

A prorrogação do prazo e a alteração do objeto da inspeção tributária – (re)interpretação de tais faculdades à luz do princípio de Estado de Direito

1. Enquadramento

O procedimento de inspeção tributária – cuja disciplina jurídica essencial consta do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31/12, e ao qual subsidiariamente se aplica o disposto na Lei Geral Tributária (LGT), no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), nos demais códigos e leis tributárias, na lei orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares e no Código do Procedimento Administrativo (CPA) ⁽¹⁾ – é um procedimento informativo que tem como objetivos *(i)* a observação das realidades tributárias, *(ii)* a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e *(iii)* a prevenção das infrações tributárias ⁽²⁾.

Estando-se em presença de um domínio eminentemente restritivo, o legislador foi particularmente cuidadoso e rigoroso no modo como disciplinou o procedimento de inspeção tributária, procurando assegurar uma adequada composição entre os interesses públicos, em relação aos quais tal procedimento é instrumental, e os interesses privados dos contribuintes e demais obrigados tributários por ele visados. Embora – como se deixou evidenciado – nele não se esgote, o RCPITA constitui um recetáculo da disciplina jurídica essencial da inspeção tributária e aduaneira, versando sobre matérias como o seu âmbito material e objeto, os princípios enformadores, as classificações, as competências, as garantias, os atos e a tramitação.

⁽¹⁾ Cfr. art. 4.º do RCPITA.

⁽²⁾ Cfr. n.º 1 do art. 2.º do RCPITA.

Com pertinência a este respeito, pode ser lido no preâmbulo do DL n.º 413/98 que “tendo em conta a natureza da actividade inspectiva, a Administração não poderá estar subordinada a uma sucessão imperativa e rígida de actos”, no entanto, “esta circunstância não prejudica a consagração de regras gerais de actuação visando essencialmente a organização do sistema, e, conseqüentemente, a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões”. Como vai salientando a jurisprudência ⁽³⁾, por aqui se depreenderá que “a regulamentação do procedimento de inspeção tributária, tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspectiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas”.

Proporcionalidade e previsibilidade de atuação são vetores dos quais não prescinde (nem poderia prescindir) o legislador tributário aquando da disciplina do procedimento inspetivo.

Compreende-se, neste contexto, que o procedimento de inspeção tributária e aduaneira se caracterize:

⁽³⁾ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Norte de 22/2/2018, proc. 01290/17.5BEBRG (salvo outra indicação, este e os restantes acórdãos citados no texto estão disponíveis em www.dgsi.pt); Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) de 8/7/2018, proferida no âmbito do proc. n.º 564/2017-T (disponível em www.caad.org.pt).

(i) Por uma rígida delimitação temporal, significativa da ideia de que as entidades inspecionadas não poderão resultar sujeitas a procedimentos inspetivos indeterminados quanto à sua duração;

(ii) Por uma relativa estabilidade, significativa da ideia de que (em princípio) deverá ser respeitada a sua configuração inicial, não se transformando de forma incondicionada e errática no seu decurso, em função daquelas que venham a ser as eventuais vontades e necessidades da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ambas as dimensões enunciadas serão reclamadas pelas exigências de proporcionalidade e de certeza e segurança jurídicas, as quais (no contexto de um Estado de Direito digno de tal qualificação) se impõem constitucionalmente ao exercício de poderes públicos que se revistam de carácter impositivo e natureza restritiva na perspectiva dos seus destinatários, como será o caso dos que se manifestam no contexto da inspeção tributária.

Partindo deste enquadramento, no presente escrito, atentaremos nas condicionantes normativas vigentes em matéria de prorrogação e de alteração do objeto do procedimento de inspeção tributária.

2. O prazo do procedimento de inspeção tributária e a sua prorrogação

Fruto das exigências constitucionais de estabilidade e previsibilidade, às quais tivemos já oportunidade de aludir e que se fazem sentir de modo particularmente exigente no seu âmbito, a duração do procedimento de inspeção tributária encontra-se juridicamente (e, como veremos, imperativamente) enquadrada e condicionada.

A este propósito, determinam os n.ºs 1 e 2 do art. 36.º do RCPITA que o procedimento de inspeção tributária:

i) pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório;

ii) será contínuo; e

iii) deverá estar concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

Evidencia-se, portanto, uma grande preocupação do legislador em limitar temporalmente a oportuni-

dade de desenvolvimento da ação inspetiva, pela intromissão que a mesma implica na esfera jurídica dos sujeitos por ela visados.

Todavia, porque os interesses públicos de feição tributária e as especiais circunstâncias do caso poderão não se compatibilizar com a rigidez temporal assim definida, admite esse mesmo legislador – a título excecional, bem entendido – que a duração do procedimento inspetivo se possa estender para lá do referido prazo de seis meses.

