Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 20/2026, de 25/11

Estado: vigente

Resumo: Uniformiza a Jurisprudência nos seguintes termos: O decurso do prazo máximo do procedimento de inspeção não afeta o direito à liquidação dos tributos que se fundamente nas conclusões do relatório final respetivo.

Publicação: Diário da República n.º 229/2026, Série I de 2026-11-25

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Nota: Não dispensa a consulta do diploma original publicado no Diário da República Eletrónico.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 20/2026, de 25 de novembro

Acórdão do STA de 29-10-2026, no processo n.º 30/26.2BALSB - Pleno da Secção do Contencioso Tributário

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A...,LDA., com o número de identificação fiscal e de pessoa coletiva...10 e com sede no Parque Industrial..., Rua... - ...-..., interpôs, ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.ºs 2 e 4, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante "RJAT"), recurso para uniformização de jurisprudência da decisão arbitral proferida em 14 de janeiro de 2026 no âmbito do processo n.º 469/2025-T, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD),, e onde foi decidido julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado contra o indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC n.º ...48, referente ao exercício de 2019, da qual resultou um montante de imposto a pagar de € 117.314,32 (cento e dezassete mil trezentos e catorze euros e trinta e dois cêntimos), e ainda contra a liquidação adicional de IRC n.º ...36, referente ao exercício de 2018, da qual resultaram juros compensatórios no valor de € 12.559,70 (doze mil quinhentos e cinquenta e nove euros e setenta cêntimos)..

Invocou oposição com a decisão arbitral prolatada a 7 de outubro de 2024 no processo com o n.º 838/2023-T, também do CAAD.

Com a interposição do recurso apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões:

«[...]

A.O presente recurso é interposto com fundamento em oposição de julgados, nos termos do artigo 25.º, n.º 2, do RJAT.

Av.ª João XXI, 76 - r/c, – 1049-065 LISBOA Tel: (+351) 217 206 707 Fax: (+351) 217 610 132
Email: dscpac@at.gov.pt www.portaldasfinancas.gov.pt Centro de Atendimento Telefónico: 217 206 707

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

B.Em ambos os processos em confronto, os procedimentos inspetivos ultrapassaram o prazo máximo de duração.

C.Tais inspeções estão sujeitas aos prazos máximos previstos no artigo 36.º do RCPITA.

D.O referido prazo foi ultrapassado em ambos os casos.

E.A ultrapassagem do prazo máximo legal determina a caducidade do procedimento inspetivo e a invalidade dos atos praticados após o seu termo.

F.As liquidações emitidas com base em procedimento inspetivo caducado são ilegais, por falta do respetivo pressuposto procedimental.

G.A decisão arbitral recorrida adotou solução jurídica oposta à decisão fundamento quanto à aplicabilidade do artigo 36.º do RCPITA e aos efeitos da ultrapassagem do respetivo prazo.

H.Verifica-se, assim, oposição de julgados sobre a mesma questão fundamental de direito, impondo-se a uniformização de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Administrativo.

I.Resta concluir que a Decisão arbitral recorrida incorreu em erro de julgamento, bem como que se encontra em manifesta oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com a jurisprudência firmada na Decisão arbitral fundamento, devendo a Decisão arbitral recorrida ser substituída por Acórdão que julgue procedente o pedido arbitral.».

Pediu que o recurso para uniformização de jurisprudência fosse aceite e posteriormente julgado procedente, por provado, sendo, em consequência, nos termos e com os fundamentos acima indicados revogada a decisão arbitral recorrida e substituída por Acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente.

O recurso foi admitido liminarmente com efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida.

A Recorrida apresentou contra-alegações e formulou as seguintes conclusões:

«[...]

A.O presente recurso é inadmissível por não se verificar o requisito da alínea d) do n.º 3 do artigo 152.º do CPTA (aplicável ex vi do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT), dado que a orientação perfilhada na decisão arbitral recorrida está de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo

B.A decisão arbitral recorrida (processo n.º 469/2025-T) concluiu, em consonância com acórdãos do STA de 12 de janeiro de 2022, proferido no âmbito dos autos n.º 02154/16.5BEPRT, do Tribunal Central Administrativo Sul de 13 de julho de 2023, proferido no âmbito dos autos n.º 136/22.7BELRS, do Tribunal Central Administrativo Norte de 4 de julho de 2019, proferido no âmbito dos autos n.º 00145/04.8BEMDL, convergem no entendimento que a ultrapassagem do prazo máximo previsto no artigo 36.º do RCPITA tem como única consequência a inutilização da suspensão do prazo de caducidade, ao abrigo do artigo 46.º, n.º 1, da LGT, sem efeitos invalidantes sobre os atos de inspeção e de liquidação subsequentes.

