

Breves reflexões em torno do prazo do Procedimento Tributário de Inspeção

José A. Costa Alves¹

1. Nota Introdutória
2. Prazo de conclusão do procedimento tributário de inspeção e sua prorrogação
3. Suspensão do prazo de procedimento tributário de inspeção
4. Consequências do não cumprimento do prazo do procedimento tributário de inspeção
5. A suspensão da caducidade do direito à liquidação em consequência do decurso do prazo do procedimento inspetivo
 - 5.a. Pressupostos de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT
 - 5.b. Âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT
6. Conclusões

Em decorrência do n.º 6 do artigo 54º da Lei Geral Tributária (LGT) o exercício do direito de inspeção tributária consta de diploma regulamentar próprio: o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT). Este é seguramente, no contexto do sistema fiscal português, um dos diplomas menos conhecido e debatido na doutrina, pese embora o impacto que pode assumir na esfera jurídica dos contribuintes.

O presente artigo pretende contribuir para a reflexão em torno de uma das vertentes do procedimento tributário de inspeção: a relevância do decurso do prazo previsto para a sua conclusão e as eventuais consequências que daí podem resultar, designadamente em sede de suspensão da caducidade do direito à liquidação.

As a result of n. 6 of article 54 of the General Tax Law (LGT) the exercise of the right to tax inspection consists of a regulatory instrument itself: the Regime of Tax Inspection Procedure (RCPIT). This is certainly, in the context of the Portuguese tax system, one of the less known and debated law, despite the impact that can bring to the taxpayers legal's position.

This article aims to contribute to the reflection on one aspect of the tax inspection procedure: the importance of the course of time for its conclusion and possible consequences that may ensue, particularly in what concerns the suspension of forfeiture of the right to assess

1. Nota Introdutória

A palavra inspeção / fiscalização, no contexto tributário suscitou sempre e certamente assim continuará a acontecer, as mais diversas opiniões e comentários na opinião pública. Em causa, a necessidade de aferir dos limites e dos poderes de intervenção dos competentes Serviços de Inspeção da Administração Fiscal junto dos contribuintes e, conseqüentemente, nesse contexto, apurar do seu nível de cumprimento fiscal.

Numa época em que o combate à fraude e evasão fiscal assumiu contornos de prioridade nacional inadiável e urgente que tem levado à concertação de esforços de diversas instituições nesse combate, parece-nos de particular importância a abordagem ao nível das temáticas relacionadas com o procedimento de inspeção.

¹ Jurista (Autoridade Tributária e Aduaneira)

O procedimento de inspeção, até ao momento da aprovação do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção (RCPIT) pelo Decreto-lei n.º 413 / 98 de 31 de Dezembro, não estava contemplado em nenhum diploma legal. Existiam algumas regras dispersas que se lhe referiam (caso do artigo 75º do Código de Processo Tributário) sem que no entanto fosse possível descortinar de forma clara quais as etapas desse procedimento, os poderes de intervenção dos serviços de inspeção, os limites dessa intervenção, os direitos e garantias dos contribuintes inspeccionados ou o prazo legal desse mesmo procedimento. A Lei Geral Tributária (LGT) aprovada pelo Decreto – Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, em estreita articulação com o RCPIT, prestou uma especial atenção a estas e outras questões do procedimento inspetivo.²

Uma das principais críticas que em 1 de Janeiro de 1999 (data da entrada em vigor da LGT e do RCPIT) era feita à regulamentação do procedimento inspetivo, que surgia de novo, prendia-se com o facto de se afirmar que a mesma iria dificultar a atuação da administração fiscal, porquanto iria traduzir-se não só num aumento da complexidade do próprio procedimento mas, também, no alongar dos prazos de conclusão dos procedimentos inspetivos. A experiência de aplicação das novas regras, durante os quase 14 anos já decorridos, veio demonstrar precisamente o contrário. A actividade inspectiva soube adaptar-se aos novos desafios, os contribuintes inspeccionados foram chamados a participar no procedimento, os relatórios inspectivos viram, reconhecidamente, a sua qualidade aumentada, mas sobretudo, caminhou-se decisivamente no sentido de acautelar que a definição da situação tributária dos contribuintes inspeccionados fosse efetuada de forma célere.

Pese embora, o procedimento tributário tenha um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária (artigo 11º do RCPIT) na verdade, está em causa um procedimento particularmente complexo e abrangente, que se conecta com outros procedimentos tributários que lhe são próximos e que dele dependem por vezes, sendo ainda de salientar que a sua relevância transcende em muito o próprio procedimento inspetivo.

Bastaria pensar nos muitos procedimentos tributários que são instaurados na sequência ou em simultâneo com o próprio procedimento inspetivo, alguns para providenciar a recolha da prova necessária para suportar eventuais correções fiscais e outros, para permitir que os contribuintes inspeccionados, exerçam os direitos e garantias que melhor se adequam à defesa dos seus interesses em matéria tributária. Referimo-nos em concreto, entre outros, aos procedimentos de revisão da matéria coletável (artigo 91º e seguintes da LGT), reclamação graciosa das liquidações adicionais (artigo 68º e seguintes do CPPT), derrogação do sigilo bancário (artigo 63º- B da LGT) solicitada pelos serviços de inspeção ao diretor geral da AT, a prova do preço efetivo na transmissão de imóveis (artigo 139º do CIRC), a aplicação da Clausula Geral Anti – Abuso prevista no n.º 2 do artigo 38º da LGT, a aplicação das Clausulas Especiais Anti – Abuso previstas no CIRC

² Nos termos do n.º 6 do artigo 54º da LGT o exercício do direito de inspeção tributária constará de diploma regulamentar próprio.

e a revisão excecional de lucro tributável determinado por métodos indiretos (artigo 62º do CIRC e artigo 78º da LGT).

É inquestionável que o procedimento inspetivo tem um impacto e importância que transcende as vertentes de observação da realidade tributária, verificação do cumprimento das obrigações tributárias e prevenção das infrações tributárias, mencionadas no artigo 2º do RCPIT. Constituindo estes objetivos o seu núcleo essencial, ressalta claro que, do procedimento, podem surgir elementos muito relevantes para assegurar a efetiva cobrança dos impostos ou até a própria diminuição de potenciais conflitos entre administração e contribuintes. O procedimento inspetivo não pode ser visto, não o deve ser, como “estanque”, ou seja, um conjunto de etapas e de tarefas associadas que começam e acabam com uma única e exclusiva preocupação: aferir do correto cumprimento das obrigações fiscais do contribuinte, sejam elas declarativas, contabilísticas ou de registo. O momento inspetivo é, no contexto dos diversos procedimentos tributários, um dos poucos que permite o contacto direto da administração com o contribuinte em contexto de observação direta das atividades económicas e, por isso mesmo, um momento único para controlar, esclarecendo, e para sancionar, prevenindo. Mais, pensámos que a inspeção tributária além de propor as correções fiscais que em cada caso se justifiquem, sejam elas meramente aritméticas ou decorrentes da aplicação de métodos indiretos de tributação, deve também acautelar, na medida do possível, o efetivo pagamento dos impostos que vierem a ser liquidados em consequência da sua atuação. (artigos 51º da LGT, 31º do RCPIT e 136º do CPPT).

Na concretização destes objetivos, o legislador do RCPIT tomou como referência o procedimento externo de inspeção que se inicia na data em que o contribuinte assina uma ordem de serviço que lhe é apresentada pelo inspetor (artigo 46º e 51º do RCPIT) e que lhe dá nota, entre outros elementos, do âmbito e extensão da ação inspetiva e dos inspetores que a vão concretizar. A partir desse momento, tem lugar a análise e recolha de prova que eventualmente suportará uma proposta de correção fiscal e que, a ser concretizada, há-de ser comunicada (projeto de conclusão do relatório) com a respetiva fundamentação ao contribuinte para efeitos de audição prévia nos termos do artigo 60º do RCPIT. Seguir-se – à, necessariamente, caso o contribuinte inspecionado exerça o seu direito, uma análise da argumentação apresentada nesse contexto. O relatório final, devidamente fundamentado, e a sua respetiva notificação ao contribuinte inspecionado, constituem o momento final do procedimento.

