

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
02304/13.3BEPRT	25 de setembro de 2019	Ascensão Lopes

**DESCRITORES**

Caducidade > Liquidação > Acção de inspecção > Efeito suspensivo

**SUMÁRIO**

O prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte do início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa, e o prazo conta-se do seu início, caso a inspecção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

**TEXTO INTEGRAL****Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo****1 - RELATÓRIO**

A....., melhor identificada nos autos, vêm recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a oposição à execução fiscal por ela deduzida contra a cobrança da quantia de € 20.027,47, relativa a dívida de IRS do ano de 2008.

Inconformada com o assim decidido, apresentou as respectivas alegações que resumiu nas seguintes **conclusões**:

«A. Vem o presente Recurso interposto da Sentença que julgou improcedente a Oposição apresentada pela ora Alegante, que aí pugnava a extinção da execução n.º 3190.2013.0105.9947, instaurada pelo Serviço de Finanças do Porto - 5, com vista à cobrança coerciva da quantia de €20.027,47.

B. Desde logo, versando os autos sobre questão exclusivamente de direito este é dirigido à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do n.º 1 do artigo 280.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

C. É convicção da Alegante, que houve erro de aplicação de lei, na medida em que já se havia verificado o prazo de caducidade da liquidação, aquando da notificação da mesma.

D. A Recorrente apresentou oposição à execução fiscal, sustentando que o prazo para a AT exercer o seu direito à liquidação, em sede de IRS, terminou, em virtude do período de suspensão, no dia 08-02-2013, pelo que, o ato de liquidação do imposto in questio foi praticado depois de findo o prazo de caducidade.

E. Não obstante, assim não o entendeu o Tribunal a quo, sustentando que para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, se considera esse prazo suspenso entre a notificação do início da ação inspetiva e a notificação do relatório final da inspeção.

F. O thema decidendum do presente recurso resume-se, assim, às seguintes questões: (i) o disposto no artigo 46º n.º 1 da LGT deve ser interpretado, quanto ao termo da suspensão do prazo de caducidade, como correspondendo à data em que ocorre a notificação do relatório de inspeção ou como correspondendo à data da conclusão da ação inspetiva? e, (ii) no caso em apreço estava ou não ultrapassado o prazo de caducidade do direito de liquidação da AT?

G. Tendo em conta que nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, o direito de liquidação da AT caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, e que tal prazo se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, dúvidas não resultam e a sentença recorrida não contrária, que a contagem do prazo de caducidade da liquidação, em sede de IRS, referente ao período de tributação de 2008, iniciou-se no dia 01-01-2009 e terminaria no dia 31-12-2012.

H. Não obstante, tendo em conta que a liquidação da dívida exequenda foi promovida na sequência de uma ação de inspeção, importa tomar em consideração a causa suspensiva verificada nos termos do artigo 46.º n.º1 da LGT.

I. No que concerne ao termo final do período de suspensão, e atendendo à disposição legal do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, a Recorrente entende que o mesmo ocorreu no dia 05-11-2012, data em que terminou a ação de inspeção externa, ao invés, entendeu o Tribunal a quo que para efeitos do terminus do período de suspensão deve atender-se à data da notificação do relatório de inspeção tributária, que considerou ter ocorrido no dia 07-01-2013.

J. Não obstante, e salvo o devido respeito, ao concluir que “(...) se considera esse prazo suspenso entre a notificação do início da ação inspetiva e a notificação do relatório final da inspeção, desde que não tenham decorrido mais de 6 meses entre um e outro”, o Tribunal a quo cometeu um duplo erro de interpretação, não só porque não é isso que resulta da fundamentação da jurisprudência referida, como tão pouco resulta do artigo 46.º n.º 1 da LGT tal interpretação, seja na redação vigente à data da prática dos factos, seja na redação atualmente em vigor.