Permite-se, então, que o prazo de seis meses possa ser objeto de duas prorrogações por períodos (máximos) de três meses, o que apenas poderá suceder nos casos enunciados (com tipicidade relativamente fechada) no n.º 3 do citado art. 36.º do RCPITA, ou seja:

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

ii) Quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;

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

iv) Outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Para além deste balizamento objetivo relativamente restrito ⁽⁴⁾, a decisão de prorrogação confi-

⁽⁴⁾ Constitui jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) que “o procedimento de inspeção parcial ou univalente não pode ser prorrogado” (cfr. Acórdãos de 7/5/2008, proc. 0102/08; de 4/6/2008, proc. 0103/08; e de 25/2/2015, proc. 0709/14; jurisprudência esta seguida, por exemplo, no Acórdão do TCA Norte de 8/3/2018, proc. 00270/11.9BEBRG; e nos Acórdãos do TCA Sul de 16/12/2020, proc. 423/05.9BEBJA; e de 9/6/2021, proc. 424/05.7BEBJA). Embora (na sua maioria) se trate de jurisprudência datada (em atenção à alteração produzida ao RCPIT pela Lei n.º 50/2005, de 30/8) e independentemente dos concretos condicionalismos subjacentes às decisões jurisprudenciais (os quais, como é patente, são irrepetíveis, atenta a natureza casuística das decisões), parece haver quem entenda ser possível retirar uma linha de continuidade (uma orientação) no sentido da inadmissibilidade da prorrogação de procedimentos inspetivos parciais, ainda que tal não encontre reflexo direto no corrente texto legislativo (veja-se, neste sentido, aludindo a uma “tendência actual para o reconhecimento crescente de limites à actuação

gura um ato administrativo (em matéria tributária) que se encontra sujeito, nos termos gerais, ao dever de fundamentação. Por assim ser, a demonstração da verificação dos pressupostos dos quais depende a prorrogação deverá ser objeto de fundamentação especificada.

Importa, também, considerar que as referidas prorrogações apenas podem ocorrer até ao termo do prazo que se pretende prorrogar e nunca depois do esgotamento deste. Embora assim seja em termos gerais, pela própria natureza das coisas, não deixou o legislador de cuidar de esclarecê-lo de modo expresso no n.º 4 do art. 36.º, ao determinar que “[a] prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve ocorrer até ao seu termo, antes da emissão da nota de diligência”. Vale isto por dizer que não se considerará prorrogado o prazo do procedimento de inspeção se até ao seu termo não for o sujeito inspecionado notificado da decisão que determina a prorrogação.

Finalmente, exige o legislador (ainda no n.º 4 do art. 36.º) que a decisão de prorrogação (da qual deve constar indicação da data previsível para o termo do procedimento) seja (sob pena de ineficácia) notificada à entidade inspecionada.

3. A estabilidade dos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspeção e a possibilidade de os alterar

Como tivemos oportunidade de assinalar, o procedimento de inspeção tributária e aduaneira caracteriza-se por uma tendencial estabilidade, significativa da ideia de que (em princípio) deverá ser respeitada a sua configuração inicial, não se transformando de forma incondicionada e errática no seu

dos Serviços de Inspeção Tributária não expressamente vertidos na legislação fiscal”, NUNO DE OLIVEIRA GARCIA/RITA CARVALHO NUNES, “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 4, n.º 1, 2011, p. 253). Embora nos pareça equivocado o entendimento, porventura, em desconsideração da redação do n.º 3 do art. 36.º do RCPITA, na versão anterior à Lei n.º 50/2005, de 30/8, será possível identificar (pelo menos) um acórdão que o aplica a factos ocorridos após a entrada em vigor daquelas alterações (cfr. o citado Acórdão do TCA Norte de 8/3/2018, proc. 00270/11.9BEBRG).

decurso, em função daquelas que venham a ser as eventuais vontades e necessidades da Autoridade Tributária e Aduaneira. Por assim ser, revelam-se sobremaneira importantes as diferentes possibilidades classificatórias oferecidas pelo RCPITA, em função da concreta configuração assumida por dado procedimento inspetivo: quanto às finalidades, procedimentos inspetivos de comprovação e verificação e procedimentos inspetivos de informação ⁽⁵⁾; quanto ao âmbito de abrangência material, procedimentos inspetivos gerais e procedimentos inspetivos parciais ⁽⁶⁾; quanto à respetiva propulsão ou impulso, procedimentos inspetivos de iniciativa administrativa e procedimentos inspetivos de iniciativa do sujeito passivo ⁽⁷⁾; quanto ao lugar da realização, procedimentos inspetivos internos e procedimentos inspetivos ⁽⁸⁾.