C.É a decisão fundamento invocada (processo n.º 838/2023-T) que diverge da corrente jurisprudencial maioritária e consolidada, não a decisão recorrida.

D.O recurso para uniformização de jurisprudência não é o meio processual adequado para inverter jurisprudência consolidada com base numa decisão arbitral isolada e dissonante.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

E.Mesmo que se admitisse o recurso - o que não se concede - a decisão recorrida contém a correta interpretação e aplicação do direito, devendo ser confirmada e adotada como orientação jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Administrativo.

F.A integração analógica do artigo 128.º, n.º 6, do CPA propugnada pela Recorrente é vedada pelo artigo 8.º, n.º 4, da LGT e tornaria letra morta o artigo 46.º, n.º 1, da mesma Lei, contrariando os cânones hermenêuticos do artigo 9.º do Código Civil.

G.O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 514/2008, reiterado pela Decisão Sumária n.º 557/16, julgou não inconstitucional o entendimento perfilhado na decisão recorrida, não havendo fundamento para dele divergir.

H.A prossecução do recurso contrariaria a finalidade do instituto da uniformização de jurisprudência, que é a de assegurar consistência de decisões em situações materialmente iguais e não de reverter jurisprudência consolidada com base em decisão arbitral isolada.».

A Ex.ma Senhora Procuradora-Geral Adjunta foi notificada nos termos do artigo 146.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e lavrou douto parecer, tendo concluído que se impunha a prolação de acórdão de uniformização de jurisprudência no sentido de que: “Tendo o procedimento inspetivo um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários (art. 11.º do RCPIT) não lhe é aplicável subsidiariamente o disposto no n.º 6 do artigo 128.º do CPA. A ultrapassagem do respetivo prazo de seis meses não tem outra consequência que não seja a cessação dos efeitos suspensivos da caducidade do direito de liquidação, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária.”.

Foram dispensados os vistos legais, pelo que cumpre decidir.

***

2 - Dos fundamentos de facto

2.1 - No acórdão arbitral recorrido, foram dados como provados os seguintes factos:

«(...)

1) A Requerida promoveu ação inspetiva externa de âmbito parcial (IVA e IRC), ao exercício de 2018, que correu termos sob o número...94 (cf. processo administrativo);

2) A Requerida promoveu ação inspetiva externa de âmbito parcial (IVA e IRC), ao exercício de 2019, que correu termos sob o número...95 (cf. processo administrativo);

3) Os referidos procedimentos iniciaram-se no dia 21 de outubro de 2021 (cf. processo administrativo);

4) Ambos os procedimentos inspetivos foram prorrogados por dois períodos de três meses (cf. processo administrativo);

5) Ambos os procedimentos foram concluídos em dezembro de 2022 (cf. processo administrativo);

6) No seguimento da elaboração do relatório final de inspeção, a Requerida praticou os seguintes atos tributários:

a) Liquidação adicional de IRC n.º ...48, referente ao exercício de 2019, da qual resultou um montante de imposto a pagar de EUR 117.314,32 (cento e dezassete mil trezentos e catorze euros e trinta e dois cêntimos) (cf. liquidação junta ao pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo);

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

b) Liquidação adicional de IRC n.º ...36, referente ao exercício de 2018, da qual resultaram juros compensatórios no valor de EUR 12.559,70 (doze mil quinhentos e cinquenta e nove euros e setenta cêntimos) (cf. demonstração de acerto de contas junta ao pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo);

7) A Requerente apresentou, contra as anteditas liquidações, reclamação graciosa, a qual correu termos sob o n.º ...30 (cf. processo administrativo);

8) A reclamação graciosa apresentada pela Requerente foi parcialmente deferida (cf. processo administrativo);

9) No seguimento da procedência parcial da reclamação graciosa, a Requerida praticou os seguintes atos tributários (confissão da Requerida, constante dos parágrafos 7.º e 8.º da resposta apresentada):

a) Liquidação n.º ...09, com o acerto de contas n.º ...25..., de 27/02/2025, com um valor de reembolso de EUR 6.374,24 (seis mil trezentos e setenta e quatro euros e vinte e quatro cêntimos), em substituição da liquidação n.º ...36;

b) Liquidação n.º ...43, com acerto de contas n.º ...25..., com estorno no valor de EUR 12.906,26 (doze mil novecentos e seis euros e vinte e seis cêntimos), em substituição da liquidação n.º ...48.».

