE LOPES DE SOUSA: «Naturalmente que, se o contribuinte, sem ter previamente pedido a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, vier deduzir impugnação invocando, para além de erro na quantificação ou nos pressupostos da utilização desses métodos, outros vícios do acto de liquidação, que não tenham a ver com as matérias que têm de ser objecto de revisão, não há obstáculo a que o tribunal conheça desses outros vícios, relativamente aos quais não se verifica a falta do pressuposto processual que constitui o prévio pedido de revisão.» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª edição, volume II, anotação 5 b) ao art. 117º, p. 273).

No caso, tendo a recorrente imputado ao acto tributário impugnado a ilegalidade decorrente da respectiva falta de fundamentação, não é aplicável a condição de impugnabilidade, por falta de reclamação para a Comissão de Revisão (cfr., neste sentido, os acs. do STA, de 30/11/2016 no proc. n.º 0846/14 e de 20/06/2012, no proc. 0165/12). Ou seja, é admissível a impugnação contenciosa do acto tributário, ainda que a decisão de fixação da matéria tributável não tenha sido objecto de reclamação administrativa. A sentença recorrida não fez, portanto, correcta interpretação e aplicação do disposto no n.º 5 do art. 86º da LGT e no art. 117º do CPPT, impondo-se a sua revogação. – (cfr., igualmente, CASALTA NABAIS, in Justiça Administrativa, n.º 17, p.44.)

36. Com bem salienta o Requerente, o pedido de pronúncia arbitral não tem por objeto os pressupostos da decisão do procedimento de avaliação indireta nem tampouco a quantificação da base tributável mas unicamente a ilegalidade do ato de liquidação por violação do respetivo prazo de caducidade.

37. Estando, pois, em causa, a apreciação de legalidade de ato de liquidação de um tributo, matéria que, nos termos da alínea a) do n.º1, do artigo 2.º do RJAT e corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, se contém no âmbito da competência material do tribunal arbitral, conclui-se pela improcedência da arguida exceção de incompetência.

Da exceção de caso julgado

38. A Requerida invoca, ainda, a exceção de caso julgado, alegando, como fundamento desta, que:

- a) O presente processo arbitral teve origem em correções efetuadas pela AT aos rendimentos declarados em sede de IRS no ano de 2011, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º, n.º 1, alínea d) e 89.º-A da LGT;
- b) As correções efetuadas, respeitantes a incrementos patrimoniais não justificados, integrados na Categoria G do IRS, decorreram de factos investigados no processo de inquérito n.º .../12.1T..AGD, instaurado em 03-05-2013;
- c) Por ofícios datados de 12-09-2016, o Requerente e sua mulher foram individualmente notificados, tendo interposto recurso judicial da decisão de avaliação indireta, nos termos do n.º 7 do artigo 89.º-A, da LGT;
- d) No âmbito deste recurso, que originou o processo .../16...BEAVR, para além da contestação dos pressupostos da avaliação indireta, foi invocada a caducidade do direito à liquidação;
- e) No que concerne à alegada caducidade do direito à liquidação suportada com base na inaplicabilidade do alargamento do respetivo prazo nos termos do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, o recurso apresentado pelos sujeitos passivos foi julgado improcedente;

f) No mesmo sentido decidiu o TCAN, em sede de recurso da sentença do TAF de Aveiro, sendo esta decisão confirmada, em recurso de constitucionalidade, pelo Tribunal Constitucional.

39. Com base na fundamentação acima referida, conclui a Requerida: *“15- Finalmente, refira-se que o teor da impugnação agora apresentada é o mesmo do recurso atrás mencionado e versa sobre a questão da caducidade do direito à liquidação do IRS de 2011, i.e., da aplicação (ou não) do n.º 5 do artigo 45.º da LGT.*

16- Tendo todas as instâncias, Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, Tribunal Central Administrativo do Norte e Tribunal Constitucional corroborado a posição da AT.

17- Ou seja, o Requerente está a utilizar o CAAD, como última instância de uma decisão que já transitou em julgado no Tribunal Constitucional.

18- Invocando que são outros argumentos novos, mas como é evidente, dizem respeito ao ato de liquidação cujo recurso já foi julgado improcedente na esfera do Requerente.

