

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 213/2025-T

Tema: IRC. RFAI. Caducidade do procedimento de inspeção. Investimentos e criação líquida de postos de trabalho. Juros indemnizatórios.

SUMÁRIO

I. Improcede o que sustenta a AT, quanto a não serem aplicadas normas sobre prazos, ao limite temporal dos procedimentos internos de inspeção; haverá sempre limites para os prazos da inspeção (interna ou externa), nos termos da lei e da Constituição (proporcionalidade).

II. E assim, a prorrogação de prazo que neste caso seria devida, nos termos da lei, baseada em decisão/autorização (interna) de prorrogar o prazo, terá de ser fundamentada na concreta verificação dos requisitos previstos na lei, sendo sindicável, já que a prorrogação automática não é automática (cf. artigo 130.º CPA).

III. Uma vez atingido o termo do prazo de inspeção (6 meses), sem que tal prazo, em concreto, tenha sido expressamente prorrogado, a liquidação de imposto que surge como culminar de um procedimento inspetivo já caducado, é ilegal (cf. Acórdão STA, proc. 01101/15, de 15/6/2016, relator: Ana Paula Lobo).

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Nuno Miguel Morujão, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 14-5-2025, decide o seguinte:

I- Relatório

1.A..., LDA., com o NIPC..., adiante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia arbitral sobre pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2020, com imposto a pagar no montante de 21.172,61 Euros (vinte e um mil, cento e setenta e dois euros, e sessenta e um cêntimos) e da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2021, com imposto a pagar no montante de 35.370,38 Euros (trinta e cinco mil, trezentos e setenta euros, e trinta e oito cêntimos), em ambos os casos incluindo juros compensatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 6-3-2025.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação do árbitro em 24-4-2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 14-5-2025, sendo que ainda nesse dia foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 18-6-2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese:

A) A caducidade do procedimento inspetivo, e consequente ilegalidade dos atos de liquidação aqui impugnados:

- a) Em 8-7-2023, a sociedade aqui requerente foi notificada do início de um procedimento inspetivo interno com o objetivo de análise de IRC.
- b) A ação inspetiva foi externa, sem a presença dos SIT nas instalações dos requerentes.
- c) O procedimento de inspeção iniciou-se a 8-7-2023, e terminou a 2-8-2024.
- d) Uma vez que, no decurso da ação inspetiva, não foram proferidos, pelo diretor de finanças territorialmente competente, quaisquer despachos de prorrogação do prazo da ação inspetiva, o prazo normal da sua duração máxima terminaria a 2-8-2024 (já considerando a suspensão extraordinária a que se refere o n.º 3 do artigo 57.º-A da LGT).
- e) Assim, e tendo em conta a data em que a requerente foi notificada do relatório de inspeção (2-8-2024), conclui-se que este foi proferido em data muito posterior ao termo da ação inspetiva.
- f) Pelo que, a inobservância do prazo máximo de duração da ação inspetiva deverá determinar a caducidade do procedimento tributário, e a ilegalidade dos atos de liquidação adicional aqui impugnados, em aplicação subsidiária do disposto no artigo 128.º, n.º 6, do CPA (ex vi do art. 4.º, al. e), do RCPITA e art. 2.º, al. d), do CPPT).

B) As correções efetuadas ao benefício RFAI:

- a) Conforme resulta do RIT, a AT considerou que os investimentos (2018 efetuados pela Requerente não são elegíveis para efeitos do benefício RFAI, uma vez que:
 - Não integram o conceito de “investimento inicial”, e
 - Não proporcionaram a criação líquida de postos de trabalho.
- b) No relatório inspetivo, a AT conclui que não ficou provado que os investimentos realizados (2017 a 2020) se qualificam como investimentos iniciais.

- c) De notar, porém, que a substituição de bens não fica excluído per si do RFAI.
- d) Analisado o conceito de investimento inicial previsto na alínea d) do n.º 2) do artigo 2.º conjugada com os n.º 1 e 2.º do artigo 3.º, ambos da portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, resulta que os investimentos elegíveis têm de respeitar a um investimento inicial, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com:
- A criação de um novo estabelecimento;
 - O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
- e) A tipologia relativa à alteração fundamental de um processo de produção prevê a modernização, o que implica, a aquisição de bens em substituição dos ativos antigos e obsoletos (cf. processo n.º 299/2024-T do CAAD).
- f) Os bens adquiridos começaram a ser usados e depreciados no respetivo ano de aquisição, pelo que não integram um investimento plurianual.
- g) O sujeito passivo alienou um bem elegível em sede de RFAI antes de decorrido o prazo dos 3 anos, mas o negócio não consubstanciou uma mera alienação, antes a troca por outro bem equivalente. Pelo que, não é verdade que o projeto deixa de cumprir as condições inicialmente estabelecidas.
- h) Após vários pedidos de esclarecimento, concluiu a Inspeção Tributária que não foi possível apurar a criação líquida de um qualquer posto de trabalho, pelo que ficou por cumprir a condição de acesso ao RFAI.
- i) O RFAI apoia-se no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, integrando os “auxílios regionais ao investimento”. Neste sentido, comece-se por atender ao n.º 4 do artigo 14.º do Regulamento citado, o qual determina que “*Os custos elegíveis devem ser os seguintes:*”
- a) *Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) *Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos, ou;*

c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado”.