K. Na verdade, o que resulta da referida disposição legal, e sempre resultou, é que “(...) 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”. (destaque da responsabilidade da Recorrente). Ou

seja, conforme resulta da interpretação da lei e da vasta jurisprudência superior nesta matéria, o decurso do prazo de seis meses refere-se ao lapso de tempo decorrido entre o início da ação de inspeção e o seu terminus, e não ao intervalo de tempo entre a notificação do início da ação inspetiva e a notificação do relatório final da inspeção, como erradamente entendeu o Tribunal a quo.

L. Em boa verdade, conforme a redação do artigo 46.º n.º 1 LGT em vigor à data, é expressamente referida a data em que deve iniciar-se o período de suspensão da caducidade do direito à liquidação, mas tal disposição é omissa quanto ao termo da cessação desse efeito.

M. “A suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT, corresponde ao período de duração da acção de inspeção externa aí referida, que deve ser concluída, em princípio, no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início - art. 36.º, n.º 2 do RCPIT.” - cf. fundamentação do voto de vencido apresentado no Acórdão de 21-11-2013, proferido no âmbito do processo n.º 594/12.

N. No essencial, a razão de divergência prende-se com o conceito de “ação de inspeção”, pois que a omissão do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, suscita o problema de saber qual o sentido da referida expressão, com vista a determinar o termo final da suspensão do prazo de caducidade.

O. Perante a referida imprecisão terminológica, não deve entender-se que “ação de inspeção” equivale a “procedimento de inspeção” para assim concluir que o termo final da suspensão do prazo de caducidade coincide com o fim do procedimento de inspeção, ou seja, com a notificação do relatório final.

P. “Por “ação de inspeção externa” deve entender-se apenas os atos praticados pela AF nas instalações ou dependências do sujeito passivo, compreendendo o período, recortado como vimos pela lei, que vai desde a assinatura pelo sujeito passivo da ordem de serviço que determinou o procedimento de inspeção (art. 51º, nº 2, do RCPIT), até à notificação da nota da diligência emitida pelo

funcionário incumbido do procedimento (art. 61º, nº 1, do RCPIT)”. - cf. fundamentação do voto de vencido apresentado no Acórdão de 21-11-2013, proferido no âmbito do processo n.º 594/12.

Q. Ademais, sendo certo que o legislador nada refere quanto ao termo da cessação do efeito suspensivo da caducidade, não será abusivo concluir que só pode dar-se por terminado aquilo que se tiver iniciado, pelo que é forçoso concluir que quando a norma da LGT menciona, na parte final, apenas a inspeção externa só pode estar a referir-se à mesma ação de inspeção externa, isto é, aos atos materiais de inspeção externa.

R. Assim, deverá entender-se que o prazo de suspensão da caducidade do direito à liquidação termina com a conclusão da ação inspetiva e não com a notificação do contribuinte do relatório da inspeção tributária.

S. Por outro lado, admitir-se que o prazo de suspensão só termina com a notificação do contribuinte do relatório final da inspeção seria deixar na livre disponibilidade da administração a possibilidade de dilatar o prazo de suspensão de caducidade para além do estritamente necessário.

T. É que, pese embora a regulamentação legal do procedimento de inspeção tributária imponha que a AT pratique determinados atos, designadamente a notificação do contribuinte para audição prévia e a notificação do contribuinte do relatório final da inspeção, em observância de certos prazos, tais prazos são meramente ordenadores ou disciplinadores, não constituindo a sua violação qualquer vício suscetível de inquinar o procedimento inspetivo e, conseqüentemente, o ato de liquidação resultante do procedimento. O que, aliás, sucedeu no caso dos presentes autos, i.e., quando a Recorrente é notificada do relatório final da inspeção tributária, em 07-02-2013, já estava, também, ultrapassado o prazo legal de que a AT dispunha para o efeito.

U. Ora, tendo em conta que para assegurar o efeito suspensivo do prazo de caducidade, a AT tem, apenas, de concluir a ação inspetiva no prazo de seis meses, considerar o terminus de tal prazo, apenas, com a notificação do

contribuinte do relatório final, seria conceder à AT a oportunidade de alargar o prazo da suspensão conforme entendesse, já que também o prazo de que legalmente dispõe para notificar o contribuinte do relatório final não é peremptório.

