

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 42/2022-T

Tema: IRC e IRS - Vícios do procedimento de inspeção, Princípio da Irrepetibilidade, Caducidade do direito procedimento inspetivo;

Sumário

- I. Resulta, do disposto no art. 63.º da Lei Geral Tributária, cujo n.º4, vem consagrar o princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo. Um dos propósitos fundamentais desta norma reside na salvaguarda do princípio da segurança jurídica, de forma a garantir os direitos e garantias dos contribuintes. O mesmo normativo prevê exceções à realização de mais que um procedimento externo de fiscalização sobre o mesmo imposto e período fiscal, *“salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”*.
- II. O artigo 15.º do RCPITA, permite a alteração e ampliação dos fins e o âmbito procedimento de inspeção bem como da sua extensão, mediante despacho fundamentado. Neste sentido, a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.
- III. A violação do prazo da ação inspetiva tem como consequência a que resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, ou seja, o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, ou seja, tudo se

passa como se não tivesse sido feita a inspeção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão. Pelo que a violação do prazo não origina a ilegalidade da própria liquidação de imposto emitida, mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspeção, pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

As partes: **A...**, **Lda**, com o número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., n.º, ...-... ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo, e **AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

No dia 26-01-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 26-01-2022, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como arbitro o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Em 15-03-2022 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Deste modo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 04-04-2022.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º2021..., n.º 2021..., e em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2021... e 2021..., no montante de 58.125,46€, referente aos anos de 2017 e 2018, em síntese, o seguinte:

- a. A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a prestação de serviços médicos, em particular, nas áreas de cardiologia e alergologia.
- b. A Requerente foi objeto de diligências de inspeção tributária na sua sede fiscal no dia 11 de novembro de 2019.
- c. A referida inspeção tributária foi realizada ao abrigo do Despacho DI2019..., emitido no dia 20 de setembro de 2019, com âmbito definido para “consulta, recolha e cruzamento de informação”, para os exercícios de 2018 e 2019.
- d. Sem que tivesse sido enviada qualquer notificação ou aviso prévio, os Inspectores da Direção de Finanças do Porto (“DFP”) da ATA, compareceram, no dia 11 de novembro de 2019, na sede da Requerente, tendo efetuado várias questões relativas a montantes em caixa, bem como várias outras questões e pedidos relativamente a documentação contabilística, societária e outra.
- e. A Requerente alega que prestou todos os esclarecimentos necessários e apresentou toda a documentação solicitada, que e não constam, tanto do Relatório de Inspeção Tributária, como do Processo Administrativo referente ao Procedimento de Inspeção Tributária.
- f. No dia 12 de dezembro de 2019, a Requerente foi notificada da conclusão dos atos de inspeção tributária.
- g. No dia 30 de dezembro de 2019, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as Ordens de Serviço OI2019... e OI2019... fundamentadas na necessidade de averiguar e investigar a situação tributária da Requerente relativa aos anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial de IRC.

h. Foi na sequência de procedimento inspetivo externo realizado à Requerente, a coberto do Despacho DI2019... – no qual a ATA considerou existirem divergências de aproximadamente € 371.000,00 no saldo de caixa – que as Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., para os anos de 2017 e 2018, e de âmbito parcial de IRC, foram emitidas.

i. No dia 25 de fevereiro de 2020, a Requerente foi notificada de nova deslocação dos Técnicos dos Serviços de Inspeção Tributária à sua sede, ao abrigo das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019....

j. No dia 23 de julho de 2020, através dos Ofícios n. 2020..., 2020... e 2020..., a ATA notificou, respetivamente, as entidades “Associação Humanitária dos Bombeiros Voluntários ...”, “B... SA” e “C... SA” para, relativamente à Requerente, apresentarem documentação e prestarem esclarecimentos acerca dos extratos de conta corrente e identificação dos meios de pagamento utilizados e, em caso de transferência, a conta de destino, com referência aos anos de 2017 e 2018.

k. No dia 20 de agosto de 2020, igualmente através do Ofício n.º 2020..., a ATA notificou a Requerente da alteração ao âmbito do procedimento de inspeção em curso, com vista à inclusão das retenções na fonte em sede de IRS, relativas aos anos de 2017 e 2018.

l. O procedimento de inspeção tributária descrito terminou, em 29 de dezembro de 2020, com a notificação à Requerente do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), através do Ofício n.º 2020..., recebido pela Requerente em 31 de dezembro de 2020.

m. Defende a Requerente, que em causa sempre esteve um único procedimento inspetivo de comprovação e verificação (quanto aos fins), externo (quanto ao lugar) e parcial (quanto ao âmbito).

n. Tendo o procedimento sido iniciado a pretexto de uma «consulta, recolha e cruzamento de elementos» relativa aos anos de 2018 e 2019, este veio, posteriormente, a alargar-se à completa averiguação e investigação da situação tributária da Requerente relativamente ao IRC de 2017 e 2018.

o. Sucede que, aquando da emissão das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., a ATA deveria ter procedido à respetiva alteração do âmbito do procedimento nos termos do artigo 15.º do RCPITA, por considerar que já não se limitava apenas à «consulta, recolha e cruzamento de dados», nem tão-pouco aos anos de 2018 e 2019, mediante despacho fundamentado da entidade que o tivesse ordenado, notificando-se a entidade inspecionada, o que não aconteceu.

p. Sendo esta uma formalidade essencial, que uma vez não observada será invalidante dos posteriores termos procedimentais, designadamente liquidação posterior que nele se suporte, será forçoso concluir, a abrigo do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo, pela anulação das liquidações relativas aos períodos de 2017 e 2018 efetuadas no seguimento do referido procedimento de inspeção.

q. Mais defende a Requerente a caducidade do procedimento inspetivo.

r. O procedimento inspetivo externo iniciou-se no dia 11 de novembro de 2019, aquando da assinatura do Despacho que determinou início do procedimento de inspeção,

s. Isto significa que o procedimento apenas poderia ter sido prorrogado até ao dia 11 de maio de 2020.

t. Nestes termos, a prorrogação do prazo constante do Ofício n.º 2020..., datado de 20 de agosto de 2020, não produziu efeitos dado ter ocorrido depois do termo do prazo de seis meses previsto para a conclusão do procedimento de inspeção, o que determina a anulação do procedimento inspetivo e tornará inválido qualquer ato de liquidação dele resultante.

u. Mais sustenta a Requerente a Violação do Princípio da Irrepetibilidade, defendendo que ainda que, no limite, se entendesse, o que novamente não se concede, que existiam dois procedimentos inspetivos, sempre o alegado segundo procedimento seria ilegal, por violação do Princípio da Irrepetibilidade dos Procedimentos de Inspeção.