Sem que tal possa significar uma cristalização dos “fins, âmbito e extensão” (que, por facilidade, abreviaremos por “objeto”) do procedimento tal como o mesmo resulte originariamente configurado – porquanto a sua alteração poderá ser reclamada pelo dever de prossecução do interesse público e pelos princípios da verdade material e do inquisitório –, importa que as entidades inspecionadas não sejam surpreendidas com modificações desrazoáveis e imprevisíveis. Assim, as classificações precedentes (para além de poderem implicar consequências relevantes ao nível do tratamento jurídico subsequente dos procedimentos inspetivos e dos atos que os integram) permitem a estabilização do procedimento em função da respetiva configuração inicial, condicionando, desse modo, a possibilidade de a Autoridade Tributária e Aduaneira os vir a alterar livremente em momento posterior.

Dito em termos simples: a modificação será possível, mas encontra-se juridicamente condicionada.

Neste sentido, prevê o n.º 1 do art. 15.º do RCPITA que “os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da

⁽⁵⁾ Cfr. art. 12.º do RCPITA.

⁽⁶⁾ Cfr. art. 14.º do RCPITA.

⁽⁷⁾ Cfr. art. 47.º da LGT e n.º 2 do art. 27.º do RCPITA.

⁽⁸⁾ Cfr. art. 13.º do RCPITA.

entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada”. Em atenção a esta disposição, será possível sustentar que a alteração do procedimento inspetivo deverá “ser juridicamente enquadrada e obedecer a requisitos precisos”⁽⁹⁾, exigindo-se:

i) do ponto de vista orgânico-competencial, que seja efetuada pela entidade que tiver ordenado a inspeção;

ii) do ponto de vista formal, que revista a forma de despacho, o qual deverá ser fundamentado (de um modo claro, preciso, direto, atual e completo);

iii) do ponto de vista procedimental, que seja adequadamente notificado aos respetivos destinatários (entidades inspecionadas); e

iv) do ponto de vista temporal, que seja realizada enquanto estiver em execução o procedimento inspetivo⁽¹⁰⁾.

Caso resultem cumpridas as condições enunciadas, a alteração do objeto do procedimento inspetivo será – em princípio – válida e eficaz. Se tais condições não forem cumpridas, ficará comprometida a validade e/ou eficácia, tanto do ato de alteração, como dos atos que venham a ser praticados na sequência do procedimento inspetivo.

Neste ponto, importa atentar com especial atenção para as especiais exigências de fundamentação que se dirigem ao ato de alteração. Resulta evidente, a partir da leitura do n.º 1 do art. 15.º do RCPITA, que a alteração do âmbito e da extensão de um procedimento inspetivo durante a sua execução pressupõe: *(i)* a prática de um ato administrativo (em matéria tributária) que sirva de interface entre a previsão normativa e a produção dos efeitos que nela são estatuídos; e *(ii)* que seja dado integral cumprimento ao dever de fundamentação desse ato.

Pretendendo a Administração Tributária recorrer ao disposto naquele artigo para alterar o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção em curso, coloca-se a necessidade de compreender a amplitude significativa que se associa à exigência de “despacho fundamentado” ínsita naquela disposição.

⁽⁹⁾ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado*, 2.ª ed., Almedina, 2021, p. 115.

⁽¹⁰⁾ Cfr. Acórdão do STA de 29/1/2014, proc. 0827/12.

O *legislador adjetivo* e as práticas administrativas erigiram o direito à informação [indubitavelmente, um *direito análogo* a um direito, liberdade e garantia⁽¹¹⁾] à categoria de pilar essencial do edifício de salvaguarda das posições jurídicas subjetivas e colocaram ao dispor dos interessados um amplo conjunto de meios de o efetivar. De entre estes meios, salienta-se, pela sua particular importância, o direito à fundamentação dos atos administrativos que produzam ou possam produzir efeitos na esfera jurídica dos contribuintes (*lato sensu*), ou seja, quando afetem posições jurídicas subjetivas merecedoras de tutela e proteção, nomeadamente direitos ou interesses legalmente protegidos.

A par da sua consideração como exigência constitucional respeitante a todos os atos administrativos (n.º 3 do art. 268.º da CRP), a fundamentação constitui um verdadeiro princípio que preside a todo o procedimento, embora ganhe maior relevo na fase da decisão. Impõe-se à Administração Tributária um verdadeiro dever de fundamentação das suas decisões, o qual vai além daquelas que são as exigências impostas a este respeito pela Constituição.

