

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 29/2025-T

Tema: IRC/IVA. Procedimento de inspeção. Determinação da matéria coletável por avaliação indireta. Competência material dos tribunais arbitrais.

Sumário

I. A AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a liquidações de imposto resultantes de determinação de matéria coletável por recurso a métodos indiretos, ou seja, resultante de procedimento de avaliação indireta. Do disposto na alínea b), do artigo 2.º, da Portaria de Vinculação n.º 112-A/2011, de 22 de março, resulta uma regra de delimitação negativa, que visa especificamente os atos de determinação da matéria coletável/tributável por recurso a avaliação indireta por aplicação de métodos indiretos.

II - Considerando que a pretensão da Requerente, embora apresente o seu pedido arbitral no seguimento do indeferimento de reclamação graciosa, certo é que o pedido arbitral (tal como a reclamação graciosa) visa a apreciação dos atos de liquidação de IRC e de IVA resultantes de avaliação indireta da matéria coletável, por aplicação de métodos indiretos e, assim sendo, a jurisdição arbitral é materialmente incompetente para conhecer o mérito da causa, estando em causa uma exceção dilatória, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea a) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... e B..., contribuintes números ... e ..., respetivamente, com morada fiscal na Rua ..., ..., ..., ...-..., Faro (doravante designados por Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, para impugnação do ato de indeferimento da reclamação

graciosa n.º ...2023..., notificado aos Requerentes em 25.09.2024.e respetivos atos de liquidação subjacente, a saber:

- 1) liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) dos exercícios de 2019, formalizado pela demonstração de liquidação de IRS n.º 2023..., de 14.02.2023;
- 2) liquidação adicional de Imposto sobre Valor acrescentado (“IVA”), dos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, formalizado demonstração de
- 3) liquidações de juros compensatórios n.º 2023..., de 14.02.2023, e demonstração de acerto de contas n.º 2023..., de 10.02.2023, no valor total de €5.803,82, e de IVA n.º 2023..., n.º 2023... e n.º 2023..., com montante total de €17.528,30.

As liquidações impugnadas resultaram de procedimento inspetivo, com recurso a métodos indiretos. O valor total em discussão nos presentes autos é de **€29.632,32**.

A Requerente apresenta o seu pedido arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT") e do artigo 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários impugnados. Invoca, em síntese, os seguintes vícios:

«a) ilegalidade dos aros inspetivos e do procedimento inspetivo do qual emergiram as liquidações de IRS e de IVA;

b) ilegalidade das liquidações oficiosas de IVA relativas aos anos de 2019 e 2020;

c) ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2023...;

d) Caducidade do direito de liquidação adicional em sede de IRS relativo ao exercício de 2019, e em sede de IVA relativo ao exercício de 2019 a 2022;

e) ilegalidade das liquidações de juros compensatórios.»

*

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 06-01-2025, aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 08-12-2024 e notificado à AT nesta mesma data. Decorrido o prazo legal constata-se que a AT não revogou o ato impugnado, pelo que o processo arbitral prosseguiu a sua tramitação.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou, em 25/02/2025, a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. Na mesma data as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 17/03/2025.

Em 19/03/2025 foi proferido despacho arbitral, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, e notificada a Requerida AT para no prazo de 30 dias apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando dever ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Requerida apresentou, em 02.05.2025 a sua Resposta e juntou o respetivo Processo Administrativo.

Por despacho de 22.05.2025, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, uma vez que as questões suscitadas nos autos são exclusivamente de direito e não ter sido indicada prova testemunhal a produzir. Assim, fixou prazo para alegações escritas, nas quais os Requerentes poderiam responder às exceções invocadas pela AT na sua resposta.

Em 06-06-25 os Requerentes juntaram aos autos alegações escritas.

A Requerida não apresentou alegações.

Por despacho arbitral de 11 de setembro de 2025 foi prorrogado por dois meses, o prazo para prolação da decisão arbitral (o qual terminaria a 17 de setembro), nos termos e com os

fundamentos que se dão por reproduzidos, pelo que o prazo para prolação da sentença arbitral passou a ser o de 17 de novembro de 2025.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo e foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

Foram invocadas exceções, entre as quais a incompetência do Tribunal que pode obstar ao conhecimento da matéria suscitada nos autos, sobre a qual o Tribunal se pronunciará após a decisão sobre a matéria de facto que se afigura essencial para a decisão.

3. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos provados

Com relevo para a decisão consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 17-08-2020 foi recebida uma denúncia na Direção de Finanças de Faro, na qual foram dados a conhecer indícios do exercício de atividade pelo Requerente A..., de que este na declaração Mod. 3 de IRS não havia declarado quaisquer rendimentos – **Cfr. Certidão de denúncia e informação GPS constantes nas páginas 1 e 2 do PA do Despacho DI2021... juntos ao PA.**
- b) Na sequência da referida denúncia, em 12-01-2021, foi emitido o Despacho n.º DI2021..., pelo Diretor de Finanças de Faro, com vista à “*Consulta, recolha e cruzamento de elementos*”, de acordo com os n.ºs 4 e 5 do artigo 46.º do RCPITA,

4.

em nome dos Requerentes, com extensão ao ano de 2019. - **Cfr. pág. 1 do PA do Despacho DI2021....**

- c) O procedimento inspetivo, credenciado pelo referido despacho n.º DI2021..., teve início em 22-12-2022, com a assinatura do Requerente A... a tomar conhecimento do despacho que determinou a prática do ato, nos termos dos referidos n.ºs 4 e 5 do artigo 46.º do RCPITA – **Cfr. pág. 1 do PA do Despacho DI2021... .**
- d) Em 22-12-2021, iniciaram-se os atos inspetivos e o respetivo procedimento de inspeção referente ao despacho n.º DI2021....
- e) No âmbito do referido procedimento a Inspeção Tributária verificou a existência de fortes indícios do sujeito passivo estar a exercer uma atividade económica, tendo concluído e proposto a emissão de uma ordem de serviço para o sujeito passivo e o cônjuge, para o ano de 2019. - **Cfr. pág. 22 e 23 do PA - Despacho DI2021... .**
- f) Concluídos os atos inspetivos referentes a este procedimento, consubstanciados na recolha, consulta e cruzamento de elementos, em 17-05-2022 foi enviada ao Requerente a Nota de Diligência a que se refere o artigo 61.º do RCPITA, através do Ofício n.º ..., com registo postal e aviso de receção RF...PT, tendo o aviso de receção sido assinado pelo próprio Requerente em 23-05-2022. - **Cfr- pág. 26 e 27 do PA do Despacho DI2021....**
- g) Na Nota de Diligência notificada ao Requerente consta a data de início do procedimento do Despacho DI2021...em 22-12-2021 e a data do fim dos atos inspetivos em 13-05-2022.
- h) Em 13-05-2022, foi emitida ordem de serviço externa n.º OI 2022..., de âmbito geral, com extensão ao ano de 2019, para os mesmos contribuintes, aqui Requerentes, e em 24-05-2022, foi enviada a carta aviso a que se refere o artigo 49.º do RCPITA, através do Ofício n.º..., com o registo postal n.º RF...PT, presumindo-se a notificação, no dia 30-05-2022, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT. – **Cfr. pág. 1 do PA junto aos autos.**
- i) Em 06-06-2022, foi assinada a ordem de serviço pelo próprio Requerente, tendo sido iniciados nesta data os atos inspetivos e o respetivo procedimento inspetivo n.º OI 2022.... – **Cfr. pág. 1 do PA junto aos autos.**

- j) Na mesma data (06-06-2022) foram ouvidos os dois Requerentes no âmbito deste procedimento inspetivo externo, tendo as declarações sido resumidas a escrito. . **Cfr. Termo de Declarações constante a págs. 7 do PA da OI 2022..., junto aos autos.**
- k) Em 03-10-2022, foi remetido aos Requerentes o Projeto de Relatório de Inspeção OI 2022..., nos termos do artigo 60º da LGT e artigos 58.º, 58.º-A e 60.º do RCPITA, através do Ofício n.º..., com registo postal n.º RF...PT, da mesma data, que fixou o prazo para audição prévia. – **Cfr. PA junto aos autos, pág. 13.**
- l) Os Requerentes não exerceram o direito de audição nem requereram a regularização da situação tributária. **Cfr. PA junto aos autos, pág. 14.**
- m) Foi elaborado o Relatório final de Inspeção Tributária (RIT), o qual faz parte integrante do PA da OI 2022..., junto aos autos pela AT, para cuja fundamentação se remete e dá por reproduzida. Deste Relatório destaca-se, em síntese, o seguinte:
- a) *O Requerente A... exerce uma atividade empresarial, para a qual não estava coletado (o que foi confirmado pelo próprio em auto de declarações e pelos próprios clientes) pelo que foi efetuada a inscrição do Requerente pelo exercício da atividade de “Outras atividades de diversão e recreativa n.e.” CAE 93294, a partir de 6 de abril de 2019, com enquadramento em sede de IVA no regime normal trimestral e em sede de IRS no regime simplificado de tributação;*
 - b) *Verificou-se a existência de indícios sérios e credíveis, demonstrativos de que o Requerente omitiu rendimentos auferidos sem que os mesmos tenham sido faturados, implicando uma omissão de rendimentos, impossibilitando a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de IRS e IVA, conforme explanado nos capítulos IV, V e VI do RIT, para os quais se remete e se dão aqui por reproduzidos;*
 - c) *Assim, em harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º e alínea d) do artigo 88.º ambos da LGT, **recorreu-se à avaliação indireta**, cujos critérios de cálculo, a que se referem as alíneas a), d), e) e i) do n.º 1 do artigo 90.º da LGT, constam do Capítulo VII do RIT; (...)*