- j) Aplicando ao RFAI, denota-se que os custos elegíveis em sede deste auxílio são os gastos incorridos com os investimentos elegíveis, não relevando os custos salariais decorrentes da criação líquida de postos de trabalho.
- k) Sobre esta matéria, foi publicado o Ofício-Circulado n.º 20259, de 2023-06-28.
- l) A AT defendia anteriormente que seria de considerar a média entre dezembro de N-1 e novembro de N, sendo N o período de aplicação do RFAI. Nesta informação vinculativa, a AT reconhece que se tratando de um investimento em curso, que envolva vários períodos, a condição verificar-se-ia aquando do término do investimento.
- m) A aceitar esta condição bastava que existisse apenas a criação de um posto de trabalho e a sua manutenção por 3 anos, dado se tratar de uma PME, o que se verifica.
- n) De ressaltar que estão em causa contratos por tempo indeterminado, conforme expôs o sujeito passivo ao longo da ação inspetiva.
- o) E tratando-se de um investimento em curso, reforça-se o cumprimento pleno desta condição.
- p) No decorrer da ação inspetiva, o sujeito passivo comprovou que o investimento deu origem a novos postos de trabalho, conforme documentos apresentados e conforme reconhece a AT nos pontos 65 a 69 do relatório inspetivo.
- q) Apesar disso, para justificar o incumprimento da condição da criação de postos de trabalho, a AT sustenta a inexistência de qualquer nexo de causalidade entre os postos de trabalho criados e o investimento elegível em RFAI:

“Pela análise do quadro acima, também construído com o recurso aos referidos Anexos A e B do relatório único, quantifica-se a existência de um acréscimo de trabalhadores, no período de 2017 a 2020, de 14 para 20. Todavia o SP não fez prova que esta criação líquida de postos de trabalho no estabelecimento se encontra relacionado com o investimento concretizado, ou se, por outro lado, resulta apenas da normal evolução da empresa numa conjuntura económica favorável, assim como não comprovou que os

supostos postos de trabalho criados, são conexos com o investimento realizado e mantidos pelo período temporal exigível”.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

A) A caducidade do procedimento inspetivo e consequente ilegalidade dos atos de liquidação adicional aqui impugnados:

- a) Sustenta a Requerente (artigos 3.º a 10.º do PPA) que todo o procedimento levado a cabo pelos SIT assumiu cariz e natureza externa, atendendo à extensão das diligências promovidas, bem como dos elementos e esclarecimentos solicitados.
- b) Ora, é manifesto que o procedimento de inspeção não padece do vício que lhe é imputado, dado que a colaboração solicitada à Requerente, e por esta concretizada através do envio de documentos, não tem qualquer consequência ao nível da sua natureza.
- c) Nos termos do artigo 13.º RCPITA, pode dizer-se que uma ação inspetiva interna abrange os casos em que a AT leva a efeito toda a sua atividade nos seus serviços, atuando com base nas informações de que dispõe, fruto, designadamente, das obrigações declarativas a cargo dos contribuintes.
- d) No entanto, mesmo que parte dos documentos e informações cheguem à sua posse em virtude do cumprimento do dever legal de colaboração, por parte da Requerente que a ele se encontra adstrita, ou até mesmo de terceiros (artigo 59.º n.º 4 da LGT e 48.º do RCPITA), não é possível inferir que esse acesso se concretiza fora das instalações da AT ou que esta apenas teria direito a aceder a esses mesmos elementos se se deslocasse à sede da Requerente.
- e) É a própria lei que efetua esta ressalva, quando menciona expressamente que um procedimento inspetivo interno inclui também a análise de documentos “*obtidos no âmbito do referido procedimento*” - vd. novamente o artigo 13.º alínea a) do RCPITA.

- f) Nada na lei obsta a que, no quadro de um procedimento inspetivo interno, os SIT solicitem informações e esclarecimentos aos sujeitos passivos.
- g) É de realçar que os diversos pedidos de elementos e/ou prestação de esclarecimentos solicitados pelos SIT só ocorreram pelo facto de a Requerente apresentar, sucessivamente, uma resposta insuficiente, tornando-se necessária a prestação de esclarecimentos adicionais, já que, para efeitos de controlo do incentivo fiscal previsto no RFAI - que, não olvidando, é um benefício fiscal de natureza condicionada - a sua própria atribuição está dependente da verificação dos requisitos que são sua condição.
- h) Ademais, ainda que o procedimento de inspeção tivesse sido erroneamente classificado como interno, o que, repise-se, não sucede no caso em apreço, tal não implicaria qualquer consequência no que concerne às liquidações emitidas na sequência da inspeção.
- i) Sobre este assunto transcreve-se o sumário do Acórdão STA, de 29.06.2016, proferido no Processo n.º 01095/15:

«...I - Ainda que o procedimento de inspeção tenha sido erradamente qualificado como interno, quando o deveria ter sido como externo, esse erro irreleva para a decisão a proferir se não puder concluir-se ter sido preterida qualquer formalidade essencial imposta por esta última modalidade de inspeção.

II - A falta da notificação prévia prevista no art.º 49.º do RCPIT não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo...».

- j) Com efeito, a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem vindo a entender que a falta de notificação do início de uma inspeção externa apenas gerará invalidade se se demonstrar que a entidade inspecionada não teve conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de sobre o mesmo se poder pronunciar.
- k) O que não ocorreu no caso dos autos.

- l) A Requerente foi notificada do início dos atos de inspeção, conforme consta do capítulo II.2 do RIT (à pág. 405 do PA) e teve uma participação ativa no envio de documentação e dos esclarecimentos solicitados pelos SIT, e foi devidamente notificada para exercer o direito de audição prévia, tendo optado por não o fazer.
- m) Pelo que não se viu, de forma alguma, coartada do direito de participação/resposta no âmbito do presente procedimento de inspeção.
- n) Quanto ao prazo limite para o procedimento, a Requerente alega que o procedimento de inspeção não pode ultrapassar o prazo de seis meses previsto na Lei, concretamente, no artigo 36.º n.º 2 do RCPITA.
- o) Ressalvando que, excecionalmente, esse prazo pode ser prorrogado por dois períodos de três meses, nas circunstâncias elencadas no n.º 3 do supracitado artigo,
- p) Mais afirma que, no decurso da inspeção sob escrutínio, não foi proferido nenhum despacho de prorrogação pelo Diretor de Finanças territorialmente competente, o que redundaria na caducidade do procedimento tributário por motivo de *“inobservância do prazo máximo de duração da ação inspetiva”* - artigo 18.º do PPA.
- q) Contudo, não lhe assiste qualquer razão.
- r) No caso em apreço, estando perante um procedimento de inspeção interno, as regras relativas aos prazos e respetivas prorrogações não têm qualquer aplicação, conforme se extrai dos artigos 13.º e 36.º do RCPITA, a contrário sensu.
- s) A relevância atribuída à duração máxima do procedimento de inspeção e à prolação dos despachos de prorrogação está intrinsecamente relacionada com a suspensão do prazo de caducidade, previsto no artigo 46.º n.º 1 da LGT, que dispõe o seguinte: *«...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...»*.
- t) Ora, no caso dos procedimentos externos de inspeção, conforme dita a lei, a ultrapassagem do prazo para a conclusão do procedimento inspetivo legalmente previsto

tem como consequência única a cessação da suspensão do prazo de caducidade, contando-se o mesmo desde o seu início.