Independentemente das vicissitudes que ocorrem nestes diferentes momentos do procedimento de inspeção tributária, pensámos ser muito relevante analisar a importância e eventuais consequências do não cumprimento do prazo legal de conclusão do procedimento inspetivo. Por outro lado, importará reflectir também sobre a existência ou não de causas suspensivas desse prazo e ainda de aferir em que circunstâncias o decurso do prazo do procedimento de inspeção pode suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação. Esta constitui pois a análise que nos propomos efectuar de forma sucinta e sempre, fazendo apelo, à mais recente jurisprudência firmada sobre a matéria.

2. Prazo de conclusão do procedimento tributário de inspeção e sua prorrogação

O procedimento tributário de inspeção, nos termos do n.º 2 artigo 36º do RCPIT (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro) é contínuo e uma vez iniciado deverá decorrer pelo período máximo de seis meses, embora esteja prevista a possibilidade de prorrogar esse prazo por mais dois períodos de três meses³⁴. Ou seja, no limite, o procedimento de inspeção pode atingir uma duração máxima de um ano, mas apenas se forem respeitados os condicionalismos impostos pelo n.º 3 do artigo 36º: estarem em causa situações tributárias de especial complexidade, resultante, nomeadamente, do volume de operações, quando se apure na acção inspetiva ocultação dolosa de factos ou rendimentos, nos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional e quando existam outros motivos de natureza excepcional mediante autorização do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira⁵. Em qualquer destes casos a prorrogação da acção de inspeção é notificada à

³ Nos termos do artigo 150.1 da LGT Espanhola o desenvolvimento do procedimento de inspeção tem um prazo máximo de 12 meses. Significa que entre o início e a finalização do procedimento não pode mediar um prazo superior a esse limite, salvo se ocorrer alguma das circunstâncias que permitem ampliar esse prazo. De relevar, no entanto, que a finalização do procedimento termina em regra, com a notificação da liquidação adicional de imposto notificada ao contribuinte inspecionado, o que não acontece no caso português, uma vez que o procedimento de inspeção termina com a notificação ao contribuinte do relatório final de inspeção nos termos do n.º 2 do artigo 62º do RCPIT.

⁴ Em França, de acordo com o artigo L 52 do “Livre des Procédures Fiscales”, em articulação com o artigo 302 (septies A) do Code Générale des Impôts, a duração da inspeção externa (verification sur place) tem uma duração de três meses se o volume de negócios da empresa não ultrapassar determinados limites (763 000 euros para as empresas industriais ou comerciais e 230 000 euros para os prestadores de serviços). Ultrapassados esses limites a duração do procedimento inspetivo pode ser superior aos três meses, sendo que, na prática, a administração tributária Francesa, mesmo nestas situações e salvo casos excepcionais, aconselha os seus inspetores a respeitar o prazo de três meses. A duração de uma inspeção a uma grande empresa não está limitada pela lei, tendo em conta a quantidade informação a tratar e a informatização da contabilidade.

⁵ A LGT Espanhola (artigo 150) considera, tal como no artigo 36º do RCPIT como circunstâncias que podem justificar a ampliação do prazo, a especial complexidade (revelada, pelo volume de operações do sujeito passivo, como consequência da dispersão geográfica das atividades do sujeito passivo, pela tributação no regime de consolidação fiscal e pela tributação em regime de transparência fiscal internacional) e a descoberta no decurso do procedimento inspetivo de que o sujeito passivo ocultou da administração tributária alguma das atividades empresariais ou profissionais que desenvolve. No caso espanhol o prazo de ampliação do procedimento inspetivo pode ir até aos 12 meses, o que significa que no limite, o procedimento inspetivo (prazo legal de 12 meses) poderá atingir os 24 meses.

Contrariamente ao caso português, o artigo 184º do Regime Geral de Gestão e Inspeção (RGGI) de Espanha, prevê regras específicas para o alargamento do prazo e que passam, designadamente, por conceder um prazo de 10 dias ao contribuinte para alegar o que tiver por conveniente sobre a proposta de alargamento do prazo, sendo certo que esta proposta não pode ser feita sem estarem decorridos pelo menos seis meses de procedimento inspetivo.

entidade inspecionada com indicação da data previsível do termo do procedimento.^{6 7} Embora nada seja dito sobre o momento do procedimento de inspeção até ao qual deverá ser efectuada a prorrogação, parece-nos, que esta deve ocorrer antes da emissão da nota de diligência, documento a entregar ao contribuinte que determina a conclusão da prática de actos de inspeção, ou seja do conjunto de atos de observação, verificação e recolha dos elementos de prova junto do contribuinte. A emissão da nota de diligência é pois um momento da maior importância na marcha do procedimento de inspeção, porquanto é a partir do mesmo que se afere que a inspeção tributária concluiu a prática de atos de inspeção (n.º 1 do artigo 61º do RCPIT) e que está em condições de proceder à elaboração de um projecto de relatório que consubstancie as observações e resultados decorrentes do trabalho de análise e de verificação efectuada junto do contribuinte inspecionado.

Antes das alterações introduzidas no RCPIT pelo Decreto-lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, os procedimentos de inspeção parciais ou univalentes ⁸ não eram passíveis de prorrogação por mais dois períodos de três meses. O STA, perante situações em que os contribuintes vieram alegar a ilegalidade das prorrogações do procedimento inspetivo univalente e que solicitavam a consequente anulação das liquidações efectuadas na sua sequência, veio reafirmar que:

- A prorrogação do procedimento inspetivo não determina necessariamente a ilegalidade da liquidação mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspeção, pelo que corre, então desde o seu início, o prazo de caducidade da liquidação (Acórdão do STA de 04.06.2008, processo n.º 0103/08 e Acórdão de 10.12.2008, da 2ª Secção, Processo n.º 080/08).

O argumento principal dos contribuintes centrava-se no facto do prazo do procedimento de inspeção constituir uma garantia dos contribuintes e, por conseguinte, não poder prolongar-se indefinidamente. Em causa estaria também a violação do princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 266º n.º 2 da

⁶ No Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, publicado pelo Ministério das Finanças em Abril de 1996, pode ler-se a páginas 152 “ que, uma vez iniciada, a inspeção deverá em geral desenvolver-se até ao fim sem interrupções. Só desse modo a inspeção acautelará um princípio básico a observar no trabalho inspetivo, que é o de causar a perturbação mínima possível ao contribuinte inspecionado e às atividades por ele desenvolvidas. Por outro lado, é normal que exista, fixado com carácter geral, um prazo máximo para cada atuação inspetiva (por exemplo, seis meses a contar da data do seu início). Este prazo só poderá ser excedido em casos de interrupção da inspeção, por motivo devidamente fundamentado ou quando, tendo em conta o âmbito da inspeção e o tipo de anomalias encontradas, for decidida a sua prorrogação em despacho fundamentado do dirigente do serviço a que pertença o inspetor ou a equipa de inspeção, o qual será comunicado ao contribuinte inspecionado com a indicação da data previsível do termo da mesma “.

⁷ O recente Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (outubro de 2009) sobre competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, na sua Recomendação n.º 570 menciona que “ para além de se entender que a administração tributária, deverá utilizar, como regra, o prazo do procedimento de inspeção de seis meses, julga-se conveniente prever a obrigatoriedade de um despacho, a notificar à entidade inspecionada, contendo a justificação da ampliação do prazo de inspeção, a descrição, ainda que sumária, das diligências já efetuadas e das que se pretendem realizar até ao termo da ação e, bem assim, a indicação do prazo previsível para a conclusão do procedimento de inspeção.”

⁸ Os procedimentos de inspeção univalentes ou parciais abrangem, nos termos da alínea b do n.º 1 do artigo 14º do RCPIT, apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

CRP, artigo 15º do CPA, artigo 55º e 63º n.º 3 da LGT, 46º do CPPT e artigo 7º do RCPIT, porquanto se obriga a que, de entre os meios adequados à prossecução do interesse público, se escolha aquele que menos sacrifício represente para os particulares. Os prazos do procedimento de inspeção seriam pois inúteis se não se considerasse existir, segundo a argumentação apresentada, ilegalidade das próprias liquidações adicionais de imposto. Os tribunais superiores em diversos Acórdãos como os que foram mencionados, vieram considerar a caducidade dos procedimentos de inspeção univalentes quando prorrogados. Porém, os efeitos dessa caducidade restringiam-se, segundo se salientou, à cessação dos efeitos suspensivos da liquidação. Ou seja, o prazo pelo qual decorreu o procedimento de inspeção não “desconta” no prazo geral de caducidade do direito à liquidação (artigo 45º n.º 1 e artigo 46º n.º 1 da LGT). Poderá estar em causa, por esta via, a própria legalidade da liquidação, sendo suficiente que estejam decorridos mais que os quatro anos do prazo geral de caducidade.