V. Não podemos olvidar que o instituto da caducidade pretende estabelecer um equilíbrio entre a tutela do interesse público conferido à administração pública certo prazo razoável, para realizar certo ato jurídico, sancionando a sua inércia e a tutela de interesses particulares, ligados à segurança e à certeza jurídica, evitando a indefinição da situação jurídica do contribuinte.

W. Assim, alargar o período de suspensão do prazo de caducidade a todo o período do procedimento incluindo a realização da audiência e elaboração do relatório final, não só não tem o mínimo apoio na letra do preceito, como não tem justificação racional e concede que, nas mais das vezes, a AT contorne o prazo de caducidade, como se referiu.

X. Também, por estes motivos, só o entendimento de que o termo da suspensão do prazo de caducidade ocorre com a conclusão da ação inspetiva salvaguarda plenamente as garantias do contribuinte designadamente, o princípio da segurança jurídica, da proporcionalidade e da boa-fé (cf. artigos 103.º, n.º 4 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP).

Y. Em suma, ao interpretar, como interpretou, o n.º 1 do artigo 46.º da LGT, afirmando meramente que o termo da suspensão do prazo de caducidade apenas ocorre com o Relatório da Inspeção Tributária e a sua notificação ao contribuinte, o Tribunal a quo violou a lei, não operando de acordo com os elementos sistemático e teleológico do preceito, pelo que não pode manter-se na ordem jurídica.

Z. Concomitantemente, deverá o Tribunal ad quem revogar a decisão em recurso, substituindo-a por outra que reconheça a caducidade do ato tributário em que se traduz a liquidação adicional de IRS, referente ao período de tributação de 2008, e, conseqüentemente conclua pela inexigibilidade do

imposto em sede de execução fiscal, por falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade.

Nestes termos e nos melhores de Direito, sempre com o mui douto suprimento de V. Exa., deverá ser revogada a sentença a quo, com o que se fará a Sã e Habitual Justiça.»

### **Não foram apresentadas contra alegações.**

### **O Ministério Público a fls. 113 dos autos, emitiu parecer com o seguinte conteúdo:**

«I. Objecto do recurso.

1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF do Porto, que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia de € 20.027,47 euros, relativa a IRS do ano de 2008.

A Recorrente insurge-se contra o assim decidido, por considerar que a sentença padece de erro de julgamento.

Entende a Recorrente que «... o prazo para a AT exercer o seu direito à liquidação, em sede de IRS, terminou, em virtude do período de suspensão, no dia 08-02-2013, pelo que, o ato de liquidação do imposto in questio foi praticado depois de findo o prazo de caducidade, isto é, em 04-04-2013».

Para o efeito alega que o prazo de caducidade previsto no nº1 do artigo 45º da LGT apenas se suspende no período de duração da ação inspetiva e não até à notificação do relatório de inspeção, como se entendeu na sentença recorrida.

E termina pedindo a revogação da sentença.

II. Fundamentação de facto e de direito da sentença.

Na sentença recorrida deu-se como assente que a Recorrente foi objecto de uma ação inspetiva ao ano de 2008, com início em 27/09/2012, cujo relatório foi notificado através de duas cartas registadas com aviso de receção, remetidas para o seu domicílio em 03/01/2013 e 28/01/2013, as quais foram devolvidas

com a menção de não reclamadas. Posteriormente foi emitida liquidação de IRS, relativa ao ano de 2008, em que foi apurado imposto a pagar no valor de € 20.027,47 euros, a qual foi notificada à Recorrente em 04/04/2013.

Para se decidir pela improcedência da oposição considerou o tribunal “a quo” que «para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, se considera esse prazo suspenso entre a notificação do início da acção inspectiva e a notificação do relatório final da inspecção, desde que não tenham decorrido mais de 6 meses entre um e outro (cfr., por todos, Acórdão do STA, processo nº 0669/10, de 30-11-2010, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).».