- d) Em sede de IRS, foi apurado no ano de 2019, nos termos das alíneas b) do n.º 1 do art.º 87, alínea d) do art.º 88 e alíneas a), d), e) e i) do artigo 90.º, todos da LGT, e artigo 39.º n.º 1 do CIRS, o montante de € 33.749,79, tendo sido recolhido o documento de correção (com acréscimo de anexo B), no montante de € 5.803,82;
- e) Em sede de IVA, foi fixado, nos termos do artigo 90.º do CIVA, o montante total anual de imposto em falta de € 17.528,30 (€ 1.159,00 em 201906T, € 13.215,80, em 210909T e € 3.162,50 em 201912T).
- f) Em síntese:

Face ao mencionado, procede-se a correção por aplicação de métodos indiretos ao rendimento coletável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares no montante de 33.749,79€ (46.605,27€-12.855,48€), para o exercício de 2019.

Sujeito Passivo A	B...	NIF	
Sujeito Passivo B	A...	NIF	
RENDIMENTO COLETÁVEL		DECLARADO	CORRIGIDO
1 - RENDIMENTO BRUTO CATEGORIA A (SPA)		14.555,02€	14.555,02€
2 - RENDIMENTO BRUTO CATEGORIA B (SPA)		6.869,91€	6.869,91€
3 - COEFICIENTE A APLICAR ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (SPA)		0,35	0,35
4 - VALOR A ACRESCEM NOS TERMOS DO N.º 13 DO ARTIGO 31º DO CIRS		0,00€	0,00€
5 - RENDIMENTO LIQUIDO CATEGORIA B (SPA) (4 = 2 * 3)		2.404,46€	2.404,46€
6 - RENDIMENTO BRUTO CATEGORIA B (SPB)		0,00€	76.210,00€
7 - COEFICIENTE A APLICAR ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (SPB)		0,00	0,35
8 - VALOR A ACRESCEM NOS TERMOS DO N.º 13 DO ARTIGO 31º DO CIRS		0,00	7.076,29€
9 - RENDIMENTO LIQUIDO CATEGORIA B (SPB) [9 = (6 * 7) + 8]		0,00€	33.749,79€
10 - RENDIMENTO GLOBAL (10 = 1 + 5 + 9)		16.959,48€	50.709,27€
11 - DEDUÇÕES ESPECÍFICAS		4.104,00€	4.104,00€
12 - RENDIMENTO COLETÁVEL (10 = 8 - 9)		12.855,48€	46.605,27€

- n) Em 28-11-2022, pelas 11h20, o Requerente foi contactado para assinar a Nota de Diligência prevista no artigo 61.º do RCPITA a dar conhecimento do fim dos atos inspetivos externos, tendo recusado assinar a Nota de Diligência, tendo a mesma sido entregue em mão, na presença de duas testemunhas. Cfr: pág. 6 do PA da OI 2022....

- o) Em 07-12-2022 foi enviado o Relatório Final de Inspeção, através do Ofício n.º..., sob o registo postal n.º RF...PT, tendo o aviso de receção sido assinado pelo Requerente a 14-12-2022. **Cfr.: pág. 128 do PA da OI 2022...**
- p) No mesmo dia 14-12-2022, foi emitido Mandado de notificação do Relatório Final, pelo Diretor de Finanças de Faro, em substituição da anterior notificação enviada pelo Ofício n.º ...de 07-12-2022. - **Cfr.: pág. 128 do PA da OI 2022...**
- q) Face a recusa dos Requerentes em assinar a notificação pessoal com o relatório final de inspeção, foi entregue duplicado aos notificados, conforme certificaram as duas testemunhas que assinaram certidão de notificação, verificando-se a sua concretização às 15h10 de 14-12-2022. - **Cfr_ pág. 156 do PA da OI 2022...**
- r) A Requerida AT emitiu as liquidações a seguir identificadas:

N.º Liquidação Adicional IRS	Período	Valor	Nota cobrança	Data Emissão	Data Limite Pagamento
2023	IRS 2019	3 736,53 €	2023	14/02/2023	04/04/2023
	Juros Compulsórios	349,69 €			
	Juros Compulsórios PPC	1,60 €			
	Juros Compulsórios recebimento indevido	145,91 €			
	Estorno liquidação	1 570,09 €			
		5 803,82 €			

N.º Liquidação Adicional IVA	Período	Valor	Nota cobrança	Data Emissão	Data Limite Pagamento
2023	Liq. adicional IVA 1909T	13 215,80 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
2023	Liq. adicional IVA 1906T	1 150,00 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
2023	Liq. adicional IVA 19012T	3 162,50 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
17 528,30 €					

N.º Liquidação Juros Compulsórios	Período	Valor	Nota cobrança	Data Emissão	Data Pagamento
2023	JC IVA 1909T	1 559,82 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
2023	JC IVA 1906T	147,83 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
2023	JC IVA 1912T	341,37 €	2023	10/02/2023	22/03/2023
2 049,02 €					