Tem sido questionado, face à nova redacção introduzida pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro Orçamento de Estado para 2012, no n.º 1 do artigo 57º da LGT, (o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses) se o prazo de seis meses do procedimento tributário de inspeção consignado no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT, não deveria, também ele, considerar-se alterado no mesmo sentido que ficou consignado na LGT. Ou seja, o encurtamento do prazo geral do procedimento tributário operado na LGT (de seis para quatro meses) determinaria também o encurtamento do prazo em sede de procedimento tributário de inspeção.

Importa ter presente que, já antes desta alteração legislativa operada no n.º 1 do artigo 57º da LGT subsistiam, como ainda acontece, prazos de procedimento tributário diferentes dos previstos nesse normativo. Na própria LGT, o procedimento tributário de revisão da matéria colectável (artigos 91º a 94º) prevê um prazo de trinta dias (n.º 2 do artigo 92º da LGT). Já o CPPT, prevê no procedimento tributário de recurso hierárquico um prazo de sessenta dias (n.º 5 do artigo 66º do CPPT). O próprio prazo do procedimento de inspeção, pese embora o RCPIT contemple um prazo de seis meses para a sua conclusão, pode na prática, como mencionado, ser ampliado por mais dois períodos de três meses (nos termos do n.º 3 do artigo 36 do RCPIT) e chegar a um prazo máximo de um ano.

Sendo certo que a Lei Geral Tributária é um diploma fundamental no contexto do sistema fiscal português, de referência em matéria de sistematização e harmonização desse mesmo sistema, não se pode retirar daí a conclusão que as alterações legislativas que no mesmo operem, devem, obrigatoriamente, e de imediato, impor-se à restante legislação fiscal ordinária. Pensámos que a alteração legislativa operada no n.º 1 do artigo 57º da LGT se reconduz a uma preocupação do legislador em encurtar de forma decisiva o prazo de resposta da administração tributária nos procedimentos tributários, particularmente nos que são da iniciativa dos contribuintes, caso da reclamação graciosa. Pretende-se que, com maior celeridade e eficácia, se

proceda à definição da situação tributária dos contribuintes e, daí que, o caminho passe, necessariamente, pelo encurtamento dos prazos gerais do procedimento tributário.

O prazo do procedimento tributário de inspeção previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT é um prazo específico para esse tipo de procedimento e, em conformidade, não descortinámos razões para o considerar tacitamente revogado em decorrência da alteração do n.º 1 do artigo 57º da LGT. Diferente seria, se o legislador entendesse, expressamente alterar o n.º 2 do artigo 36º do RCPIT no sentido de proceder ao encurtamento do prazo nele previsto, o que não aconteceu.

O prazo previsto no n.º 1 do artigo 57º da LGT corresponde ao prazo geral do procedimento tributário. A regulamentação, em especial, dos diferentes tipos de procedimento tributário e dos respectivos prazos de conclusão (onde se inclui o de inspeção) é efetuada em legislação especial reguladora do procedimento.

3. Suspensão do prazo do procedimento tributário de inspeção

Não ficou consagrado que o prazo de conclusão do procedimento era passível de ser suspenso por interesse da administração tributária, embora se diga que a prática de actos de inspeção pode suspender-se em caso de prioridades excepcionais e inadiáveis da própria administração (artigo 53º do RCPIT). No entanto, tal não prejudica os prazos legais de conclusão do procedimento, ou seja o prazo de seis meses continua a correr. Em termos práticos o inspector, por força das citadas prioridades excepcionais e inadiáveis suspende o seu trabalho de análise e verificação junto do contribuinte, deixando de comparecer junto do mesmo, sem que isso signifique suspender o prazo de seis meses do procedimento inspetivo (n.º 2 do artigo 53º do RCPIT).

A única suspensão que acontece neste caso, verifica-se ao nível da prática dos actos de inspeção, sendo que o prazo de seis meses, cuja contagem se iniciou na data da assinatura da ordem de serviço ou do despacho, continua a correr. Embora o RCPIT apenas mencione a necessidade de notificar o sujeito passivo a quando do reinício do procedimento (n.º 3 do artigo 53º) parece-nos que a suspensão da prática de actos de inspeção, traduzida na ausência do inspetor das instalações do contribuinte inspecionado, deve ser – lhe comunicada por cortesia e respeito pela actividade que desenvolve. É frequente os contribuintes disponibilizarem instalações e funcionários que afectam ao apoio e acompanhamento da inspeção e daí que não pareça despiciendo dar conhecimento da ausência do (s) inspetor (es), o mesmo será dizer, da suspensão da prática de actos de inspeção (sem que isso implique suspensão do procedimento) durante um determinado período de tempo.

Tendo presente que se pretende que o procedimento de inspeção seja célere e eficaz, são poucas as situações relevadas na lei como consubstanciando factos suspensivos do procedimento. Apenas em situações muito específicas e perfeitamente identificadas foi admitida a possibilidade de suspensão do prazo de seis meses do procedimento:

- A. Quando ocorra uma dilação do procedimento, imputável ao sujeito passivo, por incumprimento dos seus deveres de cooperação (n.º 4 do artigo 57º da LGT). Nos termos do artigo 9º do RCPIT a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação. Este princípio da cooperação é estruturante do procedimento inspetivo e por isso o legislador atribui-lhe um especial relevo ao afirmar que a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação (artigo 10º do RCPIT). Esta consequência directa da falta de cooperação está em perfeita sintonia com os normativos que na LGT regem em matéria de tributação indireta, e particularmente os artigos 87º e 88º. A falta de cooperação na realização das diligências realizadas pela inspeção no contexto do procedimento e que surgem enunciadas, a título meramente exemplificativo, no n.º 1 do artigo 63º da LGT, é sempre ilegítima, salvo se estiver em causa o acesso à habitação do contribuinte, a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado (com exceção do segredo bancário, porquanto o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário pode efectuar-se ao abrigo do regime previsto nos artigos 63º - A, 63º - B e 63º - C da LGT), o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos e a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos nos termos e limites previstos na Constituição e na lei (n.º 5 do artigo 63º da LGT).

Na prática, o n.º 4 do artigo 54º da LGT determina que, quando um contribuinte, devidamente notificado para apresentar documentos fiscalmente relevantes, (fora do contexto das situações acabadas de mencionar) não coopere com a administração, o inspetor pode suspender o procedimento pelo tempo que o contribuinte demorar a apresentar os citados elementos. Embora a lei o não refira, a suspensão deve ser relevada em documento escrito (onde constarão os factos relevantes que determinaram a suspensão) que fará parte integrante do próprio procedimento e, ser de seguida, notificada ao contribuinte inspecionado.

Não é frequente a utilização deste mecanismo suspensivo por parte dos serviços de inspeção, porquanto a administração fiscal, perante a recusa de cooperação do contribuinte e pese embora a eventual suspensão do procedimento, necessita concluir o procedimento inspetivo. A suspensão não pode durar indefinidamente, sob pena do procedimento não ser concluído e serem assim postos em causa a continuidade e celeridade expressas no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT. A solução mais frequente tem passado não por suspender o procedimento de inspeção, mas antes por se

considerarem reunidos os pressupostos de aplicação de métodos indiretos de tributação, e nesta exacta medida, prosseguir com o procedimento de inspeção. No entanto, convirá mencionar que nalguns casos em que se procedeu à suspensão do procedimento de inspeção efectuou-se, em simultâneo com a mesma, um pedido fundamentado ao tribunal da comarca competente (mecanismo contemplado no n.º 6 do artigo 63º da LGT para os casos em que o contribuinte inspecionado possa opor-se com legitimidade às diligências da inspeção) no sentido de ser obtida, face à falta de cooperação do contribuinte, uma autorização judicial para a realização dos atos e consequente acesso aos documentos.