E acrescenta-se, «no caso dos autos, sempre teria de se considerar que a liquidação foi notificada aquando da remessa da primeira carta devolvida, já que a AT enviou a segunda apenas porque resolveu juntar a notificação do relatório final e da aplicação de métodos indirectos numa só e não porque a lei assim o impusesse. Tal significa que só se pode considerar que houve suspensão do prazo de caducidade da liquidação entre 27-09-2012 e 07-01-2013 (data em que se considera efectivada a notificação por carta registada), e sendo assim, tendo o prazo de caducidade estado suspenso por 102 dias, verifica-se que em 04-04-2013 não tinham ainda decorrido 102 dias desde 01-01-2013, improcedendo, pois, a alegação da Oponente».

### III. Análise do Recurso.

A questão que se coloca consiste em saber se a sentença incorreu em erro de julgamento na apreciação que fez da questão da falta de notificação da liquidação no período de caducidade - (Embora a Recorrente fale em caducidade do direito de liquidação, a oposição foi deduzida ao abrigo da alínea e) do nº1 do artigo 204º do CPPT, tendo por fundamento a inexigibilidade da dívida por “falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade).

A Recorrente assenta a sua divergência com a sentença recorrida, no entendimento de que os efeitos suspensivos do prazo de caducidade do direito de liquidação previstos no nº1 do artigo 46º da LGT se cingem ao período entre

a notificação do início do procedimento e a conclusão dos atos de inspeção interna.

Sobre esta questão já o STA teve oportunidade de se pronunciar por diversas vezes, tendo firmado jurisprudência no acórdão do Pleno de 21/09/2016, proc. 01475/15, no sentido de que o prazo de caducidade de 4 anos previsto no nº1 do artigo 45º da LGT, que se conta a partir do termo do ano a que o mesmo respeita, suspende-se com a notificação do início do procedimento de inspeção externa e reinicia-se, caso não seja ultrapassado o prazo de seis meses, a partir da notificação do relatório de inspeção.

Em abono de tal entendimento adotou-se a seguinte argumentação:

«...embora estas normas, bem como a norma do art. 36º do RCPIT, também invocado pela recorrente, exprimam alguma imprecisão terminológica na utilização das expressões acção de inspecção e procedimento de inspecção, trata-se de expressões que designam conceitos com conteúdos distintos, mas sem que dessa distinção se possa extrair a consequência jurídica pretendida pela recorrente: de que a suspensão do prazo de caducidade da liquidação cessa com a notificação ao inspeccionado da conclusão dos actos de inspecção e não com a elaboração do relatório final de inspecção (art. 61º nº 1 e 62º nº 1 do RCPIT).

É que, procedendo o relatório final à identificação e sistematização dos factos detectados e à sua qualificação jurídico-tributária, designadamente descrevendo os factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, a AT está impedida, antes da elaboração desse relatório final, de exercer o direito de liquidação por desconhecimento dos pressupostos fácticos em que se deve basear (art. 62º nºs. 1/2 al. i) RCPIT).

(...)

Da interpretação conjugada dos referidos preceitos legais decorre apenas e só (...) que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, que é

de quatro anos e se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário - artigo 45º da LGT -, se suspende com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspecção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

Nos demais casos, isto é, quando a acção inspectiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegeu como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respectivo, tudo conforme dispõe o artigo 60º nº 1 e 2 do RCPIT.»

Tal entendimento, que merece a nossa inteira adesão, afigura-se-nos ser o mais consentâneo com a letra e o espírito da lei.

Assim sendo e uma vez que o início da acção inspetiva foi notificada à Recorrente em 27/09/2012 e o relatório do procedimento notificado em 07/01/2013 (por o dia 6 ser domingo), temos que concluir que o prazo de caducidade se suspendeu pelo período de 102 dias, tal como se concluiu na sentença recorrida, o que equivale a dilatar o prazo de caducidade do direito de liquidação até 12 de Abril de 2013.

Tendo a liquidação sindicada sido notificada em 4 de Abril de 2013, a mesma ocorreu ainda no período de caducidade de 4 anos previsto no nº1 do artigo 45º da LGT.

