



Universidades Lusíada

Cruz, Cristiana Filipa Leite da

O prazo de caducidade do direito de liquidação : inquérito criminal e alargamento

<http://hdl.handle.net/11067/4483>

Metadados

Data de Publicação	2018
Resumo	<p>Resumo: É sabido que o Estado naturalmente cobra impostos aos seus contribuintes com o intuito de obter receita para os seus cofres. No entanto, a liquidação e a cobrança de impostos não podem ser realizadas de qualquer forma. Existem princípios gerais e garantias dos contribuintes que estabelecem limites à liquidação e cobrança de impostos. Assim, uma das grandes garantias dos contribuintes é a caducidade, limite temporal pelo qual a Autoridade Tributária pode liquidar um imposto. A caducida...</p> <p>Abstract: It is well known that the state naturally charges its taxpayers with taxes in order to obtain revenue for their coffers. However, the settlement and collection of taxes cannot be carried out in any way. There are general principles and taxpayer guarantees that set limits on the settlement and collection of taxes. Thus, one of the great guarantees of taxpayers is the expiration, time limit by which the Tax Authority can settle a tax. The expiration has a general term of 4 years, but ...</p>
Palavras Chave	Arquitetura, Direito fiscal, Caducidade (Direito) - Portugal, Prescrição (Direito)
Tipo	masterThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T10:29:17Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

**O PRAZO DE CADUCIDADE DO DIREITO DE
LIQUIDAÇÃO – INQUÉRITO CRIMINAL E
ALARGAMENTO**

Cristiana Leite Cruz

21507012

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Professor Doutor Luís Bandeira

Porto, 1 de outubro de 2018

Agradecimentos

À minha mãe. Foi e é ela que fez com que tudo fosse possível de todas as formas possíveis e imaginárias. É com grande orgulho que olho para trás e percebo o quanto ter presente uma pessoa como a minha mãe na minha vida faz de mim uma sortuda. Um grande obrigada por tudo aquilo que enfrentamos juntas sem nunca desistir, muito devido à tua grande resiliência e força. Sem ti nada seria possível.

À minha família, não me deixaram nunca pensar sequer em desistir, apoiando-me incondicionalmente.

Aos meus amigos, mas a uma amiga em particular que percebia verdadeiramente os meus desabafos e deprimíamos juntas, conseguindo encontrar alento nas palavras uma da outra, obrigada Cristina Rodrigues.

Um último agradecimento ao meu Orientador que me inspirou pela sua paixão pelo Direito Fiscal e fez com que eu própria desperta-se para esta área. Também agradeço pela disponibilidade que sempre demonstrou e pelo apoio permanente e constante, mesmo quando a falta de tempo era uma realidade.

Obrigada a todos vós!

Índice

Agradecimentos	II
Índice	III
Resumo	IV
Abstract.....	V
Palavras-chave	VI
Lista de abreviaturas	VII
Introdução	1
1. Caducidade	6
1.1 Prescrição vs. Caducidade.....	6
1.2. A caducidade no Direito Comparado – breve referência.....	8
2. Princípios aplicáveis à caducidade no direito tributário	10
2.1 Princípio da Legalidade Tributária	10
2.1.1 A indisponibilidade do crédito tributário.....	12
2.1 O Princípio do Valor da Segurança Jurídica	13
4. Perfeição da Notificação	15
5. Prazo da caducidade	19
6. Causas de Suspensão da Caducidade.....	24
7. O Alargamento	27
8. Procedimento criminal.....	30
8.1 Notificação do processo crime	33
8.2 Requisitos do alargamento do prazo da caducidade.....	35
8.3 Prazo máximo inquérito	41
Conclusão	44
Bibliografia citada	47

Índice das figuras

Resumo

É sabido que o Estado naturalmente cobra impostos aos seus contribuintes com o intuito de obter receita para os seus cofres. No entanto, a liquidação e a cobrança de impostos não podem ser realizadas de qualquer forma. Existem princípios gerais e garantias dos contribuintes que estabelecem limites à liquidação e cobrança de impostos.

Assim, uma das grandes garantias dos contribuintes é a caducidade, limite temporal pelo qual a Autoridade Tributária pode liquidar um imposto.

A caducidade tem um prazo geral de 4 anos, mas apresenta prazos especiais e mesmo causas de suspensão da caducidade.

A questão em análise prende-se com um prazo especial do artigo 45º, nº 5 da LGT, em que o prazo geral é alargado por um prazo muito indefinido, suscitando inúmeras questões relacionadas com a paz fiscal.

Abstract

It is well known that the state naturally charges its taxpayers with taxes in order to obtain revenue for their coffers. However, the settlement and collection of taxes cannot be carried out in any way. There are general principles and taxpayer guarantees that set limits on the settlement and collection of taxes.

Thus, one of the great guarantees of taxpayers is the expiration, time limit by which the Tax Authority can settle a tax.

The expiration has a general term of 4 years, but it presents special periods and even causes of suspension of the lapse.

The issue under consideration is a special time-limit in Article 45°, n° 5 of the LGT, where the general time-limit is extended for a very indefinite period, raising a number of issues relating to fiscal peace.

Palavras-chave

Caducidade

Prescrição

Direito de liquidação

Alargamento

Notificação

Inquérito

Processo Crime

Lista de abreviaturas

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

CRP – Constituição da República Portuguesa

AR – Assembleia da República

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CPA – Código Procedimento Administrativo

LGT – Lei Geral e Tributária

IRS – Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

AT – Autoridade Tributária

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

STA – Supremo Tribunal Administrativo

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

ART. – Artigo

DIAP – Departamento de Investigação e Ação Penal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

DCIAP – Departamento Central de Investigação e Ação Penal

CIS – Código Imposto do Selo

RCPIT – Regime Complementar do Processo de Inspeção Tributária

DSIFAE - Direção de Serviços de Inspeção da Fraude e Ações Especiais

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento económico

Introdução

O facto tributário constitui a origem da relação jurídica tributária ou relação jurídica contributiva, nos termos do artigo 36.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, e é desta que surge o dever de pagar tributos. O facto tributário representa uma situação ou posição jurídica que determina a realização da tributação.

Juntamente com a utilização da perspectiva da relação jurídica tributária encontramos a conceção da obrigação tributária como uma obligatio ex lege cujo nascimento é a mera consequência jurídica da verificação de uma certa factualidade típica que se encontra prevista na lei fiscal (Sanchez, 2007).

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas submetidas ao princípio da legalidade previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, representado esta, *lato sensu*, uma das garantias dos contribuintes.

Na CRP estão presentes as atribuições do poder tributário do Estado, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea i), das regiões autónomas, artigo 227.º, n.º 1, al. i) e das autarquias locais nos termos do artigo 238.º, n.º 4, é possível afirmar que a entidade que é o sujeito ativo da relação jurídica tributária poderá ser uma entidade pública que não seja o Estado.

O ato de liquidação é o ato tributário por excelência, que se materializa nas operações de lançamento e de liquidação. Poder-se-á dizer que a liquidação consiste numa operação que se traduz na aplicação de uma taxa ou mais que uma taxa a um rendimento ou matéria tributável. Liquidar é quantificar a obrigação tributária. *Trata-se de um conjunto de operações materiais, praticadas pela Administração ou pelo contribuinte, vertidas num ato jurídico – o ato liquidatório – mediante o qual, no quadro delimitado pelas normas legais de incidência pessoal e real, se determina em concreto o objeto do tributo e o respetivo valor (Rocha, 2018).*

A liquidação é o momento em que a dívida se torna líquida, o contribuinte até ao momento da liquidação sabe que tem que pagar, mas não sabe quanto, a obrigação está ilíquida. Este é o momento, o da liquidação, é o da quantificação da obrigação tributária, a obrigação torna-se determinada e certa, sabendo o contribuindo o valor do imposto que terá que entregar aos cofres do Estado.

O ato de liquidação e a sua notificação têm de ser, imperativamente, realizados dentro do prazo de caducidade, o que representa um limite temporal para o exercício do

direito à liquidação. Os prazos de caducidade, mais do que limites à vida dos direitos, são limites à inatividade dos titulares desses direitos. Os direitos podem ser avivados por um mero ato do seu titular. Se bem que, no caso do direito de liquidação, o legislador não se contenta com a prática do ato tributário (liquidação) num determinado prazo para que a Administração obste à caducidade do seu direito, antes, exigindo que, no mesmo prazo, o contribuinte a que se destine a liquidação seja desta notificado, e de modo válido (artigo 45.º, n.º 1 da LGT) .

Assim, a liquidação constitui um ato administrativo exequível, executivo, semi-executório e que, atento o seu carácter, por um lado estritamente vinculado, e por outro, largamente massificado, se presta sobremaneira a ter natureza informática, ou seja, a ser praticado com o recurso a meios informáticos, como já acontece, pois o nosso sistema prevê, impondo mesmo, a entrega e consulta das declarações dos contribuintes e de terceiros por via informática, isto é, declarações eletrónicas, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 54.º LGT (Nabais, 2017).

A caducidade e a prescrição são dois institutos jurídicos essenciais no que concerne às garantias dos contribuintes. No entanto, são figuras distintas e têm especificidades diferentes às quais é necessário prestar atenção, encontram-se reguladas quer no código civil, quer no ordenamento jurídico tributário.

A caducidade assumirá particular relevância na presente análise, constituindo esta uma das grandes garantias do contribuinte, a atuação da Autoridade Tributária em relação aos prazos de caducidade. *Constitui uma garantia dos contribuintes a caducidade do poder de determinação do montante do imposto e de outras prestações tributárias, pelos serviços da administração fiscal, quando o valor dessa determinação não for notificado ao contribuinte, por via de regra, no prazo de quatro anos (Nabais, 2017).*

A palavra caducidade deriva do latim *cadere* que significa cair, perecer. *Cadere* formou também a palavra caducar.

No ordenamento jurídico português a caducidade não era um conceito autónomo da prescrição, não tendo qualquer relevância ou existência. Os efeitos do decorrer do tempo sobre as relações jurídicas eram traduzidos apenas e só pela prescrição. No entanto, esta realidade alterou quando entrou em vigor o Código Civil, em 1967. Antes, o Código de

Seabra (1867) dispunha que a *desoneração de obrigações pela não exigência diz-se prescrição extintiva*¹.

Atualmente, o regime da caducidade encontra-se previsto nos artigos 328.º e ss do Código Civil e a prescrição nos artigos 301.º e ss do Código Civil. *Em termos gerais, a caducidade é um instituto por via do qual todos os direitos, por força da lei ou por vontade das partes, devem ser exercidos durante certo período de tempo, sob pena de se extinguirem pelo seu não exercício nesse prazo* (Neto & Trindade, 2017).

Com o Código de Processo das Contribuições e Impostos, a caducidade do direito à liquidação era tipificada especificamente para cada um dos tributos no seu diploma legal, não existindo um regime geral, contrariamente ao que sucedia com a prescrição.

O regime da caducidade unificou-se aquando o surgimento do Código do Processo Tributário, em 1991, surgindo um regime geral e não disperso para cada imposto. Sendo que a caducidade se refere ao direito de liquidação do tributo, enquanto que a prescrição se refere à existência da obrigação tributária.