B. Em processo especial de derrogação do sigilo bancário, o contribuinte interpuser recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária ou a administração solicite judicialmente acesso a essa informação. A suspensão decorre entre a data da interposição do recurso ou da solicitação judicial até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal (n.º 5 do artigo 36º do RCPIT). Significava, atentos os poderes atribuídos à administração tributária em matéria de derrogação de sigilo bancário antes da publicação da Lei n.º 94/2009 de 1 de Setembro que, nas situações previstas no n.º 3 do artigo 63º B da LGT o contribuinte se teria recusado a exhibir ou a autorizar a consulta de documentos bancários⁹ e perante a decisão tomada pela administração no sentido de aceder a esses elementos, o contribuinte tinha recorrido, com eficácia suspensiva, para o Tribunal Administrativo e Fiscal (n.º 5 in fine do artigo 63º-B da LGT). Igualmente, de mencionar, porque constante da previsão do n.º 5 do artigo 36º do RCPIT, que também o pedido judicial de acesso a informação bancária relevante relativa a familiares e terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte (n.º 8 do artigo 63º-B da LGT), suspendia, se ocorresse, o procedimento de inspeção.

Após a publicação da Lei n.º 94/2009, o n.º 5 do artigo 36º do RCPIT é substancialmente alterado na sua essência, porquanto, no novo artigo 63º - B da LGT deixa de ser mencionado o recurso judicial com efeito suspensivo das decisões da administração fiscal tomadas no âmbito das situações previstas no n.º 3 do mesmo artigo. Este n.º 3 foi revogado, sendo que algumas das situações que aí estavam previstas, passaram a integrar o elenco do novo n.º 1 do artigo 63º B da LGT para as quais se prevê, caso exista decisão do Director Geral, um recurso judicial com efeito meramente devolutivo. Apenas uma situação prevista no novo regime de derrogação do sigilo bancário da LGT poderá ter conexão com o n.º 5 do artigo 36º do RCPIT: a decisão da administração tributária em sede de acesso às contas bancárias de familiares e terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. Sendo certo que deixa de ser necessário

⁹ Por documento bancário entende-se, nos termos do n.º 10 do art. 63º-B da LGT, qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade.

que a administração efectue o pedido judicial de acesso a informação bancária de familiares e terceiros (sendo conseqüentemente revogado o n.º 8 do artigo 63º B da LGT) e que a administração fiscal passa a poder tomar essa decisão sem esse pedido prévio, não é menos certo, que uma vez tomada a decisão, o controlo da sua legalidade é assegurado através de um recurso judicial com eficácia suspensiva para os tribunais tributários (n.º 5 do artigo 63º B da LGT). O atual artigo 36º n.º 5 do RCPIT está pois parcialmente revogado.

4. Consequências do não cumprimento do prazo do procedimento tributário de inspeção

Tendo presente os normativos do RCPIT que foram referenciados e o quadro legal decorrente da LGT, impõe-se refletir um pouco sobre uma questão da maior importância, quer para a administração, quer para os contribuintes: quais as consequências do não cumprimento do prazo de seis meses do procedimento tributário de inspeção?

O legislador pretendeu um procedimento tributário de inspeção célere, eficaz, respeitador dos direitos e garantias dos contribuintes inspecionados, não potenciador de conflitos e, sobretudo, que contribuísse para uma rápida definição da situação jurídico fiscal do contribuinte inspecionado. Aliás o artigo 57º da LGT dá nota de alguns destes objetivos ao mencionar que a administração e os contribuintes se devem abster da prática de atos inúteis ou dilatatórios que possam por em causa a célere conclusão do procedimento e que os atos do procedimento devem ser praticados no prazo de oito dias¹⁰, salvo disposição legal em contrário.

No entanto, quais as consequências do não cumprimento do prazo de seis meses do procedimento de inspeção previsto no n.º 2 do art. 36º do RCPIT? Será que a violação do prazo constituirá uma ilegalidade autónoma reconduzindo-se o prazo de inspeção a um prazo peremptório, ou será que esse prazo tem natureza meramente disciplinar ou ainda uma qualquer outra consequência?

A Jurisprudência tem vindo a equacionar esta questão e no Acórdão do STA de 29.11.2006, Processo n.º 0695/06, a mesma foi decidida no sentido de que a única consequência do não cumprimento do prazo de seis meses seria o de considerar que o prazo de caducidade que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início. Tudo se passa, segundo o Acórdão, “ como se não tivesse sido feita a inspeção, correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão”. Ou seja, a consequência do não cumprimento do prazo de seis meses do procedimento inspetivo seria exclusivamente a de não permitir a suspensão da caducidade do direito à liquidação, nos termos do n.º 1

¹⁰ O prazo de oito dias foi introduzido no n.º 2 do artigo 57º da LGT através da Lei n.º 65-B/2011, de 30.12. Até, essa data, o prazo previsto era de dez dias.

do artigo 46º da LGT e não uma outra qualquer consequência, designadamente a de, em decorrência do prazo do procedimento de inspeção (artigo 36º do RCPIT) se pretender por em causa a caducidade do direito à liquidação do imposto. Esta última situação, esteve efetivamente contemplada na lei, concretamente no n.º 5 do artigo 45º da LGT na redacção da Lei n.º 15/ 2001 de 5 de Junho. Disponha este normativo que instaurado o procedimento de inspeção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspeção caducava no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes ocorresse a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1. ¹¹

Ainda que a duração do procedimento inspetivo ultrapasse o prazo de seis meses, esse facto não consubstancia uma preterição de formalidade essencial suscetível de originar a anulação do ato tributário de liquidação, na medida que se está perante um prazo disciplinar, meramente indicativo, cujo incumprimento tem apenas como consequência a não suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 1 do artigo 46º da LGT (neste sentido os Acórdãos do TCAN de 29.03.2012, Processo 00037/07.9 BEPNF e de 23.10.2008, Processo 03104/04 - Viseu).

Pese embora ser esta a jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores, não é menos certo que nem sempre se tem chegado a esta conclusão.

Em Acórdão recente do TCAS de 20.03.2012 (Processo 04371/10) foi considerado que pese embora, a administração tivesse considerado ter ocorrido um procedimento de recolha de informação seguido de um procedimento externo, o primeiro a coberto de um despacho e o segundo a coberto de duas ordens de serviço, foi entendido que o primeiro (recolha de informação) deu início à inspeção externa e que, por a mesma não ter sido notificada ao sujeito passivo e se ter prolongado por um período superior ao previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT (prazo de seis meses), sem qualquer prorrogação, *configura um vício gerador de anulabilidade das liquidações baseadas em tal procedimento*¹².

Face ao teor e sentido desta decisão do TCAS, impõe-se uma análise um pouco mais detalhada aos factos concretos e ao direito aplicado.

a) Os factos

¹¹ Concluído o procedimento de inspeção no prazo de seis, nove ou doze meses, conforme o previsto no artigo 36º do RCPIT, a administração fiscal disponha de seis meses para efectivar a liquidação adicional e a respetiva notificação ao contribuinte inspecionado. Se tal não acontecesse, caducava o direito à liquidação do imposto. Este normativo foi no entanto revogado pela Lei n.º 32-B/2002 de 30.12 que aprovou o Orçamento de Estado para 2003.

¹² A fundamentação expendida neste Acórdão do TCAS seguiu de perto a fundamentação constante de um outro Acórdão do mesmo Tribunal datado de 09.12.2008, Recurso n.º 02504/08.

Nos dias 10 e 11 de Dezembro de 2007, os serviços de inspeção tributária recolheram junto de um contribuinte do setor da restauração, um conjunto de elementos da contabilidade e do programa informático de facturação Winrest. A recolha dos elementos pretendia verificar e analisar se os mesmos justificariam a posterior emissão de uma ordem de serviço a coberto da qual se viessem a efectuar correções fiscais. Embora pareça decorrer dos factos relatados no Acórdão que a administração tributária não considerou esta recolha como um verdadeiro procedimento externo de inspeção (artigo 46º do RCPIT) a verdade é que a obtenção de elementos a coberto de um despacho configura esse tipo de procedimento. Ainda nos termos do RCPIT (álnea a. do n.º 1 do artigo 50º) o procedimento de inspeção que vise a recolha de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo, dispensa a notificação prévia do artigo 49º do RCPIT.

Da análise dos dados recolhidos constatou a administração que a facturação tinha irregularidades diversas decorrentes do programa informático que era utilizado, pelo que, haveria necessidade de iniciar um procedimento externo de inspeção alicerçado em ordem de serviço (artigo 46º n.º 2 e n.º 3 do RCPIT).

Assim, com início em Junho de 2008 e fim em Julho do mesmo ano, foi desencadeado um procedimento externo de inspeção. Em causa estava o IVA e o IRC dos exercícios de 2004 e 2005.