Afigura-se-nos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, motivo pelo qual se impõe a sua confirmação.

#### IV. CONCLUSÃO.

Em face do exposto entendemos que a sentença recorrida fez uma correta interpretação e aplicação dos normativos aplicáveis, designadamente do disposto no nº1 do artigo 46º da LGT, motivo pelo qual se impõe a sua confirmação, julgando-se improcedente o recurso.»

## **2 - Fundamentação**

### **O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte matéria de facto:**

- A) Corre termos contra a Oponente, no Serviço de Finanças de Porto 5, o processo de execução fiscal n.º 3190201301059947, instaurado para cobrança de dívidas de IRS de 2008, no valor de € 20.027,47, cfr. teor de fls. 14 a 20 dos autos (p.f.).
- B) A Oponente foi notificada da liquidação exequenda em 04-04-2013, cfr. teor de fls. 8 dos autos (p.f.).
- C) A liquidação exequenda resultou de inspecção tributária realizada à Oponente e ao seu marido, que teve início em 27-09-2012, cfr. teor de fls. 23 dos autos (p.f.).
- D) Foram enviadas duas cartas registadas com aviso de recepção à Oponente, tendo em vista a notificação do relatório final da inspecção tributária e da fixação da matéria colectável por métodos indirectos, em 03-01-2013 e 28-01-2013, ambas devolvidas por não reclamadas e constando na segunda a menção de que a notificação era feita nos termos do nº 5 do artº 39º do CPPT, cfr. teor de fls. 44 a 53 dos autos (p.f.).
- E) A Oponente foi citada em 24-07-2013, cfr. fls. 18 dos autos (p.f.).
- F) A presente Oposição foi apresentada no SF de Porto 5 em 16-09-2013, cfr. teor de fls. 12 dos autos (p.f.).

## **3- Fundamentação de direito**

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição com base nos seguintes fundamentos/argumentação essencial:

Ponderou o conteúdo dos artigos 45º da LGT; 62º, nº 2 e 43º, nº 1, do RCPIT; 39º, nº 1, do CPPT; 60º do CIRC, ex vi artº 32º do CIRS. E, expressou que os tribunais superiores têm decidido que para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, se considera esse prazo suspenso entre a

notificação do início da acção inspectiva e a notificação do relatório final da inspecção, desde que não tenham decorrido mais de 6 meses entre um e outro citando por todos o Acórdão do STA, processo nº 0669/10, de 30-11-2010, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Depois, considerou que a liquidação foi notificada aquando da remessa da primeira carta registada devolvida referida em D) do probatório, já que a AT enviou a segunda apenas porque resolveu juntar a notificação do relatório final e da aplicação de métodos indirectos numa só e não porque a lei assim o impusesse. E, concluiu que: “tal significa que só se pode considerar que houve suspensão do prazo de caducidade da liquidação entre 27-09-2012 e 07-01-2013 (data em que se considera efectivada a notificação por carta registada), e sendo assim, tendo o prazo de caducidade estado suspenso por 102 dias, verifica-se que em 04-04-2013 não tinham ainda decorrido 102 dias desde 01-01-2013, improcedendo, pois, a alegação da Oponente”.

## **DECIDINDO NESTE STA**

A questão suscitada da verificação da caducidade do direito à liquidação na situação de inspecção tributária para apuramento da matéria colectável, não é nova e foi, de facto, já apreciada pelo STA, designadamente nos acórdãos que proferiu em 16/9/2009, no processo nº 0473/09, em 20/10/2010 no processo nº 112/10, em 30/11/2010, no processo nº 669/10, em 3/4/2012, no processo nº 103/12, em 21/11/2012, no processo nº 594/12, e em 18/5/2016, no processo nº 1948/13. Acórdãos onde se firmou jurisprudência no sentido de que a suspensão do decurso do prazo de caducidade, que se inicia como a inspecção externa, nos termos do artigo 46º, nº 1, da LGT, cessa, nos casos em que essa inspecção tem duração inferior a seis meses, na data da notificação do respectivo relatório final.