19- Assim questão da caducidade foi invocada, já está decidida e julgada, pelo que não pode, com a devida vénia e respeito, o Requerente “travestir” a caducidade ora invocada e julgada, conforme acórdão do TCAN e julgar-se novamente sobre a caducidade do direito da AT liquidar o tributo.

20- Parece-nos obvio que a questão está resolvida e julgada.

21- Pelo que se requer a exceção de caso julgado, com as devidas cominações legais.

40. Pronunciando-se sobre a exceção de caso julgado invocada pela AT, considera o Requerente que deve a mesma ser dada como não procedente, reafirmando, no essencial, o entendimento já anteriormente expresso na petição inicial que, em linhas muito gerais, assim sintetiza:

a) Os factos que foram objecto do Processo Inquérito Crime no .../13.1 T..AGD, não eram os mesmos que servem de base ao Proc. de lançamento liquidação - não existia portanto, identidade objectiva.

b) Os sujeitos do referido Proc. crime não eram os mesmos do presente proc. de lançamento e liquidação presente, não existia portanto, identidade subjectiva.

c) e por último que o aqui A. não tinha sido constituído arguido ou mesmo notificado da existência do proc. Crime supra identificado.

41. Conforme resulta dos elementos factuais subjacentes à decisão ora impugnada, sobre os quais se não suscita qualquer controvérsia, o que sempre esteve em causa nos sucessivos recursos interpostos pelo Requerente, e constitui o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, foi a aplicação, ao caso concreto, da norma do artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária.

42. Em sede de recurso judicial, esta questão foi apreciada e decidida pelo TAF de Aveiro, em sentença de 18 de abril de 2017, de que se transcreve, na parte que ora releva:

“I – Da caducidade do direito à liquidação - Os Recorrentes alegam que estando em causa facto tributário imputado ao ano 2011 e tendo a inspeção ocorrido em finais de 2016, já se encontra caducado o direito à liquidação.

Para a defesa dessa tese, os Recorrentes sustentam que o processo de inquérito nº .../13.IT.AGD, que alegadamente terá estado na génese da ação inspetiva, não tem a virtualidade de suspender o prazo previsto no artigo 45º da LGT.

No presente caso ainda não existe liquidação de tributos, mas do procedimento inspetivo sob impugnação poderá resultar liquidação adicional de IRS de 2011. Pelo que a eventual caducidade desse direito, a verificar-se, determinaria a extinção da presente instância por inutilidade superveniente da lide.

O que justifica o conhecimento da nulidade invocada pelos Recorrentes [Concorda-se com o voto de vencido proferido pela Exmª Conselheira Dulce Neto, no Acórdão do STA de 16/12/2015, procº 0773/14, disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual “A caducidade do direito de liquidar um tributo não constitui uma exceção peremptória, mas, antes, uma ilegalidade ou vício material que inquina a validade do acto tributário impugnado e que conduz à procedência da impugnação. Só a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial constitui exceção peremptória que conduz à improcedência da acção”. Por outro lado, como é jurisprudência uniforme do STA (cfr., entre outros, os acórdãos nº 503/03, nº 564/02, nº1178/04, proferidos pelo Pleno respetivamente em 18/6/2003, 7/7/2004 e 18/5/2005, e os acórdãos nº 361/05, nº 913/05, nº 458/08, nº 264/09, nº 761/09, nº 1018/11 e 251/12, proferidos

pela Secção, respetivamente em 2/11/2005, 25/1/2006, 29/10/2008, 13/5/2009, 25/11/2009, 25/1/2012 e 26/9/2012.), a questão da caducidade do direito à liquidação não é do conhecimento officioso].

“1-Pode definir-se a caducidade como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo período. O instituto da caducidade tem por fundamentos vectores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis. Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que a caducidade opere.

2. No que diz respeito ao direito tributário, o regime da caducidade do direito à liquidação de impostos, matéria que não é de conhecimento officioso, encontra actualmente consagração genérica no artº. 45, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo dec.lei 398/98, de 17/12, norma que vem consagrar um prazo de caducidade de quatro anos (cfr.anterior artº.33, nº.1, do C.P.Tributário, o qual consagrava o prazo de cinco anos). Face à redacção do aludido artº.45, da L. G. Tributária, é claro que, quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro acto, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de quatro anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito. O prazo de caducidade em análise justifica-se por razões objectivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos.” – Ac. TCAS de 27/11/2012, procº 05908/12, disponível em www.dgsi.pt.