O relatório final da inspeção foi, no essencial, baseado nas conclusões obtidas da análise aos ficheiros informáticos obtidos em 10 e 11 de Dezembro de 2011 e apontava, face às irregularidades fiscais detectadas, para a concretização dos pressupostos da aplicação de métodos indiretos. Este relatório, segundo o Acórdão do TCAS, não poderia fundamentar-se nas conclusões da análise aos ficheiros informáticos realizada a 10 e 11 de Dezembro, porquanto essa informação teria sido obtida fora do âmbito do procedimento de inspeção. Ainda segundo o Acórdão do TCAS, foi o procedimento de 10 e 11 de Dezembro de 2007 que permitiu que a AT procedesse às correções à matéria tributável do contribuinte, pelo que o verdadeiro início da inspeção ocorreu nessa data e não em Junho de 2008. O procedimento inicial de 10 e 11 de dezembro não visou apenas a recolha de informação, (...) foi muito mais que isso, pois foi nessa informação que se fundamentou toda a ação inspetiva (...)

b) O Direito

O TCAS considerou que o procedimento de inspeção foi iniciado em 10 de Dezembro de 2007, sem notificação prévia ao contribuinte e tendo sido ultrapassado o prazo legal previsto para a duração do procedimento inspetivo (artigo 36º n.º 2 do RCPIT), pelo que existiria um vício gerador de anulabilidade das liquidações adicionais baseadas nesse procedimento.

Sem cuidar de analisar neste momento o que constitui efetivamente um procedimento de inspeção externo nos termos configurados no atual RCPIT, justifica-se uma referência às consequências que o TCAS assinala para o não cumprimento do prazo de seis meses do procedimento inspetivo.

Em parte alguma do RCPIT, da LGT ou noutra legislação fiscal, o legislador considerou que o decurso do prazo de seis meses do procedimento inspetivo fosse peremptório como parece indicar o Acórdão do TCS. Se efetivamente fosse essa a consequência a retirar do não cumprimento do prazo, o legislador te-lo-ia assinalado expressamente no texto legal, o que não aconteceu. Pelo contrário, o legislador teve a preocupação de assinalar que o decurso do prazo do procedimento de inspeção externa faria cessar o efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação. Esta é, no texto da lei, a única consequência que o legislador extraiu do não cumprimento do prazo do procedimento externo de inspeção.

Existe, no entanto, em nossa opinião, uma outra consequência decorrente do não cumprimento desse prazo, que não estando contemplada na lei, nela está implícita. Reportamo-nos à situação de uma inspeção externa que se prolonga por mais de seis meses no terreno, em análise e recolha de elementos de prova. Não existindo prorrogação do prazo de inspeção, nos termos assinalados no n.º 3 do artigo 36º do RCPIT, parece claro que o contribuinte inspecionado se pode opor, legitimamente, à continuação da ação inspetiva. Na realidade, se o contribuinte não pode, em regra, opor-se com legitimidade à concretização da ação inspetiva pelo prazo em que ela deve decorrer (seis meses), já pode, fora desse prazo, fazê-lo com legitimidade.

Não se compreende pois o alcance do Acórdão do TCAS, que ao arrepio da jurisprudência do STA, menciona que o decurso do procedimento de inspeção por um período superior ao previsto no artigo 36º n.º 2 do RCPI, sem que tenham ocorrido as prorrogações permitidas no n.º 3 do mesmo articulado, configura vício gerador de anulabilidade das liquidações adicionais baseadas nesse procedimento. Nem sequer a invocação que é feita do artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), para defender essa solução, parece colher. É que, pese embora o CPA seja de aplicação subsidiária quer no domínio da LGT (artigo 2º, alínea c) quer no domínio do RCPIT (artigo 4º alínea e) não deveria ser aplicado ao caso vertente, pois existe na legislação fiscal norma que sanciona expressamente, como se referiu, o não cumprimento do princípio da celeridade enquanto princípio informador do procedimento tributário de inspeção.

5. A suspensão da caducidade do direito à liquidação em consequência do decurso do prazo do procedimento inspetivo

Particularmente importante pela prática que vem sendo seguida pelos serviços de inspeção da AT importa efectuar uma breve reflexão sobre a aplicação do artigo 46º n.º 1 da LGT¹³. Pese embora tratar-se de um normativo com uma redacção aparentemente pouco clara, a verdade é que tem vindo a ser aplicado em diversas situações, pelos serviços de inspeção da autoridade tributária e aduaneira. Em causa está, saber em que circunstâncias o procedimento inspetivo pode determinar ou não, uma alteração aos prazos gerais de caducidade contemplados no artigo 45º da LGT. Não é indiferente para o contribuinte que um prazo de caducidade do direito à liquidação, em regra de quatro anos, e que é “balizador” em matéria de definição e quantificação do montante de imposto, possa ser alargado por via de uma suspensão expressamente prevista na lei. Esta ampliação do prazo de caducidade só encontra justificação no “justo impedimento do titular do direito de liquidação, a administração tributária.”¹⁴ Daí a necessidade de “descontar”¹⁵ no prazo de caducidade, o período de tempo pelo qual decorre a inspeção, pois antes desta estar concluída, a administração tributária não tem a possibilidade de aferir da necessidade de efectuar ou não uma liquidação (adicional) de imposto.

É relevante qualquer procedimento de inspeção? A suspensão, a ocorrer, será sempre pelo prazo legal do procedimento de inspeção? As prorrogações do procedimento inspetivo são relevantes em termos de suspensão da caducidade? Como se afere que o prazo de suspensão da caducidade foi respeitado? O mecanismo suspensivo do n.º 1 do artigo 46º da LGT pode ser visto como um expediente a que a administração tributária lançará mão sempre que necessite de obter mais prazo para proceder à liquidação dos impostos?

a) Pressupostos de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT

Em termos de aplicação da lei no tempo, parece-nos pacífico que por força da norma especial constante do n.º 5 do artigo 5º do Decreto-lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (diploma que aprovou a LGT) a causa suspensiva da caducidade prevista no n.º 1 do artigo 46º da LGT só tem aplicação ao novo prazo de caducidade definido no n.º 1 do artigo 45º da LGT – quatro anos – e só vale para os factos tributários ocorridos a partir de Janeiro de 1998. Estando em causa a suspensão do prazo de caducidade do direito

¹³ Redacção do actual artigo 46º n.º 1 da LGT: *O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.*

¹⁴ António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, Rei dos Livros, p. 222

¹⁵ O descontar, no prazo de caducidade, o período de tempo em que existe impedimento /impossibilidade para poder efectuar a liquidação de imposto está também presente no recente aditamento da alínea e) do n.º 2 do artigo 46º da LGT, efectuado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. Neste caso, pretende-se descontar o período de tempo que decorre entre a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável (a que se refere o artigo 91º da LGT) e a notificação da decisão que for proferida no âmbito desse procedimento tributário.

à liquidação, e constituindo a caducidade uma importante garantia dos contribuintes, o Tribunal Constitucional em 2003 (Acórdão n.º 84/2003 – Processo n.º 531/99), a requerimento do Sr. Provedor de Justiça cuidou de analisar de eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma contida no segmento indicado na alínea 18) do artigo 2º da Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto (lei de autorização legislativa) e, conseqüentemente do artigo 46º n.º 1 da LGT. Em concreto, falava-se nesta autorização legislativa em rever os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição, podendo o primeiro ser dilatado em caso de contratos fiscais no período a que os respectivos benefícios se aplicam. Reconhecendo que não se esclarece nesse preceito os termos em que hajam de ficar configurados os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade da liquidação tal, não implica, segundo o Tribunal, que tenha de existir uma norma autorizadora a dizê-lo. O facto de se exigir um maior esforço interpretativo não afecta a conformidade constitucional da norma, sendo também tarefa dos operadores jurídicos apurar e fixar o sentido dos seus preceitos. A letra do preceito consente uma interpretação no sentido de ter vindo permitir o estabelecimento de novas situações de suspensão do prazo de caducidade da liquidação, limitando-se o mesmo preceito a especificar, entre elas, o caso dos contratos fiscais. Por outro lado, salienta expressamente o Acórdão, que o prazo de caducidade da liquidação, mesmo com a introdução do n.º 1 do artigo 46º, se reduz face ao regime anterior (cujo prazo era de cinco anos). Foi com base nestes argumentos que o Tribunal Constitucional decidiu pela não declaração de inconstitucionalidade da norma do n.º 1 do art. 46º da LGT.