Sendo que a matéria de facto ali consignada e relativa a factos não provados não releva para o sentido da presente decisão.

«Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.».

2.2 - Na sentença arbitral fundamento, foram dados como provados os factos que a seguir se transcrevem nos exatos termos da versão publicada (tendo sido omitidas as transcrições dos atos impugnados, por não relevarem para a decisão a proferir):

«(...)

A.Por despacho de 06-07-2021 da Chefe de Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Viana do Castelo, exarado sob a ordem de serviço n.º OI2021..., foi determinada a instauração de uma ação inspetiva externa à requerente, de âmbito parcial (IRC) e referente ao exercício de 2018, sendo credenciada como responsável pela prática dos atos de inspeção a inspetora tributária B... [fls. 9 do PA-IT]

B.Em 06-07-2021 os serviços de inspeção tributária expediram uma carta-aviso dirigida à sede social da requerente que foi remetida em 16-07-2021 sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 1-2 do PA-IT]

C.Em 19-07-2021 a carta-aviso referida em B. foi devolvida ao remetente com a menção de "Desconhecido" [fls. 3-4 do PA-IT].

D.Em 23-07-2021 os serviços de inspeção tributária expediram uma carta-aviso dirigida à sede social da requerente que foi remetida nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 5-6 do PA-IT]

E.Em 26-07-2021 a carta-aviso referida em D. foi devolvida ao remetente com a menção de "Desconhecido" [fls. 7-8 do PA-IT]

F.Na sequência da devolução referida em E. a inspetora tributária B... contactou telefonicamente o contabilista certificado da requerente, tendo agendando uma reunião com este e com o sócio-gerente da requerente nas instalações da Clínica..., em...

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

G.Em 21-09-2021 a ordem de serviço n.º OI2021... foi notificada pessoalmente ao sócio-gerente da requerente nas instalações da Clínica...[fls. 9 do PA-IT]

H.Em 08-11-2021 a inspetora tributária B... propôs superiormente a ampliação do âmbito da ação inspetiva referida em A. do âmbito parcial de IRC para âmbito parcial de IRC e IRS (retenções na fonte) [fls. 10-11 do PA-IT].

I.Em 08-11-2021 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre a proposta referida em H. o despacho do seguinte teor: "Concordo [§] Proceda-se como proposto" [fls. 10 do PA-IT]

J.Em 02-12-2021 os serviços de inspeção tributária procederam à notificação do despacho referido em I. através do ofício n.º ... dirigido à sede social da requerente e remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 13-14 do PA-IT]

K.Em data não concretamente apurada de dezembro de 2021 o objeto postal referido em J. foi devolvido ao remetente com a menção de "Endereço insuficiente" [fls. 15-16 do PA-IT]

L.Em 13-12-2021 a inspetora tributária B... remeteu ao sócio-gerente da requerente um correio eletrónico com o seguinte teor: "Em virtude de ter sido devolvida a notificação postal referente ao alargamento do âmbito da ação inspetiva credenciada pela OI2021..., junto envio a mesma para conhecimento" [fls. 17 do PA-IT]

M.Em 14-12-2021 o sócio-gerente da requerente respondeu ao correio eletrónico referido em L. com um correio eletrónico do seguinte teor: "Notificação recebida" [fls. 17 do PA-IT]

N.Em 11-01-2022 a inspetora tributária B... notificou pessoalmente o sócio-gerente da requerente para, no prazo de 15 dias apresentar diversos documentos e prestar esclarecimentos no âmbito da ação inspetiva referida em A. [fls. 433-436 do PA-IT]

O.Em 18-01-2022 o diretor financeiro da sociedade que gira sob a marca "Cosmos Viagens" dirigiu um correio eletrónico à Direção de Finanças de Viana do Castelo e à inspetora tributária B... com o assunto "V/Ofício n.º ... - Refª OI2021..." [fls. 456 do PA-IT].