A caducidade atualmente, prevista e regulada nos artigos 45.º e 46.º da LGT, reporta-se ao direito de liquidar tributos. O legislador fala-nos de um direito da Administração a liquidar e não do ato de liquidação, *stricto sensu*. Mas trata-se de um direito que é exercido, justamente com o ato de liquidação.

O procedimento de liquidação estando hoje informatizado e sendo da responsabilidade da Administração Tributária, este é realizada, em regra, com base nas declarações dos contribuintes, estando aqui presente o princípio da boa fé e da presunção da verdade declarada, nos termos do artigo 59.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. De acordo com os elementos fornecidos pelos contribuintes os órgãos competentes procedem ao apuramento da matéria tributável e, subsequentemente, efetuam a liquidação do tributo. Esta operação traduz o que se pode designar por ato de liquidação em sentido estrito, isto é, a aplicação da taxa à matéria tributável, estando a eficácia deste ato dependente da sua válida notificação ao sujeito passivo da relação jurídica tributária (n.º 6 do art.º 77 da LGT e n.º 1 do art.º 36.º do CPPT).

¹ Artigo 505.º.

Os princípios da boa-fé, da proteção da confiança, da certeza e da segurança jurídicas impõem que, uma vez decorrido o prazo de caducidade, a Administração Tributária não proceda à liquidação e notificação do tributo. Todavia, a circunstância da Autoridade Tributária tratar sempre de lançamentos de atos em massa, o rigor poderá ser afetado, sendo que poderão ser praticados atos extemporâneos ou ilegais, sendo legítimo que o legislador tenha transferido para os seus destinatários o controlo da legalidade, impondo a estes a arguição dos vícios ou factos invalidantes. Ou seja, a Autoridade Tributária poderá praticar atos de liquidação fora do prazo de caducidade, mas que se o contribuinte não tiver conhecimento do prazo de caducidade poderá efetuar o seu pagamento e “pagará bem”, pois estará dentro do prazo de prescrição, existindo, desta forma, uma obrigação natural.

Assim, é necessário que os contribuintes conheçam o instituto da caducidade do direito à liquidação dos tributos, nos termos do artigo 45.º LGT. Face à redação do artigo 45.º da LGT, é claro que, quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro ato, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de quatro anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito. O prazo de caducidade justifica-se por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos. No entanto, não é necessário conhecer apenas a regra geral da caducidade, mas sim todas as suas especificidades, sejam os prazos gerais e especiais de caducidade, sejam as causas de suspensão da caducidade presentes nos artigos 45.º e 46.º da LGT, respetivamente.

Tal como na prescrição, a caducidade apresenta causas de suspensão da caducidade, no entanto não existe causas de interrupção da caducidade diferentemente do que acontece com a prescrição.

Não obstante, no artigo 45.º, n.º 5 da LGT surge uma figura completamente nova, o alargamento do prazo da caducidade, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

Verificando-se que foi instaurado um processo inquérito criminal sobre os factos do direito à liquidação existe um alargamento do prazo do prazo de caducidade, mas qual a natureza deste conceito de alargamento?

Verdadeiramente o que é alargar o prazo? O prazo suspende-se? Interrompe-se? Não. O alargamento do prazo é uma figura bastante equívoca quanto à sua natureza, não sabendo muito bem qual é a sua natureza jurídica.

Contrariamente o que acontece com a interrupção que só aparece na prescrição, o alargamento apenas surge como figura do prazo da caducidade.

1. Caducidade

A cada contribuinte deve ser reconhecido o direito a uma definição em prazo razoável da sua situação jurídico – tributária, sendo esta figura chamada de caducidade, esta está prevista nos termos dos artigos 45.º a 47.º da Lei Geral Tributária.

É necessário que exista um limite temporal imposto à Autoridade Tributária para que esta possa tributar o contribuinte, assumindo esta uma garantia de extrema importância para os contribuintes, pois assegura a segurança jurídica. Para evidenciar tal importância a Constituição da República Portuguesa concretiza expressamente que tal como a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes são determinadas pela lei, artigo 103º, n.º 2 CRP, e ainda, de modo especial, pelo artigo 8º da LGT, dispõe: estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade.

Assim, chegados aqui, obtemos o conceito de caducidade, prazo pelo qual a Autoridade Tributária tem para exercer o direito à liquidação, não podendo proceder à liquidação fora do prazo que lhe é estipulado pela lei, extinguindo-se o direito à liquidação pela Autoridade Tributária

O artigo 45.º, n.º 1 da LGT trata das garantias dos contribuintes, fixando uma importante figura do direito fiscal, a caducidade do direito à liquidação. Estabelece o prazo de caducidade de liquidar tributos pela AT.

1.2 Prescrição vs. Caducidade

A obrigação tributária pode ainda extinguir-se pelo decurso do tempo, importando nisto distinguir entre a caducidade e prescrição, mecanismos disciplinados pelos artigos 45º e 46º da LGT, respetivamente. Importa, desta forma e desde já, fazer a distinção entre estes dois conceitos.

A prescrição, regulada nos artigos 48º e 49.º da LGT, é de referir que as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos (...) Da

prescrição das dívidas tributárias deve distinguir-se a caducidade do poder de que a administração tributária dispõe para liquidar os impostos (Nabais, 2017).

A prescrição² consiste na extinção de uma obrigação em consequência do decurso de um prazo, quer da obrigação que existiria quando se tivesse verificado o cumprimento pontual dos deveres de cooperação e dos deveres de prestação pecuniária, quer da obrigação existente depois da contagem de juros compensatórios e de juros de mora. *O prazo de prescrição é então o tempo que o credor tem ao seu dispor para exigir uma obrigação tributária que já foi objeto de liquidação e, nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, tal prazo é, salvo o disposto em norma especial, de oito anos* (Rocha, 2018). O prazo de prescrição³ é o tempo que o credor tem ao seu dispor para exigir uma obrigação tributária que já foi objeto de liquidação, referindo ainda tratar-se de um facto jurídico que influencia outros factos jurídicos, sendo negativo e permanente: negativo, porque pressupõe *non facere*, uma inação ou inércia do titular do direito; permanente, porque pressupõe a permanência de uma situação de facto de inércia ou inação.

A caducidade consiste na extinção pela simples verificação de um facto jurídico, isto é, o decurso de determinado prazo, ou seja, é o prazo referente ao período de tempo que a Autoridade Tributária dispõe para efetuar a liquidação de um determinado imposto. A caducidade determina o período de tempo que o credor tem para apurar e liquidar uma dívida tributária.

Assim, após as definições suprarreferidas de prescrição e caducidade, resta concluir que estas se diferenciam na medida em que, a prescrição é o limite temporal que o credor tem para exigir ao devedor a dívida tributária, por via da cobrança (sempre posterior à liquidação), ao passo que a caducidade é o limite temporal que o credor tem para exercer o direito de liquidar a dívida tributária.

O prazo legalmente previsto é de 8 anos para a prescrição e de 4 anos para a caducidade, nos termos dos artigos 40º e 45º da LGT, respetivamente.

² Cfr. Sanches, J. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

³ Cfr. Rocha, J. F. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (6ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

A caducidade, ao contrário do que sucede com a prescrição, não é de conhecimento oficioso, ou seja, o tribunal não conhece oficiosamente da caducidade do ato de liquidação. Assim sendo, é necessário que a caducidade seja arguida pelo contribuinte na petição inicial, pois trata-se de uma ilegalidade, pelo que gera a mera anulabilidade, sob pena de o seu direito ficar precludido e não ser reconhecido pelo tribunal. *A caducidade do direito à liquidação não é de conhecimento oficioso, mas consubstancia um vício de lei que pode ser invalidante do ato de liquidação, caso seja oportuna e atempadamente invocado pelo interessado em meio procedimental ou processual idóneo* (Guerreiro, 2001).

O meio mais adequado para se efetivar o seu conhecimento judicial é o processo de impugnação judicial.

No entanto, apesar de a caducidade não ser de conhecimento oficioso pelo Tribunal, já o é pela Autoridade Tributária. O princípio da verdade material e do inquisitório obrigam a que, mesmo que seja uma decisão em sentido contrário aos interesses do Estado, a Autoridade Tributária tem que conhecer oficiosamente da caducidade do direito à liquidação, quer em processo de impugnação judicial, quer em processo de execução fiscal.

1.2. A caducidade no Direito Comparado⁴ - breve referência

A caducidade nem sempre foi autónoma da figura da prescrição no nosso ordenamento jurídico. No entanto, em sede de Direito Comparado verificamos que não é linear a distinção entre estes dois institutos, sendo que vários ordenamentos jurídicos não apresentam conceito de caducidade. Nestes Estados, *o direito de liquidar o tributo, à semelhança do direito de cobrar o tributo liquidado, extingue-se por efeito do instituto da prescrição, que assim incorpora o conceito de caducidade, sem operar uma diferença normativa* (Marques, 2018).

No Brasil⁵, o conceito de caducidade foi autonomizado do da prescrição, denominando-se por decadência, previsto no artigo 173.º do Código Tributário Nacional. A

⁴ Cfr. Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

⁵ Cfr. Messa, A. F. (2016). *Direito Tributário e Financeiro* (7ª ed.). São Paulo: Editora Rideel.

decadência é designada pela *ausência de lançamento no prazo legal, direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário*; enquanto que a prescrição é a *ausência de execução fiscal no prazo legal, ação para cobrança de crédito tributário* (Messa, 2016). Os conceitos de caducidade e prescrição coincidem similarmente com os do sistema tributário português.

Em Itália existe também a distinção entre as figuras da prescrição e da caducidade, sendo que esta última é designada por *decadenza*. A particularidade no sistema tributário italiano é que não existe um prazo geral, mas sim prazos especificados para cada um dos impostos, taxas e tributos locais, as situações de liquidação (*liquidazione*), retificação (*acertamento*), inscrição na lista de devedores ao Estado (*iscrizione a ruolo*), direito ao reembolso por parte do contribuinte (*diritto al rimborso*).

Em Espanha, a realidade é completamente distinta. Existe apenas a figura da *prescripción*, em que tanto o direito de liquidação do imposto, como o direito de exigir coercivamente este último (cobrança) se inserem neste conceito, não existindo qualquer outro. Ainda se incluem neste conceito o direito de o sujeito passivo solicitar reembolsos por custos acarretados por prestação de garantias e por quantias indevidas (*artigo 66.º Ley General Tributaria*).

Tal como em Espanha, o mesmo sucede na Alemanha o prazo para a satisfação da liquidação, como para o crédito tributário é exatamente igual, denominando-se de prescrição (*artigo 169.º e 170.º e 228.º a 232.º Abgabenordnung*).

Em França existe apenas a figura da *prescription*, no entanto é feita a distinção de prazos quanto ao direito de liquidação (*droit de reprise*), da cobrança do imposto (*recouvrement*).

Finalmente, nos sistemas de *common law* a prescrição e a caducidade são abrangidas no mesmo conceito *limitations period* ou *statue of limitations*.

2. Princípios aplicáveis à caducidade no direito tributário

Os princípios são a base que regem todo o ordenamento jurídico, não sendo exceção o Direito Tributário.