v. Ao abrigo do Princípio da Irrepetibilidade dos Procedimentos de Inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira nunca estaria autorizada a iniciar um novo procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação.

w. No caso em apreço, houve não só a consulta e recolha de documentos, mas, também, o cruzamento de dados.

x. Também em virtude da violação do princípio da irrepetibilidade dos procedimentos de Inspeção sempre decorreria a anulabilidade das liquidações emergentes de uma tal ação inspetiva que foi, na sua génese, ilegal.

y. Conclui a requerente, PRIMEIRA. – Em causa está um único procedimento inspetivo, autorizado por Despacho emitido em 20 de setembro de 2019, e iniciado em 11 de novembro de 2019. SEGUNDA. – A ATA alterou o âmbito e extensão do procedimento inspetivo, sem, para tal, ter emitido despacho fundamentado da entidade que o tivesse ordenado. Pelo que, o procedimento inspetivo tornou-se inválido e as liquidações daí decorrentes anuláveis. TERCEIRO. – Ainda que se entendesse ter existido uma alteração legítima do âmbito e extensão do procedimento, sempre o mesmo teria caducado a 11 de maio de 2021 e, conseqüentemente, provocado a invalidade de todos os atos de inspeção praticados a partir dessa data e anulabilidade das liquidações neles fundamentadas. QUARTA. – Nunca o fundamento de “especial complexidade” que sustentou a suposta prorrogação do prazo do procedimento inspetivo seria procedente. Já porque, do ponto de vista material, não existe qualquer complexidade assinalável. Já porque, do plano formal, não é avançada qualquer fundamentação de facto que justifique a alegada complexidade, em termos que permitam ao contribuinte, razoavelmente, compreender o itinerário cognoscitivo percorrido pelo órgão inspetivo, capaz de justificar tal pretensão de prorrogação. QUINTA. – Mesmo que, no limite, se admitisse a existência de dois procedimentos inspetivos distintos e autónomos, sempre o segundo seria ilegal por violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo, e as liquidações daí advindas anuláveis.

z. Termina a Requerente, peticionado que deve ser anulada a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa e, conseqüentemente, as Liquidações, com todas as legais conseqüências, reconhecendo o direito da Requerente ao reembolso do montante de imposto pago em excesso, crescido de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até ao efetivo reembolso, nos termos do artigo 43.º da LGT, sendo, ainda, a Requerida condenada no pagamento das custas do presente processo.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

a. Em 2019, a A... foi objeto de uma ação inspetiva tendo por objetivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, respeitantes aos anos de 2018 e 2019, credenciado pelo despacho DI2019... emitido nos termos estabelecidos pelos n.ºs 4 e 5 do art.º 46.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31/12.

b. Esta ação, realizada pelos SIT da Direção de Finanças do Porto, teve início em 11 de novembro de 2019 com a sua assinatura pelo gerente da sociedade e terminou em 05 de dezembro de 2019 conforme Nota de Diligência remetida por correio para a Requerente pelo ofício n.º 2019...de 12-12- 2019 da Divisão de Inspeção Tributária I da DF do Porto.

c. O procedimento inspetivo externo credenciado pelo despacho n.º DI2019... tinha por objetivo de consulta, recolha e cruzamento de elementos, designadamente, certificar se o saldo de caixa inscrito pela A... nas suas declarações fiscais (IES) coincidia com o efetivamente disponível na empresa.

d. O objetivo específico deste procedimento de inspeção externa, foi tão somente a realização de uma inventariação/contagem dos valores em caixa na A... e recolha de elementos contabilísticos (balancetes, extratos de conta corrente) e extra contabilísticos (folhas de caixa e atas) relacionados com os movimentos a débito e a crédito da conta caixa, tendo sido lavrados os competentes termos de declarações /contagem, conforme o estabelecido nos artigos 55.º e 56.º do RCPITA.

e. Tendo por base os elementos obtidos naquele procedimento de consulta e recolha e os elementos inscritos nas declarações fiscais anteriormente entregues pela A..., concluíram os SIT pela existência de divergências relevantes e aparentemente injustificadas.

f. Assim, neste caso, pois existem muitas outras situações em que não existem divergências ou estas são pouco significativas não sendo necessárias outras diligências, compete aos SIT indagar acerca da justificação para aquelas divergências junto do sujeito passivo e de outros obrigados tributários e, eventualmente, apurar quais os efeitos dali emergentes na situação tributária do sujeito passivo.

g. Para tanto, e nos termos do n.º 3 do art.º 46.º do RCPITA, foram emitidas pelo serviço competente as ordens de serviço externas n.ºs OI2019... (parcial IRC 2017 e retenções na fonte) e n.º OI2019... (Parcial IRC 2018 e retenções na fonte).

h. Estas ordens de serviço, foram iniciadas em 09 de março de 2020, ou seja, muito depois do procedimento consulta, recolha e cruzamento de elementos se encontrar encerrado.

i. Em 12 de outubro de 2020, ainda no decurso do procedimento inspetivo credenciado pelas ordens de serviço externas OI2019... e OI2019..., a A... veio requerer, junto da DF do Porto, o encerramento do procedimento inspetivo a que alude o DI2019..., OI2019... e OI2019....

j. A DF do Porto, através do ofício n.º 2020S... de 03 de novembro de 2020, notificou a A... do despacho do Sr. Chefe da Divisão de Inspeção Tributária I, por subdelegação do D.F. Adjunto, da mesma data, que indeferiu o requerimento para o encerramento do procedimento inspetivo.

k. Em 09 de dezembro de 2020, a A... interpôs recurso hierárquico, identificado com o n.º ...2020..., contra aquele despacho de indeferimento do encerramento do procedimento inspetivo.

l. Defende a requerida que estamos perante ações de inspeção absolutamente distintas quer quanto aos objetivos visados, duração, como quanto aos impactos que

a própria lei antecipa para cada uma das figuras, conforme decorre do texto legal inserto, nomeadamente na LGT e no RCPITA.

m. O procedimento de inspeção credenciado pelo despacho n.º DI2019..., relativo aos anos de 2018 e 2019, de âmbito parcial nos termos delimitados pelo n.º 2 do artigo 14.º do RCPITA que considera “ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.”, teve por objetivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, particularmente a realização de uma contagem de caixa e a recolha de elementos contabilísticos e extra contabilísticos relacionados com os movimentos dessa conta caixa, que justificassem essa contagem.