- u) Não tendo, porém, qualquer reflexo ao nível da legalidade das liquidações adicionais que advenham desse mesmo procedimento.
- v) Aliás, é o próprio RCPITA que dita no n.º 7 do artigo 36.º: «...*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...*»
- w) Neste sentido, chamamos à colação o Acórdão do STA, de 25.02.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0709/14, e a ampla jurisprudência que é ali mencionada, quer daquele Tribunal, quer do Tribunal Constitucional, transcrevendo, para o que aqui nos importa, o seguinte: «...*a inobservância dos prazos legalmente definidos para a inspeção apenas relevam diretamente em sede de caducidade da liquidação, não ofende os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade...*»
- x) Será, ainda, de atender ao esclarecido na decisão proferida pelo TCAN, no processo n.º 00901/16.4BEPRT, que resume na perfeição o entendimento sufragado pela Requerida: «...*Por isso, mesmo que o procedimento inspetivo tivesse ultrapassado o prazo de seis meses para a sua conclusão, sem a prorrogação legal, a única consequência da caducidade da inspeção, é a cessação do efeito suspensivo da liquidação, “contando-se o prazo desde o seu início”.*

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

Por conseguinte, eliminando para a caducidade o período compreendido entre 25/3/2014 (data em que o Recorrente alega ter sido iniciada a inspeção) e a data da notificação das liquidações (cujo prazo de pagamento voluntário ocorreu em 30/3/2015) bem vemos que não ocorreu qualquer caducidade do direito à liquidação, contado nos termos do art. 45 da LGT.

E seria esta a única “sanção” para a ultrapassagem do prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspeção. Ou seja, excedendo-se o prazo de seis meses para conclusão do RIT, sem haver prorrogação (art. 36º/3 RCPIT), a sanção legal é a inutilização da suspensão do prazo de caducidade a que houve lugar e neste caso, “...tudo se passa como se não tivesse ocorrido qualquer suspensão desse prazo, contando-se desde o seu início, sem qualquer pausa” 3).

É esta a única sanção legal para a ultrapassagem do prazo legal de inspeção, sem prorrogações. Ao contrário do que advoga o Recorrente, tal ultrapassagem não implica falta de credenciação dos funcionários da Autoridade Tributária, falta de fundamentação do Relatório de inspeção e muito menos caducidade do direito à liquidação – exceto se se tiver excedido o prazo de 4 anos previsto no art. 45º da LGT, o que manifestamente não é o caso.

E também é esta a interpretação que se colhe da lei e que a jurisprudência tem sufragado, sem que se conheça qualquer nota dissonante sobre o assunto (os acs referidos no Ac. do STA n.º 0709/14 de 25-02-2015 são disso exemplo).

De resto, o n.º 7 do art. 36º do RCPIT aditado pela Lei n.º 756-A/2014, de 30 de setembro, corrobora, em letra de lei, tal interpretação ao estatuir que 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”.

- y) Porquanto, ainda que se tivesse em consideração o prazo de seis meses previsto na Lei, que no caso concreto trata somente de um prazo ordenador, indicativo e disciplinador, conforme referido supra.
- z) O decurso desse mesmo prazo nunca implicaria a consequência pretendida pela Requerente, isto é, a anulabilidade das liquidações adicionais (artigo 21.º do PPA). Nem qualquer outro efeito invalidante sobre os atos de liquidação decorrente das conclusões do procedimento de inspeção tributária.

B) As correções efetuadas ao benefício RFAI:

- a) As liquidações impugnadas resultaram de correções de natureza meramente aritmética, efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria,

ao abrigo das ordens de serviço n.º OI2023... e n.º OI2024..., relativamente aos períodos de tributação de 2020 e 2021.

- b) No âmbito do procedimento inspetivo, constatou-se que a Requerente declarou à AT, por preenchimento no campo 255, do quadro 10, da Modelo 22, referente ao período de 2020, a utilização de um benefício fiscal, com origem no RFAI, no valor de 18.980,00 € (dezoito mil, novecentos e oitenta euros).
- c) Verificaram-se incongruências em relação ao que tinha sido declarado pela Requerente, para as quais foram pedidos esclarecimentos.
- d) A AT, Requerida, constatou que:
- O compressor bético adquirido em 27-03-2017, no âmbito do benefício, foi alienado a 06-12-2019 (isto é, antes do período mínimo estabelecido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI).
 - Quanto às aplicações “*computador e material para escritório*”, “*computador*”, “*monitor e cabos*” e “*portátil*”, os SIT entenderam que se tratavam de bens de substituição, não constituindo, por isso, aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis, em estado de novo, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral da Isenção por Categoria (RGIC) e alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
 - Quanto ao compressor bético adquirido a 12.02.2019, o mesmo foi adquirido no “estado de usado”, e os SIT não compreenderam como estes poderiam aumentar a capacidade produtiva instalada do estabelecimento.
 - Relativamente ao projeto RFAI com início em 2020 (projeto de investimento n.º...), com a duração de dois anos, apurou-se que este investimento se tratava de um investimento isolado, que, por si só, não seria apto a desencadear o aumento da capacidade produtiva, por não estar inserido no âmbito de um projeto agregador de investimento inicial, enquadrável numa das quatro tipologias previstas no artigo 2.º, n.º 49, alínea a) do RGIC.
 - A Requerente não demonstrou a existência da relação direta, legalmente exigida, entre os investimentos relevantes e a criação de postos de trabalho, isto em nenhum dos períodos – 2017, 2018, 2019 e 2020 (cf. pág. 436 a 438 do RIT).

