

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 541/2025-T

Tema: IRS e IVA. Caducidade do direito à liquidação. Incompetência material do Tribunal Arbitral relativamente à anulação das liquidações decorrentes de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos, quando a causa de pedir seja o valor apurado fixado em tal avaliação indireta.

SUMÁRIO

- I. O n.º 5 do artigo 45.º da LGT¹ exige que ocorra identidade dos factos com base nos quais foram instaurados o processo-crime e os factos com base nos quais foi efetuada a liquidação.
- II. Considerando que a AT não se vinculou à jurisdição arbitral, em matéria de métodos indiretos, tal facto implica que o Tribunal Arbitral seja materialmente incompetente para apreciar de liquidações decorrentes de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos, quando a causa de pedir seja o valor apurado fixado em tal avaliação indireta.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Prof.º Doutor Rui Morais (Presidente) Prof.ª Doutora Sónia Martins Reis (relator) e Dr. José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 11 de Agosto de 2025, acordam conforme segue:

I. RELATÓRIO

A..., titular do NIF ..., residente na Rua ..., ..., ...-... Valongo (doravante designado por “Requerente”), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 a) e 10.º e 15.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em

1.

Matéria Tributária ou “RJAT”), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Constitui pretensão inicial da Requerente o pedido de anulação das seguintes liquidações:

- IRS: 2025... e 2025..., relativas aos anos de 2019 e 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 27.467,72 €;
- IVA: 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2021..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., relativas aos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, no valor global, com juros compensatórios, de 246.030,77 €.

Como causa de pedir, alega, em suma, vários vícios substantivos.

Que foi objeto de inspeção tributária externa, no âmbito de IRS e de IVA, relativamente aos anos de 2019 a 2023.

Imputa o vício de caducidade às liquidações de 2019 e 2020.

Que o uso do disposto no n.º 5 do artigo 45º da LGT é de aplicação excecional e restrita.

Que, no caso do n.º 5 do artigo 45º da LGT, o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação só será de admitir quando houver correspondência entre os factos objeto de investigação em processo de inquérito e os que constituem fundamento para as correções da liquidação do imposto.

E que, para efeitos da aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT, terá de existir uma relação entre a possibilidade de exercício do direito de liquidação do imposto e a pendência do processo de inquérito, de forma a poder afirmar-se que o direito de liquidação não podia ser exercido nos termos corretos sem o conhecimento dos factos apurados no inquérito.

E que, para fazer uso do disposto no n.º 5 do artigo 45º da LGT, refere o RIT: “os factos a analisar na presente ordem de serviço foram comunicados à Autoridade Tributária no âmbito do processo de inquérito .../20...EALSB, o qual foi arquivado em 18 de março de 2024”.

Sucedem que, diz, os factos objeto daquele processo de inquérito nenhuma conexão têm com os que os estão em causa no RIT, nem, muito menos, as correções efetuadas têm qualquer relação de dependência com os factos que ali foram objeto de investigação.

Pois o que estava em causa naquele processo de inquérito eram factos relativos aos crimes de contrafação, imitação e uso ilegal de marca e de venda ou ocultação de produtos, punidos, respetivamente, pelos artigos 320º e 321º do Código da Propriedade Industrial (CPI) e de Fraude sobre Mercadorias, p. e p. no artigo 23º do Decreto-Lei 28/84 de 20 de janeiro.

Processo de inquérito que, aliás, foi arquivado sem que tivesse sequer sido constituída arguida e, por isso, apenas tendo tido conhecimento do seu arquivamento por despacho de 04-12-2024.

Resulta do exposto que, no seu entendimento, inexistindo qualquer dependência entre as correções efetuadas e o invocado processo de inquérito, é manifesto, diz, ser impossível e ilegal a aplicação do disposto no aludido n.º 5 do artigo 45º da LGT.

E que o alargamento do prazo do direito de liquidação não pode ser entendido como um incompreensível benefício concedido à AT, mas sim como um inconveniente para a segurança jurídica que só é tolerável quando o conhecimento dos factos averiguados no inquérito criminal seja necessário para efetuar a liquidação.