n. Ou seja, inegavelmente este procedimento encontra-se expressamente abrangido pela exceção prevista no n.º 4 do artigo 63.º da LGT.

o. Acresce que, contrariamente ao previsto pelo legislador relativamente ao procedimento inspetivo externo de mera consulta, recolha e cruzamento de elementos, credenciado por despacho - na situação em apreço credenciado pelo despacho DI2019... (2018 e 2019) - cuja notificação prévia do procedimento de inspeção está dispensada nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 50.º do RCPITA, norma onde surge com a designação de “consulta, recolha ou cruzamento de documentos”, no caso de procedimento de inspeção externo credenciado por ordem de serviço - na situação em apreço credenciado pelas ordens de serviço n.ºs OI2019... (2017) e OI2019... (2018), o legislador obriga à notificação de carta aviso nos termos estabelecidos no art.º 49.º do RCPITA, obrigação que foi corretamente cumprida nos presentes autos.

p. Face ao exposto e de acordo com as regras gerais de interpretação, é com o devido respeito, manifesto, que não tem razão a Requerente em considerar tratar-se de um só procedimento de inspeção externo credenciado pelo despacho DI2019... (2018 e 2019) e iniciado 11 de novembro de 2019 e também não ocorreu a alegada violação ao princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo porquanto o

procedimento credenciado pelo despacho DI2019...encontra-se expressamente abrangido pela exceção prevista no n.º 4 do artigo 63.º da LGT. Sob pena de, caso tal entendimento fosse acolhido, a AT ver as suas atribuições referentes à confirmação do cumprimento das obrigações tributárias, determinação da efetiva capacidade contributiva dos sujeitos passivos e correspondente cobrança de impostos, grandemente obstaculizadas.

q. Relativamente à alegada inexistência de concretização do fundamento da situação tributária de especial complexidade para a prorrogação do prazo do procedimento inspetivo credenciado pelas ordens de serviço n.ºs OI2019... (2017) e OI2019... (2018), sublinhamos desde já que a utilização pelo legislador do advérbio “nomeadamente” na previsão da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, pode abarcar uma multiplicidade de situações que podem consubstanciar a especial complexidade da situação tributária da entidade inspecionada, para além das exemplificadas na própria norma

r. In casu, conforme fundamentação inserta no RIT (Conforme RIT inserto a pág. (s) 366 a 38 PA) devidamente notificada à Requerente, constataram os SIT diversas situações irregulares, de natureza financeira, nomeadamente e apenas aludindo as mais clamorosas, não só foi integralmente ocultada a existência e movimentação de uma conta bancária em nome da sociedade aos registos contabilísticos desta, como, em resultado de uma apuradora da análise dos elementos recolhidos por cruzamento junto dos clientes da empresa, se constatou que têm vindo a ser desviados fundos da empresa para o património do(s) sócio(s) gerente(s), obviamente que sem que exista qualquer registo contabilístico nem tendo sido emitida declaração relativa a estes rendimentos ao(s) seu(s) beneficiário(s), olvidando, assim, o efetivo enquadramento fiscal daqueles fundos na esfera dos seus beneficiários.

s. Alega a Requerida que estes desvios de fundos do património da empresa ocorreram sob diversas formas conforme exposto no RIT:

- i. Pagamentos efetuados por clientes relativamente a serviços prestados pela empresa A..., diretamente para a conta bancária do sócio gerente. Constataram os SIT que todos os pagamentos dos clientes “B..., S.A” e “C..., S.A”, ascendendo a €43.687,32 em 2017 e €35.040,93 em 2018, foram efetuados por transferência bancária para a conta com o IBAN PT.. do Banco ..., a qual tem como titular o sócio-gerente D... .
- ii. Transferências da conta bancária em nome da sociedade, mas totalmente omitida aos registos contabilísticos, para a conta bancária do referido sócio-gerente D...;
- iii. E ainda outras saídas da referida conta bancária em nome da sociedade e totalmente omitida aos registos contabilísticos (mediante a utilização de cheques e transferências bancárias) para destinatário/beneficiário não identificado e que a requerente, depois de notificada para tal pelos SIT no decurso do procedimento inspetivo, também optou por não identificar.
- t. Relativamente à alegada caducidade do procedimento inspetivo que configuraria, segundo a Requerente, um vício gerador de anulabilidade das liquidações ora mediatamente controvertidas, constitui entendimento da AT, confirmado por diversa jurisprudência prolatada pelos Tribunais Superiores que, o não respeito do prazo de seis meses previsto no n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA para o procedimento de inspeção não tem quaisquer efeitos na validade dos atos tributários que sejam praticados com base nas conclusões do relatório dos SIT, nem consubstanciam a preterição de formalidade legal essencial.
- u. Sustenta a Requerida, que o procedimento inspetivo credenciado pelas ordens de serviço externas n.ºs OI2019... (IRC 2017) e OI2019... (IRC 2018), iniciou-se com a assinatura das respetivas ordens de serviço em 09 de março de 2020.
- v. Pelo ofício n.º 2020... de 2020-08-20 da DF do Porto..., a Requerente foi notificada da alteração do âmbito do procedimento inspetivo, de parcial IRC para parcial IRC e retenções na fonte de IRS (RFIRS) e ainda da ampliação do prazo do

procedimento por um primeiro período de três meses com fundamento na verificação de situação tributária de especial complexidade.

w. Pelo ofício n.º 2020... de 11 de novembro de 2020 da DF do Porto, a Requerente foi notificada por carta registada com aviso de receção, para o exercício, no prazo de 25 dias, do direito de audição, previsto nos artigos 60º da LGT e 60.º do RCPITA, sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção.

x. Não tendo sido exercido esse direito de audição pela ora Requerente, e não existido, entretanto, qualquer ato externo de inspeção, o procedimento foi concluído com a notificação à Requerente do relatório final elaborado em 23-12-2020, remetido através do ofício n.º 2020... de 2020-12-29 da DF do Porto, por carta registada com aviso de receção rececionada em 31 de dezembro de 202014.

y. Termina a Requerida defendendo, que nos termos expostos, e nos demais de direito, deve o pedido ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais.