- e) E assim, os SIT concluíram que não se encontravam cumpridas as condições específicas (e cumulativas) de acesso ao benefício do RFAI, tendo promovido a correção da dotação indevida do benefício fiscal no âmbito do RFAI, nos períodos de 2017, 2018, 2019 e 2020, dado que a Requerente só poderia usufruir do mesmo se cumprisse com os requisitos legais previstos no artigo 22.º n.º 1, 2 e 4 alíneas c) e f) do CFI, o que, obviamente, não se verificou – cf. capítulo V.2.3 do RIT (à pág. 446 do PA).

8. Por Despacho Arbitral, de 20-6-2025, nos termos do artigo 16.º c) do RJAT, convidou-se a Requerente a, no prazo de 10 dias: “indicar os factos sobre os quais pretende a inquirição da testemunha arrolada, na sequência do que o Tribunal decidirá sobre a utilidade ou dispensa desse meio de prova (cf. artigo 596.º do CPC ex vi do artigo alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT), e identificar as testemunhas em conformidade com a lei, nomeadamente indicar a profissão daquelas (cf. artigo 498.º do CPC, ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

9. Por Despacho Arbitral, de 10-7-2025, na sequência da ausência de resposta ao despacho antes proferido, e analisados os elementos carreados para os autos, considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal, dispensando-se por isso a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT. As partes foram notificadas para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do presente despacho, concedendo à Requerida a faculdade de, caso assim o entendesse, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo.

10. As partes não apresentaram alegações finais.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Foi suscitada uma questão prévia: a caducidade do direito de ação, por ter findado o prazo do procedimento inspetivo. A apreciação dessa questão será prévia à apreciação do mérito da causa.

Finda essa apreciação, estarão reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente A..., Lda., NIF..., foi sujeita a ação inspetiva, na sequência de ordem de serviço interna OI2023..., de âmbito parcial, com o objetivo de análise de IRC, incidindo sobre o período de tributação de 2020.
- b) O início e término do procedimento de inspeção, formalmente classificado como “procedimento inspetivo interno” com o objetivo de análise de IRC, ocorreram em 8-7-2023 e 18-7-2024, com notificação do Relatório Final em 19-7-2024.
- c) Não foram proferidos, pelo diretor de finanças territorialmente competente, quaisquer despachos de prorrogação do prazo da ação inspetiva.

- d) Consta do Relatório de Inspeção Tributária, o seguinte: “o procedimento inspetivo foi exclusivamente desenvolvido de forma interna em conexão com os pressupostos da ordem de serviço”, com consulta de “aplicações de acesso às bases de dados do sistema informático da AT”, tendo ainda sido “requeridos ao IAPMEI elementos relativos a subsídios atribuídos no período com potencial reflexo fiscal no período”, sendo ainda referido que foi mantido “amplo contacto telefónico bidirecional, praticado com o objetivo de clarificar o conteúdo de alguns documentos / procedimentos” (cf. capítulo IV do RIT).
- e) No decorrer da inspeção, a AT notificou a Requerente para apresentar elementos contabilísticos e prestar esclarecimentos acerca dos mesmos:
- 1- Em 24-7-2023, o sujeito passivo foi notificado para apresentar aos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) os seguintes elementos/esclarecimentos:
1. *“Balancete analítico após movimentos de retificação antes de apuramento de resultados, com detalhe integral de todas as contas.*
 2. *Extrato de contas (classe 1 a 8).*
 3. *Modelo 32 - "Mapa de Depreciações e Amortizações".*
 4. *Mapa, de modelo oficial, referente às Mais-valias e Menos-Valias.*
 5. *Ficheiro normalizado SAF-T (PT) da contabilidade, conforme Portaria n.º 274/2013, de 21 de agosto (ou seja: extração do SAF-T (PT) na versão 1.03_01).*
 6. *Documentos de suporte alusivos a benefícios fiscais, campo 774 da DM22, que fundamentam o quantitativo de € 7.548,94.*
 7. *No âmbito do controlo do incentivo fiscal previsto no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (inserto no Código Fiscal ao Investimento - CFI), solicita-se todos os elementos a constar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC, em conformidade com o exigido no artigo 25.º do CFI e no artigo 7.º da portaria 297/2015, de 21 de setembro, relativamente:*
 - a. *Ao projeto de investimento que decorreu de 2017.01.01 a 31.12.2019, no montante de € 917.726,15.*

- b. À dotação do ano de 2020 (€ 125.000,00) relativa ao preenchimento do quadro 07/074 do Anexo D da Declaração Modelo 22 de IRC»”.*
- 2- Em 30-7-2023, em complemento ao anterior pedido de informações e esclarecimentos, os SIT solicitaram:
- «...o envio de todos os elementos a constar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC, em conformidade com o exigido no artigo 25.º do CFI bem como nos termos do artigo 7.º da portaria 297/2015, de 21 de setembro, relativamente:*
- a. Ao projeto de investimento que decorreu de 2017.01.01 a 31.12.2019, no montante de € 917.726,15.*
- b. À dotação do ano de 2020 (€ 125.000,00) relativa ao preenchimento do quadro 07/074 do Anexo D da Declaração Modelo 22 de IRC».*
- 3- Em 22-9-2023, os SIT solicitaram o envio dos seguintes elementos:
- “a. Documentos comprovativos dos investimentos efetuados nos períodos de 2017, 2018 e 2019 referenciados na “Folha de cálculo auxiliar com a listagem de todos os investimentos”.*
- b. Documentos que fundamentam o aumento líquido do número de postos de trabalho mencionado na “Folha de cálculo auxiliar com a demonstração da criação de postos de trabalho».”.*
- 4- Em 6-2-2024, os SIT solicitaram o envio dos seguintes elementos:
- 1. “Mapa Modelo 31, de modelo oficial, referente às Mais-valias e Menos-Valias dos períodos de 2016, 2017, 2018 e 2019 (juntar elementos provativos da alienação/abate).*
 - 2. Juntar elementos provativos da alienação/abate registadas no Mapa 31 do período de 2020.*
 - 3. Na modelo 22 de IRC do período de 2020 o projeto de investimento com a duração de três anos está enquadrado na vertente «O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente».*
 - 3.1. Justificação da demonstração da variação da capacidade produtiva do estabelecimento antes e após o investimento.*