Com efeito, evidencia-se uma natural preocupação do legislador tributário em concretizar um adequado e eficaz controlo (administrativo e jurisdicional) dos atos administrativos e tributários, exigindo que quando eles se apresentem lesivos para o obrigado tributário contribuinte sejam suficientemente fundamentados, de modo a, por um lado, possibilitar a captação pelo destinatário do seu real alcance lesivo e, por outro lado, que a instância de controlo (superior hierárquico ou Tribunal, consoante os casos) possa, com toda a amplitude, percorrer o itinerário decisório do agente que emanou o ato e aquilatar da sua correção jurídica ou não. Nesta conformidade, determinou-se que todas as decisões procedimentais devem ser fundamentadas e não apenas as decisões procedimentais desfavoráveis⁽¹²⁾. É este o sentido do n.º 1 do art. 77.º da LGT,

⁽¹¹⁾ Nos termos do art. 17.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e da vasta doutrina e jurisprudência consolidadas, que aqui se dispensa de enunciar.

⁽¹²⁾ Neste sentido, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2021, 8.ª ed., p. 150. Se

nos termos do qual: “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária” (13).

No que particularmente respeita ao ato de alteração do objeto do procedimento inspetivo durante a sua execução, nos termos do n.º 1 do art. 15.º do RCPITA, tratando-se da prática de um ato administrativo em matéria tributária – o qual, indubitavelmente, se revela suscetível de afetar direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes –, a sua fundamentação impõe-se inelutavelmente à Administração Tributária.

O dever de fundamentação existiria, portanto, mesmo que o legislador não o tivesse exigido de modo expresso (“despacho fundamentado”).

De um modo geral, considera-se constitucionalmente conforme e legalmente adequada a fundamentação que cumpra cumulativamente com o *dever de motivação* (portanto, a exposição das razões ou motivos justificativos da decisão, nomeadamente quando existirem espaços autónomos de valoração ou espaços discricionários) e com o *dever de justificação* (ou seja, a referência ordenada aos pressupostos de facto e de direito que suportam essa mesma decisão). Ademais, exige-se que a fundamentação se revista das características seguintes (14): oficiosa – não está dependente de pedido do interessado, mas antes constitui um verdadeiro *dever de agir* da parte dos órgãos administrativos tributários, em face da

quanto atos favoráveis é a sua dimensão garantística que sobressai, quanto aos atos desfavoráveis a exigência de fundamentação parece orientar-se essencialmente por uma lógica de transparência na utilização dos recursos financeiros públicos. Será de admitir, todavia, que conheça – nuns e noutros casos – distintos graus de intensidade.

(13) Note-se que tal dever de fundamentação resulta também regulado no CPA (o qual será aplicável ao procedimento tributário nos termos da alínea c) do art. 2.º da LGT) – na sua redação inicial, nos arts. 124.º e 125.º, e, atualmente, desde a entrada em vigor do DL n.º 4/2015, de 7/1, nos arts. 152.º e 153.º.

(14) Neste sentido, cfr., uma vez mais, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., pp. 151-152.

vertente publicista das atuações destes; completa – deverá indicar todos os elementos necessários à tomada de decisão, não sendo de admitir fundamentações parciais ou incompletas (embora possa ser uma fundamentação sumária); clara – deverá ser formulada sem apelo a demasiados conceitos ou expressões técnicas, e não deverá conter obscuridades, ambiguidades ou contradições. Neste sentido, exige a Constituição que a fundamentação seja “acessível”; atual – deverá ser (totalmente) efetuada no momento da comunicação da decisão e não posteriormente; e expressa – deverá ser emitida de modo direto e concludente, não podendo ser implícita ou *tácita*, ainda que possa ser feita por remissão – cautelosa e esclarecedora – para anteriores atos (*v. g.*, pareceres, relatórios, antecedente informação prestada pelos serviços).

Acresce, ainda – e este é um aspeto de crucial importância neste contexto –, que a fundamentação não poderá ser meramente conclusiva. Significa isto que o autor do ato não poderá limitar-se a “fundamentar” a sua decisão mediante a constatação de que se encontram verificados os respetivos pressupostos, sem, contudo, os enunciar e demonstrar a sua ocorrência. Em termos exemplificativos, será de recusar uma fundamentação que se limite a transmitir ao destinatário que “o ato é praticado porque estão reunidos os pressupostos de facto e de Direito para a sua prática”.