Quais, em concreto, os requisitos exigidos no n.º 1 do artigo 46º da LGT para efeitos de se conseguir operar a suspensão ¹⁶da caducidade do direito à liquidação?

Desde logo, estar em causa uma ação externa de inspeção o que implica que os atos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso (al. b. do artigo 13º do RCPIT). Não está pois compreendido no âmbito de aplicação do artigo 46º n.º 1 da LGT a inspeção interna (que se verifica quando os atos de inspeção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos (al. a do artigo 13º do RCPIT)).¹⁷

¹⁶ Também em Espanha o prazo de caducidade (quatro anos) pode ser suspenso por qualquer ação da administração tributária realizada com conhecimento formal do obrigado tributário, conducente, entre outras, à regularização, comprovação, inspeção e liquidação de todos ou de parte dos elementos da obrigação tributária (artigo 68.1.a da LGT)

¹⁷ O artigo 46º n.º 1 “não compreende, a contrario, a inspeção externa não notificada ao contribuinte ou a própria inspeção interna, casos em que o prazo de caducidade do direito de liquidação não sofre qualquer suspensão, por força do seu início”, António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, Lisboa, 2000, p.222

Por outro lado, a ação de inspeção não poderá exceder na sua duração seis meses, aferidos entre a data de início do procedimento inspetivo e o fim desse mesmo procedimento. Significa que o prazo do procedimento de inspeção tributária que é de seis meses (artigo 36º n.º 2 do RCPIT) não pode ser ultrapassado se efectivamente se pretender fazer operar o efeito suspensivo do prazo de caducidade.

Tendo presente o RCPIT, em especial os artigos que no mesmo se reportam ao início do procedimento de inspeção externo, chega-se à conclusão que *esse início ocorre na data em que é assinada a ordem de serviço (n.º 3 do artigo 46º e n.º 1 e 2 do artigo 51º) ou em que é assinado o despacho pelo superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou determinou a prática do ato (n.º 4, 5 e 6 do artigo 46º e n.º 1 do artigo 51º)*. Daí também o próprio n.º 1 do artigo 46º da LGT (na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30.12) mencionar expressamente a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa. Em regra, é através da ordem de serviço (onde, entre outros elementos, consta o âmbito e a extensão da inspeção e a identificação do (s) funcionário (s) incumbido (s) da prática de atos de inspeção, (artigo 46º n.º 3 do RCPIT) que os serviços de inspeção estabelecem contacto com o contribuinte inspecionado, solicitando-lhe no momento em que se apresentam nas suas instalações, uma assinatura nesse mesmo documento. A partir da data em que esta assinatura ocorre¹⁸, inicia-se a prática de atos de inspeção conforme se prevê no Título II do RCPIT, que há-de culminar na emissão de uma nota de diligência, seguido de um projecto de conclusões de relatório (relatório preliminar), audição prévia, análise da audição prévia e, por fim, de um relatório final de inspeção. É na sequência destas várias etapas que eventualmente, surgirá uma liquidação adicional de imposto que segundo as regras de caducidade do direito à liquidação terá de ser concretizada no prazo geral da caducidade (quatro anos), embora por força da norma agora em análise, possa acontecer já em ano, que à partida, seria de caducidade.

Se pensarmos no despacho como estando na origem de um procedimento de inspeção externo, configuramos situações em que à partida se procura consultar, recolher e cruzar informação, controlar bens em circulação e controlar sujeitos passivos não registados. No entanto, o despacho apenas é utilizado de forma, diríamos, subsidiária face à ordem de serviço, porquanto o legislador em diversos momentos se lhe refere expressamente nessa perspectiva: “consideram-se credenciados os funcionários da Direção Geral dos Impostos, munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o

¹⁸ No entanto, ainda recentemente o Acórdão do TCAS de 08.05.2012 (Processo 04665/11) considerou que o prazo de seis meses não poderia deixar de se contar desde a data da notificação ao sujeito passivo do início do procedimento de inspeção, ou seja desde a notificação referida no artigo 49º do RCPIT e não da data da ordem de serviço que determinou o procedimento inspetivo referida no artigo 51º do RCPIT.

No entanto, a carta aviso a que se refere o artigo 49º do RCPIT tem por função notificar o sujeito passivo de que vai ser inspecionado, indicando-se o âmbito e a extensão da inspeção e ainda, dar-lhe a conhecer os direitos, deveres e garantias que lhe assistem no âmbito dessa inspeção. A carta aviso não determina o início do procedimento inspetivo, devendo, nos termos do RCPIT, ser notificada com uma antecedência mínima de cinco dias face a esse mesmo início.

procedimento ou para a prática do ato de inspeção, ou no caso de não ser necessária ordem de serviço de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato” (n.º 2 do artigo 46º do RCPIT); “o despacho que determina a prática do ato, quando não seja necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objectivos e a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução” (n.º 5 do artigo 46º).

Através do despacho não se operam correções fiscais, antes se apuram factos concretos reveladores de eventuais anomalias ao nível da situação fiscal dos contribuintes. Daí ser normal que procedimentos de inspeção que tiveram na origem despachos, dêem origem, posteriormente a procedimentos de inspeção externos que têm na sua origem ordens de serviço e que visam proceder às correções fiscais que se mostrarem necessárias à reposição da legalidade.

Tratando-se de procedimentos de inspeção distintos, com objetivos distintos (não se colocando aqui, em nossa opinião, uma eventual colisão com o princípio da proporcionalidade previsto no n.º3 do artigo 63º da LGT) mas perfeitamente complementares entre si, pensamos que a parte inicial do n.º 1 do art. 46º da LGT no que respeita à menção aí feita aos despachos, tem de ser interpretado com algumas reservas.

Já quanto ao fim do procedimento de inspeção, de acordo com o RCPIT, para conclusão do mesmo é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico tributária. Este relatório deverá ser notificado ao contribuinte por carta registada, considerando-se concluído o procedimento na data da sua notificação. Ou seja, a conclusão do procedimento apenas ocorre na data em que o contribuinte inspecionado é notificado do relatório final de inspeção, de acordo com o art. 62º do RCPIT. Só nesta data é possível aferir do respeito, ou não, pelo cumprimento do prazo de seis meses, que como mencionado, constitui o prazo legalmente definido. A correta aferição do prazo de seis meses do procedimento inspetivo, além de ser importante nos termos do artigo 46º n.º 1, pode ser também muito importante noutros contextos, designadamente no contexto do direito à redução de coima a que se reporta a alínea c) do n.º 1 do artigo 29º do RGIT (Regime Geral das Infrações Tributárias), na parte em que permite o pagamento reduzido da coima se o pedido for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária.

Assumindo-se esta perspetiva no que respeita à conclusão do procedimento de inspeção não podemos também deixar de fazer referência à temática da conclusão da prática de atos de inspeção. Efetivamente, o legislador quando fala em atos de inspeção e na conclusão da sua prática, não está, nem pretende estar, a referir-se à conclusão do procedimento inspetivo. A prática de atos de inspeção consubstancia a fase mais importante do procedimento de inspeção, pois é esse o momento em que se observa, analisa e recolhe toda a matéria de prova que há-de suportar ou não a elaboração do projeto de conclusões do relatório. No fundo, corresponde ao momento em que o inspetor, após o contribuinte ter assinado a ordem de serviço (de que aliás recebeu cópia) inicia o seu trabalho de campo tendo em vista a verificação da

situação jurídico fiscal do contribuinte, mais concretamente o imposto (s) e exercício (s) previamente definidos. Concluída a prática de atos de inspeção e caso os mesmos possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte inspecionado, deve este ser notificado do projeto de conclusões de relatório, nos termos do n.º 1 do art. 60º do RCPIT. Refere ainda o RCPIT, conjugando este n.º 1 do artigo 60º com o n.º 1 do artigo 61º que o contribuinte inspecionado deve ser notificado do projeto de conclusões do relatório no prazo de 10 dias contados da data da conclusão da prática de atos de inspeção. Esta conclusão, nos termos do n.º 1 do artigo 61º, afere-se pela data da notificação (pessoal) ao contribuinte da chamada nota de diligência. Ou seja, a nota de diligência determina a conclusão da prática de atos de inspeção e faz iniciar a contagem do prazo de 10 dias para efeitos de notificação do projeto de conclusões do relatório ao contribuinte.