Em 23-05-2022 foi proferido Despacho para dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a apresentação de alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

II. Matéria De Facto

i. Factos provados

Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal Arbitral por assente com base na prova documental e testemunhal, os seguintes factos:

a) Foi efetuada à Requerente, relativamente ao exercício de 2018 e 2019, em sede de IRC, uma ação inspetiva credenciada pelo despacho DI2019..., com o objetivo de consulta, recolha e cruzamento de informação para efeitos de controlo dos saldos de caixa e relativo aos anos de 2018 e 2019 emitido no dia 19 de setembro de 2019.

b) O procedimento foi emitido nos termos do n.º 4 e 5 do artigo 46.º do RCPITA.

c) A inspeção externa foi realizada pelos SIT da Direção de Finanças do Porto, em 11 de novembro de 2019 com a deslocação dos técnicos à sede da Requerente, tendo-se iniciado com a sua assinatura pelo gerente da Requerente e terminou em 05 de dezembro de 2019 conforme Nota de Diligência remetida por correio para a Requerente pelo ofício n.º 2019..., tendo sido a Requerente notificada da conclusão do ato de inspeção tributária (n.º 1 do artigo 61º do RCPIT) em 12 de dezembro de 2019, da Divisão de Inspeção Tributária I da DF do Porto.

d) Na referida deslocação a AT notificou a Requerente em 11 de novembro de 2019 pelas 14h, para no prazo de 10 dias enviar à Direção de Finanças do Porto os seguintes elementos:

1. Balancete analítico reportado a 31.12.2018;
2. Balancete analítico o mais recente possível;
3. Folhas de caixa relativas ao período de tempo que medeia entre a data do balancete referido no ponto 2 desta notificação e a data da contagem do saldo de caixa;
4. Extratos da contabilidade das contas de Caixa (11) e Depósitos à ordem (12) do ano de 2019, até à data de hoje;
5. Extratos bancários de todas as contas de depósitos à ordem ou outras, que reflitam os movimentos financeiros da empresa supra identificada, para o ano de 2019, até à data de hoje;
6. Cópias das atas de todas as deliberações em assembleia geral da sociedade, desde 2017/12/31.
7. _____

e) Nos termos do ofício n.º 2019..., a AT “Ao abrigo do despacho DI2019..., foi efetuada uma verificação ao saldo de caixa do sujeito passivo indicado tendo-se constatado uma divergência de aproximadamente € 371.000,00, pelo que se conclui

pela necessidade de se averiguar e investigar a situação tributária do sujeito passivo. Para efeitos procedeu-se, nesta data, à elaboração da presente proposta de emissão de ordem de serviços para os anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial IRC.”

f) No dia 30 de dezembro de 2019, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as Ordens de Serviço OI2019... e OI2019... fundamentadas na necessidade de averiguar e investigar a situação tributária da Requerente relativa aos anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial IRC.

g) Foi assim efetuada à Requerente uma inspeção externa ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., relativa aos anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial IRC.

h) No dia 25 de fevereiro de 2020, a Requerente foi notificada da deslocação dos Técnicos dos Serviços de Inspeção Tributária à sua sede, ao abrigo das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019... .

i) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., a AT nos dia 23 de julho de 2020, através dos Ofícios n. 2020..., 2020... e 2020..., notificou, respetivamente, as entidades “Associação Humanitária dos Bombeiros Voluntários...”, “B... SA” e “C... SA” para, relativamente à Requerente, apresentarem documentação e prestarem esclarecimentos acerca dos extratos de conta corrente e identificação dos meios de pagamento utilizados e, em caso de transferência, a conta de destino, com referência aos anos de 2017 e 2018.

j) No dia 20 de agosto de 2020, através do Ofício n.º 2020..., a AT notificou a Requerente do seguinte:

Assunto: NOTIFICAÇÃO DA ALTERAÇÃO DO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO – N.º 1 DO ARTIGO 15.º DO RCPITA – E DA AMPLIAÇÃO DO PRAZO DO PROCEDIMENTO POR UM PRIMEIRO PERÍODO ADICIONAL DE TRÊS MESES – N.º 4 DO ARTIGO 36.º DO RCPITA
NOTIFICAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ELEMENTOS E PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS

Notifica-se o sujeito passivo A... , Lda, NIPC: ... , com sede fiscal na Rua

1. Nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), da alteração do âmbito do procedimento de inspeção credenciado pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2019I e OI2019, relativas aos anos de 2017 e 2018, de parcial (IRC) para parcial (IRC e RFIRS). Anexam-se cópias das respetivas Ordens de Serviço alteradas.
2. Nos termos do n.º 4 do artigo 36º do RCPITA, da ampliação do prazo do procedimento de inspeção, iniciado em 09-03-2020, que decorre ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2019 e OI2019, com extensão aos períodos de tributação de 2017 e 2018, de âmbito parcial, por um primeiro período adicional de três meses, com base nos fundamentos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 36º do RCPITA e por Despacho de 18-08-2020 do Chefe da Divisão I da Área da Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto. Mais se refere que, salvo eventual novo período de ampliação, a data previsível do termo do procedimento é de 09-12-2020.
3. No âmbito de ação inspetiva credenciada pelas Ordens de Serviço n.º OI2019I e OI2019 e para efeitos do determinado nos artigos 37.º e 42.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), com vista ao cumprimento do princípio da colaboração previsto no n.º 4 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e n.º artigo 48.º do RCPITA, fica por este meio notificado o sujeito passivo A... , Lda, NIF: , com domicílio fiscal em Rua ... , ao abrigo das prerrogativas da inspeção tributária previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 63.º da LGT, para, no prazo de dez dias e por escrito, apresentar os seguintes elementos/documentos e prestar

os seguintes esclarecimentos, comprovando documentalmente, referentes aos anos de 2017 e 2018:

- a) Exibir cópia dos extratos bancários referentes a conta com o IBAN PTT domiciliada no Banco ... da qual a A... s, Lda é titular.
- b) Identificar os beneficiários das ofertas registadas na conta contabilística 6234 – "Artigos para oferta", bem como a sua relação com a atividade da empresa, identificados no quadro seguinte:

| Ano | Documento n.º | Valor |
|------|---------------|------------|
| 2017 | 4011 | 7.857,31 € |
| 2017 | 7015 | 653,43 € |
| 2017 | 11011 | 4.062,84 € |
| 2017 | 12011 | 3.881,74 € |
| 2017 | 12053 | 3.645,54 € |
| 2018 | 5007 | 268,08 € |
| 2018 | 6009 | 239,51 € |
| 2018 | 7007 | 800,00 € |
| 2018 | 10010 | 1.000,00 € |
| 2018 | 11008 | 360,80 € |
| 2018 | 12010 | 366,00 € |
| 2018 | 12011 | 504,44 € |