Certo será, também, que o dever de fundamentação não se dará por cumprido se apenas lhe for dada execução em termos formais. Isto é, mediante a emanação de uma qualquer declaração independentemente do seu sentido e conteúdo. Pelo contrário, o cumprimento formal daquela imposição deverá ser acompanhado do respetivo cumprimento material (“conteudístico”). De facto, não será cumprido o dever de fundamentação se o modo como se encontra concretizado não permitir ao destinatário do ato conhecer as premissas e os motivos que determinaram a sua prática e o seu conteúdo. Impõe-se, assim, que a fundamentação permita a um “destinatário normal” a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, permitindo àquele: (i) conhecer as razões factuais e jurídicas que

determinaram a sua prática e os motivos que levaram a praticar aquele ato com o seu concreto conteúdo (porventura, em detrimento de outro); bem como (ii) decidir consciente entre a sua aceitação e a sua sindicância (administrativa e/ou jurisdicional).

É à Administração Tributária que cabe fundamentar o ato nos termos descritos.

Tudo isto significa, quanto ao dever de fundamentação da alteração do objeto do procedimento inspetivo nos termos do n.º 1 do art. 15.º do RCPITA, que caberá à Administração Tributária: (i) a identificação dos concretos factos que sustentam a decisão de alteração; (ii) a demonstração da sua específica relevância para o efeito. Deverá o ato de alteração ser levado ao conhecimento do respetivo destinatário, em termos adequados a por ele poder “ser compreendido, questionado e escrutinado”⁽¹⁵⁾.

Quando assim não suceda, o ato de alteração do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo estará em desconformidade com as prescrições constitucionais e legais pertinentes e aplicáveis, encontrando-se contaminado pelo vício de falta de fundamentação, o que determina a sua ilegalidade.

4. Articulação das prerrogativas de alteração (i) da duração e (ii) do objeto da inspeção

Aqui chegados, importará compreender como se articulam os regimes enunciados nos arts. 15.º e 36.º do RCIPTA, a propósito das prerrogativas de prorrogação do prazo de inspeção e de alteração do objeto, respetivamente.

Como vimos, ambas as faculdades (de prorrogação do prazo e de alteração do âmbito), constituem decisões juridicamente enquadradas e condicionadas:

i) Dentro dos condicionalismos orgânicos, formais, procedimentais e temporais, poderá haver lugar a uma alteração do fim, do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo, nos termos do art. 15.º do RCPITA;

ii) Desde que verificada uma das circunstâncias enunciadas no n.º 3 do art. 36.º do RCPITA, poderá

o procedimento inspetivo ser objeto de um total de duas prorrogações sucessivas por períodos máximos de três meses.

Podemos, assim, distinguir três situações distintas: primeira situação – alteração do fim, âmbito ou extensão durante o decurso do prazo inicial de seis meses; segunda situação – alteração do fim, âmbito ou extensão durante o decurso da(s) prorrogação(ões) de três meses⁽¹⁶⁾; terceira situação – alteração do fim, âmbito ou extensão após o decurso dos prazos aplicáveis ao procedimento inspetivo [isto é, seis meses, sem prorrogação; seis meses, acrescidos de uma ou de duas prorrogação(ões) de três meses].

Consideramos que a primeira e a terceira hipóteses enunciadas serão merecedoras de uma resposta num plano geral e abstrato: a alteração dentro do prazo inicial de seis meses não suscitará qualquer dificuldade relativamente à respetiva conformidade jurídica, devendo entender-se como válida (caso, naturalmente, os respetivos pressupostos de aplicabilidade se deem por verificados); a alteração após o decurso dos prazos aplicáveis ao procedimento inspetivo deverá ser apreendida como juridicamente desconforme. Todavia, em relação à alteração que tenha lugar durante o decurso da(s) prorrogação(ões) de prazo, entendemos não ser possível produzir um juízo de (des)conformidade jurídica num plano abstrato e apriorístico, *antes se impondo uma análise que tenha por referência um conjunto de circunstâncias que deverão ser concretamente apuradas*.

Da análise dos dados normativos em presença não se extrai a existência de um condicionamento temporal expresso à prerrogativa de alteração do fim, do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo, para além daquele que resulta da exigência de que a mesma tenha lugar “durante a sua execução”. Na verdade, o legislador limita-se a disciplinar um e outro aspetos (prorrogação do prazo e alteração do objeto) de modo relativamente autónomo, sem os interrelacionar ou condicionar reci-

⁽¹⁶⁾ Nesta categoria são incluídas apenas as prorrogações que tenham ocorrido num plano de conformidade jurídica, porquanto, se assim não for, as alterações seriam reconduzidas à terceira categoria (isto é, alterações ocorridas após o termo dos prazos do procedimento inspetivo).

⁽¹⁵⁾ Cfr. Acórdão do STA de 19/9/2018, proc. 01460/17.

procamente de modo expreso. Não significa isto, no entanto, que se deva aceitar tal possibilidade de forma incondicionada.