De facto, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo fixado na lei.

Quando a lei não fixar prazo específico, considera-se que o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 4 anos (artigo 45º, nº1, da LGT).

No entanto, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. Ou seja, tendo sido instaurado inquérito criminal relativo aos mesmos factos que fundam o direito à liquidação, o prazo de caducidade deixa de ser o previsto no artigo 45.º, n.º1, e dura até ao trânsito em julgado do despacho de arquivamento do inquérito ou da sentença proferida no processo criminal, e mais um ano.

Portanto, para aplicação do dito prazo exige-se a cumulação de dois requisitos: instauração de inquérito criminal; e que este incida sobre os mesmo factos que justificam a liquidação.

Ora, no caso dos autos a AT prova que em 3/5/2013 foi instaurado o inquérito criminal n.º .../13.IT...AGD (facto 34 de 3.1 supra).

Além disso, sabe-se que esse inquérito foi instaurado com base em participação, feita pelo Revisor Oficial de Contas em cumprimento do artigo 158.º do Estatuto da respetiva Ordem Profissional (facto 35 de 3.1 supra), na qual relata os mesmos factos que estão na origem da ação inspetiva em causa nos autos (factos 35 e 41 de 3.1 supra).

Na realidade, o procedimento inspetivo que eventualmente servirá de fundamento à liquidação de tributos (IRS de 2011) foi originado pela aquisição da notícia dos factos que levaram à instauração do inquérito criminal e foi efetuado, sob autorização concedida pela ordem de serviço de 11/2/2016, com a finalidade de instruir aquele processo criminal (facto 42 de 3.1 supra).

Ou seja, os factos relatados na participação efetuada pelo ROC são a origem comum do inquérito criminal e do procedimento inspetivo.

Portanto, tem de se concluir que estão verificados os dois requisitos indispensáveis à aplicação do prazo previsto no artigo 45.º, n.º5, da LGT.

Efetivamente, adquirida a notícia de factos que sejam suscetíveis de, em abstrato, integrarem a prática de crimes deve ser instaurado processo de inquérito criminal, sob a direção do Ministério Público (artigos 35.º e 40.º do RGIT e 241.º e seguintes e 262.º e seguintes do CPP).

Assim, uma vez instaurado o processo de inquérito criminal não-de ser feitas diligências de apuramento da verdade material, que, em matéria tributária, é habitualmente delegada aos

funcionários da inspeção, com a qualidade de órgão de polícia criminal [artigos 1º, al. c), e 55º e 56º do CPP e 40º, nº 2, 41º e 43º do RGIT].

O inquérito tem, em regra, a duração máxima de 8 meses, contado desde a aquisição da notícia do crime, mas esse prazo, que é meramente disciplinar, suspende-se enquanto não for encerrado o procedimento ou contestação técnica aduaneira ou processo tributário onde se discuta a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos (artigo 42º, nº 2, 3 e 4 do RGIT).

Além disso, o processo penal tributário suspende-se até ao trânsito em julgado das sentenças a proferir nos processos judiciais onde se discuta a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados (artigo 47º, nº1, do RGIT).

De tudo o exposto resulta a conclusão de que o processo de inquérito criminal nº .../13.IT..AGD se suspendeu durante os procedimentos inspetivos em causa nos autos e o prazo de caducidade encontra-se suspenso também por força dos presentes autos por aqui se discutir a situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos imputados aos agora Recorrentes.

Pelo que não se verifica a nulidade sob apreciação.

Assim, tais factos obstam à caducidade do direito à liquidação.

...

5. Decisão - -Tudo visto e ponderado, o tribunal julga o presente recurso totalmente improcedente e absolve a Fazenda Pública dos pedidos, com as demais consequências legais.”

43. Esta decisão, porém, não transitou em julgado, sendo objeto de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Norte.

44. O aludido recurso da referida sentença incide não só sobre a vertente relativa à decisão de aplicação de métodos indiretos como também sobre a respeitante à caducidade do direito à liquidação com fundamento na inaplicabilidade ao caso do alargamento do respetivo prazo ao abrigo do disposto no artigo 45.º, nº 5, da LGT (questão em causa no presente pedido de pronúncia arbitral).