Considerando que a Requerente foi notificada das liquidações dos impostos relativos aos anos de 2019 e 2020 em 19-02-2025 e que quando foi notificada das liquidações objeto do presente ppa, já tinha ocorrido a caducidade de tal direito, tal no seu entender determina a ilegalidade das liquidações de IRS e de IVA, relativas aos anos de 2019 e 2020, o que argui para todos os efeitos legais.

Adicionalmente, vem dizer que todas as liquidações objeto do presente pedido arbitral resultaram da aplicação de métodos indiretos.

E que o RIT quantificou o montante do IVA que pretensamente deveria entregar ao Estado, como base na presunção do montante das vendas omitidas, e que a partir delas, presumindo que o imposto está incluído no valor recebido, calculou o montante do imposto a entregar por referência direta ao valor das vendas presumidas, sem mais, o que não aceita.

No caso em apreço, o RIT determinou o IVA devido, em cada ano, dividindo o valor das vendas presumidas em cada um dos anos, para, desse modo, apurar o valor líquido das vendas e considerando o restante como o valor do IVA a entregar ao Estado.

Tendo sido apurado o IVA para cada um dos anos, nos seguintes montantes:

- 2019: 38.357,27 €
- 2020: 33.989,24 €
- 2021: 46.923,25 €
- 2022: 55.203,90 €
- 2023: 41.635, 72 €.

Sucedem que, diz, o IVA funciona segundo o método de crédito de imposto o que se traduz no facto de o montante do imposto a entregar ao Estado é o que resulta da diferença entre o imposto liquidado nas vendas efetuadas deduzido do imposto suportado na aquisição de bens e serviços (artigo 19º, n.º 1 do CIVA).

E que, *in casu*, na determinação do IVA a entregar, o RIT deveria recorrer, como impõe o citado artigo 90º do CIVA, “aos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica” a que alude o n.º 1 do artigo 89º do CIVA.

E que a partir do RIT relativo ao ano de 2019, a AT “preencheu Boletim de Alteração Oficioso (BAO), registando o início da atividade da contribuinte à data de 01 de janeiro de 2019” onde teria emitido liquidações efetuadas pelo valor correto, recorrendo a indicadores objetivos de atividade, ou seja, aos rácios definidos para a atividade.

E que, ao não proceder assim, diz, as liquidações de IVA estão inquinadas por vício de legalidade, por errada aplicação da lei, na medida, diz, em que o valor do IVA não foi determinado, como deveria, com recurso aos rácios oficiais da atividade por si exercida.

Pugna, a final, pela procedência do pedido arbitral.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 02-06-2025, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído em 11-08-2025 e tendo o processo seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, em 22-07-2025, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

A Requerida ou AT veio contestar por impugnação alegando, em síntese, como segue.

Quanto ao vício de caducidade, vem dizer que a aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT foi salvaguardada pelos SIT no capítulo “II.2. Data do início e do fim dos atos de inspeção, interrupções, suspensões e prorrogações verificadas”, nos seguintes termos: “Suspensão do prazo de direito à liquidação [...] Os factos a analisar na presente ordem de serviço foram comunicados à Autoridade Tributária no âmbito do Processo de Inquérito .../20...EALSB, o qual foi arquivado em 18 de março de 2024. Desta forma, a liquidação do IVA e IRS apurados beneficia da suspensão do prazo de direito de liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45º da LGT.”.

E que, diz, é manifestamente evidente a identidade entre o inquérito criminal e as liquidações adicionais operadas.

Que as liquidações adicionais de IVA que são objeto do presente processo baseiam-se, precisamente, na existência de vendas não declaradas pela contribuinte, que, com base em presunções, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou ter ocorrido e que levou a que o rendimento tributável fosse determinado com base em métodos indiretos, com consequências, igualmente, em sede de IVA.

E de acordo com o objeto do Processo de Inquérito .../20...EALSB, os factos em investigação diziam respeito, entre outros, a “Venda ou Ocultação de Produtos”, punido pelo artigo 321.º do Código da Propriedade Industrial.

Sendo que a relação do inquérito criminal com o procedimento de inspeção e a sua natureza de investigação de controlo declarativo é expressamente referida nos RITs, em que se indica como “Motivo do procedimento de inspeção: Controlo declarativo na sequência do Processo de Inquérito .../20...EALSB” (cf. capítulo “II.1 Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal”), e que mereceu esclarecimentos aprofundados no capítulo IV dos RITs.