- s) Os SIT verificaram que existia o exercício de uma atividade pelo Requerente A..., e não pela sua esposa, elaborou um Boletim de Alteração Oficiosa, onde se propôs a inscrição da atividade com o CAE 93294, e com data de início em 06-04-2019, correspondente ao primeiro facto tributário de que os serviços de inspeção tributária tomaram conhecimento.
- t) Em consequência foram emitidas as correspondentes liquidações oficiais, juntas ao pedido arbitral como documento n.ºs. 9 a 21 do pedido de pronuncia arbitral, relativas aos períodos de 1906T a 202209T, no montante total de € 6.307,50, nos termos do disposto no artigo 88.º do CIVA, a saber:

N.º Liquidação Oficiosa IVA	Período	Valor	Data Liquidação	Data Pagamento	
2023	Liq. Oficiosa 201906T	450,00 €	05/01/2023	16/05/2023	LO Substituída pelos Dc's da IT
2023	Liq. Oficiosa 201909T	450,00 €	05/01/2023	16/05/2023	LO Substituída pelos Dc's da IT
2023	Liq. Oficiosa 201912T	450,00 €	05/01/2023	16/05/2023	LO Substituída pelos Dc's da IT
2023	Liq. Oficiosa 202003T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202006T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202009T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202012T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202103T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202106T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202109T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202112T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202203T	528,75 €	05/01/2023	13/06/2023	
2023	Liq. Oficiosa 202206T	528,75 €	05/01/2023	13/06/2023	

- u) Na sequência das correções efetuadas pela Inspeção Tributária, as Liquidações Oficiais de IVA n.º 2023..., n.º 2023... e n.º 2023..., dos períodos 1906T a 1912T, emitidas nos termos do artigo 88.º do CIVA e notificadas ao Requerente, com data-limite de pagamento a 16-05-2023, foram substituídas, conforme consta das Notas de Cobrança constantes do sistema informático da AT. - **Cfr. artigo 33º Resposta junta aos autos (print integral do portal) e que se dá por reproduzido.**
- v) Face ao descrito nas alíneas anteriores, só as Liquidações Oficiais de IVA relativas aos períodos de 2020, 2021 e 2022 identificadas pelos Requerentes como Docs. 12 a 21 do pedido arbitral se encontram vigentes, ascendendo as mesmas ao montante total de € 4.957,50, a saber:

N.º Liquidação Oficiosa IVA	Período	Valor	Data Liquidação	Data Pagamento
2023	Liq. Oficiosa 202003T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202006T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202009T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202012T	476,25 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202103T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202106T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202109T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202112T	498,75 €	05/01/2023	16/05/2023
2023	Liq. Oficiosa 202203T	528,75 €	05/01/2023	13/06/2023
2023	Liq. Oficiosa 202206T	528,75 €	05/01/2023	13/06/2023
		4957,50 €		

- w) Em 04-09-2022, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, nos termos do artigo 99.º do CPPT, que correu termos nom o n.º n.º ...2023..., solicitando a apreciação da legalidade das supra identificadas Liquidações Adicionais de IRS e IVA relativas ao período de 2019 e ainda das Liquidações Oficiosas relativas aos anos de 2020 a 2022, por alegada falta de fundamento para aplicação de métodos indiretos e erro nos pressupostos de facto e na quantificação. **Cfr. PA procedimento de RG – junto aos autos.**
- x) Os requerentes não usaram do pedido de revisão da matéria colectável, garantia prevista no artigo 91º da LGT. - **Cfr. PA procedimento de RG – junto aos autos.**
- y) Por Ofício ... datado de 17-09-2024, foram os Requerentes notificados do despacho de indeferimento da referida Reclamação Graciosa. – **CFR. documento 23 junto ao pedido arbitral e PA do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2023... junto aos autos.**

- z) Em 6-01-2025, os Requerentes apresentaram no CAAD o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, como consta do registo no SGP do CAAD.

3.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

3.3 Fundamentação da decisão de facto

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental junta aos autos pelos Requerentes e a constante do Processo Administrativo junto com a Resposta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, **assentes nos meios de prova especificadamente** mencionados ao longo do probatório supra descrito.

Nos presentes autos assume particular relevo como meio de prova o Relatório da Inspeção Tributária, o qual reveste um valor probatório reforçado. É pacífico na doutrina e jurisprudência que *“Nos casos em que os elementos probatórios tenham um valor objectivo (como sucede, na maior parte dos casos, com a prova documental ou a constante de RIT) a revelação das razões por que se decidiu dar como provados determinados factos poderá ser atingida com a mera indicação dos respectivos meios de prova, sem prejuízo da necessidade de fazer uma*

*apreciação crítica, quando for questionável o valor probatório de algum ou alguns documentos ou existirem documentos que apontam em sentidos contraditórios”.*¹

A propósito dos factos carreados para os autos pelos Requerentes e pela Requerida (vd. processo administrativo), considera este Tribunal que a prova documental apresentada e resultante do RIT tem valor objetivo e a respetiva informação se tem por verdadeira, corroborada pela documentação constante do processo administrativo, junto aos autos pela Requerida.