45. É esta mesma questão apreciada e decidida em acórdão de 13-12-2018 daquele tribunal, nos seguintes termos:

“ Do âmbito de aplicação do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT - Esgrime a Recorrente, em defesa da sua posição, a alegação, em suma, de que errou o Tribunal a quo "ao acompanhar a Autoridade Tributária na interpretação e aplicação do disposto no n.º 5 á artigo 45.º da LGT, no sentido de que "(..)- E, existindo um inquérito criminal relacionado com os factos relevantes para efeitos de uma liquidação de impostos, relacionados com os sujeitos passivos desta liquidação, o prazo da caducidade á direito à liquidação é alargado até um ano depois a aquele inquérito ter sido arquivado ou a respetiva decisão ter transitado em julgado. (...). Crê-se totalmente abusivo e inconstitucional por violação do princípio da segurança jurídica, que em virtude á um inquérito criminal o qual a recorrente desconhece, no qual" não foi constituída arguido nem sequer é sujeito processual; que desconhece os factos e acusação que estão na base da investigação criminal; (..) possa a Autoridade Tributária proceder a investigações sem qualquer cumprimento a prazos, para que posteriormente possa, ao abrigo da suspensão do prazo de caducidade, vir fixar a matéria coletável para liquidação de um imposto para o qual é totalmente indiferente a existência ou não da investigação criminal; tanto que foi a mesma arquivada. (..) Só se pode concluir que tudo o que a Autoridade Tributária utilizou como fundamento para a avaliação indireta, já dispunha aquando do início do inquérito criminal; não dependendo das conclusões ou decisão deste processo o desenvolvimento e conclusão do procedimento administrativo de avaliação indireta do artigo 89.º-A da LGT: (...) Precisamente, o procedimento de avaliação indirecta objecto do presente processo, iniciou em 2016 e terminou em 2016, com base nos factos de que a Autoridade Tributária dispunha desde sempre, na medida em que os factos relevantes assentavam nos registos contabilísticos da entrada de dinheiro em numerário na conta da sociedade, os quais justificaram a comunicação realizada pela SROC à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas através de carta de 18.3.2013. (...)A razão do regime de alargamento do prazo do n.º 5 do art. 45.º da LGT visa assegurar que a Autoridade Tributária dispõe de elementos que, estando ocultos, se tornem conhecidos por via de um inquérito criminal — o que no presente caso não aconteceu, nada havia de oculto! (...),

os factos" objeto do inquérito criminal essenciais para possibilitar a Autoridade Tributária à liquidação, não são os da "liquidação", mas o de "avaliação indirecta da matéria colectável, constituindo aquela o de "liquidação", uma mera consequência (automática) deste — e, para sua instauração e decisão a Autoridade Tributável não necessitou de qualquer elemento do inquérito criminal, (...). O regime do alargamento do prazo de caducidade estabelecido tem carácter excecional dado o efeito de restrição do estatuto do contribuinte, diminuindo-lhe uma das "garantias dos contribuintes" — o direito à caducidade da liquidação dos impostos. (...)'Deve considerar-se a existência de um limite temporal ao alargamento estabelecido nesse n.º 5 do art. 45.º da LGT, no mínimo, o decorrente da duração máxima do inquérito criminal; o qual; como bem o menciona a douta sentença (pág. 19), deve durar no máximo 8 meses, acrescendo a este período o "ano" adicional- sobre o seu arquivamento ou trânsito em julgado a que se refere a citada norma. (..) não deve o período de alargamento acompanhar os atrasos, justificados ou injustificados no encerramento do inquérito criminal— o que, no presente caso, como bem resulta dos autos e foi alargado, teve todo o atraso justificado em inação, pura e simples, da Autoridade Tributária. (...) não é correcta a interpretação do estabelecido no n.º 5 do artigo 45.º da LGT em termos dos quais resulte a desconsideração da ratio legis de tal solução limitativa de garantias dos contribuintes, mesmo, de direitos fundamentais, na medida em que exponha os contribuintes a um desconhecido, ignorado, e mais ou menos indefinido prazo de liquidação de impostos, sem o limite da caducidade, na medida em tal interpretação conduza a que: seja bastante a existência de um inquérito criminal no qual o contribuinte, relativamente ao qual a Autoridade Tributária pretende liquidar um imposto, não seja arguido ou do qual tenha sido notificado a qualquer título — portanto, um inquérito cuja existência é do total desconhecimento do contribuinte; seja bastante dar conhecimento ao contribuinte de que "existe" um inquérito criminal; sem que o contribuinte seja notificado dos seus elementos essenciais, relevantes para efeitos tributários.