O Direito Tributário é o *ramo de Direito que compreende a ordem jurídica criada pelas normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de devedor e de credor de tributos* (Leite Campos & Leites Campos, 2003), ou seja, é o conjunto de leis reguladoras de arrecadação dos tributos, bem como da sua fiscalização, e por isso é um ramo do Direito que incide maioritariamente sob o património dos contribuintes. O Direito Tributário distingue-se do Direito Fiscal, o primeiro por ser referente ao direito da generalidade das receitas coativas de natureza contributiva, isto é o direito dos tributos, e o segundo é constituído pelo direito das receitas coativas unilaterais, isto é, pelo direito dos impostos⁶. Os princípios têm como principal função garantir uma proteção ao contribuinte sob atuações abusivas por parte do Estado, ou seja, pode-se dizer que os princípios *existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder tributário, recortando a atividade da Administração e assegurando os direitos e garantias dos contribuintes* (Marques, 2018).

No entanto, existem inúmeros princípios gerais de direito, vamos apenas cingir-nos aos que assumem especial relevo no direito tributário, sendo eles: princípio da legalidade tributária e a indisponibilidade do crédito tributário, o princípio do valor da segurança jurídica.

2.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária encontra-se plasmado na Constituição da República Portuguesa no seu artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, tendo este princípio dois aspetos: o princípio da reserva de lei (formal) e no princípio da reserva material (de lei). O princípio de reserva de lei formal implica necessariamente que exista intervenção de lei parlamentar, pois a matéria em questão está prevista no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, o que

⁶ Cfr. Nabais, J. C. (2017). Direito Fiscal (10ª ed.). Coimbra: Almedina.

traduz a reserva relativa de competências para legislar sobre estas matérias, ou seja a AR tem que intervir materialmente a legislar sobre a matéria dos impostos ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo a legislar sobre esta disciplina.

Por seu lado, o princípio da reserva material (substancial ou contitudística) de lei (formal), [...] exige que a lei (lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da CRP, integra relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objeto de restrição ou condicionamento e já não forem objeto de ampliação ou alargamento (Nabais, 2017).

.O artigo 103.º da CRP, menciona que a lei deve conter os elementos essenciais do imposto, deve abranger todas as normas relativas à incidência real e pessoal, à taxa e aos benefícios fiscais .No entanto, a reserva de lei nada diz quanto aos momentos de liquidação e cobrança, momentos estes que não estariam sob a alçada do princípio da legalidade fiscal, ficando apenas sujeito ao princípio da legalidade da administração pública.

Todavia, tendo em conta que o disposto do na al. a) do n.º 2 do artigo 8.º da LGT, que veio estender o princípio da legalidade tributária à liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, temos de concluir que, em virtude dessa exigência legal, a liquidação e cobrança dos impostos (como espécie de tributos) não podem ter a sua disciplina jurídica em regulamentos, com a exceção, claro está, dos regulamentos das autarquias locais que podem versar inclusivamente matéria essencial dos impostos (Nabais, 2017).

Ora, sendo que a caducidade traduz-se numa garantia dos contribuintes (garantia que o poder da AT para liquidar tributos não seja eternizado), está a caducidade também sujeita ao princípio da legalidade tributária, estando também previsto este princípio da legalidade no artigo 8.º, n.º. 2, da LGT, não deixando qualquer réstia de dúvidas estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade.

Assim, o direito de liquidação dos tributos está vinculado ao prazo estipulado pela lei, não dependendo da vontade das partes e muito menos do arbítrio da Administração em liquidar tributos. Estando, o princípio da legalidade tributária ligado inteiramente ao princípio que rege todo o direito tributário, o princípio da tipicidade, não permitindo o uso

da discricionabilidade da Administração na sua atuação, excetuado alguns casos previstos na lei.

2.1.1 A indisponibilidade do crédito tributário

A obrigação tributária é criada a partir da verificação do facto tributário previsto na lei, sem depender da vontade do contribuinte ou mesmo da AT. O princípio da legalidade é soberano, a partir do momento da verificação do facto tributário previsto na lei, a obrigação tributária nasce. Sendo esta uma distinção com o Direito Privado.

O poder tributário, máxime, pela Administração está vinculado a prosseguir a satisfação dos créditos tributários, em abono dos princípios da igualdade tributária e da prossecução do interesse público, não podendo demitir-se ou renunciar, no todo ou em parte, a esse seu direito creditício e à respectiva cobrança (Marques, 2018).

O artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária vem confirmar a indisponibilidade do crédito tributário *o crédito tributário* é indisponível só podendo fixar-se em condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributário.

Assim, a AT não pode fazer-se munir de discricionabilidade quanto ao pagamento de obrigações tributárias, não podendo admitir o sacrifício de créditos tributários irrenunciáveis, de acordo com o artigo 60.º do CPPT.

De acordo com os artigos 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT, as obrigações tributárias têm que ser realizadas no prazo estipulado pela lei, não podendo ser concedida pela AT moratórias ou suspensão da cobrança coerciva, sob pena de responsabilidade disciplinar ou criminal e também tributária.

Ainda no artigo 30.º, n.º 3, da LGT, o legislador refere que os créditos tributários prevalecem sobre qualquer legislação especial. Ou seja, o crédito tributário tem que ser obrigatoriamente prestado, nunca podendo ser sacrificado, exceto se negociado com a Fazenda Pública.

Destarte, a caducidade do direito de liquidação não afeta a indisponibilidade do crédito tributário, mas sim a indisponibilidade da competência tributária por repercussão do tempo na relação tributária.

2.2 O Princípio da Segurança Jurídica

Uma das mais relevantes dimensões estruturantes de um Estado de Direito é a estabilidade das normas, dos atos e das situações jurídicas, na medida em que os diversos envolvidos nas relações jurídicas (tributárias) hão de querer atuar com base em firmeza e no pressuposto de que podem confiar minimamente nas atuações alheias. Neste contexto, individualizam-se dois importantes vetores materiais que são a segurança jurídica – vocacionado para a proteção da dimensão objetiva do Ordenamento e das normas (por exemplo, proibindo a sua retroatividade – e a proteção da confiança legítima – mais pensando para a proteção dos sujeitos e para a estabilidade subjetiva em concreto (Rocha, 2018).

No Direito Tributário a segurança jurídica é traduzida pela previsibilidade das obrigações tributárias, quer isto dizer, o contribuinte terá que ter conhecimento prévio pela lei das obrigações tributárias que terá de suportar, conferindo desta forma os limites que a AT está sujeita, nunca podendo esta extravasar os seus poderes. O contribuinte não pode viver sempre sujeito à dúvida sobre se o ato de liquidação vai ou não ser efetivado.

No âmbito do direito tributário o prazo de caducidade, além de se justificar por razões objetivas de segurança jurídica, tem o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos (Catarino & Guimarães, 2018).

Assim, o valor da segurança jurídica está inteiramente ligado com o princípio da legalidade, espera-se que a AT atue de acordo com a lei sendo a sua atuação expectável e previsível em relação ao contribuinte, nunca atuando de forma diferente daquela prevista na lei. Não obstante, é verdade que o contribuinte conhece bem a atuação da AT, pois está plasmada na lei, no entanto, este não pode ser surpreendido *ad eternum* com a produção de uma liquidação. É aqui que a caducidade assume particular relevância quanto ao valor da segurança jurídica. A caducidade impede que seja possível liquidar tributos *ad eternum*,

mas sim apenas por determinado período de tempo, conferindo estabilização à relação tributária⁷.

⁷ Cfr. Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul, Proc. nº 02970/09, 27 de setembro de 2011 no âmbito do direito tributário o prazo de caducidade em análise, além de se justificar por razões objetivas de segurança jurídica, tem o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito de Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos.

4. Perfeição da Notificação

O artigo 45.º da LGT estabelece que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos, quando a lei não fixar outro.

Interessa sublinhar a relevância da fase integrativa da eficácia – e não apenas a fase constitutiva ou decisória – do procedimento tributário de liquidação: o que se exige que seja praticado dentro do prazo não é apenas o ato tributário, mas também a correspondente comunicação (notificação) ao contribuinte, pelo que tendo o primeiro sido praticado dentro dos referidos quatro anos, mas a notificação respetiva apenas depois disso, considera-se caducado o direito em causa (Rocha, 2014).

Vejamos com atenção o presente artigo, se a notificação não for realizada no período de 4 anos (ou outro prazo que a lei fixar), o direito de liquidar caduca. Sucede que, para além de a notificação ter de ser realizada dentro do prazo previsto, esta tem de ser validamente comunicada ao contribuinte sob pena de o prazo de caducidade continuar a correr e conseqüentemente o direito a liquidar caducar. Esta necessidade de a lei exigir que a notificação seja efetuada validamente, na realidade tem como objetivo que o destinatário desta fique imediatamente ciente de como e em que prazos pode agir em defesa dos seus direitos.

Assim, o ato tributário apenas se torna eficaz depois de notificado, nos termos do artigo 77.º, n.º 6 LGT, e essa eficácia é apenas conseguida através da notificação válida da liquidação⁸.

Sucintamente, os pressupostos para que uma notificação seja válida, de acordo com o disposto no artigo 36º, nº 2 do CPPT:

- A decisão,
- Os fundamentos,
- Os meios de defesa e os prazos para reagir contra o ato notificado,

⁸ O ato de notificação e o ato notificado (a liquidação) são atos distintos, sendo o primeiro um ato exterior e posterior ao segundo, pelo que a invalidade da notificação não afeta a validade da liquidação.

- A entidade que praticou o ato (ou a indicação da entidade que praticou o ato se for caso de delegação ou subdelegação de competências).

Se a notificação não contiver a decisão, os fundamentos, os meios de defesa ou o prazo para reagir contra o ato notificado, a notificação será meramente irregular, tais vícios consideram-se sanados se o destinatário da notificação não lançar mão do disposto no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, requerendo a notificação do omitido, o prazo para tal é de 30 dias. Ora, aqui importa levantar a questão de grande importância, se a notificação não tiver presente a fundamentação apenas é considerado de irregularidade?

Assim, a jurisprudência é pacífica quanto à distinção entre falta de fundamentação e a falta de notificação.

A falta de fundamentação inclui a inexistência, o que é raro, e a insuficiência da mesma.

A falta de notificação existiu notificação do ato, mas não incluiu toda a respetiva fundamentação.

A falta de fundamentação é um vício determinante da anulabilidade⁹ do ato, enquanto que a falta de notificação apenas afeta a eficácia da notificação¹⁰. Ou seja, se o contribuinte alegar que a notificação de um ato tributário é anulável, por não terem sido notificados de toda a sua fundamentação, esta posição não será aceite pela AT. O interessado no ónus de requerer a notificação dos elementos em falta teria que o fazer atempadamente, sob pena de o vício da notificação ficar sanado.

Não obstante, e por toda a exposição supramencionada encontramos uma contradição entre o artigo 36.º, n.º 1 do CPPT, afirma que os atos em matéria tributária só produzem efeitos quando validamente comunicado aos contribuintes, e o artigo 37.º, n.º 1 do CPPT, que prevê a obrigação do destinatário em requerer a notificação da fundamentação omitida.