Por último, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. DECISÃO DA MATÉRIA DE DIREITO

4.1 Questão prévia a decidir: da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral

Na defesa por exceção, a AT invoca, entre outras, a exceção de incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria. Alega como fundamento que os atos tributários em discussão nos autos derivam da fixação da matéria tributável por métodos indiretos (avaliação indireta), e que esta matéria está excluída da jurisdição arbitral, conforme resulta do disposto no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. A decisão sobre esta exceção afigura-se essencial para a determinação da subsequente análise das demais questões suscitadas à apreciação deste Tribunal, já que, a procedência desta exceção impede o Tribunal de conhecer do mérito da questão, ou seja, de conhecer de qualquer outra questão suscitada nos autos.

A Requerida conclui pela procedência da exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral e, caso assim não se entenda, pela improcedência do pedido.

¹ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, p. 321 e, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05.03.2020, processo n.º 19/17.2BCLSB.

Já os Requerentes vieram alegar, em resposta à exceção de incompetência, que o pedido arbitral visa atos procedimentais com eficácia externa e que estes são impugnáveis em sede arbitral. Mais alega que *«a jurisprudência reiterada do Centro de Arbitragem Administrativa Tributária (CAAD) tem entendido que sempre que tais actos consubstanciarem decisões com eficácia externa, com produção de efeitos jurídicos próprios, são sindicáveis em sede arbitral (cf. Acórdãos do CAAD proferidos nos processos n.os 243/2019-T4 e 426/2020-T5).*

3. No presente caso, os actos impugnados foram praticados no decurso de procedimento de inspecção, mas revestem natureza decisória e produziram efeitos concretos e lesivos, sendo susceptíveis de impugnação, o que afasta qualquer alegação de incompetência deste Tribunal Arbitral.

A jurisprudência do CAAD tem vindo a consolidar o entendimento de que a sindicabilidade dos actos procedimentais depende da sua aptidão para produzirem efeitos jurídicos próprios.

5. O acórdão proferido no processo nº 346/2018-T considerou expressamente que “os actos procedimentais são susceptíveis de controlo arbitral sempre que resultem em decisões com eficácia externa”.

6. Já no processo nº 721/2020-T, o CAAD afirmou que “não é o nomen juris do acto que determina a sua sindicabilidade, mas sim a sua natureza material e a sua aptidão para produzir efeitos jurídicos lesivos”.

7. Em reforço, a doutrina tem igualmente reconhecido a amplitude do contencioso arbitral tributário, especialmente no que respeita à tutela efectiva.

8. Como escreve Jorge Lopes de Sousa, “a sindicabilidade de actos instrutórios ou preparatórios deve admitir-se quando deles resulte uma afecção da esfera jurídica do contribuinte, independentemente do estágio do procedimento” (in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 6ª ed., vol. II).»

Pois bem, não parece que assista razão aos Requerentes nesta formulação, tentando desviar o verdadeiro foco do pedido arbitral, o qual é a declaração de ilegalidade das liquidações de IRS e IVA, a partir da ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa. E, sendo assim, a jurisprudência que vem alegada não releva na medida em que se refere a casos diametralmente distintos.

No caso dos presentes autos o pedido formulado é o seguinte:

«Em face da argumentação deduzida e dos documentos de suporte apresentados, requer-se a pronúncia relativamente às pretensões dos Requerentes e, consequentemente:

- (i) A declaração de ilegalidade dos actos de procedimento inspetivo do qual emergiram as liquidações realizadas;*
- (ii) A declaração de ilegalidade do procedimento inspetivo do qual emergiram as liquidações realizadas;*
- (iii) a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional do IRS, relativos aos exercícios de 2019, no valor de €5.803,82;*
- (iv) a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional do IVA relativos aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, no total de €23.828,50 (€17.528,30, €1350,00, €1906,00, €1995,00, €1057,50);*
- (v) A declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., de 25.09.2024;*
- (vi) a declaração da caducidade de liquidação adicional, em sede de IRS, relativos ao exercício de 2019 e IVA nos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022;*
- (vii) o reembolso do montante de € 2.612,19 pago indevidamente em excesso pelo Requerente, em sede de IRS do exercício do ano 2019;*
- (viii) O reembolso no montante de €12.920,11, pago indevidamente em excesso pelo Requerente, em sede de IVA do exercício dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022; e o montante que se encontrar pago até à decisão da presente acção;*
- (ix) O pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago indevidamente pelo Requerente.»*

Posto isto, resulta evidente que a pretensão dos Requerentes é a anulação das liquidações de imposto (IRS e IVA) resultantes do procedimento inspetivo, sendo que a menção aos atos procedimentais internos cai por terra quando, cristalinamente, da análise do pedido arbitral resulta que o objeto da reclamação graciosa e bem assim do pedido arbitral visa, única e somente, as liquidações de imposto. Apesar do pedido arbitral apresentar outros problemas que não cabe agora tratar, dado que a questão da incompetência do Tribunal é prévia e

prioritária, importa dizer que esta construção argumentativa assenta no facto de não terem sido exercidas outras garantias essenciais para a discussão da questão de fundo, tais como, o pedido de revisão da matéria coletável essencial para a impugnabilidade do ato de determinação da matéria coletável, previsto no artigo 91º da LGT e com consequências ao nível da impugnabilidade do ato, nos termos previstos no artigo 117º do CPPT.