4. *Por outro lado, nos relatórios RFAI remetidos à AT, do projeto de investimento com a duração de três anos, o SP refere que o mesmo tem enquadramento na tipologia «alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».*
 - 4.1. *Modelo 32 - "Mapa de Depreciações e Amortizações" dos períodos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.*
 - 4.2. *Identificar os ativos existentes no estabelecimento associados à atividade a modernizar.*
 - 4.3. *Demonstrar que o montante das aplicações relevantes excede o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento. (Existe uma divergência entre os pontos 3. e 4. Esclarecer a mesma e remeter os elementos solicitados conforme o projeto de investimento com a duração de três anos esteja enquadrado no disposto do ponto 3. ou ponto 4).*
5. *Relativamente ao montante do RFAI 2017: fundamente em como é que o investimento em «Compressor Bético», «Computador e material para escritório», «Computador», «Monitor e cabos», «Portátil» se enquadram enquanto aplicações relevantes no «aumento da capacidade de um estabelecimento já existente» ou na «alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».*
6. *Relativamente ao quantitativo do RFAI 2018: fundamente em como é que o investimento em «Quadros e Ligação», «Sistema de Produção de Energia», «Taxa para registo da UPAC» se enquadram enquanto aplicações relevantes no «aumento da capacidade de um estabelecimento já existente» ou na «alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».*
7. *Relativamente ao valor do RFAI 2019: estabeleça em como é que o investimento em «Máquina de Rebarbar»; «Compressor» e «Cortante calha aço mola», se enquadram enquanto aplicações relevantes no «aumento da*

capacidade de um estabelecimento já existente» ou na «alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».

8. *Relativamente ao Relatório RFAI 2017, justifique a proveniência dos valores das seguintes rubricas: TOTAL do investimento elegível: € 842.516,99; Investimento elegível para incentivo FEDER: € 767.300,00; Incentivo FEDER: $767300 \times 0,7 = € 537.110,00$; Subsídio a Fundo Perdido: $537.110 \times 0,5 = € 268.555,00$; 842.516,99; Taxa de auxílio = $(€ 110.577,65 + € 268.555) / € 842.516,99 = 45\%$ – juntar documentos de suporte do alegado.*
9. *Relativamente ao Relatório RFAI 2018, fundamente a proveniência dos valores das seguintes rubricas: TOTAL do investimento elegível: € 899.191,99; Investimento elegível para incentivo FEDER: € 765.419,50; Taxa de auxílio = $(36.668,75 + 267.896,83) / 899.191,99 = 33,87\%$ – juntar documentos de suporte do exposto.*
10. *Indicação dos postos de trabalho criados na razão do investimento, identificando: posto de trabalho (função); trabalhador contratado (nome e NIF; tipo de contrato).*
 - 10.1. *Exibição dos- Anexos A e B do Relatório Único (MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL) dos 12 meses anteriores ao investimento, do período do investimento e dos três anos após conclusão.*
 - 10.2. *Demonstrar que o investimento efetuado proporcionou quer a criação líquida de postos de trabalho com contrato sem termo, quer a criação de emprego, evidenciando os cálculos do:*
 - 10.2.1. *Aumento líquido ocorrido no período (evidenciar número de trabalhadores, por tipo de contrato, no período de conclusão do investimento).*
 - 10.2.2. *Média dos 12 meses precedentes (informar quanto ao número mensal de trabalhadores, por tipo de contrato).*

-
- 10.3. Confirmar a permanência dos postos de trabalho especificamente criados com o investimento através de listagem com a identificação dos mesmos.*
- 11. Comprovar o cumprimento da obrigação de manutenção dos postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado, assim como da obrigação de manutenção do nível de empregabilidade.*
- 12. Certificar a manutenção do Nível de Empregabilidade induzido pelo investimento, durante o período de 3 anos»”.*
- 5- Em 6-3-2024, os SIT solicitaram o envio dos seguintes elementos:
1. *“Indicação dos postos de trabalho criados na razão do investimento, identificando: posto de trabalho (função); trabalhador contratado (nome e NIF; tipo de contrato).*
 - 1.1. *Exibição dos Anexos A e B do Relatório Único (MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL) dos 12 meses anteriores ao investimento, do período do investimento e dos três anos após conclusão.*
 - 1.2. *Demonstrar que o investimento efetuado proporcionou quer a criação líquida de postos de trabalho com contrato sem termo, quer a criação de emprego, evidenciando os cálculos do:*
 - 1.2.1. *Aumento líquido ocorrido no período (evidenciar número de trabalhadores, por tipo de contrato, no período de conclusão do investimento).*
 - 1.2.2. *Média dos 12 meses precedentes (informar quanto ao número mensal de trabalhadores, por tipo de contrato).*
 - 1.3. *Confirmar a permanência dos postos de trabalho especificamente criados com o investimento através de listagem com a identificação dos mesmos.*
 2. *Comprovar o cumprimento da obrigação de manutenção dos postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado, assim como da obrigação de manutenção do nível de empregabilidade.*

Anexos A e B do Relatório Único dos anos de 2021 e 2022»”.

f) Resulta do RIT, a AT considerou que os investimentos efetuados pela Requerente não são elegíveis para efeitos do benefício RFAI, uma vez que:

1- Não integram o conceito de “investimento inicial”:

§ 37 RIT: *“Resulta claro da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI que se enfatiza a importância de os ativos fixos tangíveis serem adquiridos em estado de novo, para serem considerados elegíveis para os benefícios fiscais do RFAI, portanto sendo o compressor adquirido ao fornecedor Vítor Pinhal Oliveira Unipessoal um equipamento “usado”, o mesmo não pode ser considerado uma aplicação relevante em sede de RFAI (...).*

§ 38 RIT: *“Parece ser curial a constatação que se a um alegado projeto anual, ou plurianual, na tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, materializado na aquisição de um determinado conjunto de bens e serviços, forem retirados equipamentos, que não cumprem com o estipulado na Lei, o projeto deixa de cumprir com as condições inicialmente estabelecidas, logo desarticula-se enquanto investimento inicial”. (...)*

§ 41 RIT: *“Os investimentos de substituição não constituem aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis, em estado de novo, no disposto pela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Na verdade, detalhando, a mera substituição de equipamento não implica um “investimento inicial”, que induza ao aumento de capacidade do estabelecimento existente. Consubstancia, isso sim, um investimento necessário que decorre do normal funcionamento de uma atividade industrial. Parece inquestionável ser inerente, ao RFAI, o estímulo a um investimento incremental e não apenas a manutenção de um “status quo”, ainda que exista um normal avanço tecnológico”.*

2- Não proporcionaram a criação líquida de postos de trabalho:

§ 69 RIT: *“Pela análise do quadro acima, também construído com o recurso aos referidos Anexos A e B do relatório único, quantifica-se a existência de um acréscimo de trabalhadores, no período de 2017 a 2020, de 14 para 20. Todavia o SP não fez prova que esta criação líquida de postos de trabalho no estabelecimento se*

encontrava relacionado com o investimento concretizado, ou se, por outro lado, resulta apenas da normal evolução da empresa numa conjuntura económica favorável, assim como não comprovou que os supostos postos de trabalho criados, são conexos com o investimento realizado e mantidos pelo período temporal exigido”.

- g) De acordo com o RIT (capítulo V.2.3. – Correção aos Benefícios Fiscais do RFAI) “a correção aos benefícios fiscais do RFAI no período de 2020 agrega o valor de 176.094,67 € referentes à dedução fiscal do RFAI dos anos de 2017, 2018 e 2019, campo 713 do quadro 074 do Anexo D da DM22, ao que se adiciona o montante de 125.000,00 €, campo 714, do quadro 074, do Anexo D da DM22, referente à dotação do período de 2020 do Anexo D da DM22, num total de 301.094,67 €.

O saldo que transita para o período seguinte no montante total de 282.114,67 € (105.420,42 € (2017) + 36.668,75 € (2018) + 15.025,00 (2019) + 125.000,00 € (2020), deverá ser corrigido para zero na declaração do período de 2021 e seguintes.

Concretizando:

Rubricas		Valor
Saldo não deduzido no período anterior [Campo 713, Quadro 074, Anexo D]	<i>a</i>	176.094,67 €
Dotação do período [Campo 714 quadro 074 do anexo D]	<i>b</i>	125.000,00 €
Total da Correção efetuada ao RFAI de 2017-2019 e 2020	<i>c = a+b</i>	301.094,67 €

Sintetizando, esta correção, da dotação indevida do benefício fiscal do RFAI nos períodos de 2017, 2018, 2019 e 2020, provoca o ajustamento dos saldos reportados no anexo D da declaração do período de 2020, que transitam para os períodos seguintes pelo que serão elaborados de correção simplificados, em sede de IRC, para os períodos 2021, 2022 e 2023, conforme quadro infra.

Importa ainda referir que o saldo em reporte da dotação do período de 2017, para 2021, indicado no anexo D de 2020 no valor de 105.420,42 € se encontra diminuído da dedução operada na coleta do período de 2020 no valor de 18.980,00 €, saldo este que no seu valor inicial de 124.400,42 € foi corrigido para zero (...):

Rubricas		<i>Valor</i>	<i>Valor Corrigido</i>	<i>Valor Restante</i>
		<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(3) = (1) + (2)</i>
<i>Saldo não deduzido no período anterior [Campo 713, Quadro 074, Anexo D]</i>	<i>a</i>	176.094,67 €	176.094,67 €	0,00 €
<i>Dotação do período [Campo 714 quadro 074 do anexo D]</i>	<i>b</i>	125.000,00 €	125.000,00 €	0,00 €
<i>Dedução do período [Campo 715, Quadro 74, Anexo D]</i>	<i>c</i>	18.980,00 €	18.980,00 €	0,00 €
<i>Reporte para o período seguinte</i>	<i>d= a + b + c</i>	282.114,67 €	282.114,67 €	0,00 €
<i>Dedução realizada pelo SP em 2021</i>	<i>e</i>	32.401,84 €	32.401,84 €	0,00 €
<i>Dedução realizada pelo SP em 2022</i>	<i>f</i>	32.528,96 €	32.528,96 €	0,00 €

- h) Na sequência da ação inspetiva a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2020, com imposto a pagar no montante de 21.172,61 €, e da liquidação adicional de IRC n.º 2024... (esta, *sub judice* neste processo) referente ao exercício de 2021 com imposto a pagar no montante de 35.370,38 €, em ambos os casos, incluindo juros compensatórios.

III.1.2- Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito, exceto o seguinte: não se demonstrou que as liquidações adicionais, referentes ao exercício de 2020 e 2021, de imposto e juros compensatórios, tenham sido pagas pela Requerente.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar

sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

III.2.1- Questão prévia: a caducidade do direito de liquidar, em razão do termo do prazo de inspeção.

a) Anulação dos atos tributários em razão de serem emitidos no culminar de procedimento de inspeção, após termo do prazo:

Ficou demonstrado que o procedimento de inspeção prolongou-se para além do prazo de 6 meses, legalmente admissível: o procedimento de inspeção que deu origem aos atos postos em crise prolongou-se por aproximadamente 12 meses, tendo iniciado em 8-7-2023 e terminado em 18-7-2024 (com notificação em 19-7-2024).