- c) Justificar o pagamento de despesas com luz e telefone inscrito nas contas 62688815 – "Serviços diversos/Outros/Outros custos/Isento" e 624115 – "Energias e Fluidos/Eletricidade" referente a instalações na Rua ... , ambas sitas no Porto.
- d) Identificar, no que respeita às refeições contabilizadas na conta 6266 – "Despesas de representação" e identificadas no quadro seguinte, qual a razão dessas despesas e a sua relação com a atividade da empresa.

| Ano | Documento n.º | Valor |
|------|---------------|------------|
| 2017 | 1030 | 290,00 € |
| 2017 | 3019 | 291,30 € |
| 2017 | 11026 | 280,00 € |
| 2018 | 2016 | 625,00 € |
| 2018 | 8015 | 1.083,50 € |
| 2018 | 8015 | 311,40 € |
| 2018 | 8015 | 344,35 € |
| 2018 | 12037 | 232,00 € |

- e) Identificar, no que diz respeito aos gastos contabilizados na conta 6238 – "FSE/Materiais/Outros" e identificados no quadro seguinte, qual a razão dessas despesas e a sua relação com a atividade da empresa.

| Ano | Documento n.º | Valor |
|------|---------------|----------|
| 2017 | 1021 | 576,70 € |
| 2017 | 2011 | 321,13 € |
| 2017 | 7018 | 481,50 € |
| 2017 | 11014 | 291,98 € |
| 2018 | 1014 | 547,67 € |
| 2018 | 11011 | 445,75 € |
| 2018 | 12013 | 349,43 € |
| 2018 | 12015 | 829,67 € |

- f) Justificar a razão das deslocações constantes dos mapas de ajudas de custo e quilómetros registada nas contas 62511 – “Deslocações e Estadas/quilómetros” e 6313 – “Gastos com o pessoal/Remuneração dos órgãos sociais/ajudas de custo” abonadas ao sócio gerente **D...** referentes a serviços prestados no Porto as quartas feiras e presenças em congressos e seminários e efetuadas nos dias indicados nos quadros seguintes; no caso de se tratarem de congressos e seminários, anexar os respetivos comprovativos de presença.

| Ano | Mês | Dias do mês |
|------|-----------|--------------------------|
| 2017 | Janeiro | 4,11,18,25, 26,28 |
| 2017 | fevereiro | 1,8,15,22 |
| 2017 | Março | 1,8,15,2, 24, 26, 29, 31 |
| 2017 | abril | 5,12,19,26 |
| 2017 | maio | 3,10,17,24,31 |
| 2017 | junho | 7,14,21 |
| 2017 | julho | 5,12,19,26 |
| 2017 | agosto | |
| 2017 | setembro | 6,13,20, 27 |
| 2017 | outubro | 4,5,8,18,25 |
| 2017 | novembro | 8,15,22,29 |
| 2017 | dezembro | 6,13,20,27 |
| 2018 | janeiro | 3,10,17,24,31 |
| 2018 | fevereiro | 7,14,21,28 |
| 2018 | março | 7,14,21,28 |
| 2018 | abril | 4,11,18 |
| 2018 | maio | 6,13,20,27 |
| 2018 | junho | 6,13,20,27 |
| 2018 | julho | 11,18,25 |
| 2018 | agosto | 1,22 |
| 2018 | setembro | 5,12,15,19,26,27,30 |
| 2018 | outubro | 3,10,17,24,31 |
| 2018 | novembro | 7,14,21,28 |
| 2018 | dezembro | 5,12,19 |

- g) Relativamente o gasto com deslocações dos sócios D... e E... a Roma registado no exercício de 2018 pelo lançamento n.º 6017, justificar a sua relação com a atividade da empresa.

A não apresentação no prazo fixado na presente notificação dos elementos e esclarecimentos solicitados no ponto 3) da presente notificação, ficará sujeita à penalidade prevista no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Na resposta deve ser indicado a equipa e o nome do técnico, constantes na nossa referência.

k) Em 12 de outubro de 2020, a Requerente, veio requerer, junto da Direção de Finanças do Porto, o pedido de encerramento do procedimento inspetivo n.ºs DI2019..., OI2019... e OI2019..., o qual foi sujeito a despacho de indeferimento, através do ofício n.º 2020... de 03 de novembro de 2020.

l) Em 09 de dezembro de 2020, a Requerente interpôs recurso hierárquico, contra aquele despacho de indeferimento do encerramento do procedimento inspetivo, tendo sido atribuído o n.º ...2020... .

m) O procedimento de inspeção tributária ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019... e OI2019..., terminou, em 29 de dezembro de 2020, com a notificação à Requerente do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), através do Ofício n.º 2020..., recebido pela Requerente em 31 de dezembro de 2020.

n) Na sequência da inspeção foram emitidas em nome da Requerente as seguintes liquidações:

- Liquidação adicional de IRC n.º 2021... de 2021-01-06 e respetiva demonstração de Liquidação de juros compensatórios, respeitante ao período de tributação de 2017, que deu origem à demonstração de acerto de contas n.º 2021..., na qual foi apurado um total a pagar de €6.901,54 (€ 6.277,57 de imposto e € 623,97 de juros compensatórios).

- Liquidação adicional de IRC n.º 2021 ... de 2021-01-18 e respetiva demonstração de Liquidação de juros compensatórios, respeitante ao período de tributação de 2018, que deu origem à demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., na qual foi apurado um total a pagar de €2.390,51 (€ 2.390,51 de imposto e € 141,98 de juros compensatórios).
- Retenções na fonte de IRS referentes aos períodos janeiro a dezembro de 2017: Liquidação n.º 2021 ... de 2021-01-05, e respetiva demonstração de Liquidação de juros compensatórios, no montante total de € 19.063,27 (€16.796,45 referente a retenções na Fonte de IRS em falta e € 2.266,82 referente a juros compensatórios).
- Retenções na fonte de IRS referentes aos períodos janeiro a dezembro de 2018: Liquidação n.º 2021 ... de 2021-01-05, e respetiva demonstração de Liquidação de juros compensatórios, no montante total de €29.628,16 (€27.070,77 referente a retenções na Fonte de IRS em falta e € 2.557,39 referente a juros compensatórios).

ii. Factos não provados

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Com efeito, não existem factos relevantes, para a Decisão Arbitral, para além daqueles que se deram como provados. Por outro lado, não existe contradição entre as partes sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

III. Questões Decidendas

Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais a decidir:

- (i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2021 ..., n.º 2021..., e em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2021 ... e 2021..., no montante de 58.125,46€, referente aos anos de 2017 e 2018.

(ii) Do direito a juros indemnizatórios.