Efetivamente, “*não é o nomen juris do acto que determina a sua sindicabilidade, mas sim a sua natureza material e a sua aptidão para produzir efeitos jurídicos lesivos*”, o que aplicado ao caso dos presentes autos nos reconduz ao verdadeiro e único objeto dos autos: a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação determinados por recurso a métodos indiretos. E, ainda que se admitisse, por mera hipótese, que a verdadeira causa da ilegalidade se reconduzisse a atos do procedimento, sempre se diria que estaríamos, ainda assim, a discutir a legalidade do procedimento de avaliação indireta do qual resultaram as liquidações de imposto em causa, o que nos conduz ao ponto inicial: tem o tribunal arbitral competência material para conhecer desta matéria?

Vejamos.

O conhecimento da exceção de incompetência material do Tribunal arbitral precede todas as demais questões suscitadas nos autos, devendo a pronúncia jurisdicional conhecer, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, nos termos do disposto no artigo 608.º, n.º 1 do Código de Processo Civil – “CPC”, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Nestes termos, caso venha a proceder a exceção de incompetência material, ficam prejudicadas todas as restantes. Assim, a procedência desta exceção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa e conduza à absolvição da instância (v. artigos 576.º, n.º 2 e 608.º, n.º 1 do CPC, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT). Acresce que, o artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – “CPTA” (aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT) estabelece que a competência e o âmbito da jurisdição são de “*ordem*

pública, e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”, devendo o juiz abster-se de conhecer do pedido quando possa ser procedente a exceção de incompetência, pelo que se impõe a apreciação, em primeiro lugar, da questão prévia suscitada pela Requerida, de Tribunal Arbitral, por estar em causa a apreciação de atos tributários derivados da fixação da matéria tributável por métodos indiretos de avaliação.

A Requerida suscitou na sua Resposta a exceção de incompetência absoluta em razão da matéria, por considerar que as pretensões relativas a atos tributários que provenham de procedimentos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos de avaliação estão excluídas da jurisdição arbitral, atento o acordo com o disposto na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, (doravante Portaria de Vinculação), que dispõe o seguinte:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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 excepção 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;”
(sublinhado nosso)

Posto isto, a questão que cumpre decidir é a de saber se o Tribunal Arbitral é materialmente competente para o conhecimento do pedido de pronúncia objeto da presente ação, uma vez que não resta dúvida que os atos de liquidação em crise resultaram de um procedimento de avaliação indireta, e a matéria coletável subjacente aos atos tributários foi determinada por recurso a métodos indiretos (Cfr. todo o longo descritivo de factos provados – decisão da matéria de facto).

A análise da jurisprudência arbitral, que tem tomado posição sobre esta questão desde a implementação da arbitragem tributária, revela uma posição maioritária no sentido da incompetência do Tribunal arbitral nesta matéria. Neste sentido importa recuar a 2012, à decisão arbitral n.º 76/2012-T, de 29 de outubro, a qual começa por considerar que é pacífico o entendimento de que o tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, como expresso no artigo 18.º, n.º 1 da Lei de Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro) que, na ausência de regulação pelo RJAT, é aplicável por analogia.

Assim, importa ressaltar que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está limitada, num primeiro patamar, pelo elenco de pretensões que consta do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que compreende, nos termos da sua alínea a) *«a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»* e *«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»* nos termos da alínea b).»

Atendendo a esta disposição normativa, dir-se-ia que cabem na competência dos tribunais arbitrais os pedidos de invalidação dos atos tributários, sejam eles provenientes de avaliação direta ou da fixação da base de incidência por métodos indiretos de avaliação. Porém, verifica-se uma delimitação negativa da vinculação da AT à jurisdição arbitral, cujo alcance visa especificamente os atos de determinação da matéria coletável/tributável por métodos indiretos e a respetiva decisão do procedimento de revisão (vide a citada alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação. A este propósito, escreve Jorge Lopes de Sousa que, *“a Administração Tributária afastou essa possibilidade ao excluir expressamente da sua vinculação àqueles tribunais as «pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão» [alínea b) do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março].”*

Voltemos à decisão arbitral n.º 76/2012-T, de 29 de outubro de 2012, na parte em que refere o seguinte: *“nem foi o legislador que excluiu a determinação da matéria colectável por métodos indirectos do âmbito da jurisdição arbitral, mas sim a própria Administração, através de Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois esta não é um acto legislativo, mas sim de um*

acto de natureza regulamentar, praticado por membros do Governo ao abrigo da sua competência administrativa, no caso a prevista na alínea c) do art. 199.º da CRP, e não da competência legislativa, indicada no artigo anterior.”²