Com a notificação da nota de diligência conclui-se pois apenas uma das fases do procedimento de inspeção. Quando o artigo 46º n.º 1 fala em “duração da inspeção externa” para efeitos de determinar do prazo de seis meses aferido entre o início e o fim do procedimento, consideramos estarem em causa os momentos que atrás referenciamos: o início do procedimento aferido pela assinatura da ordem de serviço ou despacho (artigo 51º do RCPIT) e o fim do procedimento aferido pela data de notificação do relatório final de inspeção (artigo 61º do RCPIT).

Pese embora este entendimento seja, neste momento, pacífico na jurisprudência do STA (entre outros, Acórdão do STA, 2ª secção, de 20.10.2010¹⁹, Proc. n.º 0112/10 e Acórdão do STA, 2ª secção, de 30.11.2010, Proc. n.º 0669/10) nem sempre assim aconteceu, principalmente quando os factos em análise se reportavam a períodos anteriores a 2005 (entre outros, o Acórdão do STA de 7.12.2005, Processo n.º 0993/05). Pensámos que uma redacção pouco clara de alguns normativos do RCPIT condicionou, de algum modo, a interpretação do STA no sentido de considerar que o momento relevante de aferir a conclusão do procedimento de inspeção seria o da conclusão da prática de actos de inspecção, tendo presente, a emissão, pelos serviços de inspecção da AT, da competente nota de diligência. Esta interpretação foi suscitada, seguramente, por normas como a do artigo 61º do RCPIT – Conclusão dos actos -, que na sua redacção inicial consagrava que:

“1. Os atos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

¹⁹ O efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final. Conforme se refere no Acórdão de 20.10.2010, procedendo o relatório final à identificação e sistematização dos factos detetados e à sua qualificação jurídico tributário, designadamente descrevendo os factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, a administração tributária está impedida, antes da elaboração desse relatório final, de exercer o direito de liquidação por desconhecimento dos pressupostos fácticos em que se deve basear.

2. O relatório previsto no artigo seguinte deve ser notificado ao contribuinte por carta registada com aviso de receção nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do artigo anterior.

3. A nota de diligência tem como objectivo a definição da data de conclusão dos atos e, nos casos referidos no n.º 4 do artigo 46º, indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas. “

Embora existisse um normativo a mencionar que, “ Para conclusão do procedimento é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico - tributária”, não existia (o que só aconteceu após a revisão do RCPIT operada pela Lei n.º 50/2005, de 30.08) na sistematização do RCPIT, (embora subjacente) uma menção expressa à conclusão da prática de atos de inspeção e, por outro lado, uma menção, também expressa, à conclusão do procedimento de inspeção, como atualmente acontece nos artigos 61º e 62º do RCPIT.

Por fim, e igualmente relevante no sentido de compreender do âmbito do n.º 1 do artigo 46º da LGT será importante determinar do período efetivo da suspensão da caducidade. A questão em análise, centra-se em saber qual é o prazo de suspensão da caducidade: se apenas a duração da inspeção ou seis meses, prazo legal do procedimento de inspeção. Na prática, a questão giraria em torno de saber se o prazo inspetivo que releva é o da previsão legal ou se será o da duração efetiva da inspeção.

O STA tem vindo a considerar que deve ser relevante para este efeito o período efetivo de duração da inspeção ²⁰

Pensámos igualmente que o período de suspensão da caducidade depende do prazo pelo qual decorre o procedimento inspetivo, não sendo também viável (até porque não previstas expressamente pelo legislador no texto legal), defender que as prorrogações do procedimento inspetivo (previstas no n.º 3 do artigo 36º do RCPIT) relevam em sede de suspensão de caducidade.

Sendo a caducidade do direito à liquidação uma importante garantia dos contribuintes seria, no mínimo, questionável, que o período de tempo pela qual pode estar suspensa, pudesse ser maior ou menor,

²⁰ O STA, (de que é exemplo o Acórdão do STA de 7.12.2005, Proc. n.º 0993/05) tem vindo a considerar que: *“Compreende-se que o prazo de caducidade se suspenda durante a inspeção, tendo o legislador entendido ser suficiente, para o efeito, o prazo de seis meses – art. 36º n.º 2 do RCPIT – por modo que, a ser ultrapassado, não há suspensão. Mas tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a AF colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período da inspeção.*

Compreendendo-se que, se a inspeção durar mais de seis meses – prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito – não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efetivo de duração da inspeção.”

consoante existisse ou não prorrogação do procedimento de inspeção externo. O prazo de suspensão da caducidade poderia, no limite, vir a ser de um ano, o que não seria seguramente consentâneo com os princípios da segurança jurídica, celeridade e continuidade (entre outros, artigo 55º da LGT e n.º 2 do artigo 36º do RCPIT), que pretendem introduzir segurança e rapidez na definição da situação jurídico tributária dos contribuintes inspecionados.

b) Âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT

Importa aferir do âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT e descortinar assim, a que situações concretas tem o mesmo sido aplicado.

Uma das principais críticas que foi feita a quando da aprovação da LGT, além da questão da constitucionalidade da norma do n.º 1 do artigo 46º, foi a de que o regime aprovado seria extremamente benéfico aos interesses da administração tributária, porquanto sempre que a mesma necessitasse de mais prazo para efectuar a liquidação de impostos, só teria de se socorrer do mecanismo do n.º 1 do artigo 46º da LGT e fazer desencadear, em conformidade, um procedimento externo de inspeção. Tendo presente que durante muito tempo os serviços de inspeção tributária da AT, ainda que com algumas excepções, privilegiaram inspeções aos contribuintes com referência a períodos temporais muito próximos da data limite de caducidade, foi com muita expectativa que se aguardou a aplicação do novo regime legal.

Sendo certo que o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto (n.º 1 do artigo 36º do RCPIT) não é menos certo que essa possibilidade tem de ser doseada com a experiência e com a vivência daquilo que constitui um procedimento inspetivo que se pretende rigoroso, operacional e eficaz. Senão, vejamos duas situações limite, uma ocorrida antes da LGT e outra ocorrida já na vigência da LGT:

- a) Situação ocorrida antes da entrada em vigor da LGT – partindo do princípio que o procedimento de inspeção externo se iniciava no dia 28 de dezembro do ano em que operava a caducidade do direito à liquidação, tal significava que não só o procedimento, como também a liquidação adicional e a notificação da liquidação adicional teriam de estar concluídos, impreterivelmente, até ao dia 31 de dezembro desse ano, termo do prazo de caducidade. A prática demonstrou não ser aconselhável iniciar os procedimentos de inspeção em datas próximas do prazo limite de caducidade, porquanto se torna difícil, senão impossível, cumprir com as regras legais de caducidade, o que acabaria, também, por colocar em causa a operacionalidade e eficácia da própria inspeção;
- b) Situação ocorrida após a entrada em vigor da LGT – tendo por base exactamente o mesmo pressuposto (procedimento de inspeção externo iniciado no dia 28 de dezembro do ano em que

operava a caducidade do direito à liquidação) e atento o regime de suspensão da caducidade introduzido no n.º 1 do artigo 46º da LGT, o procedimento de inspeção desde que não ultrapassasse o seu prazo legal de duração (ou seja, seis meses) poderia transitar para o ano seguinte (que seria já, caso não existisse o n.º 1 do artigo 46º, um ano de caducidade). Uma vez concluído o procedimento, a administração tributária teria que proceder, sendo o caso, à respectiva liquidação adicional. Porque a suspensão de caducidade é apenas de quatro dias (ou seja, o período de tempo decorrido entre o início da inspeção, 28 de dezembro, e a data limite de caducidade, 31 de dezembro) a liquidação e notificação deveria ocorrer nesse prazo, sob pena de ocorrer caducidade do direito à liquidação do imposto. Também neste caso, verificado já no âmbito da vigência da LGT, o risco de caducidade seria elevado.

Se o procedimento externo de inspeção for iniciado em data próxima da data limite da caducidade, o risco desta ocorrer é elevado. Daí que a administração tributária implemente internamente²¹ procedimentos destinados a obviar a essas situações, o mesmo será dizer, a garantir o cumprimento das regras de caducidade. São pois fixadas datas limites para a recolha de documentos de correcção (DC), datas limites para a recolha de declarações, datas limite para as liquidações e muito especialmente, datas limite para registo nos CTT dos documentos de cobrança a expedir. Tem sido frequente que, após a data limite de registo nos CTT, a notificação das liquidações seja efectuada pessoalmente (n.º 5 e n.º 6 do artigo 38º do CPPT) de forma a assegurar o respeito pelos prazos de caducidade. A introdução no CPPT, particularmente em 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro) de notificações efectuadas por transmissão electrónica de dados poderá ou não, ditar, dependendo da aplicação prática que este regime vier a ter, algum impacto em sede de cumprimento das regras de caducidade.