Com efeito, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 36.º do decreto-lei n.º 413/98, de 31 dezembro, que consagra o Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), o procedimento de inspeção deve “ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início”.

Sustenta a AT, que no contexto de procedimentos de inspeção internos (matéria controvertida), não são aplicáveis as normas do RCPITA relativas a prazos e à notificação de prorrogações de prazos de inspeção (cf. artigo 81.º da Resposta), concluindo-se assim que a duração de aproximadamente 12 meses do procedimento inspetivo, não é ilegal.

Vejamos.

A possibilidade prevista na lei de ampliar o prazo de inspeção, por mais dois períodos de três meses, do para além do prazo inicial de 6 meses (até 12 meses, cf. artigo 36.º n.º 3 RCPITA), depende de requisitos jurídicos, tais como:

“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 inspecção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;

c) revogado.

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 excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira”.

De acordo com o RIT, “o procedimento inspetivo foi exclusivamente desenvolvido de forma interna em conexão com os pressupostos da ordem de serviço”, com consulta de “aplicações de acesso às bases de dados do sistema informático da AT”, tendo ainda sido “requeridos ao IAPMEI elementos relativos a subsídios atribuídos no período com potencial reflexo fiscal no período”. Foi ainda referido, por outro lado, que foi mantido “amplo contacto telefónico

bidirecional, praticado com o objetivo de clarificar o conteúdo de alguns documentos / procedimentos”, durante o procedimento de inspeção, para esclarecer conteúdos e procedimentos, não consubstanciando a audição prévia (cf. capítulo IV do RIT).

Neste contexto, e na esteira da decisão arbitral proferida no processo n.º 305/2024-T, deparamo-nos com a dúvida quanto a se ter tratado, de facto, de um “procedimento interno”, “exclusivamente” baseado em procedimentos internos, como prevê expressamente o artigo 13.º al. a) RCPITA.

O sentido útil do artigo 13.º do RCPITA, mais do que um critério eminentemente geográfico, é o de distinguir os procedimentos inspetivos consoante impliquem ou não, a disponibilidade do sujeito passivo para interações, presenciais ou telefónicas (por exemplo), entre a AT e o sujeito passivo. Sem prejuízo, em qualquer caso, da devida colaboração recíproca, cf. artigo 59.º LGT, compatível com o tipo de procedimento inspetivo adotado, que não é indiferente para a disponibilidade interativa, do sujeito passivo (interpretados cf. princípio da proporcionalidade do artigo 7.º RCPITA), e do princípio da prossecução do interesse público e de proteção dos direitos e interesses dos cidadãos, e da boa administração (artigos 4.º, 5.º do CPA, subsidiariamente aplicáveis, ex vi artigo 4.º RCPITA).

Aliás, só assim se percebe o que sustenta a AT, no sentido de as notificações de as prorrogações de prazo serem dispensáveis, na medida em que, nesse “pressuposto procedimento interno”, nos termos que a lei consagra, não haver interferência com o normal exercício da atividade económica pelo sujeito passivo.

Ora, mesmo que o pressuposto da ordem de serviço da AT seja a de promover um “procedimento interno”, o procedimento que realmente vier a ocorrer apenas será interno se, efetivamente, vier a preencher as previsões das normas que qualificam juridicamente os tipos de procedimentos.

Assim, consideramos que, nos termos da al. a) e b) do artigo 13.º, não terá ocorrido, de facto, um procedimento “exclusivamente interno”, na relação jus-tributária subjacente à inspeção, em razão da interação entre os sujeitos da relação jurídica contextualizada no procedimento, que se concretizou em pedidos de esclarecimentos quanto a documentos e procedimentos, em “amplo contacto telefónico”¹, antes mesmo de ter sido concedido período de audição prévia.

Seria um procedimento exclusivamente interno, apenas ao prescindir de interação com o sujeito passivo. Nesse caso, o procedimento seria mantido exclusivamente nas instalações da AT, e sem prejuízo de serem obtidos documentos relevantes para a inspeção em interação com outras instituições (no caso, IAPMEI), mas sem a interação com o sujeito passivo, que nesta inspeção foi “ampla”, concretizada em diversos contactos telefónicos e pedidos de esclarecimento.

Com efeito, a classificação que a AT atribui ao procedimento inspetivo, não é vinculativa.

No mesmo sentido, veja-se a jurisprudência dos processos 708/2022-T (Vitor Calvete, Clotilde Palma, João Taborda Gama), 668/2024-T (Vitor Calvete, Sérgio Pontes, Clotilde Palma).

Ainda no mesmo sentido, refere a doutrina:

“A qualificação de uma inspeção tributária como interna ou externa não tem efeitos apenas teórico-classificativos, mostrando-se, ao invés, fundamental no que se refere à definição dos direitos e garantias dos contribuintes e ao grau de formalismo inerente a um e outro tipo de inspeções, com reflexos nos atos tributários emitidos em consequência do procedimento inspetivo.

De facto, a necessidade de assegurar formalismos mais estritos no caso de inspeções externas entronca na circunstância de as mesmas serem, entre outros fatores, mais intrusivas e tendencialmente poderem afetar, na prática, a própria atividade da empresa pela presença física

¹ Além de outros documentos e esclarecimentos que a AT solicitou ao IAPMEI, mas neste caso, aparentemente sem interferir com a atividade do sujeito passivo.

de inspetores e necessidade de alocar recursos humanos ao acompanhamento presencial da inspeção e também, com ainda maior relevância, serem aptas a suspender o curso do prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto, alargando o período em que o Estado pode exigir dos contribuintes o cumprimento de obrigações tributárias (v. artigo 46.º, n.º 1, da LGT)².