No seu entender, está-se perante uma situação que se enquadra na letra do n.º 5, do artigo 45.º da LGT, na medida em que as liquidações se baseiam em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, e no âmbito do qual “foram detetados factos que, por terem relevância fiscal, foram comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira”. (cf. capítulo “IV.2 Processo de Inquérito .../20...EALSB” dos RITs).

Quanto à aplicação de métodos indiretos, vem dizer que embora a Requerente limite o seu pedido à impugnação dos atos de liquidação e não à impugnação do ato decisório de aplicação de avaliação indireta, a causa de pedir é claramente desviante deste intuito.

E que ao referir que a aplicação dos métodos indiretos deveria ter assentado nos “indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica”, conforme dispõe o artigo 89.º da LGT, é por demais evidente, diz, que pretende impugnar os atos de liquidação com base em erro dos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos e subsequente determinação da matéria coletável.

E que decorre da alínea b), do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que o Tribunal Arbitral não pode conhecer de “pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria colectável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.”, ou seja, que não estão abrangidos no âmbito da competência material o Tribunal Arbitral as decisões sobre a avaliação indireta da matéria tributável.

E que a decisão de avaliação da matéria coletável por métodos indirectos constitui um ato destacável do procedimento tributário, suscetível de reação por parte dos sujeitos passivos apenas através de meio próprio, não podendo a liquidação de imposto dela decorrente ser posta em causa através de impugnação judicial ou através de pedido de pronúncia arbitral, quando o pedido e causa de pedir pretendem atacar a legalidade daquela decisão de avaliação indireta da matéria coletável.

Entende, assim, que a pretensão da Requerente visa a apreciação do ato de liquidação tendo por fundamento vícios suscetíveis de inquirar o procedimento inspetivo e, consequentemente, a decisão de avaliação indireta da matéria coletável.

De outro modo, qualifica, não se compreenderia a razão para ter deduzido, em 23-06- 2025, posteriormente à apresentação do presente PPA, impugnação judicial junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, Unidade Orgânica 2, ao qual foi atribuído o n.º 310/25.4BEPNF (Processo SICJUT n.º ...2025...), e relativamente ao qual, após consulta ao SICJUT, verifica-se que ainda corre prazo para contestação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

E que o pedido de pronúncia arbitral tem por objeto os pressupostos da decisão do procedimento de avaliação indireta bem como a quantificação da base tributável, no que se refere às liquidações dos anos de 2021, 2022 e 2023, consideração extensível aos anos de 2019 e 2020 na medida em que não é de proceder a ilegalidade por violação do prazo de caducidade.

E, apesar de a Requerente, confrontada com as liquidações oficiosas remetidas, por lapso, pela Divisão de Liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ter concluído que estas é que se aproximam da realidade que pretende fazer valer, por recorrerem aos referidos indicadores

objetivos de atividade, diga-se que estas não se confundem, na sua totalidade, com a aplicação de métodos indiretos para determinação da matéria coletável.

Pugna, a final, pela improcedência da ação arbitral e a manutenção das liquidações em crise nos autos.

A Requerente atravessou em 06-06-2025 via SGP do CAAD um requerimento de desistência parcial da instância relativamente às liquidações de IVA referentes aos anos de 2021, 2022 e 2023, limitando o objeto do seu pedido arbitral às seguintes liquidações:

- IRS: 2025... e 2025..., relativas aos anos de 2019 e 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 27.467,72 €;

- IVA: 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., relativas aos anos de 2019 e 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 87.133,28 €

E sendo que o valor do pedido arbitral passou, assim, a ser de 114.601,00 €.