Levanta-se, ainda a questão da constitucionalidade do artigo 37.º, n.º 1 do CPPT, pois o artigo 268.º, n.º 3 da CRP estabelece a obrigatoriedade de os atos que afetem direitos e interesses legalmente protegidos aos cidadãos serem fundamentados e

⁹ Cfr. Morais, R. D. (2016). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina

¹⁰ Cfr. Acórdão STA Processo n.º 22004, março de 2008.

notificados, isto é, sendo a notificação do ato bem como a sua fundamentação obrigatória, sem esta última o ato não poderia produzir quaisquer efeitos.

Além de assim, pela inação do notificado, resultar validado um ato desconforme com o que exige a Constituição, *se faz recair as consequências do não cumprimento da lei sobre aqueles cujos direitos ela visa salvaguardar e não sobre quem a viola* (Sousa & Paixão, 2000).

Assim, entendemos que, em primeiro lugar, a fundamentação tem que existir à data da notificação.

Em segundo lugar, o interessado apenas usará o artigo 37.º, n.º 2 do CPPT, quando resultar explicitamente da notificação que recebeu que existem elementos em falta, conseqüentemente perceber que a fundamentação não está no seu todo presente na notificação que recebeu. No entanto, não pode utilizar este mecanismo como “válvula” procedimental para dilatar prazos em que é possível reclamação ou recurso.

Não obstante, pode acontecer que a falta de fundamentação não seja notória e aparentemente se encontre toda na notificação que o interessado recebeu. *Se, confrontado com a fundamentação que lhe foi notificada (a qual, razoavelmente, pensou ser toda a fundamentação), o interessado se confrontou com a decisão, não recorrendo, parece que não haverá quaisquer interesses legítimos merecedores de proteção (o conhecimento de toda a notificação apenas poderia reforçar a sua decisão). Se recorreu e, em momento posterior ao processo, é confrontado com mais fundamentação, terá que ter oportunidade de sobre ela se pronunciar, decidir se quer ou não manter o recurso interposto¹¹* (Morais R. D., 2016).

Destarte, como o contribuinte foi deduzido em erro pela AT, quanto aos fundamentos da notificação, este terá que ter oportunidade para que as suas garantias, de procedimento ou processo, sejam asseguradas se a notificação tivesse sido efetuada corretamente.

Ainda, se não constar da notificação a entidade que praticou o ato, esta será nula, nos termos do artigo 39.º CPPT, pelo que não produzirá quaisquer efeitos jurídicos.

¹¹ Cfr. Acórdão STA Processo nº 0619/11, novembro de 2011.

Desta forma, para que a caducidade seja interrompida e, conseqüentemente o direito de liquidar não caduque, é necessário que se verifiquem todos os pressupostos acima referidos.

No direito fiscal a notificação adquire a relevância de princípio essencial no procedimento administrativo, como direito e garantia dos administrados *ex vi* do disposto no artigo 268.º do CRP.

O artigo 45.º da LGT explicitando essa relevância e exigência constitucional, integrou a exigência de notificação da liquidação no prazo de caducidade do direito à liquidação fazendo decorrer a interrupção do prazo da caducidade do direito de liquidar pela AT, não do momento em que pratica o ato de liquidação, mas do momento da sua notificação ao sujeito passivo desse ato.

5. Prazo da caducidade

Como estudado anteriormente, é sabido já que o artigo 45.º, n.º 1 da LGT estabelece um prazo geral e supletivo para a caducidade, ou seja, é estabelecido por este artigo que a Administração Tributária tem um prazo de 4 anos para proceder à notificação ao contribuinte da liquidação do imposto em questão.

A caducidade não se reporta à obrigação tributária, mas antes ao direito á liquidação que a administração é titular [...] é assim que o artigo 45.º da LGT dispões que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos (Vasques, 2013).

Este prazo é uma garantia dos contribuintes assegurando um limite à AT, para que esta não possa proceder à liquidação dos impostos *ad eternum*, constituindo assim, uma segurança jurídica e certeza da situação jurídico-fiscal de cada contribuinte.

Não obstante, o n.º 1 do artigo 45.º da LGT prescreve que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. Esta norma contém o prazo geral e supletivo de caducidade, outros prazos especiais estão legalmente prescritos.

No entanto, o legislador para além de estabelecer o prazo geral da caducidade, prazos gerais de caducidade, prevê causas da suspensão da caducidade e cria uma figura inovadora, o alargamento do prazo de caducidade, previstas no artigo 45.º e 46.º da LGT.

Os prazos especiais em relação ao prazo geral de 4 anos da caducidade, estão enumerados conforme o artigo 45.º LGT.

O artigo 45.º, n.º 2 LGT prevê que o prazo de caducidade para o erro evidenciado na declaração do sujeito passivo é apenas de 3 anos.

O erro mencionado não relata uma situação de direito, mas meramente factual ou material. Existiu uma manifestação errada da vontade declarada, trata-se de um erro de cálculo, escrita, é um lapso. Por esta mesma razão é facilmente detetável pela AT este erro, seja por uma mera leitura ou análise, ou até mesmo pelos meios informáticos aquando o preenchimento da declaração eletrónica.

O sujeito passivo goza da presunção da verdade declarativa pelo artigo 75.º, n.º 1 da LGT, o que à partida espera-se que todos os dados que o sujeito passivo transmite a AT são verdadeiros e de boa fé.

A razão de ser do encurtamento do prazo de caducidade relativamente a este caso é para que a Administração Tributária detete o erro com celeridade, dada a sua simplicidade. No entanto, se a AT pretender fazer-se valer do prazo geral de 4 anos, terá que demonstrar que o erro em causa não foi detetado, ou que nunca poderia ser detetado a partir do exame da declaração. Contrariamente, se o sujeito passivo pretender valer-se do prazo especial de 3 anos terá que demonstrar que a leitura da declaração bastava para detetar o erro, demonstrando assim que existe uma ilegalidade, nos termos do artigo 45.º, n.º 2 LGT¹².

O artigo 45.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária prevê que em caso de ter sido efetuada uma dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. Igualando o prazo de caducidade do direito de liquidação ao prazo do exercício desse mesmo direito, considerando este prazo especial e excecional. As deduções de crédito de imposto são dedução de prejuízos em IRC, o reporte de resultado líquido negativo em IRS, outras deduções e créditos de imposto

O artigo 45.º, n.º 4 da LGT estabelece que o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

O artigo 45.º, n.º 5 da LGT estabelece que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. Este artigo em particular será o nosso objeto de estudo pelo que será analisado mais à frente.

¹² Desde de 2015 (pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro) que não se aplica o prazo de caducidade de 3 anos aos casos de utilização de métodos indiretos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade previstos no artigo 89.º LGT, desde então aplica-se o prazo geral de 4 anos.

O prazo de caducidade é alargado para doze anos *sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com: a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam*, nos termos do artigo 45.º, n.º 7 a) da LGT¹³.

A lista aprovada por portaria pelo Ministro das Finanças deve obedecer a alguns critérios, nomeadamente aos critérios fixados pelo artigo 63º-D da LGT¹⁴, são eles:

a) Inexistência de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC;

b) As regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento divirjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE);

c) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação;

d) A legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.

Atualmente, é frequente a prática generalizada de sociedades domiciliadas num país onde o regime de tributação seja claramente mais favorável e também onde a confidencialidade é mais elevada (refletida pelo sigilo bancário e fiscal e pela prestação de serviços fiduciários).

As offshore e os seus intervenientes são sociedades de difícil averiguação devido à sua não obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada, o que se reflete numa grande

¹³ Aditado pela Lei 64-B/2011 de 30 de dezembro.

¹⁴ Aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

complexidade de investigação criminal, por esta razão, compreende-se o expressivo alargamento do prazo de caducidade para 12 anos, isto é, como uma forma de combater a fraude e a evasão fiscal internacional.

O prazo de caducidade é também alargado para doze anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com: b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes¹⁵, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários, nos termos do artigo 45.º, n.º 7 alínea b) da Lei Geral Tributária¹⁶.

Os sujeitos passivos de IRS estão obrigados a mencionar na sua declaração de rendimentos a existência de contas de depósitos ou de títulos abertas em instituição financeira ou sucursal não residente em território português, de que sejam titulares, beneficiários ou estejam autorizados a movimentar, nos termos do artigo 63.º-A da LGT.

Assim, a declaração de rendimentos de IRS deve vir sempre acompanhada pelo anexo respetivo aos rendimentos obtidos no exterior, quando for necessário declarar contas de depósito ou títulos abertas em instituições financeiras não residentes em território português.

O preâmbulo do Decreto Lei que aprovou a LGT, DL n.º 398/98, 17 de dezembro, previa uma situação excecional de encurtamento do prazo de caducidade provocado pela solicitação de fiscalização por parte do sujeito passivo.

É então com a entrada em vigor do Decreto Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro que prevê a possibilidade de fiscalizar a situação tributária por iniciativa do próprio contribuinte ou de terceiro que demonstre interesse legítimo, mediante uma taxa pela realização das inspeções.

Assim, o relatório de inspeção assume um papel fundamental, é com ele que se traduz o prazo da caducidade, isto é, após o contribuinte ter sido notificado do relatório de

¹⁵ A referência a sucursais foi uma alteração introduzida pela redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

¹⁶ Aditado pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro.

inspeção, nos termos do artigo 62.º RCPIT, não poderá ser produzida qualquer outra liquidação, terminando o prazo de caducidade com o termo do procedimento de inspeção tributária.

6. Causas de Suspensão da Caducidade

As causas de suspensão da caducidade¹⁷, expressamente tipificadas na lei, são impossibilidades temporárias de o credor poder atuar juridicamente, o que motiva que não lhe possa ser oponível um correr do tempo que ele não pode evitar. Em todos os casos abaixo mencionados, o prazo de caducidade não se conta, exceto quando a causa da suspensão da caducidade cessar, o prazo é retomado desde o ponto em que estava antes de iniciar a referida suspensão. No entanto, apesar de as causas de suspensão estarem expressamente previstas no artigo 46.º LGT, o legislador socorre-se do alargamento do prazo da caducidade no artigo 45.º, n.º 5 LGT, como analisaremos mais à frente.

Não obstante, o regime jurídico português não prevê causas de interrupção da caducidade, não podendo estes dois conceitos serem confundidos. Assim, a suspensão é a paragem na contagem do prazo que quando voltar a correr, recomeçará onde parou; enquanto que, a interrupção não implica a inutilização de todo o tempo anteriormente decorrido e que novo prazo começa depois a correr.

As causas de suspensão da caducidade previstas no artigo 46.º da Lei Geral Tributária são: ação de inspeção externa, litígio judicial cuja resolução dependa a liquidação do tributo, benefícios fiscais e liquidação resultante da reclamação graciosa ou impugnação judicial.

a) Ação de inspeção externa (artigo 46.º, n.º 1 LGT): situações em que o sujeito vai ser visado num procedimento de inspeção externa, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte da ordem ou despacho no início dessa mesma ação e até à sua finalização, portanto, não se conta durante a inspeção). Ou seja, é dado um período acrescido de 6 meses para que a AT possa efetivar a liquidação adicional e a respetiva notificação ao contribuinte inspecionado. No entanto, se a finalização da ação ocorrer 6 meses após essa notificação o efeito suspensivo cessa, contando-se o prazo desde o início, como se nunca tivesse existido suspensão.