P.Em 03-02-2022 um responsável dos recursos humanos do Hospital... dirigiu um correio eletrónico à Direção de Finanças de Viana do Castelo, com o assunto "Resposta ao Pedido de Elementos - Ofício n.º .../Ref. OI2021..." [fls. 246-248 do PA-IT]

Q.Em 04-02-2022 uma funcionária do Hospital...- Porto dirigiu um correio eletrónico à inspetora tributária B... com o assunto "Ofício n.º ..." [fls. 249-250 do PA-IT]

R.Em 15-02-2022 um funcionário da sociedade que gira sob a marca C... dirigiu um correio eletrónico à inspetora tributária B... com o assunto "V/Ref.ª OI2021..." [fls. 251 do PA-IT]

S.Em 23-02-2022 a inspetora tributária B... elaborou uma informação/proposta do seguinte teor [fls. 18-19 do PA-IT]:

[...]

T.Em 25-02-2021 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre a proposta referida em S. o despacho do seguinte teor: "Concordo [§] Proceda-se como proposto" [fls. 18 do PA-IT]

U.Em 04-03-2022 os serviços de inspeção tributária procederam à notificação do despacho referido em T. através do ofício n.º ... dirigido à sede social da requerente e remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 20-21 do PA-IT]

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

V.Em 07-03-2022 o objeto postal referido em U. foi devolvido ao remetente com a menção de "Endereço insuficiente" [fls. 22-23 do PA-IT]

W.Em 15-03-2022 a inspetora tributária B... remeteu ao sócio-gerente da requerente um correio eletrónico com o seguinte teor: "Em anexo envio correspondência devolvida, para conhecimento do teor da mesma" [fls. 24 do PA-IT]

X.Em 16-03-2022 o sócio-gerente da requerente respondeu ao correio eletrónico referido em W. com um correio eletrónico do seguinte teor: "Acuso a recepção do seu email" [fls. 24 do PA-IT]

Y.Em 30-05-2022 a inspetora tributária B... elaborou uma informação/proposta do seguinte teor [fls. 25-26 do PA-IT]:

[...]

Z.Em 31-05-2022 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre a proposta referida em Y. o despacho do seguinte teor: "Concordo [§] Proceda-se como proposto" [fls. 25 do PA-IT]

AA.Em 02-06-2022 os serviços de inspeção tributária procederam à notificação do despacho referido em Z. através do ofício n.º ... dirigido à sede social da requerente e remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 27-28 do PA-IT]

BB.Em 03-06-2022 o objeto postal referido em AA. foi devolvido ao remetente com a menção de "Mudou-se" [fls. 22-23 do PA-IT]

CC.Em 15-03-2022 a inspetora tributária B... remeteu ao sócio-gerente da requerente um correio eletrónico com o seguinte teor: "Em anexo envio correspondência devolvida, para conhecimento do teor da mesma" [fls. 24 do PA-IT]

DD.Em 16-03-2022 o sócio-gerente da requerente respondeu ao correio eletrónico referido em CC. com um correio eletrónico do seguinte teor: "Acuso a recepção do seu email" [fls. 24 do PA-IT]

EE.Em 18-10-2022 a inspetora tributária B... elaborou o projeto de relatório de inspeção tributária relativo à ação inspetiva referida em A., de fls. 31-324 do PA-IT e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

FF.Em 19-10-2022 a Chefe de Divisão de Inspeção Tributária exarou sobre o projeto referido em EE. o seguinte despacho: "Concordo [§] Notifique-se nos termos propostos" [fls. 31 do PA-IT].