Entendeu o Tribunal Arbitral dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações escritas, prorrogando o prazo para a prolação da decisão arbitral uma vez nos termos previstos no art.º 21.º do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. Dos Factos

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

- A.** Em 02-06-2025, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.
- B.** O presente pedido arbitral tem por objeto o pedido de anulação dos seguintes atos tributários: - IRS: 2025... e 2025..., relativas aos anos de 2019 e 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 27.467,72 €; - IVA: 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., tudo no valor de 114.601,00 € – cf. Documentos junto pela Requerente com o seu ppa e requerimento de desistência parcial junto.
- C.** No âmbito das Ordens de Serviço n.ºs OI2024..., OI2024..., OI2024..., OI2024..., todas de 31-05-2024, e a OI2024..., de 03-07-2024 foi realizada à Requerente uma ação de inspeção externa e de âmbito parcial (IRS e IVA), que incidiram, respetivamente, sobre os exercícios de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023 e que teve por finalidade um “[p]rocedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”, motivado pelo “[c]ontrolado declarativo na sequência da Processo de Inquérito .../20...EALSB” (cf. capítulo II. dos Relatórios de Inspeção Tributária – RITs) – cf. PA junto aos autos.
- D.** A Requerente encontra-se registada, desde o ano de 2020, para o exercício da atividade de comércio a retalho por correspondência ou via internet, estando enquadrada, para efeitos de IRS, no regime simplificado da categoria B – cf. ppa.
- E.** Dessa ação inspetiva, em 18-12-2024, foram elaborados os RITs com a fundamentação aí constante - cf. PA junto aos autos.

- F. No âmbito do Processo de Inquérito .../20...EALSB foram detetados factos com relevância criminal que foram comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira – cf. PA junto aos autos.
- G. O Processo de inquérito *supra* referido foi arquivado sem que a Requerente tivesse sido constituída arguida por despacho de 04-12- 2024 (cf. doc 1 junto aos autos).
- H. Em 11/11/2024 e em 25/02/2025, a Requerente foi notificada através dos Ofícios n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024... e 2025..., do projeto de conclusões do relatório de inspeção da para, querendo, exercer o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia, previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) (cf. capítulo “X. Direito de Audição” dos RITs) – Cf. PA junto aos autos.
- I. Em relação ao projeto de conclusões do relatório de inspeção emitido ao abrigo da OI2024..., “[o] direito de audição foi exercido [...] no dia 9 de dezembro”, onde manifestou a discordância com as correções propostas, argumentando que “os factos objeto do processo de inquérito .../20...EALSV não têm nenhuma conexão com os que estão em causa no projeto de relatório, pelo que, o alargamento do prazo previsto no n.º 5 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária não é aplicável ao presente procedimento inspetivo, estando caducado o prazo para liquidação do IVA e IRS do ano de 2019.”. – cf. PA junto aos autos.
- J. A AT entendeu que o prazo de quatro anos para liquidar tributos do ano de 2019 terminou em 31 de dezembro de 2023, mas que tendo sido instaurado o processo de inquérito de inquérito .../20...EALSB, o qual foi arquivado em 18 de março de 2024, este prazo foi alargado até 18 de março de 2025 – cf. PA junto aos autos.

2. Factos Não Provados

Não resulta dos autos factos não provados.

3. Fundamentação da Decisão da Matéria de Facto

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pela Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, nº 2 do CPPT, 596.º, nº 1 e 607.º, nº 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

III. DO DIREITO

1. DA DESISTÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE

A Requerente apresentou um pedido de desistência parcial do pedido de pronúncia arbitral no dia 6 de junho de 2025. O pedido de desistência parcial do pedido de pronúncia arbitral reporta-se às liquidações de IVA relativas aos anos de 2021, 2022 e 2023, mantendo-se, portanto, o pedido na parte restante, isto é, relativamente às liquidações de IRS respeitantes aos anos de 2019 e de 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 27.467,72€ (liquidações de IRS 2025... e 2025...) e das liquidações de IVA respeitantes aos anos de 2019 e de 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 87.133,28€ (liquidações de IVA 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025...), perfazendo o valor total de 114.601,00€.

De acordo com o previsto nos artigos 283.º, n.º 1 e 285.º, n.º 1, do CPC, pode, em qualquer altura, haver desistência da instância, no todo em parte, tendo a desistência como efeito a extinção do direito que se pretendia fazer valer em juízo, independentemente da aceitação da Requerida.

Quando a causa termine por desistência, as custas são pagas pela parte que desistir, exceto se a desistência for parcial, caso em que a responsabilidade pelas custas é proporcional à parte de que se desistiu (artigo 537.º, n.º 1, do CPC).

Verificando-se haver lugar a desistência, compete ao tribunal verificar, pelo seu objeto e pela qualidade das pessoas que nela intervieram, se a desistência é válida e, no caso afirmativo, assim o declarar por sentença, condenando ou absolvendo nos precisos termos (artigo 290.º, n.º 3 do CPC).