Neste sentido, conclui-se que a jurisprudência arbitral maioritária, que se acompanha, considera que esta exclusão abrange os atos tributários de liquidação resultantes da aplicação de métodos indiretos, incluindo os que materializam a decisão do procedimento de revisão, externando-a na esfera do sujeito passivo, pois estes limitam-se a projetar os efeitos dessa decisão precedente.³

Diferente entendimento, foi, no entanto, sufragado no processo arbitral n.º 694/2014-T, de 15 de abril de 2015, na qual se defende a arbitrabilidade dos atos de liquidação resultantes da fixação da matéria coletável por métodos indiretos, numa interpretação que cinge a exclusão da jurisdição arbitral às realidades sujeitas aos mecanismos de fixação da matéria tributável previstos no artigo 90.º da LGT, ou seja, à discussão da decisão do procedimento de revisão a que se refere os artigos 91.º a 94.º da LGT, regime cuja finalidade entendem ter sido apenas a de impedir que a jurisdição arbitral passasse a constituir um meio de resolução de litígios alternativo ao procedimento de revisão, mantendo-se, desta forma a impugnabilidade arbitral do ato (definitivo) de liquidação. Em síntese, procedem a uma distinção entre, por um lado, a decisão do procedimento de revisão e, por outro, o ato tributário de liquidação propriamente dito. A primeira estaria excluída da jurisdição arbitral, a segunda não.

Não é esta, contudo a posição deste tribunal, que acompanha a jurisprudencial maioritária, pelas razões expendidas nas decisões arbitrais atrás enumeradas. A letra da lei não deixa dúvidas quando expressamente exclui as *«Pretensões relativas a actos de determinação da matéria*

² Vd, neste sentido, Guia da Arbitragem Tributária, Coord.: Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pp.138-139.

³ Vd. entre outras, as decisões arbitrais n.ºs 17/2012-T, de 14 de maio de 2012; 52/2012-T, de 22 de outubro de 2012; 70/2012-T, de 31 de outubro de 2012; 175/2013 T, de 16 de janeiro de 2013; 310/2014-T, de 26 de novembro de 2014; 324/2016-T, de 27 de fevereiro de 2017; 359/2017-T, de 17 de dezembro de 2017; 544/2018-T, de 7 de julho de 2019, 112/2020, de 20 de janeiro de 2021 e 15/2021-T de 24-09-2021.

colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.»

Conforme fundamenta a decisão arbitral n.º 324/2016 -T, que apreciou idêntica questão, e que se acompanha, *«são diversos os argumentos que militam no sentido da aplicabilidade da exclusão ínsita na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação aos atos tributários (de liquidação) e não apenas aos atos de determinação da matéria coletável/tributável com recurso a métodos indirectos.»* Na verdade, nos termos do artigo 62º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário *«Em caso de fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar, por procedimento próprio, a liquidação efetua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de violar manifestamente competências legais»*.⁴

Chegados aqui, resulta que esse é, precisamente, o caso da fixação da matéria tributável por métodos indirectos cuja revisão está sujeita ao regime específico dos artigos 91º e seguintes da Lei Geral Tributária. Assim, salvo em caso de manifesta violação das competências legais (o que não ocorre *no caso sub judice*), a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indirectos determina o conteúdo da subsequente liquidação, fazendo sentido submeter ao mesmo regime processual os atos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, propriamente ditos e os atos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta, uma vez que o essencial da matéria sobre que vai incidir a pronúncia arbitral é, em ambos os casos, idêntica.

Ao que vem exposto acresce que, no preâmbulo da Portaria de Vinculação se diz expressamente que: *“com a presente portaria, a administração fiscal vincula-se também à jurisdição do CAAD (...) associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa”*.

Para além do valor, o critério de vinculação da portaria consistiu, ainda, em atender à especificidade das matérias em causa, o que se afigura adequado e razoável. Ora, a este respeito,

⁴ Neste sentido, vd. Neste sentido, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, Almedina, 2015, pp. 108-112, e de Francisco Geraldês Simões v. “A Arbitrabilidade dos Atos de Liquidação por Métodos Indirectos”, in revista Arbitragem Tributária n.º 1, Coord.: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 18-21.

e tal como se refere na decisão arbitral n.º 15/2021, *“parece pois, que o pensamento legislativo foi a da vinculação atendendo ao critério substantivo das matérias a apreciar pelo tribunal, excluindo da vinculação as pretensões relativas ao ato de determinação da matéria coletável ou da matéria tributável por métodos indiretos, quer a pretensão incida diretamente sobre o ato administrativo de fixação, quer incida indiretamente através da impugnação do subsequente ato de liquidação em que a matéria coletável ou matéria tributável tenha sido determinada por métodos indiretos.”*