¹⁷ Causas de suspensão de caducidade são diferentes de causas de suspensão da própria liquidação.

O legislador previu expressamente inspeções externas como causa de suspensão da caducidade do direito de liquidação do imposto. A inspeção é externa, quando os atos de inspeção tenham lugar, maioritariamente, fora dos serviços da Administração, ou junto de terceiros com quem aquele mantenha relações económicas ou em qualquer outro local a que a Administração tenha acesso (artigo 13.º, alínea b), do RCPIT)¹⁸.

b) Litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo (artigo 46.º, n.º 2 alínea a)): o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se em caso de litígio judicial cuja resolução dependa a liquidação do tributo, este prazo suspende-se desde o início do litígio até ao trânsito em julgado da decisão.

¹⁸ Contudo, nem toda a inspeção externa servirá como causa suspensiva do prazo de caducidade, apenas a que estiver de acordo com o artigo 2.º RCPIT, basicamente, são elas: o procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributário (artigo 12.º, n.º 1, alínea a) RCPIT), notificação prévia (carta-aviso) (artigo 49.º), notificação de ordem de serviço ou despacho (artigo 51.º), realização de atos materiais de, inspeção (artigo 53.º e ss), notificação de nota de diligência (artigo 61.º), notificação de projeto de relatório (artigo 60.º), direito de audição prévia (artigo 60.º) e notificação de relatório final (artigo 62.º).

A suspensão do prazo de caducidade termina com a notificação do relatório da inspeção (artigo 62.º, n.º 2), como tem sido entendimento da jurisprudência¹⁸. Será a partir deste momento que a AT estará em condições de liquidar o imposto.

O prazo de duração do procedimento de inspeção externa deve ser concluído em 6 meses a contar da notificação do seu início (artigo 36.º, n.º 2), pelo que é exatamente o mesmo prazo pelo qual é suspensa a caducidade. Esta coincidência tem uma razão de ser, o legislador entende que excedido o prazo máximo para concluir o procedimento de inspeção externa, não existe outra qualquer razão para que a AT possa beneficiar do efeito suspensivo da caducidade.

Não obstante, o prazo previsto no artigo 46.º, n.º 1 LGT de 6 meses poderá ser alargado pelas razões previstas no artigo 36.º, n.º 3 RCIPTA: dois períodos de 3 meses nas situações tributárias de especial complexidade (alínea a)) ou quando na ação de inspeção se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos (alínea b)).

Apesar de estas prorrogações serem previstas, reforça o carácter não perentório do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção tributária, mas o legislador estabeleceu a obrigação destas prorrogações serem notificadas e fundamentadas ao contribuinte, nos termos do artigo 36.º, n.º 4.

c) Benefícios fiscais (artigo 46.º, n.º 2 alíneas b) e c)): quando estão em causa benefícios fiscais de natureza contratual, a caducidade não corre desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios; quando estão em causa benefícios fiscais de natureza condicionada, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

d) Liquidação resultante de reclamação graciosa ou impugnação judicial, pedido de revisão da matéria coletável (artigo 46.º, n.º 2, alínea d), e) LGT): o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação do meio impugnatório até à sua decisão.

7. Alargamento

Tal como verificamos a caducidade apresenta um prazo geral, prazos especiais e ainda causas de suspensão da caducidade, no entanto no artigo 45.º, n.º 5 LGT é apresentado um conceito inovador, o *alargamento*.

A suspensão de um prazo é contada até o dia em que se verifica o facto que provoca a suspensão, sendo que durante o correr deste a contagem fica suspensa. Com o fim do período de suspensão, o prazo é retomado de onde tinha parado.

A interrupção de um prazo, o prazo processual deixa de correr quando é verificada a causa de interrupção do prazo, sendo que este volta a contar desde o início, quando cessa a causa que lhe deu origem.

Não obstante, é necessário referir que existem causas de suspensão do prazo de caducidade e da prescrição, previstas nos artigos 46.º e 49.º LGT, no entanto, existem causas de interrupção do prazo de prescrição, mas não de caducidade

Quanto à caducidade é mencionado o conceito de *alargamento*, sendo este um conceito bastante equívoco quanto à sua natureza. Ou seja, no artigo 45.º, n.º 5 da LGT sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

No Orçamento de Estado para 2006 foi alterado o regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos¹⁹ (em regra, nos impostos periódicos, 4 anos a contar do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário e nos impostos de obrigação única, a contar da data da ocorrência do facto tributário) no sentido de se prever que, estando o correto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal, aquele prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da respetiva sentença, acrescido de um ano. Com tal alteração visa-se, no essencial, prevenir que aqueles que são indiciados ou até acusados da prática de ilícitos criminais de natureza tributária não

¹⁹ Intenção legislativa expressamente publicitada pelo Governo na p. 30 da Atualização de dezembro de 2005 ao Programa de Estabilidade e Crescimento 2005-2009, apresentada à Assembleia da República em sintonia com a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2006.

beneficiem, por virtude do decurso do prazo de caducidade, da não liquidação de imposto, com a inerente desobrigação de proceder ao seu pagamento, por virtude da prática daqueles ilícitos. Pretende-se, assim, a moralização do ordenamento jurídico-tributário e um mais eficaz combate à fraude e evasão fiscal.

É, assim, claro que, na perspetiva legislativa, o alargamento do prazo referido apenas se justifica em situações em que o correto apuramento do imposto (esteja) dependente de factos apurados em inquérito criminal.

À face desta clarificação da *ratio legis* do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação, é de concluir que só operará a extensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, a que se refere o artigo 45.º, n.º 5 da LGT, caso se demonstre que aquele direito estava – efetivamente e em concreto – condicionado pelo resultado da investigação criminal.

Assim, os elementos racional e histórico da interpretação apontam decisivamente no sentido de o alargamento do prazo apenas se verificar quando a liquidação não poderia ter sido efetuada sem o apuramento de factos que vieram a ser apurados em inquérito criminal, mesmo que neste esses factos não conduzam a uma acusação criminal.

Não obstante, verificando-se que foi instaurado um processo inquérito criminal sobre os factos do direito à liquidação existe um alargamento do prazo do prazo de caducidade, mas verdadeiramente qual a natureza deste conceito de alargamento?

Alargar não é suspender nem interromper, o prazo não para de correr, caso da suspensão, nem volta a contar desde o início ou desde onde parou, caso da interrupção.

Vejamos, o alargamento aparece como uma espécie de natureza “híbrida”, no entanto aparentemente existe uma “suspensão” do prazo até ao arquivamento do inquérito criminal ou até ao do trânsito em julgado da sentença, e a partir daqui acresce um ano para o direito à liquidação caducar. Ou seja, o prazo fica “congelado” até que exista decisão, seja ela de arquivamento ou de sentença, o que nos leva a pensar que o legislador poderia estar a considerar uma suspensão.

No entanto, o inquérito criminal não tem obrigatoriamente um prazo perentório para o seu término, nem mesmo a decisão do trânsito em julgado, é impossível determinar quanto tempo demorará o julgamento de um processo crime, poderá mesmo levar anos.

Não obstante, o legislador acresce 1 ano ao prazo do arquivamento ou da decisão do trânsito em julgado da decisão, o que daqui já não se poderá deduzir que poderíamos eventualmente falar da figura da suspensão.

Destarte, o prazo aparentemente esteve “suspense” até à decisão do arquivamento ou do trânsito em julgado da decisão e voltou a correr a partir de um destes factos o prazo de um ano, parecendo quase uma “interrupção”. Ou seja, o alargamento aparece-nos quase com uma natureza “híbrida”. O que nos leva a questionar qual o sentido desta norma? Desta forma, o resultado tem sido apenas um, a redução a garantia dos contribuintes, emergindo na incerteza do término do prazo da caducidade do direito à liquidação.

Assim, é possível afirmar que estamos perante uma figura nova que dilata o prazo de uma forma muito equívoca que apenas acarreta incertezas aos contribuintes. Verdadeiramente, este alargamento não tem um prazo fixo para o seu término, o prazo de duração do inquérito é muito relativo o que pode provocar um alargamento absurdo prazo de caducidade do direito de liquidação.

8. Procedimento criminal

Depois de analisados vários prazos especiais de caducidade, chegamos ao prazo do artigo 45.º, n.º 5 LGT²⁰, o nosso objeto de estudo.

O artigo 45.º, n.º 5 da LGT estabelece que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo geral de caducidade, de 4 anos, é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

O conceito de alargamento é equívoco quanto à sua natureza, existindo ainda dúvidas quanto à sua natureza jurídica. Ou seja, não se sabe exatamente qual é a extensão do conceito de alargamento, apenas se sabe que, quando for instaurado um processo de inquérito, o prazo de caducidade é alargado até ao arquivamento do processo penal ou ao trânsito em julgado da decisão condenatória, e é acrescido de um ano. Isto é, depois do processo por crime ser extinto, por arquivamento ou por trânsito em julgado da decisão condenatória, a este facto ou momento temporal acresce um ano durante o qual a Administração Tributária pode liquidar e notificar o tributo, o que, à partida, induz muita incerteza quanto à data previsível para a ocorrência da caducidade do direito à liquidação do tributo.

Ora, cabe questionar, mas qual é a natureza desta figura que surge no artigo 45.º, n.º 5 da LGT, o alargamento? O alargamento não é uma interrupção da caducidade, pois o prazo continua a correr normalmente e exatamente pela mesma razão não poderá ser uma causa de suspensão, pois verdadeiramente o prazo nunca fica suspenso. Ou seja, é uma

²⁰ Aditado pelo nº1 do artigo 57.º da Lei nº60-A/2005, de 30 de dezembro.

Pelo Decreto Lei nº472/1999, de 8 de novembro, que procedeu à adaptação dos vários códigos e leis tributárias à LGT, o artigo 99.º da Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto Lei nº 46 311, de 27 de abril, passou a dispor que “Quando não tiver sido determinado o montante de impostos a cobrar na sequência da prática de ato fraudulento, o direito de liquidar os impostos caduca no prazo de oito anos, contados da data em que ocorreu o facto tributário”. Esta especialidade veio a ser ultrapassada com o aditamento do nº5 ao artigo 45º da LGT.

grande questão o aparecimento desta questão, pois esta figura em nada beneficia o contribuinte. O prazo da caducidade com este alargamento fica sem termo definido.

Além da questão da “natureza” do instituto do alargamento, este artigo suscita várias questões, os factos do procedimento criminal terão que ser os mesmos do direito à liquidação? E sobre o mesmo sujeito passivo? Qual a necessidade de alargamento do prazo até à decisão do processo acrescido de 1 ano? O alargamento do prazo de caducidade não é demasiado excessivo neste caso em particular? O prazo de caducidade não criará grandes incertezas quanto ao seu termo?

Com efeito, nos termos do artigo 40.º, n.º 1 do RGIT, adquirida a notícia de um crime instaura-se o inquérito, sob a direção do Ministério Público. Geralmente cabe aos órgãos da administração tributária tomar conhecimento de indícios da prática da infração criminal, no decurso de procedimento de inspeção, fazendo constar tal indicação no relatório, bem como do levantamento do auto de notícia, conforme o artigo 62.º, n.º 3, alínea j), do RGPIT, sendo feita comunicação, via de regra, à divisão ou serviço de apoio à ação criminal. Com isto, seguidamente é lançada uma liquidação pela AT.