No presente caso, não se verifica nenhum obstáculo formal à desistência do pedido. Pelo que, este Tribunal, pelo presente acórdão, homologa a desistência e declara extintos os direitos de anulação que a Requerente pretendia exercer em relação aos atos tributários de IVA referentes aos anos de 2021, 2022 e 2023, no valor de 158.897,49€.

Consequentemente, absolve a Autoridade Tributária do pedido quanto a estes atos mencionados.

Mantem-se, assim, o pedido na parte restante, ou seja, relativamente aos atos tributários de IRS respeitantes aos anos de 2019 e de 2020, no valor global, com juros compensatórios, de 27.467,72€ (liquidações de IRS 2025.... e 2025...) e de IVA respeitantes aos anos de 2019 e de 2020,

no valor global, com juros compensatórios, de 87.133,28€ (liquidações de IVA 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025...), perfazendo o valor total de 114.601,00€.

Cumpra decidir.

2. DA CADUCIDADE DO DIREITO DE LIQUIDAÇÃO

A primeira questão a ser decidida, considerando os factos provados e as normas legais vigentes à data dos acontecimentos, assenta na alegação da Requerente de que as liquidações apresentam vício de caducidade do direito de liquidação, relativa ao alargamento do respetivo prazo, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

No dissídio em causa, os factos tributários a que se reportam os atos impugnados tiveram lugar nos anos de 2019 e 2020 sendo que as liquidações foram emitidas no ano de 2025, tendo já decorrido o prazo geral aplicável.

Sucedem que o n.º 5 do artigo 45.º da LGT determina que “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”. Por sua vez, o artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPTA) estabelece que “o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar” (n.º 1) e que “o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando (...) seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença”.

Assim e de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT a aplicação do alargamento do prazo para o direito à liquidação depende da comprovação de que esse direito se fundamenta em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. Nesse sentido, veja-se o Acórdão do STA de 3 de abril de 2025, proferido em sede do processo n.º 1781/21.3 BELRS nos termos qual “O alargamento do prazo de que dispõe a AT para exercer o direito à liquidação dos tributos previsto n.º 5 do artigo 45.º da LGT pressupõe uma mera coincidência factual objectiva

não pressupondo uma relação de prejudicialidade entre os factos que justifiquem a liquidação e aqueles que tenham determinado a abertura do inquérito criminal, pelo que, no decurso do prazo alargado pode ter lugar a liquidação do tributo, sem necessidade de aguardar o desfecho daquele como corolário dos princípios da proporcionalidade, da eficácia e celeridade.”

Nos presentes autos, na sequência do inquérito criminal n.º .../204.EALSB que foi comunicado à Requerida foi despoletada a ação de inspeção externa e de âmbito parcial (IRS e IVA) que incidiram sobre os exercícios de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023.

No processo de inquérito estavam em causa factos relativos aos “crimes de contrafação, imitação e uso ilegal de marca e de venda ou ocultação de produtos, punidos, respetivamente pelos artigos 320.º e 321.º do Código da Propriedade Industrial (CPI) e de Fraude sobre Mercadorias, p. e p. no artigo 23.º do Decreto-Lei 28/84 de 20 de janeiro”. O processo de inquérito foi arquivado sem que a Requerente tivesse sido constituída arguida. Nesta senda, entende a Requerente que não existe qualquer dependência entre as correções efetuadas e o processo de inquérito e conclui ser impossível e ilegal a aplicação do disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT para os exercícios de 2019 e 2020, sendo que no concerne ao demais exercícios foi apresentada desistência parcial do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida, por sua vez, veio defender que no âmbito do inquérito .../20...EALSB verificou-se existirem evidências de que a atividade de compra e venda de roupas e outros artigos similares já vinha sendo exercida desde o ano de 2019, sendo que o processo de inquérito tinha por objeto a investigação da atividade exercida pela compra e venda de roupas, subjacente a esta atividade, constituem os factos analisados no âmbito do processo de inquérito, tendo sido apurado que a Requerente não declarava estas operações para efeitos de tributação em sede de IRS e de IVA. Conclui, assim, a Requerida que sendo os factos objeto do procedimento inspetivo os mesmos que foram objeto do processo de inquérito (enquadrados no âmbito da legislação tributária), a liquidação do IVA e do IRS apurados beneficia da suspensão do prazo de direito de liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Nos presentes autos, considerando a situação factual descrita e seguindo a jurisprudência do STA referida, entende este Tribunal que os factos objeto do procedimento inspetivo são os mesmos do processo de inquérito e que se reportam à atividade exercida pela Requerente, tendo sido recolhida prova de como a mesma era exercida, sendo que as operações de compra e venda de roupas, subjacentes a esta atividade constituem os factos objeto de análise no processo de