IV. Matéria De Direito

No caso vertente, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral comporta a apreciação da legalidade dos atos de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º2021..., n.º 2021 ..., e em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2021 ... e 2021 ..., no montante de 58.125,46€, referente aos anos de 2017 e 2018, sobre os quais a Requerente imputa os seguintes vícios:

- a) Existência de um só procedimento de inspeção tributária e omissão de despacho fundamentado para alteração do seu âmbito e extensão;
- b) Violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento de inspeção;
- c) Caducidade do direito do procedimento inspetivo.

Analisemos cada um dos alegados vícios, iniciando pela análise das questões suscitadas pela Requerente quanto à existência de um só procedimento de inspeção tributária e omissão de despacho fundamentado para alteração do seu âmbito e da violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento de inspeção.

Em suma a Requerente argumenta que o procedimento foi iniciado a pretexto de uma «consulta, recolha e cruzamento de elementos» relativa aos anos de 2018 e 2019, que posteriormente, se alargou à completa averiguação e investigação da situação tributária da Requerente relativamente ao IRC de 2017 e 2018. Entende que, aquando da emissão das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., a ATA deveria ter procedido à respetiva alteração do âmbito do procedimento nos termos do artigo 15.º do RCPITA, por considerar que já não se limitava apenas à «consulta, recolha e cruzamento de dados», nem tão-pouco aos anos de 2018 e 2019, mediante despacho fundamentado da entidade que o tivesse ordenado, notificando-se a entidade inspecionada, o que não aconteceu. E entende que esta é uma formalidade essencial, que uma vez não observada será invalidante dos posteriores termos procedimentais.

Mais sustenta, que o abrigo do Princípio da Irrepetibilidade dos Procedimentos de Inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira nunca estaria autorizada a iniciar um novo procedimento

externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação. E no caso em apreço, houve não só a consulta e recolha de documentos, mas, também, o cruzamento de dados, pelo que o segundo procedimento seria ilegal por violação do princípio da Irrepetibilidade do procedimento inspetivo.

A Requerida, contra-argumentou, alegando estar perante ações de inspeção absolutamente distintas quer quanto aos objetivos visados, duração, como quanto aos impactos que a própria lei antecipa para cada uma das figuras, conforme decorre do texto legal inserto, nomeadamente na LGT e no RCPITA. Mais argumentou que o procedimento de inspeção credenciado pelo despacho n.º DI2019..., relativo aos anos de 2018 e 2019, teve por objetivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, particularmente a realização de uma contagem de caixa e a recolha de elementos contabilísticos e extra contabilísticos relacionados com os movimentos dessa conta caixa, que justificassem essa contagem, encontrando-se expressamente abrangido pela exceção prevista no n.º 4 do artigo 63.º da LGT.

Perante a posição das partes e a factualidade assente, iniciaremos por determinar a natureza dos procedimentos inspetivos, resultantes do despacho DI2019... e das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., e em segundo determinar se estamos perante um ou dois procedimentos inspetivos e quais as suas consequências.

Quanto à ilegalidade das liquidações impugnadas, analisemos o regime fiscal aplicável, designadamente o disposto nos artigos 14.º e 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA):

Artigo 14.º

Âmbito e extensão

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser:

- a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;*
- b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.*

2 - *Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.*

3 - *Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.*

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

1 - *Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.*

2 - *O âmbito e extensão do procedimento de inspeção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.*

Mais estabelece o n.º 4 do artigo 63.º da LGT, na sua redação da Lei n.º 114/2017, de 29/12:

4 - *O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.*

Consagra o artigo 46.º do RCPITA:

1 - *O início do procedimento externo de inspeção depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam.*

2 - *Consideram-se credenciados os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o 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. (redação da Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)*

3 - *A ordem de serviço deverá conter os seguintes elementos:*

- a) O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção;*
- b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos actos de inspeção, do respectivo chefe de equipa e da entidade a inspeccionar;*
- c) O âmbito e a extensão da acção de inspeção.*

4 - *Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspeção tenham por objectivo:*

- a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos;*
- b) O controlo de bens em circulação;*
- c) O controlo dos sujeitos passivos não registados.*
- d) A contagem e valorização de inventários.*

5 - *O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objectivos e a identidade da entidade a inspeccionar e dos funcionários incumbidos da sua execução.*

6 - *Nas acções de inspeção direccionadas a contribuintes não identificados previamente, nomeadamente nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 4, o despacho conterá menção genérica dos contribuintes passíveis de controlo.*

7 - *As acções de inspeção que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto de sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspeccionado mantenha relações económicas são efectuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada.*

Assim, no seguimento das normas jurídicas elencadas, para a análise dos vícios elencados, relevamos os seguintes factos considerados assentes:

A AT ao abrigo do n.º 4 e 5 do artigo 46 do RCPITA, em 19 de setembro de 2019, iniciou uma ação inspetiva credenciada pelo despacho DI2019..., com o objetivo de objetivo de consulta, recolha e cruzamento de informação para efeitos de controlo dos saldos de caixa e relativo aos anos de 2018 e 2019.

Na conclusão desse procedimento, a AT efetuou a *proposta de emissão de ordem de serviços para os anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial IRC*.

No dia 30 de dezembro de 2019, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as Ordens de Serviço OI2019... e OI2019... fundamentadas na necessidade de averiguar e investigar a situação tributária da Requerente relativa aos anos de 2017 e 2018 e de âmbito parcial IRC, e no decurso destas ordens de serviço a AT através do Ofício n.º 2020... de 20 de agosto de 2020, procedeu a alteração de âmbito das ordem de serviço com vista a incluir retenções na fonte em sede de IRS dos anos de 2017 e 2018 e a ampliação do prazo.

Importa, assim, em especial para o caso sob análise ter em consideração as disposições relativas à inspeção tributária para aferir se, realmente, como invoca a Requerente, houve ou não preterição das formalidades legais acolhidas.

Resulta do anteriormente exposto, que a atividade da AT subjacente ao ato impugnado assume as características de procedimento de inspeção externo, duas inspeções externas, levadas a cabo pelo despacho DI2019..., correspondente ao primeiro procedimento de inspeção, e pelas Ordens de Serviço OI2019...e OI2019... correspondente ao segundo procedimento de inspeção.

Concluindo-se deste modo pela verificação de dois procedimentos de inspeção externos devidamente fundamentados, ao contrário do peticionado pela Requerente, improcedendo o pedido da Requerente de existência de um só procedimento de inspeção tributária.

Quanto à alegada omissão de despacho fundamentado para alteração do seu âmbito e extensão, será mais à frente sujeita a apreciação.