GG.Em 21-10-2022 a inspetora tributária B... remeteu ao sócio-gerente da requerente um correio eletrónico com o seguinte teor: "Tendo em vista o recebimento da notificação e projeto de relatório da inspeção tributária a coberto da OI2021..., informo que a breve prazo será expedida correspondência para o endereço respeitante à sede fiscal da A... LDA, NIPC..., sendo provável a sua entrega no início da próxima semana" [fls. 327 do PA-IT]

HH.Em 21-10-2022 os serviços de inspeção tributária procederam à notificação do projeto de relatório referido em EE. através do ofício n.º ... dirigido à sede social da requerente e remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 325-326 do PA-IT]

II.Em 23-10-2022 o objeto postal referido em HH. foi devolvido ao remetente com as menções de "Desconhecido" e "Endereço insuficiente" [fls. 331-332 do PA-IT]

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

JJ.Em 08-11-2022 a inspetora tributária B... elaborou o relatório definitivo de inspeção tributária relativo à ação inspetiva referida em A., de fls. 333-625 do PA-IT e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

KK.Em 08-11-2022 os inspetores tributários B... e D... elaboraram a nota de diligência n.º ... relativa à ação inspetiva referida em A. [fls. 630 do PA-IT].

LL.Em 11-11-2022 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre o relatório referido em JJ. o seguinte despacho: "Concordo [§] Proceda-se como proposto" [fls. 333 do PA-IT].

MM.Os serviços de inspeção tributária procederam à notificação do relatório definitivo e despacho referidos em JJ. e LL. através do ofício n.º..., datado de 08-11-2022, dirigido à sede social da requerente e remetido em 11-11-2022 sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 626-627 do PA-IT]

NN.Em 11-11-2022 os serviços de inspeção tributária procederam à notificação da nota de diligência referida em KK. através do ofício n.º ... dirigido à sede social da requerente e remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 631-632 do PA-IT]

OO.Em 14-11-2022 o objeto postal referido em MM. foi devolvido ao remetente com as menções de "Desconhecido" e "Endereço insuficiente" [fls. 629 do PA-IT]

PP.Em 14-11-2022 o objeto postal referido em NN. foi devolvido ao remetente com as menções de "Desconhecido" e "Endereço insuficiente" [fls. 633 do PA-IT]

QQ.Em 16-12-2022 o contabilista certificado da requerente respondeu ao correio eletrónico referido em GG. com um correio eletrónico dirigido à inspetora tributária B... do seguinte teor: "Uma vez que não recebi o relatório da inspeção tributária a coberto da OI2021..., será possível enviar o mesmo por email." (documento n.º 1 anexo à ata da audiência final).

RR.Em 16-12-2022 a inspetora tributária B... expediu recibo de leitura do correio eletrónico referido em QQ. (documento n.º 2 anexo à ata da audiência final).

SS.Em contacto telefónico ocorrido nesse mesmo dia 16-12-2022 a inspetora tributária B... comunicou ao contabilista certificado da requerente que não iria aceder ao solicitado no correio eletrónico referido em QQ.

TT.Em 21-11-2022 a requerida emitiu, no confronto da requerente, a Liquidação de IRC n.º 2022-... do seguinte teor (doc. junto pela requerente em 21-03-2024):

[...]

UU.Em data não concretamente apurado do mês de novembro de 2022 a requerida emitiu, no confronto da requerente e por referência ao ato de liquidação referido em TT., a Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022-...do seguinte teor (doc. junto pela requerente em 21-03-2024):

[...]

VV.Em 23-11-2022 a requerida emitiu, no confronto da requerente, a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2022-... e correspondente nota de cobrança da qual resultavam, depois de se proceder à compensação com os montantes pagos a título de IRC ao abrigo de precedentes atos de liquidação, o montante total de imposto e juros compensatórios a pagar de EUR 23.247,19 (doc. n.º 1 junto com a p.i.).

WW.Em 18-11-2022 a requerida emitiu, no confronto da requerente, a Liquidação de Retenções na Fonte de IRS n.º 2022-... e correspondente nota de cobrança do seguinte teor (doc. n.º 3 junto com a p.i.):

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

[...]

XX.Os atos referidos em TT. a WW. foram notificados à requerente pelo sistema de notificações eletrónicas [docs. n.os 1 e 3 junto com a p.i. e docs. junto pela requerente em 21-03-2024]

YY.Em 14-01-2023 a requerente procedeu ao pagamento das notas de cobrança referida em VV. e WW. (doc. n.º 2 junto com a p.i. e fls. 29 do PA-RG)

ZZ.Mediante requerimento expedido por correio em 05-05-2023 sob o registo postal n.º RL...PT remetido ao Serviço de Finanças de Ponte de Lima, a requerente deduziu reclamação graciosa contra os atos tributários referidos em TT., UU. e WW., que veio a ser autuada sob o n.º ...2023... (fls. 1-299 do PA-RG)

