

## Prazo de caducidade em preços de transferência (nota breve)

J.L. Saldanha Sanches

### Índice

- I - Prazos de caducidade
- II- Declaração e preços de transferência
- III - Conclusão

#### I - Prazos de caducidade

A Lei Geral Tributária (LGT) consagra um prazo geral de caducidade de quatro anos para o poder de liquidação dos tributos no artigo 45.º, n.º 1. Decorridos quatro anos depois de verificado o facto tributário, quer tenha havido ou não declaração do sujeito passivo, e mesmo que a declaração não dê a conhecer todos os factos de que deve ser dado conhecimento à Administração fiscal, a situação do sujeito passivo fica consolidada. A passagem do tempo – quatro anos - faz caducar o poder de liquidação administrativa do imposto e, depois deste período, o sujeito passivo sabe que a sua posição se tornou inatacável.

Deste modo, impede-se que, mesmo quando o sujeito passivo tenha violado os seus deveres de cooperação ocultando uma parte dos factos fiscalmente relevantes, continue a haver dúvidas sobre a correcção ou incorrecção do seu comportamento após decorrido o prazo de quatro anos. Aliás, quando haja suspeitas de que o contribuinte não cumpriu os seus deveres declarativos, a Administração fiscal tem o poder-dever de iniciar uma inspecção externa, o que suspende o prazo de caducidade enquanto aquele procedimento durar.

Ao estabelecer o prazo de caducidade de quatro anos, a LGT prevê também que a lei consagre outros prazos diferentes<sup>1</sup>. Com efeito, encontramos vários prazos especiais de caducidade na própria LGT, uns mais curtos e outros mais longos. Nas situações de *“reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto,*

---

<sup>1</sup> Artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

*o prazo de caducidade é o do exercício desse direito*<sup>2</sup>. Depois, sempre *“que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo (...) é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano*<sup>3</sup>.

Um dos prazos de caducidade especiais é o de três anos previsto para *“casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei*<sup>4</sup>.

O prazo de três anos justifica-se pelo facto de o legislador ter presente que a situação de pendência gerada pelo prazo de caducidade não se justifica quando a Administração fiscal tem a possibilidade de determinar a situação tributária do contribuinte mediante a mera consulta dos elementos da declaração.

A primeira situação é a aplicação ao sujeito passivo de indicadores objectivos da actividade em sede de métodos indirectos, caso em que a discrepância é facilmente analisável confrontando a declaração com esses mesmos indicadores (tais indicadores estão previstos na lei, mas não existem, e até se poderia defender que neste caso o prazo deveria ser ainda mais curto).

A outra situação em que o prazo de caducidade é de três anos é aquela em que *o erro seja evidenciado na declaração do sujeito passivo*. Temos um prazo de três anos aplicável aos contribuintes que não criam dificuldades ao controlo fiscal por cumprirem integralmente e com verdade os seus deveres declarativos. No fundo, quanto a este aspecto, do confronto do artigo 45.º, n.º 2 da LGT com o prazo do n.º 1 surge a distinção entre dois tipos de contribuintes: os que cumprem e os que não cumprem os deveres de cooperação, tornando mais fácil ou mais difícil a resolução dos seus litígios com o fisco e mais ou menos laboriosa a investigação da Administração fiscal.

Em suma, se o sujeito passivo do IRC envia a sua declaração, que constitui a síntese obrigatória da sua situação tributária, e, pelo simples exame dos elementos que compõem esta síntese, a Administração fiscal pode verificar se foi ou não feita, de acordo com a sua concepção, uma correcta aplicação da lei fiscal, justifica-se um prazo de caducidade de apenas três anos. Se a Administração fiscal verificar que a declaração não corresponde a uma aplicação da lei pelo particular de acordo com o critério administrativo, está então aberto o litígio e o sujeito passivo ou aceita a posição administrativa, ou reclama e/ou impugna.

---

<sup>2</sup> Artigo 45.º, n.º 3 da LGT.

<sup>3</sup> Artigo 45.º, n.º 5 da LGT.

<sup>4</sup> Artigo 45.º, n.º 2 da LGT.