Em face do teor das conclusões da alegação, a questão que aqui se coloca é a de determinar se se verifica a caducidade do direito à liquidação emergente da decisão de determinação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos.

Sob a epígrafe "Caducidade do direito à liquidação" o artigo 45.º da Lei Geral Tributária estabelece, no segmento que releva in casu, 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» [n.º 1].

Por sua vez, o n.º 4 dispõe que :« O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. (Redacção dada pela Lei 55-B/2004 , de 30 de Dezembro)

Todavia, nos termos do disposto no n.º 5 do mesmo normativo, "Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. (Redacção dada pela Lei 60-1:2005 de 30 de Dezembro, em vigor desde 2(106-01-01).

Sendo o IRS um imposto periódico, o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, tal como configurado pelo n.º 4 do artigo 45.º da LGT. Assim, face à redacção do artigo 45.º da LGT, tanto o exercício do direito à liquidação, como a notificação, têm que ocorrer no prazo de quatro anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, sob pena de ocorrer a caducidade. Sobre esta questão do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação, previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, já se pronunciou o STA, nomeadamente no aresto de 06/12/2017, lavrado in rec. 073/16, no qual se escreve:" Conforme bem referem José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes in Lei Geral Tributária — anotada e comentada, 2015, p. 412, "o n.º 5 destina-se a impedir o decurso do prazo de caducidade na pendência do processo criminal por se entender que encontrando-se a liquidação dependente de sentença a proferir no âmbito desse processo tal liquidação não pode ser prejudicada pela demora da decisão judicial. Para o efeito alarga-se o prazo de caducidade até arquivamento do inquérito ou ao trânsito em julgado da sentença acrescido de um ano".

Volvendo in casu, resulta do probatório que o processo de inquérito foi instaurado na sequência de uma participação feita pelo Revisor Oficial de Contas, "D..., SROC, Lda.", em

cumprimento do preceituado artigo 158º do Estatuto da respectiva Ordem Profissional (facto 35 da matéria assente).

Ora, o procedimento inspectivo que deu origem à determinação da matéria colectável por métodos indirectos em apreço (lembre-se, relativo a IRS de 2011) foi originado pela notícia dos factos que levaram à instauração do inquérito criminal (factos 35 e 41) e foi realizado em cumprimento da ordem de serviço n.º OI 2016... datada de 11/2/2016, com a finalidade de instruir aquele processo de Inquérito (facto 42). Resulta, assim, manifesto que, são os factos denunciados pelo ROC que estão na génese quer do inquérito criminal, quer do procedimento inspectivo. Uma vez instaurado o processo de inquérito criminal impunha-se promover a realização de diligências com vista ao apuramento da verdade material, o que, em matéria tributária, foi delegada nos funcionários da inspecção tributária, estando assim verificados os requisitos indispensáveis à aplicação do prazo previsto no artigo 45º, n.º5, da LGT.

Vai neste sentido, da exigência de uma identidade objectiva entre os factos tributários e os factos objecto de inquérito criminal, a jurisprudência do STA no que concerne à interpretação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT.(cfr, o Acórdão do STA de 11 de Maio de 2016, lavrado in rec. n.º 1071/14, em que se consignou que "A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do art. 45", n" 5, da LGT, só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos" (...))»

Não é, pois, exigível, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, a par de uma "identidade objectiva" entre facto tributário e facto objecto de inquérito criminal, uma identidade subjectiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto. Ou seja, o inquérito criminal tem por objecto a averiguação da eventual prática de crimes fiscais relacionados com a matéria objecto da Inspeção Tributária e da liquidação subsequente — independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto, uma vez que a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT resulta da necessidade de garantir uma boa decisão da causa em matéria fiscal, aguardando-se assim o desfecho dos inquéritos ou dos processos-crime em que o facto tributário se encontra em discussão.