O processo de inquérito tem como finalidade investigar a existência de um facto ilícito e culposo punível por lei, identificando os seus agentes e a responsabilidade de cada um deles, bem como promover a recolha de prova para que o Ministério Público possa deduzir a acusação ou decidir pelo arquivamento.

A unidade e coerência do sistema impõem que se distinga a responsabilidade pelo pagamento do imposto (responsabilidade tributária), sendo então aplicável a legislação tributária, nomeadamente a Lei Geral Tributária, e a responsabilidade emergente de crime, consequência civil resultante da prática do ilícito criminal causador de dano à administração tributária ou à administração da segurança social. [...] A dívida tributária existe e mantém-se independentemente da prática do crime tributário (Marques da Silva, 2018).

Por isso, mantendo-se a obrigação de imposto, independentemente da prática do crime, ou seja, *a obrigação tributária pode existir sem que haja qualquer crime, e daí que a extinção da responsabilidade penal não implica só por si a extinção da responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária* (art. 9.º RGIT) (Marques, 2018), para garantir a liquidação dos impostos evadidos, o legislador com o artigo 45.º, n.º5 da LGT, pretende acautelar o credor tributário em complexos processos que exigem um dilatado prazo de investigação, com uma morosidade considerável, mas necessária, dada a complexidade dos crimes em causa. Estamos a falar de crimes de associação criminosa (art. 89.º RGIT),

crime de fraude fiscal simples ou qualificada (art. 103.º e 104.º), crimes aduaneiros (art. 92.º a 102.º) e crime de branqueamento de capitais (art. 368.º-A Código Penal).

O n.º 5 é bastante criticável. Trata-se de uma norma que praticamente pode pôr em causa o prazo de caducidade, uma vez que estipula sempre que o direito à liquidação respeite a facto relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.[...] Ora se a Administração Fiscal instaurar o inquérito criminal dentro dos prazos de caducidade, esta fica suspensa nos moldes que acabamos de descrever (Rocha, 2018).

Em consequência, parece evidente que a intenção do legislador não foi a de viabilizar, através da mera instauração de um processo de inquérito, a liquidação de impostos já abrangidos pela caducidade e que, em condições normais, poderiam e deveriam ter sido apurados pela administração fiscal.

Não obstante, em alguns casos, é instaurado o inquérito para além do prazo normal de caducidade de liquidação dos impostos, e a administração fiscal ao invés de efetuar um mero procedimento de informação, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, carreando para o processo de inquérito a informação sobre a situação tributária do contribuinte, e deixando para momento ulterior – o termo do processo de inquérito – a liquidação dos impostos devidos, efetua um normal procedimento de inspeção que inicia, em oposição ao disposto no n.º 1 do artigo 36.º do RCPIT, para além do prazo de caducidade e promove a liquidação do imposto, confundindo atos de inspeção com atos de inquérito, que têm, naturalmente, natureza diferente.

Mas, ainda assim, não basta a mera abertura de um processo de inquérito, relativamente a um determinado sujeito passivo, para que fique viabilizada, sem observância do normal prazo de caducidade, a liquidação de todo e qualquer imposto, relativamente a esse sujeito passivo.

Por isso, a utilização do processo de inquérito para viabilizar a liquidação de impostos, cujo prazo normal de caducidade já ocorreu, não é, no nosso entendimento, o objetivo da norma do artigo 45.º, n.º 5 da LGT.

No entanto, tem se verificado a instauração por parte da AT processos de inquérito para além do prazo normal de caducidade realizando, com o intuito de lançar liquidações de impostos já caducados. Este procedimento, em nosso entendimento, é um

comportamento não justificável por parte da AT e constitui uma manifesta violação da *ratio* da norma.

Não obstante, a norma em questão levanta várias questões quanto à sua aplicação que iremos analisar seguidamente.

8.1 Notificação do processo crime

Anterior à questão dos requisitos do artigo 45.º, n.º 5 da LGT, será necessário levantar a grande questão, quando terá a AT que proceder à notificação do contribuinte para que possa alargar o prazo de 4 anos para o previsto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT?

Seria razoável pensar que a AT teria de proceder à notificação do inquérito criminal ao contribuinte dentro do prazo geral de caducidade de 4 anos, nos termos do artigo 45.º, n.º 1 LGT para que este fosse alargado nos termos do artigo 45.º, n.º 5 da LGT. Tal como foi suprarreferido, a notificação faz com que o ato seja eficaz, e para além disso seria evidente que um contribuinte que estivesse a ser alvo de um inquérito criminal teria de ser informado sobre o mesmo. Ou seja, é necessário perceber se, para efeitos da possibilidade de alargamento do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, releva o momento em que foi instaurado o inquérito criminal ou o momento em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração.

O STA²¹ vem afirmar que a data relevante para os efeitos da aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração. Ou seja, pode ser instaurado um inquérito criminal, alargando o prazo de caducidade do direito à liquidação sem que o contribuinte seja notificado. Isto apenas reduz a garantia dos contribuintes e a paz fiscal, pois o contribuinte sabe que o prazo geral para liquidar imposto é de 4 anos, mas no quinto ano é-lhe apresentada uma nota de liquidação e este obviamente contestará fundamentando a caducidade deste último, e só aqui é que a AT o informará que o prazo da caducidade foi

²¹ Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo n.º 01477/13, 21 de outubro

alargado, nos termos do artigo 45.º, n.º 5 LGT, pois foi instaurado um processo de inquérito contra ele, sem que este fosse notificado.

Assim, isto leva-nos apenas a uma conclusão, a Administração Tributária poderia opor a instauração de um processo de inquérito criminal decorrido já o prazo de caducidade, tendo todos os elementos referentes à liquidação e também todos os elementos que se iriam apurar com o inquérito criminal, a fim de assim conseguir recuperar o prazo para liquidar o imposto que, por inércia, não fez dentro do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Logo, quanto ao facto de o processo de inquérito criminal ter que ser instaurado dentro do prazo geral, nos termos do artigo 45.º, n.º 1 LGT, 4 anos, é efetivamente o mais acertado, senão estaríamos perante um abuso do poder por parte da AT, pois poderiam ser instaurados processos de inquérito criminais apenas com o intuito de liquidar impostos que o prazo de caducidade teria terminado, sendo um ataque brutal à garantia dos contribuintes. No entanto, questão relevante é de esclarecer que a data relevante para a aplicação do alargamento do prazo de caducidade do artigo 45.º, n.º 5 da LGT não seja com a notificação da instauração do processo de inquérito criminal ao contribuinte.

Analisemos o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte²² que retrata o recurso de uma dedução a uma oposição com fundamento na falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Quando foi instaurado o inquérito criminal, que deu origem à ação inspetiva que por sua vez, está na base da dívida exequenda, já havia decorrido o prazo de caducidade para a liquidação de IRC do ano de 2002, o qual terminou em 31/12/2006.

Em conformidade com o n.º 1, artigo 45.º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos, por sua vez, o n.º 5 do artigo 45.º da LGT prevê que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido

²² Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, n.º00470/12.4BEPRT, 4 de maio

de um ano. Ou seja, a norma pressupõe, que o alargamento do direito à liquidação só ocorre, desde que tenha sido instaurado criminal dentro do prazo da caducidade.

Apenas em 27-10-2010 foi proferido despacho no processo de inquérito que determinou em relação à Oponente e seus fornecedores, a extração de certidão do processo de inquérito e a sua remessa ao DIAP, onde efetivamente, foi instaurado o processo de inquérito criminal.

Por isso, quando este processo foi “aberto”, já havia decorrido o prazo de caducidade de quatro anos para a liquidação de IRC de 2002, que terminou em 31-12-2006.

Assim sendo, como a liquidação controvertida só foi notificada à recorrente, em 2011, ou seja, para além do prazo de caducidade de quatro anos, a sua subsistência viola o princípio da legalidade referido no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, artigo 55.º da LGT e artigo 3.º do CPA, devendo, por isso, ser anulada.

A liquidação adicional de IRC do ano de 2002 foi anulada, pois efetivamente a notificação da liquidação foi feita após o decurso do prazo de caducidade, nas situações em que a notificação do ato de liquidação ocorreu, mas se verifica que essa notificação foi realizada já depois de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Este processo é um dos casos flagrantes da AT, fez-se valer do preceito n.º 5 do artigo 45.º LGT para que pudesse alargar o prazo de caducidade para liquidar IRC de 2002, pois quando realizou a notificação já o prazo geral de 4 anos, prazo geral de caducidade, teria terminado e o processo crime apenas foi instaurado após a notificação do contribuinte. No entanto, se o processo crime tivesse sido instaurado anteriormente, provavelmente a AT conseguiria a liquidação adicional de IRC, estando aqui, uma verdadeira desigualdade de armas e abuso do poder por parte da AT. Mas, por persistência do contribuinte a AT não o conseguiu fazer, dando o Tribunal Central Administrativo do Norte razão ao contribuinte.

8.2 Requisitos do alargamento do prazo da caducidade

O alargamento do prazo de caducidade não é automático, pressupõe a identidade do elemento objetivo, a liquidação de imposto e a investigação criminal têm de versar sobre os mesmos factos, ou seja, os factos investigados e os factos geradores de imposto, como

decorre da sentença proferida pelo Tribunal Central Administrativo Norte²³, sob pena de a AT não poder prevalecer o alargamento do prazo de caducidade.

Analisemos a decisão do CAAD²⁴: o prazo geral de exercício do direito de liquidação de IRC é de quatro anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT).

No caso dos autos, os factos tributários ocorreram nos anos de 2008, 2009 e 2010, e as liquidações impugnadas foram emitidas em 2015, todas elas depois do decurso do respetivo prazo geral referido.

No entanto, no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, como resulta do próprio texto desta norma, ao exigir que o direito a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, para aplicação do alargamento do prazo previsto neste artigo 45.º, é necessário, desde logo, que se prove que o direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o que pressupõe o conhecimento dos factos concretos que foram alvo da investigação criminal.

Por outro lado, refere o Tribunal Central Administrativo Norte, que se cita, *para que se verifique esse alargamento do prazo de caducidade é imperioso que os factos tributários subjacentes à(s) liquidação(ões) em causa tenham sido objeto de uma investigação em sede criminal e quanto a eles instaurado inquérito criminal “o que se compreende, pois não havendo a exigida identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação, não se vislumbra de que forma a pendência daquele processo possa afetar o exercício do direito de liquidação dos tributos.*

É necessário, assim, que haja uma relação entre a possibilidade de exercício do direito de liquidação e a pendência do processo de inquérito, de forma a poder afirmar-se que o direito de liquidação não podia ser exercido nos termos corretos sem conhecimento de factos apurados no inquérito.

Na verdade, numa interpretação teleológica, do referido artigo 45.º, n.º 5, da LGT, que tenha em mente, a par do interesse na cobrança de tributos, o interesse do contribuinte

²³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 18-01-2012, Processo 00670/08.1BEBRG.