Ainda sobre esta análise da questão que aqui nos ocupa, cumpre dizer que adicionalmente, como assinala a decisão do processo n.º 17/2012-T: *“A liquidação, em sentido estrito, é a última fase do procedimento administrativo de liquidação tributária, regulado nos artigos 59.º a 64.º do CPPT, constituído por uma série de actos destinados a obter um resultado jurídico final, o montante de imposto a entregar nos cofres do Estado [seguindo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0188/09, de 9 de setembro de 2009].*

Assim, a liquidação é a fase que se traduz na aplicação da taxa de imposto à matéria coletável já determinada, não sendo os actos preparatórios autonomamente impugnáveis, podendo sim ser postos em causa em sede de impugnação do acto definitivo, final, em obediência ao princípio da impugnação unitária expresso no artigo 54.º do CPPT. No caso da determinação da matéria tributável por métodos indiretos a lei prevê um procedimento próprio, efetuando-se a liquidação de acordo com a decisão do referido procedimento, tal como resulta do disposto no artigo 62º do CPPT. Ademais, como já se disse antes, constitui condição de procedência da impugnação (final) de liquidação de imposto por aplicação de métodos indiretos a prévia submissão de um pedido de revisão da matéria tributável, que tem efeitos suspensivos da liquidação, cujo procedimento está contido nos artigos 91.º a 94.º do CPPT. Ora, resulta do exposto, que é condição essencial de impugnação do ato de liquidação que tenha previamente lugar o procedimento de revisão da matéria tributável, desencadeado pelo contribuinte, que culminará numa decisão, sendo o ato de liquidação daí decorrente uma mera consequência do mesmo, desempenhando apenas uma função concretizadora. Aliás, a epígrafe do artigo 62.º do CPPT refere-se-lhe como «acto de liquidação consequente».

Retomando o caso concreto, verificamos que esta garantia não foi usada pelos Requerentes. Certo é que, o legislador exclui expressamente da jurisdição arbitral tal matéria, porquanto a ela não se vinculou a Autoridade Tributária e Aduaneira. A quantificação da matéria tributável por métodos indiretos (incluindo a decisão do procedimento de revisão, que no caso não ocorreu sequer) está excluída da jurisdição arbitral tributária, nos termos da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-B/2011, de 22 de março.

Pelo que, sem necessidade de maior explanação se conclui que a matéria em litígio se encontra abrangida por esta exclusão, sendo de relembrar, conforme resulta do probatório, que a Requerente pretende, em última análise, a apreciação dos atos de liquidação de IRS e de IVA, decorrentes da aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria tributável, ainda que o faça indiretamente, por via da invocação de ilegalidades de atos procedimentais, instrumentais e que só poderiam ser impugnados através das liquidações finais dos impostos. No caso dos presentes autos, afigura-se, pois incontornável que o Tribunal arbitral não tem competência nesta matéria.

Por último, convocando mais uma vez a decisão arbitral proferida no processo n.º 76/2012-T, de 29 de outubro de 2012, *“a eventual explicação para a opção governamental de exclusão do âmbito da jurisdição arbitral das questões relativas à determinação da matéria tributável através de métodos indirectos, não estará na existência de uma margem de subjectividade, mas sim no facto de para apreciação dessas questões já se prever no âmbito do procedimento tributário um procedimento especial com características essencialmente semelhantes às que enformam os tribunais arbitrais colectivos no âmbito da arbitragem voluntária, em que é indicado um perito pelo contribuinte e outro pela administração tributária e há intervenção de um terceiro perito independente de nomeação pelas partes (arts. 91.º a 93.º da LGT).”*

Alegar vícios do procedimento para impugnar as liquidações geradas por aplicação de métodos indiretos, em sede de pedido arbitral, colide com o princípio da competência do Tribunal arbitral. Com efeito, entendemos que a Requerida não se encontra vinculada à jurisdição do CAAD quanto a esta matéria.

Assim, pelos motivos expostos, julga-se procedente a exceção de incompetência material, o que constitui uma exceção dilatória, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea a) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

As exceções dilatórias obstam a que o Tribunal conheça do mérito da causa e conduzem à absolvição da instância (v. artigo 576.º, n.º 2) do CPC, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), sem prejuízo de a Requerente poder beneficiar do disposto no artigo 24.º, n.º 3 do RJAT, se verificados os correspondentes pressupostos.

Por tudo o que vem exposto, fica prejudicado o conhecimento de outras questões suscitadas nos autos.

5. DECISÃO:

Face ao exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide:

- A) Julgar procedente a exceção de incompetência absoluta do Tribunal em razão da matéria, com a consequente absolvição da Requerida da instância.
- B) Condenar os Requerentes no pagamento das custas arbitrais.

6. Valor do Processo

Em conformidade com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€29.632,32**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da parte vencida.

Lisboa, 07- 11- 2025.

O Tribunal Arbitral singular,
Árbitro,

Maria do Rosário Anjos