AAA.Através do ofício n.º ... expedido por correio em 22-06-2023 sob o registo postal n.º RH...PT o Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Viana do Castelo solicitou da requerente, no âmbito do procedimento referido em ZZ., a prestação de esclarecimentos complementares e o envio de elementos adicionais (fls. 302-303 do PA-RG)

BBB.Em 06-07-2023 a mandatária da requerente remeteu à Divisão de Justiça Tributária um correio eletrónico em resposta à notificação referida em AAA. (fls. 308 do PA-RG)

CCC.Em 12-07-2023 a técnica tributária E... elaborou, no procedimento de reclamação graciosa referido em ZZ., informação projetando uma decisão de deferimento parcial, de fls. 326-337 do PA-RG e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

DDD.Em 13-07-2023 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre o projeto referido em CCC. o seguinte despacho: “Concordo. [§] Presente os fundamentos e a argumentação invocada na informação antecedente, projeto decisão de DEFERIMENTO PARCIAL, em conformidade com o que vem proposto. [§] Contudo, conforme o art. 60.º da LGT, proceda-se à notificação para efeitos do exercício do direito de audição.” [fls. 326 do PA-RG].

EEE.Em 17-07-2023 os serviços de justiça tributária procederam à notificação do projeto de decisão referido em CCC. à mandatária da requerente através do ofício n.º 2023... remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 338-339do PA-RG]

FFF.Mediante requerimento expedido por correio em data não concretamente apurada sob o registo postal n.º RF...PT a mandatária da requerente exerceu o direito de audiência prévia em relação ao projeto de decisão referido em CCC. (fls. 343-435 do PA-RG)

GGG.Em 18-008-2023 a técnica tributária E... elaborou, no procedimento de reclamação graciosa referido em ZZ., proposta de decisão final no sentido de deferimento parcial, de fls. 436-449 do PA-RG e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

HHH.Em 19-08-2023 o Diretor de Finanças de Viana do Castelo exarou sobre o projeto referido em GGG. o seguinte despacho: “Concordo. [§] Presente os fundamentos e a argumentação invocada na informação antecedente e a análise do exercício do direito de audição, decido manter a decisão projetada, pelo que, converto o meu projeto de decisão de DEFERIMENTO PARCIAL em decisão final. [§] Notifique-se.” [fls. 436 do PA-RG].

III.Em 21-08-2023 os serviços de justiça tributária procederam à notificação do despacho referido em HHH. à mandatária da requerente através do ofício n.º 2023... remetido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT [fls. 451-453 do PA-RG]

JJJ.A notificação referida em III. teve lugar em 24-10-2023.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

KKK.A presente arbitragem teve início com a apresentação eletrónica da petição inicial na plataforma eletrónica do CAAD em 22-11-2023.».

E foi consignado o seguinte, quanto a factos não provados:

«Da factualidade alegada, ou daquela que cumprisse ao Tribunal conhecer oficiosamente, consideram-se como não provado o seguinte facto:

- Que à data de 23-02-2021 existisse, no âmbito da ação inspetiva referida em A. do probatório, algum pedido de informação dirigido a entidades terceiras que ainda não tivesse sido respondido.».

***

3 - Dos fundamentos de Direito

3.1 - O presente recurso foi interposto ao abrigo do disposto no artigo 25.º do RJAT, tem por objeto uma decisão arbitral e tem por fundamento a oposição com outra decisão arbitral.

Ao recurso previsto neste dispositivo é aplicável, com as necessárias adaptações o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

A apreciação do mérito destes recursos depende, além do mais, da existência da oposição entre as duas decisões em confronto, quanto à questão fundamental de direito que lhe serve de fundamento.

A existência de oposição é aferida em análise preliminar do objeto do recurso.

No caso, a Recorrente alega que as duas decisões se opõem quanto à questão de saber se a ultrapassagem do prazo de seis meses previsto no artigo 36.º do RCPITA não produz qualquer efeito invalidante sobre os atos inspetivos e sobre as liquidações subsequentes [ponto “13” das doutas alegações de recurso, conjugada com a alínea “G)” das respetivas conclusões].

E tem razão. Vejamos porquê.