De seguida compete analisar se os procedimentos de inspeção externa realizados pela AT, violam o princípio da irrepetibilidade, consagrado no n.º 4 do art. 63.º da Lei Geral Tributária.

Vejam os procedimentos de inspeção externa, levadas a cabo pelo despacho DI2019..., incidu sobre o imposto IRC dos anos de 2018 e 2019, já as Ordens de Serviço OI2019...e OI2019...versaram inicialmente sobre o imposto de IRC dos anos de 2017 e 2018, ampliadas para incluir o imposto IRS de 2017 e 2018, coincidindo apenas quanto à inspeção ao imposto em sede de IRC do ano 2018.

Ora é consabido que o procedimento inspetivo levado a cabo pela AT, obriga ao respeito dos termos e limites legalmente estabelecidos, por forma a que, desde logo, sejam respeitados os princípios da adequação e da proporcionalidade (cfr. art.º 63.º, n.º 4, da LGT), princípios esses, aliás, cujo respeito pela administração pública, na sua atuação, encontra assento na nossa lei fundamental (cfr. art.º 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa).

A este propósito, resulta, do disposto no art. 63.º da Lei Geral Tributária, cujo n.º4, o princípio da irrepitibilidade do procedimento inspetivo, o propósito fundamental desta norma reside na salvaguarda do princípio da segurança jurídica, de forma a garantir os direitos e garantias dos contribuintes.

Ora, o preceito legal consagra a regra da irrepitibilidade do procedimento de inspeção, ou seja, proíbe a existência de dois procedimentos inspetivos sucessivos, quando estejamos perante uma identidade de imposto, de período de tributação e do mesmo sujeito passivo, circunscrevendo essa proibição ao procedimento externo de fiscalização, independentemente dos objetivos visados e de eventuais restrições do âmbito dentro do mesmo tipo de imposto.

O mesmo normativo prevê exceções à realização de mais do que um procedimento externo de fiscalização sobre o mesmo imposto e período fiscal, ou seja, prevê exceções ao princípio da irrepitibilidade, concretamente para os presentes autos relevamos o seguinte:

“salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”.

Ora, conforme a factualidade assente, o despacho DI2019..., emitido pela AT nos termos do n.º 4 e 5 do artigo 46 do RCPITA, teve como objetivo a consulta, recolha e cruzamento de informação para efeitos de controlo dos saldos de caixa e relativo aos anos de 2018 e 2019 emitido no dia 19 de setembro de 2019, por conseguinte para o caso em apreço, o procedimento inspetivo externo encontra-se abrangido pela exceção ao princípio da irrepetibilidade prevista na parte final do n.º 4 do artigo 63.º da LGT - a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária.

Perante o anteriormente exposto improcede o pedido de anulação das liquidações com fundamento em violação do princípio da irrepetibilidade.

Passemos então à análise do alegado vício de omissão de despacho fundamentado para alteração do seu âmbito e extensão.

A Requerida defende que a AT alterou o âmbito e extensão do procedimento inspetivo, sem, para tal, ter emitido despacho fundamentado da entidade que o tivesse ordenado, e assim o procedimento inspetivo tornou-se inválido e as liquidações daí decorrentes anuláveis. Enquanto a AT, defendeu-se referindo conforme se constata pelo teor do RIT, face às graves irregularidades/omissões identificadas pelos SIT de natureza financeira e tendo em vista o apuramento da efetiva situação tributária da requerente, foi imprescindível aos SIT desenvolver diligências inspetivas complementares, tendo sido ampliado o prazo do procedimento inspetivo nos termos previstos pela alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA.

De acordo com o já exposto, tendo sido determinado que estamos perante dois procedimentos inspetivos, quanto ao primeiro realizado no âmbito do despacho DI2019..., do mesmo não resultaram as liquidações em apreço, pelo que qualquer vício imputável ao mesmo não afeta as liquidações aqui em apreço.

Quanto ao procedimento de inspeção no âmbito do Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., das quais resultaram as ora liquidações, compete ao tribunal analisar a sua validade e legalidade quanto à alteração do seu âmbito e extensão, assim passamos a apreciar.

Em complemento à legislação já exposta, estabelece o n.º 1 artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, “*1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.*”

Mais estabelece o n.ºs 2, 3 e 4, do art. 36.º do RCPIT, que o procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, só podendo ser ampliado por mais dois períodos de três meses em circunstâncias excecionais devidamente tipificadas na lei e obedecendo a determinadas formalidades nela prevista.

Sobre a questão da continuidade do procedimento inspetivo, vejamos o Acórdão do CAAD 172/2016-T:

A continuidade do procedimento inspetivo é reafirmada no art. 53.º do mesmo diploma, cujo n.º1 determina que “a prática dos actos de inspeção é contínua, só podendo suspender-se em caso de prioridades excepcionais e inadiáveis da administração tributária reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço”, mas sem prejuízo dos prazos legais de conclusão do procedimento previstos naquele diploma (n.ºs 2 e 3 deste normativo).

Note-se que a própria ampliação do procedimento inspetivo não prejudica a regra da continuidade, tendo aquela de ser decidida antes de o procedimento terminar. A ampliação tem de ser uma “prorrogação” e não uma reabertura ou renovação de um procedimento já terminado, não se admitindo por maioria de razão, como vimos, um novo procedimento inspetivo sobre os mesmos factos, sob pena de se violar frontalmente o princípio jurídico da irrepetibilidade do procedimento inspetivo.

Tal como determinam os art.s 61.º e 62.º do RCPIT, os actos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, sendo que, para conclusão do procedimento de comprovação e verificação, é elaborado um relatório final com vista à

identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária.

Não há, assim, qualquer cobertura legal para, depois de elaborado o referido relatório e da “conclusão do procedimento de inspecção”, ser levado a efeito outro procedimento inspectivo sobre os mesmos factos, efectuada uma reanálise dos elementos recolhidos durante o procedimento de inspecção externa e elaborado um novo relatório, não se admitindo a reabertura do procedimento.

Conforme salienta o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no seu Acórdão n.º 879/15, de 12 de Outubro, o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

Retomando os autos, é inequívoco que a alteração e ampliação do âmbito do procedimento de inspeção credenciado pelas Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., podia ser efetuado com observância do disposto no artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Neste sentido, a fundamentação é uma exigência expressamente consagrada pelo artigo 15.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, igualmente salvaguardada pelo artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, onde se estabelece “*a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato*” e “*equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato*”, e a sua falta ou insuficiência gera invalidade do procedimento inspectivo.