Nem se diga como faz a Recorrente que é "(...) abusivo e inconstitucional por violação do princípio da segurança jurídica, que em virtude de um inquérito criminal o qual a recorrente

desconhece, no qual não foi constituída arguida nem sequer é sujeito processual", que desconhece os factos e acusação que estão na base da investigação criminal(...) ", porquanto não se torna necessário, para que ocorra o mencionado alargamento do prazo, que os sujeitos sejam os mesmo no processo de inquérito, mas tão só que ocorra identidade dos factos com base nos quais foi instaurado o processo de inquérito e aberto o procedimento de liquidação. Com efeito, ainda que não exista uma identidade de sujeitos, o alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não conduz, de per se, a uma indefinição do prazo de caducidade, mas apenas ao seu alargamento até ao encerramento do processo-crime, acrescido de um ano. (vide, entre outros, os acórdãos do STA de 11/11/2015, lavrado in rec. 0190/14 e de 01/10/2014, lavrado in rec. 0178/14,, de 11/05/2016, in proc. 01071/14 e de 02/07/2008, proc. 0343/08.)

Salvo sempre o devido respeito por distinto entendimento, o legislador fiscal não condicionou o alargamento do prazo de caducidade nem à sorte do processo de inquérito (arquivamento/acusação), nem à respectiva duração, nem ao facto de os sujeitos passivos serem ou não indiciados ou constituídos arguidos, bastando-se, a previsão normativa em apreço, com a coincidência do objecto factual.,

Ora, resulta dos autos que quer o processo de inquérito, quer o procedimento inspectivo emergem da denuncia feita pelos Revisores Oficiais de Contas D..., Lda.", relativamente a suprimentos no valor de € 380.000,00, verba esta contabilizada como recebimento do cliente "E..., Lda." e que correspondia, na realidade, a um empréstimo da sócia-gerente C... à sociedade "B..., Lda.", efectuados mediante uma multiplicidade de depósitos em numerário realizados por aquela nas contas bancárias da sociedade e a conclusão sobre a falta de justificação dos acréscimos patrimoniais no montante de € 310.00,00 euros na esfera do casal (gerentes) após análise daqueles movimentos financeiros, acesso à documentação bancária e exercício do direito de audição.

Assim, considerando que os elementos recolhidos no procedimento inspectivo, instaurado em 11/02/2016 se destinaram a apurar a responsabilidade tributária dos sujeitos passivos (o dissolvido casal) e a instruir o processo de inquérito instaurado em Maio de 2013, e uma vez que tanto naquele como neste caso os factos indiciantes são os mesmos é aplicável à situação dos presentes autos o alargamento do prazo previsto no nº 5 do artigo 45º da LGT, sendo que

o prazo de caducidade só terminaria um ano após o arquivamento do processo de inquérito (ocorrido em 23.01.2017) ou do trânsito em julgado da sentença que lhe pusesse termo.

Improcedem, assim, as conclusões de recurso relativas à caducidade do direito à liquidação.

...

DECISÃO

Termos em que, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte acordam, em conferência, negar provimento aos recursos interpostos pelos Recorrentes C... e A... e consequentemente confirmar a sentença recorrida.”

46. Como se extrai das decisões judiciais acima transcritas a matéria que constitui o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral foi aprofundadamente apreciada e decidida com base na argumentação e fundamentação delas constantes.

47. De acordo com o artigo 580.º do Código de Processo Civil, aplicável na jurisdição arbitral por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, a exceção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário. Os respetivos requisitos são enunciados no artigo 581.º, do mesmo Código, nos seguintes termos:

1 - Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.

48. No presente caso é manifesto verificar-se a identidade do sujeito, do pedido, e da causa de pedir, mostrando-se integralmente preenchidos os requisitos do caso julgado conforme enunciados na norma acima transcrita.

49. Pelo exposto, julga-se procedente a exceção de caso julgado suscitada pela Requerida, com as legais consequências,

V. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a)** Julgar improcedente a exceção de incompetência material do tribunal arbitral;

- b)** Julgar procedente a exceção de caso julgado, sendo assim julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 230 528,39, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 4 284,00, a cargo do Requerente.

Lisboa, 5-12-2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Elisabete Louro Martins Cardoso
(Vogal)

Álvaro Caneira
(Vogal)

ⁱ Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.