Os três anos são, em qualquer caso, um prazo *razoável* para o exercício deste poder administrativo, porque o sujeito passivo nada ocultou, nem omitiu; fez a interpretação e aplicação da lei que lhe pareceu adequada e sujeitou-se ao veredicto da Administração fiscal: se esta, ao fim de três anos, não se pronuncia, quando se devia e podia ter pronunciado, a situação fiscal do sujeito passivo está consolidada.

Pelo contrário, se o sujeito passivo oculta ou deturpa o que deveria ter declarado, a Administração fiscal tem mais um ano: podemos observar que o legislador acaba por favorecer, em termos comparativos, o sujeito passivo fraudulento uma vez que este cria maiores dificuldades ao trabalho inspectivo da Administração fiscal, que não são compensadas pelo prazo de apenas mais um ano.

Contudo, o que nos interessa é que para tratar com o contribuinte cumpridor, o prazo concedido à Administração fiscal é, em qualquer circunstância, mais do que suficiente. No caso especial dos preços de transferência, um prazo de três anos tem ainda uma justificação adicional.

## II - Declaração e preços de transferência

Entendemos que o prazo de caducidade de três anos é aplicável no caso em que um facto que leva à aplicação do regime dos preços de transferência consta do Anexo H da declaração anual enviada à Administração fiscal<sup>5</sup> e está desenvolvidamente documentado no dossier fiscal de preços de transferência organizado pela empresa<sup>6</sup>.

Com efeito, sempre defendemos um conceito *amplo* de declaração fiscal que abrange não só as declarações periódicas de rendimentos, como também todos os actos com causa e relevância fiscal, e ainda os documentos de informação financeira e os documentos de suporte<sup>7</sup>. Ora, cabe no conceito de declaração, sem qualquer dúvida, as operações devidamente comunicadas no Anexo H da Declaração Anual, bem como o conjunto de documentos elaborados pelos contribuintes por exigência da lei apenas para que a Administração fiscal possa verificar as operações e política de preços de transferência.

Poder-se ia argumentar que a *declaração* a que alude o artigo 45.º, n.º 2 da LGT não pode ser uma *declaração* no sentido mais amplo, que abranja também os documentos contabilísticos ou comerciais que suportam a declaração em termos

<sup>5</sup> Nos termos do artigo 58.º, n.º 7 do Código do IRC.

<sup>6</sup> Nos termos do artigo 58, n.º 6 do Código do IRC e 13.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

<sup>7</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*<sup>2</sup>, Lisboa: Lex, 2000, 251 ss e 265 ss.

burocrático-administrativos (facturas, cheques e recibos), mas o termo não pode deixar de abranger um anexo a uma declaração anual e um conjunto articulado de informação recolhida e elaborada por expressa determinação da lei fiscal para efeitos exclusivamente fiscais, com o objectivo de simplificar o controlo fiscal (dossier esse que a Administração fiscal sabe existir, por declaração dos contribuintes).

Na verdade, o referido regime declarativo dos preços de transferência é um forte ónus para as empresas, com elevados custos e que as obriga a ponderarem e exporem as suas decisões e política de relações de grupo. Contudo, esta preferência de revelação imposta pelo sistema tem também o efeito de limitar temporalmente o poder de actuação da Administração fiscal quanto a correcções baseadas naqueles elementos declarativos. Na medida em que os deveres de cooperação das empresas em matérias de preços de transferência tornam mais fácil o trabalho de controlo da Administração fiscal, justifica-se plenamente um prazo de caducidade de três anos para factos constantes da declaração.

Mas há ainda um argumento adicional. No caso concreto dos preços de transferência, a conatural indeterminação e extrajuridicidade do exercício das correcções<sup>8</sup> e os montantes potencialmente envolvidos são argumentos sistemáticos que não infirmam, antes confirmam, a proporcionalidade de um prazo de três anos e não de quatro.

### III - Conclusão

Pode pois afirmar-se que caduca em três anos o poder da Administração fiscal de efectuar correcções em preços de transferência quando o sujeito passivo cumpre na totalidade os seus deveres declarativos.

---

<sup>8</sup> Reconhecidas pelo nosso Tribunal Constitucional quando afirma que *“não se duvida de que o iter determinante do resultado a alcançar é aqui balizado pela aplicação de uma pauta normativa não estritamente jurídica, que remete o intérprete para a consideração de regras operatórias extra-jurídicas”*, AcTC n.º 252/2005, de 10.5.2005 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), P.560/2001, ponto 5.2.4.2.