inquérito, tendo sido apurado que a Requerente não declarava estas operações para efeitos de IRS e de IVA.

Assim, as liquidações impugnadas foram realizadas com base nos elementos apurados na ação inspetiva criminal realizada. Acresce que a identificação do tipo e montante dos rendimentos não declarados para efeitos de IRS e de IVA foi efetuada tendo por base os factos que deram origem ao inquérito criminal e nas diligências investigatórias posteriores.

Como tal, conclui-se pela aplicação do prazo alargado de caducidade, em acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Improcede, assim, o vício de caducidade do direito de liquidação no que concerne às liquidações de IRS e de IVA dos anos de 2019 e de 2020.

3. DA APLICAÇÃO DE MÉTODOS INDIRETOS E DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

A Requerente veio arguir que todas as liquidações objeto do PPA resultaram da aplicação de métodos indiretos, sendo que refere que o objeto do PPA é a impugnação do ato de liquidação praticado com base no apuramento da matéria tributável para efeitos de IRS e de IVA com base em métodos indiretos.

A Requerida, por sua vez, veio arguir que atendendo aos elementos apresentados em sede do processo de inspeção respeitantes à atividade desenvolvida pela Requerente, os mesmos não possibilitaram a quantificação do valor da omissão às vendas declaradas. Pelo que, estando assim verificados os pressupostos que inviabilizam a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, procedeu-se ao seu apuramento por métodos indiretos.

A Requerida referiu igualmente que as liquidações adicionais de IVA objeto do processo em causa se baseiam na existência de vendas não declaradas pela Requerente, que, com base em presunções, a AT considerou terem ocorrido e que levou a que o rendimento tributável fosse determinado com base em métodos indiretos, com consequências, igualmente em sede de IVA. Defende ainda a Requerida que a Requerente veio impugnar os atos de liquidação de IRS e de IVA com base em pressupostos de aplicação dos métodos indiretos e subsequente determinação da

matéria coletável e que não estão abrangidos no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral as decisões sobre a avaliação indireta da matéria tributável.

Na sequência da resposta apresentada pela Requerida, veio a Requerente em resposta arguir que em 06-06-2025 apresentou pedido de desistência parcial da instância e daí a apresentação do processo de impugnação judicial junto do TAF relativo aos exercícios de 2021, 2022 e 2023. Reiterou ainda o alegado no pedido arbitral, no sentido de não poder ter aplicação, no caso *sub judice*, o disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

A segunda questão a decidir, no presente dissídio, é a de saber se o Tribunal Arbitral tem competência material para o conhecimento do pedido de pronúncia objeto da presente ação. De acordo com a decisão arbitral de 24 de setembro de 2021, proferida em sede do processo n.º 15/2021-T, “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 “[a] declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” (alínea a)) 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” (alínea b)). Nesta hipótese normativa cabem 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, num segundo patamar, verifica-se uma delimitação negativa da vinculação da AT à jurisdição arbitral, cujo recorte visa especificamente os atos de determinação da matéria coletável/tributável por métodos indiretos e a respetiva decisão do procedimento de revisão.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa, “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]” (v. Guia da Arbitragem Tributária, Coord.: Nuno Villalobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pp. 138-139).

Neste contexto, afirma a decisão arbitral n.º 76/2012-T, de 29 de outubro de 2012, que “nem foi o legislador que excluiu a determinação da matéria coletável por métodos indiretos 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.”