²⁴ Decisão CAAD Processo nº 7/2016-T.

e público da segurança jurídica, ínsito no instituto da caducidade do direito de liquidação de tributos, e o princípio constitucional da necessidade na restrição de garantias dos contribuintes, não se pode entender que, pelo facto de ter sido instaurado um inquérito criminal para averiguar qualquer facto que possa gerar uma dívida tributária, o direito de liquidação relativamente a quaisquer factos ocorridos no mesmo ano se prolongue nos termos daquele artigo 45.º, n.º 5.

Com efeito, essa ponderação relativa dos interesses conflitantes da segurança jurídica e da cobrança de tributos tem de conduzir forçosamente à conclusão de que só é aplicável o prazo alargado quando os factos que servem de base à liquidação são averiguados no inquérito criminal, isto é, quando não havia outra forma de a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidar no prazo normal, salvaguardando todos os interesses em confronto.

Por outras palavras, o alargamento do prazo não pode ser entendido como um incompreensível benefício concedido à Autoridade Tributária e Aduaneira ou incentivo para poder atuar com menos diligência do que a que lhe é normalmente exigida na liquidação de tributos, mas sim como inconveniente para a segurança jurídica que só é tolerável quando o conhecimento dos factos averiguados no inquérito criminal seja necessário para efetuar a liquidação, em termos condizentes com a realidade.

Esta conclusão sobre a restrição do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação aos casos em que o apuramento de factos é necessário para o correto apuramento do imposto está em consonância com a intenção legislativa expressamente²⁵ em que veio a ser introduzido na LGT a norma referida:

No caso em apreço, é manifesto que não se pode concluir que os factos apurados no inquérito criminal referido tenham sido necessários para correto apuramento do imposto, desde logo porque nem sequer se provou que tenha sido apurado qualquer facto no referido inquérito nem quais os factos que foram objeto de investigação, se alguma investigação houve.

²⁵ Cfr. Publicitada pelo Governo na p. 30 da Atualização de Dezembro de 2005 ao Programa de Estabilidade e Crescimento 2005-2009, apresentada à Assembleia da República em sintonia com a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2006

Por outro lado, o facto de o Relatório da Inspeção Tributária ter sido elaborado antes da decisão final do inquérito e não fazer qualquer referência a qualquer facto neste apurado, aponta também no sentido de não ter sido necessário o inquérito referido para apurar os factos em que se basearam as liquidações.

Para além disso, o facto de os montantes das correções propostas no Relatório da Inspeção Tributária coincidirem exatamente com as que tinham sido já propostas em Fevereiro de 2012 pela DSIFAE confirma que nenhuma das liquidações do imposto que foram efetuadas estava dependente de factos a apurar no referido inquérito criminal, pois podiam ser efetuadas, nos precisos termos em que o foram, com base nos factos referidos na informação de 2012.

Assim, não é aplicável ao caso em apreço o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Por isso, tendo as liquidações sido elaboradas mais de quatro anos após o início do ano civil subsequente a cada um dos exercícios em causa e não sendo sequer aventado que exista qualquer causa de suspensão, tem de se concluir que as liquidações impugnadas foram emitidas e notificadas depois do decurso dos respetivos prazos de caducidade do direito de liquidação.

Procedeu, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto ao vício de caducidade do direito de liquidação que é imputado às liquidações impugnadas.

Uma outra questão para além da identidade objetiva dos factos tivesse necessariamente de existir uma identidade subjetiva quanto aos sujeitos, ou seja identidade do elemento subjetivo, isto é, entre o responsável penal pelos factos investigados e o sujeito passivo dos factos geradores de imposto, no entanto o Supremo Tribunal Administrativo²⁶ entendeu já que, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, não é exigível, a par de uma identidade objetiva, entre facto tributário e facto objeto de inquérito criminal, uma identidade subjetiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto.

No entanto, esta não é uma posição pacífica do Supremo Tribunal Administrativo.

²⁶ Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo N.º 073/16, 6 de dezembro.

Ora, o STA faz uma interpretação extensiva amplia-se o sentido da norma para além do contido na sua letra demonstrando que a sua extensão do sentido está contida no espírito da lei, considerando que a norma diz menos do que queria.

Afirmar que tem que existir uma identidade subjetiva é uma interpretação restritiva do normativo do artigo 45.º/5 da LGT, ao sustentar que para que tal normativo tenha aplicação se torna necessário que o inquérito criminal seja instaurado, desde logo, contra o sujeito passivo do tributo liquidado e este seja constituído arguido nos autos de inquérito.

Na verdade, sustenta-se que o espírito da lei coincide com a sua letra, ou seja, o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidar nos termos do disposto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT tem lugar sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal independentemente de este ter sido instaurado diretamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e de ter sido constituído arguido.

Merce atenção a posição do STA, ponderar se estes não deveriam estar perante uma interpretação restritiva da norma 45.º, n.º5 LGT, sendo que o alargamento previsto nesta norma tem lugar sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal e este tiver sido instaurado diretamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e de ter sido constituído arguido. Caso contrário, entraríamos num ciclo vicioso em que num processo crime em que apenas teríamos um arguido, seria possível liquidar tributos a todos aqueles que de alguma forma tivessem ligação ao processo, sendo isto apenas benéfico para a AT e nunca para os contribuintes.

Vejamos o acórdão do STA²⁷, que contraria o acórdão anteriormente referido, em que a AT recorreu da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, onde negou provimento ao recurso interposto por esta pela da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial, contra a liquidação de IVA e juros compensatórios referente ao ano de 2003, veio a Fazenda Pública dele interpor recurso excecional de revista para este Supremo Tribunal.

²⁷ Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo n.º 073/16, 6 de dezembro.

O acórdão recorrido incorre em erro de julgamento ao fazer uma errada interpretação e aplicação do artigo 45.º n.º 5 da LGT, em clara violação de lei substantiva.

A liquidação de IVA impugnada, resultou do facto de a Impugnante ter procedido à dedução de IVA relativamente faturas que indiciavam ser falsas;

Tendo em conta a existência dos referidos indícios, foi instaurado processo de inquérito contra a emitente das faturas onde se incluíam os factos praticados pela A em crise neste processo de impugnação.

A impugnante não foi constituída arguida naquele processo, na verdade, o n.º 5 do artigo 45.º da LGT não exige que haja constituição de arguido das partes envolvidas nos factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, razão pela qual, faz salvaguardar ainda assim o alargamento do prazo de caducidade mesmo que se decida pelo arquivamento do processo de inquérito criminal.

A previsão da norma supracitada refere-se expressamente a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, não exigindo que no mesmo procedimento haja, o indiciado, sido constituído arguido, bastando-se, aquela previsão normativa, com a coincidência do objeto factual.

Ora, para que se alargue o prazo de que dispõe a AT para liquidar a dívida tributária, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, é forçoso que se configure um ato passível de procedimento judicial repressivo impeditivo do anterior correto apuramento do montante dessa dívida dentro do prazo normal, sendo indiferente que no correspondente processo crime não venha, posteriormente, a ser proferida condenação.

Porém, e isto é inquestionável, dá lugar ao alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Em suma, a Fazenda Publica, entende que o Tribunal a quo falhou no seu julgamento quando considerou, que o disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, ou seja, a possibilidade de alargamento do prazo de caducidade não se aplica à liquidação de IVA do ano de 2003 impugnada, uma vez que esta mesma liquidação resulta somente de factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

O direito de liquidar por parte da AT assenta na constatação de um facto tributário.

O facto tributário é pressuposto legitimador do tributo por ser nele que se manifesta a capacidade económica suscetível de tributação. E é com a sua realização que nasce a obrigação tributária.

Nesta consideração o direito de liquidar tem sempre presente uma relação entre a AT e os sujeitos passivos, pois todo o ato de liquidação é suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte.

Por isso, o exercício direito de liquidação por parte da AT, uma vez realizado o facto tributário, está sujeito a prazo sob pena de caducidade.

O princípio constitucional da segurança jurídica que fundamenta o instituto da caducidade proíbe através deste instituto da caducidade uma situação indefinida de pendência no exercício do direito de liquidar por parte da AT.

Nesta medida a caducidade do direito de liquidar por parte da AT é uma garantia do contribuinte.

Nesta consideração o alargamento do prazo da caducidade que a lei prevê no n.º 5 do artigo 45.º da LGT quando a liquidação respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, exige que o inquérito criminal seja dirigido contra sujeito passivo do procedimento de liquidação em causa, sujeito este perfeitamente determinado, pois, só este é que poderá pôr em causa a legalidade de tal alargamento.

Esta interpretação é no nosso entender a que melhor se enquadra na unidade do sistema jurídico e tem correspondência com a letra da lei já que o inquérito criminal a que o n.º 5 do artigo 45.º da LGT se refere só pode ser interpretado como inquérito criminal dirigido contra o sujeito passivo na medida em que tem como objeto a averiguação de factos que são também factos atinente à liquidação cujo prazo para o exercício de tal direito por parte da AT fica assim alargado.

Assim, o Supremo Tribunal Administrativo veio negar provimento à revista e confirmaria o acórdão recorrido.

8.3 Prazo máximo inquérito

Os prazos normais de duração do inquérito previstos no artigo 276.º do Código de Processo Penal são de seis meses, havendo arguidos presos, e de oito meses, se não os houver. Esses prazos podem ser elevados para dez, 12, 14 ou 16 meses (prazo máximo) em função do(s) tipo(s) de crime indiciariamente imputados e/ou da declaração de especial complexidade do processo, necessariamente constante de decisão fundamentada de um juiz

de instrução criminal. Tais prazos contam-se do momento em que o inquérito passar a correr contra pessoa determinada ou a partir da data da constituição como arguido.

Esses prazos não têm uma natureza meramente “ordenadora”, já que se preveem consequências processuais para a respetiva ultrapassagem. São elas o fim necessário do segredo de justiça interno, a comunicação do titular do inquérito ao seu superior hierárquico, com indicação das razões pelas quais o prazo de duração máxima do inquérito foi ultrapassado e, bem assim, do período de tempo necessário à conclusão do mesmo. Nessa eventualidade, o superior hierárquico pode avocar o inquérito e terá, necessariamente, de dar conhecimento ao procurador-geral da República, ao arguido e ao assistente, devendo, nessas comunicações, dar indicação sobre o período de tempo que ainda seja necessário à conclusão do inquérito. Uma vez que o procurador-geral da República receba tal comunicação, poderá, independentemente das razões avançadas para a ultrapassagem dos prazos máximos de inquérito, determinar a aceleração processual.

Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável.

A previsão legal de tais prazos funda-se na garantia constitucional prevista no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição, de onde resulta que todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.

A questão do prazo razoável (e, naturalmente, do processo equitativo, relativamente ao qual a atual configuração do inquérito, em processo-crime, coloca importantes questões, sobretudo as que avultam da inexistência de uma plena igualdade de armas) impõe que os inquéritos não possam correr indefinidamente e que o legislador ordinário preveja consequências para a ultrapassagem dos prazos máximos de duração do inquérito.

Será pertinente neste momento levantar-se a questão, se o prazo de inquérito não é um prazo vinculativo, e efetivamente na maior parte dos casos não é cumprido, qual a certeza que estaremos a dar a um contribuinte perante o artigo 45.º, n.º 5 LGT? Em que esta norma prevê que a AT tem prazo alargado para o direito de liquidar imposto até arquivamento do processo penal tributário ou ao trânsito em julgado da decisão condenatória, e acrescido de um ano.