Tendemos a considerar que nestes casos se imporá uma análise dos fundamentos que sustentam, respetivamente, a prorrogação e a alteração, a fim de perceber se as mesmas serão concretamente justificadas e admissíveis. Isto porque, como se compreende, importa que exista um nexu plausível de justificação entre os alargamentos e os fins que em concreto se intentam prosseguir no quadro do procedimento inspetivo:

– serão tais alargamentos plenamente fundamentados e justificados em termos de se dizer que são absolutamente necessários para que a Autoridade Tributária e Aduaneira possa levar à prática as suas finalidades de prossecução do interesse público? Existe um nexu congruente de causalidade entre os alargamentos e os fins em causa?

– ou, pelo contrário, esses alargamentos mais não constituem ~~do~~ que instrumentos dilatatórios ou expedientes persecutórios (e eticamente duvidosos) para se conseguir mais tempo e se tentar buscar algo mais do que aquilo que (não) se conseguiu no tempo entretanto decorrido? Não se estará a “forçar” um procedimento inspetivo no sentido de conseguir um resultado que se antevia/pretendia logo à partida como necessário, mas que não foi atingido nas concretas diligências investigatórias?

Não serão precisas grandes elucubrações teóricas ou dogmáticas para se atingir a conclusão de que, nos primeiros casos, os alargamentos se poderão considerar juridicamente aceitáveis e conformes, mais não se tratando do que o reconhecimento à Autoridade Tributária e Aduaneira das suas prerrogativas derivadas do dever de investigação e do princípio do inquisitório (assentes num nexu de adequação e de causalidade juridicamente conforme); não assim nos segundos casos, pois que existirá um manifesto *abuso de procedimento*, constituindo este último um instrumento persecutório para forçar um resultado pré-determinado *ab initio* (quebrando-se aqueles nexos). Nestes casos, a própria invocação do instituto do *abuso de direito* ou a convocação do princípio da boa-fé da atuação administrativa não se revelarão despropositadas.

Certo será que não poderão as prorrogações constituir meros artifícios para assegurar a subsistência dos procedimentos e a oportunidade de lhes ampliar sucessivamente o objeto, por forma a conferir-lhes a amplitude necessária a dar cobertura à realização de diligências inspetivas sem correspondência com os fins anunciados para o procedimento. Se assim suceder e ocorrer uma desconexão entre as razões invocadas para as prorrogações do prazo inspetivo e a concreta atuação desenvolvida pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos períodos em questão, evidenciar-se-ão como desproporcionadas e abusivas das decisões de estender temporalmente os procedimentos inspetivos e de alterar os respetivos âmbitos e extensão – e, assim, sustentar a desconformidade jurídica do procedimento, das atuações que o mesmo integra e dos atos que do mesmo resultam.

5. Consequências associadas à violação das condicionantes normativas vigentes em matéria de duração do procedimento inspetivo e de alteração dos seus fins, âmbito e extensão

O procedimento, por definição, longe de se configurar como um *ato complexo*, é composto por um *complexo de atos*, os quais estão legalmente preordenados e subordinados às normas jurídicas que os disciplinam. Ainda que sejam os atos finais do procedimento – designadamente os atos decisórios e comunicativos – a sua face mais visível, importa não perder de vista que os vícios ocorridos na respetiva tramitação (aqueles que ocorrem durante o *iter* e que se materializam frequentemente em atos preparatórios, interlocutórios ou intermédios) são suscetíveis de irradiar negativamente a sua relevância e contaminar o ato final. Neste sentido, aliás, vigora um princípio de impugnação unitária, nos termos do qual, embora a sindicância deva ter por referente, regra geral, o ato final do procedimento, este poderá ser atacado com fundamento nas desconformidades jurídicas assacáveis aos atos interlocutórios que o antecederam e que, de certo modo, contribuíram ou participaram na sua formação.

Mais: os vícios ocorridos na tramitação de um determinado procedimento poderão até ser suscetíveis

veis de contaminar os atos praticados em outros procedimentos, quando estes últimos tenham aqueles por pressuposto, o que pode suceder, por exemplo, com avaliações indiretas, inspeções, acessos a dados bancários na antecâmara de procedimentos de liquidação. Pode, por isso, com propriedade, falar-se de uma *contaminação inter-procedimental*.

Partindo deste enquadramento, importará perceber quais as consequências decorrentes do incumprimento dos regimes enunciados nos apartados precedentes, o que será metodologicamente promovido em dois níveis, atendendo: por um lado, aos efeitos decorrentes do incumprimento do regime de tempestividade da inspeção tributária; e, por outro lado, aos efeitos decorrentes do incumprimento do regime de modificação dos seus fins, âmbito e extensão.

5.1. O incumprimento do regime de tempestividade do procedimento de inspeção tributária

Quanto aos efeitos associados ao incumprimento dos prazos legalmente impostos à duração do procedimento inspetivo, importa ter em consideração o entendimento que se foi consolidando na jurisprudência dos tribunais superiores.