Entendimento distinto, foi, no entanto, sufragado no processo arbitral n.º 694/2014-T, de 15 de abril de 2015, e nas posições doutrinárias de Carla Castelo Trindade (v. “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, Almedina, 2015, pp. 108-112) e de Francisco Gerales Simões (v. “A Arbitrabilidade dos Atos de Liquidação por Métodos Indiretos”, in revista Arbitragem Tributária, n.º 1, Coord: Nuno Villa-Lobos – Tânia Carvalhais Pereira, 2014, pp. 18-21). Os autores citados defendem 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 solução que aqui se preconiza, pelas razões expendidas nas decisões arbitrais atrás enumeradas. Conforme fundamenta a decisão arbitral n.º 324/2016, que apreciou idêntica questão, 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 indiretos. Refere-se neste aresto que:

“Em primeiro lugar, nos termos do art. 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». É o caso da fixação da matéria tributável por métodos indiretos cuja revisão está sujeita ao regime específico dos artigos 91.º e segs da Lei Geral Tributária” Assim, salvo em caso de manifesta violação das competências legais, a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos determina o conteúdo da subsequente liquidação, fazendo sentido submeter ao mesmo regime processual os atos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, 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.

[...]

No preâmbulo da portaria em questão [trata-se da Portaria de Vinculação] pode ler-se 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 das matérias em causa. Para além do valor, o critério de vinculação da portaria consistiu, assim, em atender à especificidade das matérias em causa.

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 a 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 tributável tenha sido determinada por métodos indiretos.

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 a 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 indirectos.

Entendemos, assim, que a requerida não se encontra vinculada à jurisdição do CAAD quanto a esta matéria.”

Seguindo a jurisprudência arbitral acima transcrita e atendendo à determinação da matéria tributável por métodos indirectos, a lei prevê um procedimento próprio, efectuando-se a liquidação de acordo com a decisão do referido procedimento, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 62.º do CPPT. Assim, constitui condição essencial de impugnação do acto de liquidação que tenha previamente lugar o procedimento de revisão da matéria tributável, desencadeado pelo contribuinte, que culminará numa decisão, sendo o acto 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».

Atendendo aos autos em concreto, a alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, estabelece claramente que o Tribunal não pode conhecer de “pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria colectável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”.

Este, de resto, tem sido o entendimento unânime da jurisprudência dos Tribunais Arbitrais a funcionar no CAAD (vejam-se processos 52-2012T, 70-2012T, 175/2013-T, 310/2014-T; 600/2014-T, 460/2018-T;15/2021T).

Ora, considerando que a AT não se vinculou à jurisdição arbitral, em matéria de métodos indirectos, tal facto impossibilita que o Tribunal Arbitral seja materialmente incompetente para apreciar de liquidações decorrentes de avaliação da matéria coletável por métodos indirectos, quando a causa de pedir seja o valor apurado fixado em tal avaliação indirecta.

O Tribunal decide pela procedência da excepção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, a qual obsta ao conhecimento do mérito e conduz à absolvição da Requerida da instância, improcedendo dessa forma o pedido da Requerente.

Julga-se, assim, que o Tribunal é materialmente incompetente para apreciar do mérito da causa que conduz 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, nomeadamente propondo uma ação, na espécie de impugnação judicial, nos tribunais tributários, se verificados os correspondentes pressupostos, como aliás o fez relativamente aos exercícios de 2021, 2022 e 2023 no TAF de Penafiel, Unidade Orgânica 2, com o n.º 310/25.4BEPNF.

IV. DECISÃO

À face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral em:

- (i) Homologar a desistência parcial do pedido e declarar extintos os direitos de anulação que a Requerentes pretendia exercer em relação aos atos tributários de IRS e de IVA no exercício de 2019 e de 2020, no valor **€ 114.601,00** e absolver a Autoridade Tributária quanto a esta parte do pedido;
- (ii) Declarar a incompetência absoluta do Tribunal em razão da matéria, com a consequente absolvição da Requerida da instância.
- (iii) Condenar a Requerente nas custas do processo, por ter dado azo à ação.

V. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€ 273.498,49**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do artigo 97.º-A, n.º 1, a) do Código e Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e) do RJAT.

VI. CUSTAS

Custas no montante de **€ 4.896,00**, a suportar pela Requerente em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de fevereiro de 2026.

Os árbitros,

Prof.º Doutor Rui Moraes (Presidente)

Prof.ª Doutora Sónia Martins Reis (relator)

Dr. José Nunes Barata