Quando o artigo 46º n.º 1 menciona expressamente que a suspensão da caducidade só opera se o procedimento de inspeção não ultrapassar o prazo de seis meses (estando pois excluídas, como referido, as prorrogações previstas no artigo 36º do RCPIT) convém ter presente que este é um prazo limite. Por outras palavras, poderíamos afirmar que o prazo de seis meses é um elemento “balizador” para aferir da existência de suspensão da caducidade. Em regra, o prazo médio do procedimento de inspeção fica aquém desse limite.

Por outro lado, não é indiferente para efeitos de aplicação do n.º 1 do artigo 46º, o momento do início do procedimento de inspeção. É que quanto mais cedo for iniciado o procedimento de inspeção menor será a relevância e impacto da suspensão da caducidade prevista no n.º 1 do artigo 46º da LGT. Para ilustrar esta afirmação evidenciamos três situações concretas:

²¹ É o caso do Ofício Circulado n.º 10 001de 03.10.2012 do Sr. Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

- a) Inspeção externa ao exercício de 2009 em sede de IRC – o procedimento teve início no dia 2 de janeiro de 2012 e foi concluído no dia 2 de maio de 2012. Partindo do pressuposto que foram efetuadas correções fiscais em sede de IRC e que irá ocorrer uma liquidação adicional de IRC, não seria particularmente relevante ter presente que nos termos do n.º 1 do artigo 46º do RCPIT tinha ocorrido uma suspensão da caducidade de 122 dias, período de duração efectiva da inspeção externa. Isto porque a data limite de caducidade (apurada segundo as regras gerais do artigo 45º da LGT) só é atingida no dia 31 de dezembro de 2013, sendo plausível que a administração tributária efetuasse e notificasse, ainda em 2012, a liquidação adicional de IRC. A suspensão da caducidade não teria pois, no caso vertente, relevância prática;
- b) Inspeção externa ao exercício de 2008 em sede de IRC – o procedimento teve início no dia 1 de março de 2012 e foi concluído no dia 31 de agosto de 2012. Partindo do pressuposto que foram efetuadas correções fiscais em sede de IRC e que irá ocorrer uma liquidação adicional de IRC, também nesta situação não seria particularmente relevante ter presente que nos termos do n.º 1 do artigo 46º do RCPIT tinha ocorrido uma suspensão da caducidade de seis meses. Pese embora o procedimento inspetivo tivesse decorrido em ano de caducidade (tendo presente que o exercício em análise era o de 2008) o facto do procedimento inspetivo ter sido concluído em 31 de agosto de 2012 permitiria à administração tributária desencadear todas as operações de liquidação do imposto e as consequentes notificações ao sujeito passivo inspecionado ainda no decurso de 2012. Não seria pelo facto de ter existido suspensão da caducidade, nos termos mencionados, que a administração tributária iria adiar a definição da situação tributária do sujeito passivo inspecionado para o ano de 2013. Os princípios da celeridade e diligência consignados na LGT aconselham aliás a uma rápida e correcta definição da situação tributária dos contribuintes;
- c) Inspeção externa ao exercício de 2008 em sede de IRC – o procedimento teve início no dia 15 de outubro de 2012 e foi concluído no dia 14 de dezembro de 2012. Partindo do pressuposto, uma vez mais, que foram efectuadas correções fiscais em sede de IRC e que irá ocorrer uma liquidação adicional de IRC, a suspensão da caducidade pode, neste caso, afigurar-se particularmente importante. A inspeção decorreu em ano de caducidade e terminou em data (14 de dezembro) que dificilmente permitirá à administração tributária efetuar a liquidação adicional e a consequente notificação até ao dia 31 de dezembro de 2012. Atentas as regras de suspensão da caducidade do n.º 1 do artigo 46º da LGT o que aconteceria no caso vertente, é que a administração tributária utilizaria os 61 dias de suspensão da caducidade (prazo decorrido entre o início e o fim do procedimento inspetivo) para, em 2013 efectuar a liquidação do IRC e respectiva notificação ao contribuinte.

A experiência tem demonstrado que o n.º 1 do artigo 46º da LGT ganha particular destaque sobretudo nas situações de inspeção externa desencadeadas em ano de caducidade e concluídas em data próxima do termo do prazo de caducidade ou até em ano que à partida já seria de caducidade. Feita esta afirmação, poderá questionar-se se fará sentido desencadear ações inspetivas externas em datas tão próximas da data limite de caducidade. Em regra, poderemos concluir que não, pois é sempre preferível e desejável que as inspeções externas se efetuem em data o mais próxima possível dos factos a que respeitam. Porém, existem sempre situações limite que poderão exigir que a inspeção tributária da AT só possa actuar e desenvolver a sua missão em ano de caducidade. Nestas situações, o mecanismo de suspensão da caducidade do n.º 1 do artigo 46º da LGT pode ser particularmente importante.

Importa no entanto precisar que este mecanismo, quando aplicado, não é isento de dificuldades para a própria administração tributária. Basta pensar que nos casos em que a suspensão da caducidade pode ter mais relevância prática, a liquidação adicional acontece em ano que à partida seria de caducidade. É pois exigida uma especial atenção e acompanhamento às liquidações adicionais operadas em ano posterior ao ano de caducidade. Por outras palavras, o circuito normal da liquidação de impostos é alterado o que significa necessidade, por parte da administração tributária, de uma atenção redobrada. Está em causa o rigoroso cumprimento das regras de caducidade. Aos contribuintes caberá verificar ²² se o procedimento tributário de liquidação adicional, subsequente ao procedimento de inspeção, respeitou ou não todos os pressupostos de aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT.

6. Conclusões

Desta breve reflexão em torno do prazo do procedimento tributário de inspeção podemos concluir que:

- a) O prazo de seis meses previsto no n.º do artigo 36º do RCPIT deve ser considerado um prazo disciplinar, meramente indicativo, cujo incumprimento tem apenas como consequência a não

²² O decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação impede o Estado de proceder à liquidação de tributos, pelo que é cometida uma ilegalidade quando o acto de liquidação é efectuado depois de consumada a caducidade, isto é, quando é liquidado um tributo após o decurso do prazo que o Estado detinha para exercer esse direito. Consequentemente a liquidação feita depois de esgotado o prazo de caducidade é ilegal, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido do vício de violação de lei (entre outros, Acórdão de 7 de Julho de 2004 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA). Esta ilegalidade é reconduzível a uma ilegalidade idêntica a todas as outras que se englobam no artigo 99º do CPPT (fundamentos da impugnação) sendo também de salientar que, estando em causa um vício gerador de mera anulabilidade do acto tributário, não é de conhecimento oficioso (Acórdão do STA, 2ª Secção, de 25.01.2012, processo n.º 01018/11).

suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 1 do artigo 46º da LGT, sendo este o entendimento atual do Supremo Tribunal Administrativo;

- b) Contrariamente ao quadro de facilitismo que foi associado à aplicação do n.º 1 do artigo 46º da LGT, considerámos que o regime de suspensão da caducidade do direito à liquidação decorrente do decurso de uma inspeção externa que não exceda os seis meses, deverá ser de aplicação excecional, pois a sua aplicação comporta, em regra, elevados riscos em matéria de caducidade. As regras de caducidade não são postergadas pela existência de um regime de suspensão de caducidade, continuam antes a ter de ser rigorosamente cumpridas sob pena da administração tributária não poder exercer o direito de liquidar o imposto;
- c) É fundamental para os contribuintes inspecionados o conhecimento das regras que regem em sede de procedimento de inspeção externa, suas etapas e principais características, sob pena de não conseguirem aferir, de forma correta, e sobretudo, controlar, a aplicação que vem sendo feita do n.º 1 do artigo 46º da LGT por parte da administração tributária;
- d) A jurisprudência dos Tribunais Superiores tem contribuído, de forma decisiva para o aprofundamento da discussão em torno do prazo do procedimento de inspeção sendo de relevar que não se trata de uma questão pacífica e isenta de dificuldades;
- e) O prazo do procedimento tributário de inspeção e as consequências que decorrem do seu incumprimento não é uma temática encerrada e deve determinar por parte da administração tributária e dos contribuintes inspecionados uma atenção redobrada.