Como se sabe a existência de oposição pressupõe que cada um dos acórdãos tenha apreciado uma questão de direito substancialmente idêntica e que lhe tenha dado resposta divergente, sendo essa resposta determinante para o sentido das respetivas decisões.

Por outro lado, a questão é considerada substancialmente idêntica, quando sejam tipicamente idênticos os factos subjacentes e quando seja substantivamente idêntico o quadro normativo em que se insere a questão.

Ora, a decisão arbitral recorrida apreciou a questão de saber se «a ultrapassagem do prazo máximo de inspeção tributária inquina a validade dos atos de liquidação que se ancorem nas conclusões do relatório final de inspeção, em termos que impõem a respetiva anulação».

E a decisão arbitral fundamento apreciou, além do mais, a questão de saber qual «qual a consequência do incumprimento ou inobservância do referido prazo máximo de duração», no caso específico das ações inspetivas.

É, por isso, em abstrato, idêntica, a questão fundamental apreciada nos dois arestos.

Por outro lado, as circunstâncias concretas apuradas a este respeito são também idênticas.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

Em ambos os casos, foi instaurado procedimento inspetivo externo (abrangendo o IRC de 2018 em ambos os casos, e o de 2019, no caso do acórdão arbitral recorrido).

Em ambos os casos, foi considerado que o prazo máximo de duração do procedimento inspetivo externo tinha sido ultrapassado (por ter sido ultrapassado o prazo de prorrogação, no caso da decisão arbitral recorrida; por ter sido considerada ilegal a prorrogação, no caso da decisão arbitral fundamento).

Em ambos os casos, as conclusões dos procedimentos inspetivos fundaram liquidações adicionais subsequentes.

Em ambos os casos, foram deduzidas reclamações graciosas dessas liquidações, que foram parcialmente indeferidas, tendo sido mantidas, na parte indeferida, as referidas liquidações.

E em ambos os casos era invocada a invalidade dessas liquidações por ter sido ultrapassado, a montante, o prazo máximo de duração do procedimento inspetivo externo respetivo.

O quadro normativo subjacente é o mesmo.

E não se verifica, no caso, a circunstância que levou à decisão do não conhecimento do mérito do recurso da decisão que aqui é invocada como fundamento, proferida no âmbito do processo n.º 159/24.1BALSB.

Com efeito, o que foi ali decidido foi que, naquele caso, a questão de direito não era a mesma, por a decisão fundamento se ter limitado a fazer apelo a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo firmada em período que antecedeu a vigência do n.º 6 do artigo 128.º do novo Código do Procedimento Administrativo (norma em que a decisão ali recorrida se tinha apoiado).

Essa circunstância não se verifica no caso, porque ambas as decisões arbitrais apreciaram a questão da aplicabilidade do referido n.º 6 do artigo 128.º do novo Código do Procedimento Administrativo (já vigente em ambos os casos).

E as decisões em confronto deram resposta diametralmente oposta a essa questão.

Assim, a decisão arbitral recorrida afastou a aplicabilidade daquele artigo 128, n.º 6, do Código do Procedimento Administrativo porque a sua aplicação privaria de qualquer efeito útil a norma prevista no artigo 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Colidindo frontalmente, em termos hermenêuticos, com os cânones vertidos no artigo 9.º do Código Civil.

E a decisão arbitral fundamento acolheu, inequivocamente, a solução de aplicação do mesmo dispositivo legal, visto que concluiu expressamente que «esta norma constante do art. 128.º, n.º 6, do CPA tem plena aplicação subsidiária ao procedimento tributário, maxime no caso das ações inspetivas».

Em ambos os casos, foi a solução dada a esta questão que determinou as respetivas decisões.

Resta acrescentar que, ao contrário do que alega a Recorrida, ainda não há jurisprudência consolidada sobre a matéria.

Na verdade, embora seja de considerar pacífica a jurisprudência o Supremo Tribunal Administrativo, firmada nos acórdãos de 27-02-2008, processo n.º 0955/07; de 07-05-2008, processo n.º 0102/08; e de 25-02-2015, processo n.º 0709/14, «no sentido os vícios dos despachos de prorrogação da inspecção não têm eficácia invalidante dos actos praticados no procedimento de inspecção nem nos posteriores actos de liquidação, apenas tendo como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito de liquidação que é atribuído à inspecção tributária no artigo 46.º, n.º 1, da LGT.», esta jurisprudência nunca ponderou a solução ao abrigo da legislação mais recente.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

Assim, e porque nada mais obsta, importa avançar para a apreciação do mérito do recurso.