Tendem estes a considerar que os prazos de inspeção têm natureza meramente ordenadora e que a sua violação não implica a eventual ilegalidade dos atos praticados no (e na sequência do) procedimento inspetivo, mas apenas a desconsideração do efeito suspensivo da caducidade previsto no n.º 1 do art. 46.º da LGT ⁽¹⁷⁾.

A origem deste entendimento parece remontar ao Acórdão do STA de 29/11/2006, proferido no âmbito do proc. 0695/06, no qual se concluiu que a violação do prazo previsto para a inspeção tributária “tem como consequência a cessação da suspensão do prazo de caducidade, contando-se o prazo desde o seu início”. No citado aresto, o Tribunal suportou tal conclusão nos seguintes pressu-

postos: (i) o diploma que aprovou o RCPIT (DL n.º 413/98, de 31/12) refere que «a natureza de tal diploma “é essencialmente regulamentadora”, o que naturalmente concede primazia à LGT, que é uma lei de valor reforçado»; (ii) o n.º 1 do art. 46.º da LGT “diz-nos qual a consequência: o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início”.

Parecem-nos, contudo, frágeis as premissas nas quais assenta o posicionamento enunciado, isto porque:

(i) Em primeiro lugar – e tal asserção parece-nos indiscutível –, a LGT não tem valor reforçado. Uma lei com valor reforçado consiste num ato legislativo que, nos termos da Constituição, deve ser respeitado por outros atos legislativos, sob pena de ilegalidade. São leis ordinárias que vinculam outras leis ordinárias em razão de uma habilitação constitucional conferida para o efeito. Assim, só as leis relativamente às quais a Constituição reconhece valor reforçado podem como tal ser qualificadas, resultando inadmissível a consideração nessa categoria de leis que se autointitulem reforçadas ou cujo estatuto resulte de outro modo de atribuição. Sucede que a CRP não a prevê a LGT como uma lei reforçada. Não a prevê no n.º 3 do art. 112.º, onde tenta estabelecer um elenco das categorias reforçadas (as leis orgânicas, as leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas), nem a prevê em outras disposições avulsas no seu texto que permitissem, ainda que indiretamente, retirar uma conclusão nesse sentido. Na verdade, pese embora constitua um instrumento normativo que pretende condensar os alicerces essenciais do ordenamento jurídico tributário português, a LGT não é sequer uma lei em sentido formal, mas sim um decreto-lei (DL n.º 398/98, de 17/12) – dito de um modo juridicamente mais correto: constitui parte integrante de um decreto-lei, nele figurando em anexo –, aprovado no uso de uma autorização legislativa (a Lei n.º 41/98, de 4/8). Esta realidade, só por si, seria suficiente para afastar qualquer pretensão de a ver qualificada como lei com valor reforçado. Aliás, a ausência de valor reforçado da LGT é hoje pacífica

⁽¹⁷⁾ Cfr. o já citado Acórdão do STA de 25/2/2015, proc. 0709/14; jurisprudência seguida, por exemplo, nos Acórdãos do TCA Sul de 16/12/2020, proc. 423/05.9BEBJA, e de 9/6/2021, proc. 424/05.7BEBJA.

na doutrina⁽¹⁸⁾ e na jurisprudência⁽¹⁹⁾. Vale isto por dizer que as normas da LGT e as normas do RCPITA se relacionam em termos de equiordenação, de onde resulta que os potenciais conflitos (normativos) serão resolvidos com recurso ao critério da sucessão temporal e da especialidade, e não segundo o critério hierárquico-normativo. Na verdade, tratando-se de um diploma que disciplina especificamente o procedimento de inspeção tributária, sendo integrado por normas dotadas de maior densidade, tenderá o critério da especialidade a determinar a preferência aplicativa das normas do RCPITA perante as da LGT (as quais tendem a ser dotadas de maior abertura quando disciplinam aquele procedimento).