O quadro legal, essencial, é o seguinte:

“Artigo 45.º

## Caducidade do direito à liquidação

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - Nos 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, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

5 - 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.

6 - Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

7 - O prazo referido no n.º 1 é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com: a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam; ou b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia,

ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.”

Por seu turno, o artº 62º, nº 2 do RCPIT dispunha que “O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do artigo 60.º, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação”.

O artº 62º, nº 2 do RCPIT dispunha:

“O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do artigo 60.º, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação”.

O art. 43º, nº 1, do RCPIT dispunha:

“Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta”.

Vista a lei e seguindo a jurisprudência supra referida, que se subscreve, e dando atenção ao probatório, desde já se adianta que o presente recurso não pode lograr provimento.

Vejamos melhor:

A jurisprudência supra referida foi reiterada no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA de 21/09/2016 tirado no recurso nº 01475/15 também subscrito pelo ora relator. Ali se escreveu:

(...) A questão não é nova e foi, de facto, já apreciada pelo STA,

designadamente nos acórdãos que proferiu em 16/9/2009, no processo nº 0473/09, em 20/10/2010, no processo nº 112/10, em 30/11/2010, no processo nº 669/10, em 3/4/2012, no processo nº 103/12, em 21/11/2012, no processo nº 594/12, e em 18/5/2016, no processo nº 1948/13. Acórdãos onde se firmou jurisprudência no sentido de que a suspensão do decurso do prazo de caducidade, que se inicia como a inspeção externa, nos termos do artigo 46º, nº 1, da LGT, cessa, nos casos em que essa inspeção tem duração inferior a seis meses, na data da notificação do respectivo relatório final.

Jurisprudência que aqui se reitera e sufraga, com a argumentação jurídica já vertida no mencionado acórdão de 20/10/2010, do seguinte teor:

«[...] há que atentar, desde logo no art. 45º da LGT, cujo nº 1 estatui que «O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro» e cujo nº 4 dispõe, ainda, que o prazo de caducidade se conta, «nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data e que o facto tributário ocorreu...».

E no que aqui releva, há, igualmente, que considerar,

- quer o disposto no nº 1 do art. 46º da LGT, que dispunha, na redacção original, o seguinte:

«1 - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, de início de acção 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», sendo que, posteriormente, a Lei nº 32-B/2002, de 30/12, alterou a redacção deste nº 1, no sentido de que o prazo de caducidade se suspende com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação;

- quer o disposto no nº 1 do art. 61º do RCPIT: «1 - Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento», bem como o estatuído no art. 62º deste mesmo diploma:

«1 - Para conclusão do procedimento é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária.

2 - O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no nº 4 do artigo 60º, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação.»

Refira-se, finalmente, o disposto no artigo 36º do RCPIT, que, sob a epígrafe «Início e prazo do procedimento de inspecção», dispõe o seguinte:

«1 - O procedimento de inspecção 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.

2 - O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

3 - O prazo referido no número anterior poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas seguintes circunstâncias:

(...)».

Ora, conjugando o teor de todos estes normativos, não pode concluir-se pela razão da recorrente.

Com efeito, como bem aponta o MP, embora estas normas, bem como a norma do art. 36º do RCPIT, também invocado pela recorrente, exprimam alguma imprecisão terminológica na utilização das expressões acção de inspecção e procedimento de inspecção, trata-se de expressões que designam conceitos com conteúdos distintos, mas sem que dessa distinção se possa extrair a consequência jurídica pretendida pela recorrente: de que a suspensão do prazo de caducidade da liquidação cessa com a notificação ao inspeccionado da conclusão dos actos de inspecção e não com a elaboração do relatório final de inspecção (art. 61º nº 1 e 62º nº 1 do RCPIT).

É que, procedendo o relatório final à identificação e sistematização dos factos detectados e à sua qualificação jurídico-tributária, designadamente descrevendo os factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, a AT está impedida, antes da elaboração desse relatório final, de exercer o direito de liquidação por desconhecimento dos pressupostos fácticos em que se deve basear (art. 62º nºs. 1/2 al. i) RCPIT).