Por outro lado, não procede o que sustenta a AT, no sentido de não serem aplicadas normas sobre prazos, aos procedimentos internos (cf. artigo 5.º da resposta); haverá sempre, naturalmente, limites para os prazos da inspeção (interna ou externa), nos termos da lei³, e da proporcionalidade consagrada na Constituição (cf. artigo 266.º n.º 2 da CRP).

Admite-se (com dúvidas) que, nos procedimentos internos em sentido próprio, não seja essencial a formalidade de notificar a prorrogação do prazo ao sujeito passivo, para além dos 6 meses (prorrogável mais 3 meses, duas vezes, até ao prazo máximo de 12 meses, nos termos do n.º 3 do artigo 36.º).

Mas neste procedimento, que realmente não foi interno em sentido próprio, os requisitos para decidir/autorizar (de forma sindicável), fundadamente, a prorrogação do prazo, sejam facultativos ou deixem de ser aplicáveis. Antes, mantém-se o vínculo aos requisitos no n.º 3 do artigo 36.º RCPITA; haverá sempre limites para os prazos das inspeções, internas ou externas, nos termos da lei, cf. artigo 36.º n.º 2 e 3 do RCPITA.

E assim, a prorrogação de prazo que neste caso seria devida, nos termos da lei, baseada em decisão/autorização (interna) de prorrogar o prazo, terá de ser fundamentada na concreta verificação dos requisitos previstos na lei, sendo sindicável, já que a prorrogação automática não é automática (cf. artigo 130.º CPA).

² Cf. NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, «Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção», in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV (2011), n.º 1, p. 251.

³ Cf. artigo 36.º RCPITA e anotação n.º 3 ao artigo 36.º in RCPITA – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Guia do Procedimento de Inspeção Tributária*, 2018, Centro de Estudos Dantas Rodrigues, Rodrigues, J., Conchinha, M., Assunção, F., Monteiro, V., Garcia, L., e Miguel, J.

Termos em que, se conclui – via confissão da AT na sequência da alegação da Requerente, cf. n.º 2 do artigo 574.º CPC (aplicável ex vi o artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT) – que, não foram verificados pela AT os requisitos de que depende a possibilidade de prorrogar o prazo da inspeção tributária.

Não tendo sido verificados os requisitos, de que depende o ato administrativo discricionário, sindicável (a avaliação da necessidade, a ponderação segundo critérios de proporcionalidade, quanto a prorrogar o prazo de inspeção nos termos dos requisitos do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA), cuja eficácia se projeta externamente, pela continuação do procedimento inspetivo, a que a Requerente tem de se sujeitar (e ainda mais quando está em causa, juridicamente, um procedimento externo, que suspende a caducidade do imposto), não existiu asse administrativo, que sempre teria de ser fundamentado, de prorrogação de prazo de inspeção.

Assim, considerando os pressupostos da ordem de serviço da realização do procedimento de inspeção e a realidade descrita, em que foi ultrapassado o prazo limite para a inspeção, as subsequentes liquidações de imposto que vieram a ser emitidas pela AT são ilegais, cf. artigo 268.º n.º 2 e 3 CRP e Acórdão STA, proc. 01101/15, de 15/6/2016, relator: Ana Paula Lobo:

“I - Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, o art.º 15.º, n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (aprovado pelo art.º 1.º do Dec-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro).

II - Verifica-se falta de fundamentação da decisão que determinou o alargamento da acção inspectiva quando foi alargado o âmbito da acção inspectiva, sem que disso fosse dado conhecimento ao contribuinte, pois diz-se «houve necessidade de alargar o seu âmbito» quando o art.º 42.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária apenas prevê que a notificação dos actos de inspecção possa ser efectuada ou no momento da prática dos actos de inspecção ou em momento anterior e nunca em momento posterior, como aqui ocorreu.

III - Tendo em conta, que o sujeito passivo, não foi devidamente notificado através de despacho fundamentado, da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento inspectivo pela entidade que o ordenou, todas as conclusões referentes ao relatório de inspecção, relativas a tal alargamento são ilegais e, não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer acto de liquidação.

IV - São impugnáveis os actos lesivos praticados no procedimento inspectivo, por desconformes com a lei, ofendendo, em consequência disso, os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da necessidade, ao causar transtornos superiores aos que a realização do direito à tributação implicava, da imparcialidade na aplicação do princípio da proporcionalidade e da garantia do sujeito passivo em ser constrangido a um procedimento inspectivo confinado aos limites fixados na lei.

V - A falta de credenciação dos inspectores tributários permite a oposição aos actos de inspecção, mas esta só pode exercer-se contra concretos actos de inspecção e não contra actos de inspecção que se desconhecem.

VI - O direito de audição é um direito de exercício facultativo para os contribuintes, cujo não exercício não importa a perda de direitos nomeadamente de contenciosamente reagirem contra os actos tributários ou em matéria tributária que sejam lesivos dos seus interesses patrimoniais e não hajam sido praticados com observância estrita da lei”.

Perante a ilegalidade, procede o pedido de anulação dos atos tributários, de liquidação de impostos e juros compensatórios, sendo por isso removidos da ordem jurídica.

ii) Juros indemnizatórios:

No pedido de pronúncia arbitral, além da anulação das liquidações de imposto, a Requerente pede juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Pedido esse que, no entanto, não é desenvolvido em moldes que permitam concretizar o ónus que recai sobre a Requerente, quanto a fazer prova dos factos constitutivos do direito alegado, cf. n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil. Por outro lado, esta pretensão da Requerente é impugnada pela AT.

Termos em que improcede o pedido de juros indemnizatórios.

IV- Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação das liquidações de IRC e juros compensatórios (liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2020, no montante de 21.172,61 Euros e da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., no montante de 35.370,38 Euros).
- b) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT ao pagamento das custas processuais.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 54.542,99 € (cinquenta e quatro mil, quinhentos e quarenta e dois euros, e noventa e nove cêntimos).

VI- Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2.142,00 € (dois mil, cento e quarenta e dois euro), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de outubro de 2025.

O Árbitro,

Nuno M. Morujão.