Este prazo suscita inúmeras incertezas, não traduzindo o conceito de caducidade, a garantia dos contribuintes.

Para além do absurdo e da incerteza da duração do inquérito, não podemos deixar de referir o prazo acrescido de um ano, mesmo se a decisão for de absolvição. Ou seja,

mesmo que a decisão do processo crime seja de absolvição, a AT ainda pode liquidar o imposto referente àquele processo crime durante o ano seguinte, sucedendo o mesmo com a decisão condenatória transitada em julgado.

Uma questão que também terá que ser levanta é o porquê de um ano? Rui Marques afirma que será o prazo razoável para a AT proceder à liquidação, no entanto, esta tese, a nós parece-nos demasiado rebuscada. Um ano, após todo o prazo que já decorreu será demasiado excessivo.

Assim, parece-nos um prazo demasiado excessivo longo e incerto o que contribui para a redução da certeza quanto à data previsível para a ocorrência da caducidade do direito à liquidação do tributo, diminuindo a garantia tão importante dos contribuintes como é a caducidade.

Conclusão

Desta forma, o direito a liquidar tributos pelo Estado não é realizado de forma aleatória, este tem de respeitar uma série de princípios que são a base regeadora do direito de tributação, são eles o princípio da legalidade tributária consequentemente a indisponibilidade do crédito tributário e o princípio do valor da segurança jurídica.

O direito de liquidação tem de ser exercido dentro de um prazo estabelecido por lei, sendo este prazo a caducidade. O prazo pelo qual o direito de liquidação poderá ser exercido pela AT. Mas para que tal aconteça é necessário notificar os contribuintes da liquidação dos tributos a que a estes são referentes.

A notificação tem que ser realizada validamente e dentro do prazo de 4 anos, prazo geral, nos termos do artigo 45.º LGT, a caducidade não se reporta à obrigação tributária mas antes ao direito à liquidação que a administração é titular, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos quando a lei não fixe outro prazo.

Assim, a notificação tem que ser válida, ou seja, tem que ser perfeita e conter todos os seus elementos, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 da LGT, sob pena de não ser eficaz ao contribuinte, não exercendo a AT, assim, o seu direito de liquidação. No nosso entendimento é necessário que a notificação contenha efetivamente todos os seus elementos, isto é, a decisão, os fundamentos, os meios de defesa e os prazos para reagir contra o ato notificado, a entidade que praticou o ato (ou a indicação da entidade que praticou o ato se for caso de delegação ou subdelegação de competências), devido ao artigo 268.º da CRP, os atos administrativos de eficácia externa estão sujeitos a notificação aos interessados, quando não tenham de ser oficialmente publicados, e carecem de fundamentação expressa quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, o princípio da informação, os contribuintes têm que ser informados pela AT com fundamentação expressa, e também porque o homem comum não estará apto para requerer os elementos que eventualmente poderão estar em falta na notificação, pois não terá conhecimentos para tal.

Paralelamente à notificação ser válida é necessária que seja realizada dentro do prazo para tal exercício do direito de liquidação, a caducidade.

A caducidade assume especial relevância, pois é uma garantia básica de todos os contribuintes. Estes sabem terminando o prazo da caducidade a AT não poderá mais

liquidar o tributo, a obrigação de os sujeitos passivos pagarem impostos e outros tributos corresponde o direito da administração fiscal de liquidar e cobrar os mesmos. No entanto, como garantia dos contribuintes e em nome da segurança jurídica, o direito da administração fiscal à liquidação dos impostos está sujeito a um prazo de caducidade. Obviamente, passado esse prazo de caducidade sem que a administração fiscal proceda à liquidação do imposto ou outro tributo, a relação jurídica obrigacional tributária, que havia nascido, *ex lege*, com a ocorrência do facto tributário, extingue-se definitivamente.

A caducidade está prevista no artigo 45.º da LGT, sendo seu prazo geral de 4 anos, tal como nos diz o n.º 1 do mesmo artigo. No entanto, existem causas de suspensão da caducidade no artigo 46.º da LGT e prazos especiais relativamente ao prazo geral dos 4 anos no artigo 45.º da LGT.

É no artigo 45.º, n.º 5 da LGT que nos surge um conceito completamente novo, no que toca a prazos. Já estamos familiarizados com a interrupção e suspensão, sendo que na caducidade só há referência à suspensão, não existindo interrupção, diferentemente do que acontece com a prescrição. Surge o conceito de alargamento, o artigo 45.º, n.º 5 da LGT diz, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. Ou seja, o prazo nunca para de correr, nem volta ao início, simplesmente é uma dilatação do prazo pura e dura. Claro está que este artigo suscita muitas questões anteriormente já levantadas, o que concluímos que: para que exista o alargamento do artigo supramencionado é necessário que a liquidação de imposto e a investigação criminal têm que versar sobre os mesmos factos, ou seja, os factos investigados e os factos geradores de imposto, tratando-se de uma identidade objetiva, no entanto, não é necessário que o responsável penal pelos factos investigados e o sujeito passivo dos factos geradores de imposto sejam coincidentes, defendendo o STA uma interpretação extensiva da norma. Porém, o nosso entendimento, é totalmente oposto, a interpretação terá que ser restritiva sendo que o alargamento previsto nesta norma tem lugar sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal e este tiver sido instaurado diretamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e de ter sido constituído arguido.

Uma outra questão relevante seria o quão indefinido o prazo é, e poderá ser alargado, ao verificar que o processo inquérito crime tem um limite temporal muito pouco vinculativo, o alargamento do prazo do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não estará nunca definido, diminuindo a garantia dos contribuintes, nunca percebendo qual o prazo da

caducidade. Para não referir o prazo acrescido de 1 ano sob o arquivamento da decisão ou o trânsito em julgado da decisão para liquidar o tributo, independentemente da decisão. Parece-nos absurdo, um prazo tão alargado após tanto tempo sobre o processo, mais absurdo ainda, dar poder à AT para liquidar um tributo sobre o qual a decisão foi de arquivamento.

Ainda, será relevante perceber qual a data relevante para a aplicação do artigo 45.º, n.º 5 da LGT e respetivo alargamento da caducidade, pois, o STA, veio dizer que a data é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração, o que mais uma vez não tem cabimento. Pode acontecer um processo inquérito criminal ser instaurado contra um contribuinte e este simplesmente não ser notificado, e mais, não saber que efetivamente o prazo de caducidade do direito de liquidação por parte da AT foi alargado. Só quando o contribuinte receber a nota de liquidação contestar, arguindo a caducidade, a AT irá notificar o mesmo que o prazo de caducidade foi alargado, porque está a decorrer um processo de inquérito criminal contra este, sem que este soubesse.

Assim, não nos parece, de todo, que a norma esteja a ser aplicada de acordo com o objetivo para que foi criada, intenção legislativa.

Em consequência, parece evidente que a intenção do legislador não foi a de viabilizar, através da mera instauração de um processo de inquérito, a liquidação de impostos já abrangidos pela caducidade e que, em condições normais, poderiam e deveriam ter sido apurados pela administração fiscal. Corre-se o perigo do artigo 45.º, n.º 5 da LGT para liquidar impostos que já caducaram ou estão prestes a caducar para com os contribuintes, atuando de forma inadequado e ferindo a garantia basilar de direito tributária que é a caducidade.

Bibliografia citada

- Almeida, V. (2004). Dever de fundamentação - análise de jurisprudência. *Fiscalidade*.
- Benjamin, S., Campos, D. L., & Lopes de Sousa, J. (2012). *Lei Geral Tributária anotada* (4ª ed.). Lisboa: Encontro da Escrita.
- Campos, D. L., & Campos, M. H. (2001). *Direito Tributário* (2ª ed.). Belo Horizonte: Del Rey.
- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2000). *Lei Geral Tributária comentada e anotada*. Lisboa: Vislis Editores.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2018). *Lições de Fiscalidade - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (Vol. I). Coimbra: Almedina.
- Dourado, A. P. (2018). *Lições de Direito Fiscal* (2ª ed.). Almedina: Coimbra.
- Duarte Morais, R. (2016). *IRS*. Coimbra: Almedina.
- Freitas Pereira, M. (2018). *Fiscalidade* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Glória, T. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Gomes, C., & Moreira, V. (2014). *Constituição da República Portuguesa Anotada* (Vol. I). Coimbra: Coimbra Editora.
- Guerreiro, A. (2001). *Lei Geral Tributária. Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Leite Campos, D., & Leites Campos, M. (2003). *Direito Tributário* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.

- Lima Guerreiro, B., & Dias Mateus, S. (1991). *Código de Processo Tributário* (2ª ed.). Lisboa: Edifisco.
- Lopes de Sousa, J. (2011). *Código de Procedimento e Processo Tributário* (6ª ed., Vol. I). Lisboa: Áreas Editora.
- Marques da Silva, G. (2018). *Direito Penal Tributário* (2ª ed.). Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Marques, R. (2018). *A caducidade do direito de liquidação do imposto* (2ª ed.). Porto: Vida Económica.
- Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Martins Leitão, H. (2018). *LGT anotada e comentada* (8ª ed.). Porto: Almeida e Leitão, Lda.
- Martins, J. A., & Alves, J. C. (2016). *Procedimento e Processo Tributário* (1ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Messa, A. F. (2016). *Direito Tributário e Financeiro* (7ª ed.). São Paulo: Editora Rideel.
- Miranda, J., & Medeiros, R. (2018). *Constituição da República Portuguesa Anotada* (Vol. II). Coimbra: Coimbra Editora.
- Morais, R. D. (2016). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (10ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Neto, S. C., & Trindade, C. C. (2017). *Contencioso Tributário* (Vol. I). Coimbra: Almedina.

- Pereira de Sousa, D. (2013). *Direito Fiscal e Processo Tributário* (1ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Pires, M., & Calçada Pires, R. (2012). *Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Princewaterhousecoopers. (2014). *Coletânea Tributária Anotada* (Vol. I). Alfragide: pWc.
- Ribeiro, J. A. (2003). *Código do Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* (2ª ed.). Lisboa: Quid Juris Sociedade Editora.
- Ricardo Catarino, J. (2011). *Caducidade do direito à liquidação: limites e garantias do regime suspensivo previsto no artigo 46.º da Lei Geral Tributária* (Vol. V). Coimbra: Coimbra Editora.
- Rocha, J. F. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (6ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sá Gomes, N. (2000). *Manual de Direito Fiscal* (9ª ed., Vol. II). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Sanches, J. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sousa, A. J., & Paixão, J. S. (2000). *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*. Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2013). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Jurisprudência

- Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo nº 1364/15, 26 de outubro
Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo nº 01477/13, 21 de outubro
Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo nº 073/16, 6 de dezembro

Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo nº 0619/11, 30 de novembro
Acórdão Supremo Tribunal Administrativo Processo n.º 22004, 11 de março
Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul Processo nº 02979/09, 27 de
setembro
Acórdão Tribunal Central Administrativo Norte Processo nº 00670/08.1BEBRG
Acórdão Tribunal Central Administrativo Norte Processo nº 00470/12.4BEPRT, 4
de maio
Acórdão Arbitral Processo nº 7/2016-T
Acórdão Arbitral Processo nº 199/2015-T, 18 de novembro