Veja-se, aliás, a jurisprudência a este respeito firmada no ac. de 16/9/2009, rec. nº 0473/09, desta secção do STA, no sentido de que, no que respeita à caducidade do direito à liquidação do imposto e à forma de contagem do prazo de suspensão daquele prazo de caducidade em consequência de acção

inspectiva determinada e notificada ainda no decurso daquele primeiro prazo de caducidade, é bem clara a estatuição constante dos arts. 45º e 46º da LGT e 60º e 61º do RCPIT e que «... nada da letra nem do espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, actos internos de inspecção e actos externos de inspecção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva.

Da interpretação conjugada dos referidos preceitos legais decorre apenas e só (...) que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, que é de quatro anos e se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário - artigo 45º da LGT -, se suspende com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspecção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

Nos demais casos, isto é, quando a acção inspectiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegeu como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respectivo, tudo conforme dispõe o artigo 60º nº 1 e 2 do RCPIT.»

E veja-se, igualmente, a jurisprudência constante dos acs. deste STA, de 7/12/2005 e de 2/2/2006, nos recs. nºs. 993/05 e 769/05, respectivamente, com o entendimento de que a norma constante do nº 1 do art. 46º da LGT deve ser interpretada com o sentido de que a suspensão do prazo de caducidade se mantém apenas até à data da notificação do relatório final da inspecção (correspondente à conclusão do procedimento inspectivo), se esta se verificar

antes do termo do prazo de seis meses, contado a partir da notificação ao contribuinte do início de acção de inspecção externa.

É de concluir, portanto, que não colhe nem a argumentação assente no elemento literal que a recorrente pretende retirar do nº 1 do art. 46º e do nº 3 do art. 63º da LGT, bem como dos arts. 36º e 63º do RCPIT, nem a argumentação assente nos elementos teleológico, histórico e sistemático, também invocados.».

Em consonância com o exposto é, pois, de concluir que, como se julgou no acórdão recorrido, a suspensão do decurso do prazo de caducidade, que começa na data em que se inicia a inspecção externa, nos termos do artigo 46º, nº1, da LGT, cessa, nos casos em que essa inspecção externa tem uma duração inferior a seis meses, na data da notificação do respectivo relatório final. E, nesta óptica, estando em causa uma liquidação de IRC do ano de 2003, e estando o decurso do prazo de caducidade suspenso entre 26/11/2007 e 17/4/2008, por via da inspecção externa, mais não restava concluir, como se concluiu no acórdão recorrido, que a notificação da liquidação, em 15/5/2008, ocorreu antes de se completar o prazo de caducidade de 4 anos previsto no artigo 45º, nº 1, da LGT.”

Ora, esta jurisprudência aplica-se integralmente ao caso dos autos onde a notificação do relatório final da inspecção se deve ter por realizada antes do decurso do prazo de 6 meses prazo limite para a realização da inspecção externa (vide o ponto D) do probatório).

Assim sendo e como bem expressa o Senhor Procurador Geral Adjunto neste STA no parecer supra destacado, uma vez que o início da acção inspectiva foi notificada à Recorrente em 27/09/2012 e o relatório do procedimento notificado em 07/01/2013 (por o dia 6 ser domingo), temos que concluir que o prazo de

caducidade se suspendeu pelo período de 102 dias, tal como se concluiu na sentença recorrida, o que equivale a concluir que o prazo de caducidade do direito de liquidação só terminaria em 12 de Abril de 2013, mas devendo considerar-se notificada a liquidação em 4 de Abril de 2013, a mesma ocorreu ainda no período de caducidade de 4 anos previsto no nº1 do artigo 45º da LGT. Por tais razões falecem por completo as conclusões de recurso da oponente sendo de julgar improcedente o seu recurso.

#### **4- DECISÃO**

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em julgar improcedente o recurso confirmando a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2019. - Ascensão Lopes (relator) - José Gomes Correia - Joaquim Condesso.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>