Sobre a questão da fundamentação dos atos praticados pela AT, existe abundante jurisprudência, relevamos o Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15

O referido acórdão, mais refere “*formalidades são formalidades previstas na lei como formalidades essenciais, na ausência de disposição legal em contrário, estruturantes do*

procedimento inspectivo, que uma vez não observadas serão invalidantes dos posteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior que neles se suporta, dado não poder concluir-se, face à prova produzida, com um grau de certeza razoável, que o resultado a atingir sempre seria o mesmo, caso a formalidade tivesse sido cumprida, ou que o sujeito passivo prestou a sua colaboração com o acto inspectivo nesse âmbito alargado sem haver colocado em causa a falta de tal despacho”.

Tem vindo a entender uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo sobre a fundamentação do ato administrativo ou tributário como sendo um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

No caso sub júdice, relativamente às Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., a AT notificou a Requerente através do Ofício n.º 2020... de 20 de agosto de 2020, onde consta o seguinte:

1. Nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), da alteração do âmbito do procedimento de inspeção credenciado pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2019() e OI2019(), relativas aos anos de 2017 e 2018, de parcial (IRC) para parcial (IRC e RFIRS). Anexam-se cópias das respetivas Ordens de Serviço alteradas.
2. Nos termos do n.º 4 do artigo 36º do RCPITA, da ampliação do prazo do procedimento de inspeção, iniciado em 09-03-2020, que decorre ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2019() e OI2019(), com extensão aos períodos de tributação de 2017 e 2018, de âmbito parcial, por um primeiro período adicional de três meses, com base nos fundamentos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 36º do RCPITA e por Despacho de 18-08-2020 do Chefe da Divisão I da Área da Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto. Mais se refere que, salvo eventual novo período de ampliação, a data previsível do termo do procedimento é de 09-12-2020.

Assim, aplicando a legislação e jurisprudência referida, cumpre apreciar se estão preenchidos os requisitos legais quanto a fundamentação da alteração do âmbito e ampliação do procedimento de inspeção, realizado através do Ofício n.º 2020... .

No caso em apreço, a fundamentação constante no Ofício n.º 2020..., preenche os requisitos dos normativos suprarreferidos, é suficiente, é expressa, e permite conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo, identifica expressamente as razões pelas quais foi decidido a alteração do âmbito do procedimento de inspeção bem como a sua aplicação ao caso concreto.

Perante o anteriormente exposto, improcede o pedido de anulação das liquidações com fundamento em omissão de despacho fundamentado para alteração do âmbito e extensão do procedimento de inspeção tributária.

Aqui chegados, é altura de abordar, a questão suscitada pela Requerente de caducidade do direito do procedimento inspetivo.

A Requerente defende, que o procedimento inspetivo externo se iniciou no dia 11 de novembro de 2019, aquando da assinatura do Despacho que determinou o início do procedimento de inspeção, o significa que o procedimento apenas poderia ter sido prorrogado até ao dia 11 de maio de 2020, pelo que a prorrogação do prazo constante do Ofício n.º 2020..., datado de 20 de agosto de 2020, não pode produzir efeitos dado ter ocorrido após o termo do prazo de seis meses previsto para a conclusão do procedimento de inspeção, o que determina a anulação do procedimento inspetivo e torna inválido qualquer ato de liquidação dele resultante.

A Requerida contra-alegou, o não respeito do prazo de seis meses previsto no n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA para o procedimento de inspeção não tem quaisquer efeitos na validade dos atos tributários que sejam praticados com base nas conclusões do relatório dos SIT, nem consubstanciam a preterição de formalidade legal essencial.

Iniciemos a análise da presente questão pelo regime fiscal aplicável;

Assim, o disposto no artigo 36.º, n.ºs 1, 2 e 3, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA):

“1 - O procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já

abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar.

2 - O procedimento de inspeção 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:

a) Situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas;

b) Quando, na acção de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;

c) (Revogada);

d) Quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia;

e) Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. (anterior alínea d), nos termos da redação da Lei n.º 114/2017 - 29/12)

Mais estabelece o referido o artigo 36.º do RCPITA no seu n.º 7:

“o decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos”, normativo aditado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro.

Consagra o n.º 1 do artigo 46.º da LGT :

“1 - 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, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.”

Acresce que sobre a questão da caducidade, o Supremo Tribunal Administrativo de forma uniforme pronunciou-se em várias ocasiões, entendendo que os vícios dos despachos de prorrogação da inspeção não têm eficácia invalidante dos atos praticados no procedimento de inspeção nem nos posteriores atos de liquidação, apenas tendo como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito de liquidação que é atribuído à inspeção tributária pelo artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

Neste sentido, veja-se se o acórdão proferido pela 2.º Secção do STA, de 16 de setembro de 2020, no processo 02256/19.6BEBRG (Relator Gustavo Lopes Courinha) onde conclui:

“Em segundo lugar, convém sublinhar – como faz a jurisprudência (veja-se, entre muitos outros, os Acórdãos proferido pela 2.º Secção deste Supremo Tribunal em 10/12/2008, no processo n.º 080/08, ou em 25-02-2015, no processo n.º 0709/14, ambos disponíveis em www.dgsi.pt) – que é pacífica a natureza meramente ordenadora daquele prazo de seis meses e que o respectivo incumprimento (acaso, porventura, se verificasse) teria apenas como consequências a não suspensão do prazo de caducidade e o impedimento de actos externos de inspeção, nos termos, respectivamente, do n.º 1 do artigo 46.º da LGT e do n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA”.

Na verdade, a alteração legislativa do artigo 36.º do RCPITA, pela Lei nº 75-A/2014, de 30 de Setembro, veio consagrar o entendimento jurisprudencial na matéria.

De facto, a alegada violação do prazo para a ação inspetiva apenas teria como consequência o que resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, ou seja, 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, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção, por conseguinte não originaria a ilegalidade da liquidação de imposto emitida.

Perante o anteriormente exposto, improcede o pedido de anulação das liquidações com fundamento na caducidade do direito do procedimento inspetivo.

Assim sendo é de considerar legal os atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e Singulares.

Dos juros indemnizatórios

Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

Atendendo à improcedência do pedido de anulação do ato de liquidação, improcede o pedido de condenação de pagamento de juros indemnizatórios.

V. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- i. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º2021..., n.º 2021..., e em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2021... e 2021..., no montante de 58.125,46€
- ii. Julgar improcedente o pedido arbitral formulado pela Requerente de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor Do Processo E Custas

Fixa-se o valor do processo em € 58.125,46€ atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00 €, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Junho de 2022

O Arbitro

Paulo Renato Ferreira Alves