O que se fará no ponto seguinte.

3.2 - A questão fundamental a decidir é, então, a de saber se a ultrapassagem do prazo de duração do procedimento de inspeção tributária, a que alude o artigo 36.º do RCPITA, determina a ilegalidade das liquidações que se fundamentem nas suas conclusões [ver o ponto 4.º das doutas alegações de recurso].

A esta questão respondemos negativamente.

Porque é o que resulta do n.º 7 do referido artigo 36.º aditado pelo artigo 26.º da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

Que passou a dispor que o decurso do prazo do procedimento de inspeção não afeta o direito à liquidação de tributos.

Importa salientar que já no domínio da legislação pregressa se entendia que a ultrapassagem do prazo do procedimento de inspeção não constituía vício invalidante da liquidação subsequente.

Assim, no acórdão desta Secção de 12 de janeiro de 2022, tirado no processo n.º 2154/16.5BEPRT, que se pronunciou sobre esta questão a propósito de um procedimento de inspeção iniciado em 2012 e concluído em 2014, foi entendido que a interpretação normativa do n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA no sentido de que a ultrapassagem do prazo legal para a conclusão do procedimento de inspeção tributária tinha efeitos invalidantes dos atos tributários que se baseassem nesse procedimento era «claramente improcedente».

O que sucedia, já então, porque se entendia também que a consequência da ultrapassagem desse prazo resultava da conjugação entre aquela norma e o artigo 46.º, n.º 1, a Lei Geral Tributária: a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação. Como enfaticamente se referia no acórdão desta Secção de 29 de novembro de 2006, tirado no recurso n.º 695/06, era «esta a consequência. E mais nenhuma».

Neste último acórdão se chamava a atenção, de resto, para o facto de a solução de julgar caducado o direito à liquidação (em consequência da ultrapassagem do prazo de duração do procedimento de inspeção) ter vingado na redação do n.º 5 do artigo 45.º da lei geral tributária que tinha sido introduzida pelo artigo 8.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, mas ter sido abandonada com a eliminação desta norma pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro.

Assim sendo, o n.º 7 do artigo 32.º do RCPITA, na redação atual e na parte que importa considerar, não veio mais do que confirmar o entendimento jurisprudencial anteriormente adotado.

Poderia contrapor-se - e parece ser este o raciocínio seguido no acórdão fundamento - que, ao dispor que o decurso do prazo do procedimento de inspeção não afeta o direito à liquidação de tributos, o legislador está, de alguma forma, a salvaguardar o direito a liquidar tributos no âmbito de outra relação procedimental.

Mas é uma interpretação que, a nosso ver, a própria redação da norma desmente.

Por um lado, a primeira parte do preceito não estabelece como consequência do decurso do prazo do procedimento de inspeção a cessação da relação jurídica procedimental respetiva: estabelece como consequência apenas «o fim dos atos externos de inspeção».

Por outro lado, a primeira parte do preceito deve, numa interpretação contextual, ser colocada em sequência com a seguinte. Da qual decorre que o decurso do prazo de inspeção não afeta, sequer, o direito à liquidação de tributos que se fundamente nas conclusões daquele procedimento de inspeção.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PROMOÇÃO E APOIO AO CUMPRIMENTO

Não há, por isso, nenhuma lacuna legislativa neste âmbito. Nenhum caso omisso que justifique a aplicação subsidiária do artigo 128.º, n.º 6, do Novo Código do Procedimento Administrativo.

Decorre de todo o exposto que a decisão arbitral recorrida não merece censura e deve manter-se.

***

4 - Das conclusões

O decurso do prazo máximo do procedimento de inspeção não afeta o direito à liquidação dos tributos que se fundamente nas conclusões do relatório final respetivo.

***

5 - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em tomar conhecimento do mérito do recurso e negar-lhe provimento, assim confirmando a decisão arbitral recorrida e uniformizando jurisprudência nos termos sobreditos.

Custas pela Recorrente.

Comunique ao CAAD.

Diligências necessárias.

Lisboa, 29 de outubro de 2026. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro - Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.