(ii) Em segundo lugar, a referência à natureza “regulamentadora” do RCPITA não lhe retira força normativa nem legislativa. Da afirmação (no preâmbulo) da natureza “regulamentadora” do RCPITA não se poderá extrair que a violação das suas disposições seja incapaz de produzir um efeito jurídico invalidante relativamente aos atos que o contrariem. Com ela, pretendeu o legislador (apenas) esclarecer não ser sua intenção estabelecer profundas alterações de regime: “a natureza do presente diploma é essencialmente regulamentadora não se pretendendo alterar os atuais poderes e faculdades da inspeção tributária nem os deveres dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que se mantêm integralmente em vigor”. Importa considerar que estamos perante um “regime” complementar de valor legal (e não um “regulamento” complementar). Trata-se de um diploma emanado no exercício dos poderes legiferantes constitucionalmente reconhecidos ao Governo [nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do art. 198.º e do n.º 5 do art. 112.º da Constituição], que é, por isso, integrado por normas de indiscutível valor legal, que disciplinam a atuação da Administração Tributária,

quando leva a efeito procedimentos de inspeção tributária, associando-se ao seu incumprimento concretas consequências jurídicas. As prescrições deontológicas que podem ser encontradas no RCPITA são vinculativas (*hard-law*) para os respetivos destinatários (mormente os órgãos da Administração Tributária) e não meras recomendações comportamentais (*soft-law*). A prevalência de entendimento contrário corresponderia a uma degradação normativa, exercício que não está ao alcance do poder executivo ou do poder jurisdicional e constituiria uma usurpação do poder legiferante democrático e constitucionalmente legitimado.

Estamos, assim, perante um conjunto de normas que regulam o exercício de um poder público que se revela sobremaneira restritivo daquilo que são os direitos e interesses juridicamente tutelados dos contribuintes e, nos quadros de um Estado de Direito, exige-se que tais prerrogativas de atuação sejam disciplinadas de modo especialmente claro e preciso. Aquilo que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode e não pode fazer deverá resultar evidente do texto normativo, e cumprir ou não cumprir os termos e a tramitação previstos para o procedimento inspetivo (cumprir ou não cumprir a lei, na realidade) não será uma decisão colocada nas mãos da Administração, mas algo que se lhe haverá de impor em termos inelutáveis.

Se é assim em termos gerais no contexto inspetivo, mais o será no que respeita especificamente à delimitação temporal da ação inspetiva.

Como se compreenderá, as diligências inspetivas não poderão arrastar-se de modo indefinido ao longo do tempo. Se assim não fosse, para que serviria, afinal, o disposto no n.º 1 do art. 36.º do RCPITA, quando fixa um prazo máximo de seis meses para o termo do procedimento inspetivo? De que valerá a delimitação das exatas situações em que aquele prazo poderá ser prorrogado? Ou a fixação de um máximo de duas prorrogações por períodos de três meses?

Assumir que as consequências da inobservância daquele prazo ou do desrespeito pelas condições previstas para a sua prorrogação se produzem apenas ao nível da caducidade equivale a dizer que, enquanto aquele prazo não decorrer, inexistem direitos

⁽¹⁸⁾ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: Is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos*, AAFDL Editora, 2021, pp. 484-485, e bibliografia aí citada.

⁽¹⁹⁾ Entre outros, vejam-se os Acórdãos do STA de 31/3/2016, proc. 0628/15; de 15/3/2017, proc. 0262/16; de 14/3/2018, proc. 01075/17.

ou interesses a acautelar. Será o mesmo que sustentar ser indiferente que as diligências inspetivas ocorram durante um período de seis meses ou se arrastem por vários anos (no limite da caducidade).

Encontrando-se a Administração Tributária vinculada a um princípio de legalidade, o qual se manifesta (nomeadamente) através da prevalência da lei sobre os atos administrativos (*lato sensu*) com ela desconformes, não poderão deixar de ser tidos como inválidos os atos de alargamento ou prorrogação em contrariedade com o que resulte (imperativamente) preceituado no RCPITA.

Uma vez esclarecidos estes pontos, acabam por cair os pressupostos nos quais assenta a jurisprudência firmada no Acórdão do STA acima referido, de 29/11/2006, proferido no âmbito do proc. 0695/06. Tal aresto, bem como aqueles que se lhe seguiram, tendo por referência os seus pressupostos e conclusão, não poderão, em consequência, ser assumidos como referencial hermenêutico, quando se buscam as consequências decorrentes da violação do preceituado no n.º 2 do art. 36.º do RCPITA.

Não se ignora, em todo o caso, que a natureza ordenadora do regime de prazos na ação inspetiva foi já objeto de apreciação pelo Tribunal Constitucional. Este, no seu Acórdão n.º 514/2008, negou provimento a recurso de decisão do TCA Norte de 17/1/2008, que havia acolhido a interpretação do n.º 2 do art. 36.º do RCPITA (à data, RCPIT), segundo a qual os prazos do procedimento de inspeção são meramente ordenadores e a sua ultrapassagem implica apenas a perda do benefício da suspensão do prazo de caducidade (sem comportar um efeito invalidante). Sem prejuízo das sérias reservas que a decisão nos merece – porque estamos convencidos de que existem bons argumentos no sentido da inconstitucionalidade da citada interpretação –, importa considerar que os poderes cognitivos do Tribunal Constitucional se esgotaram na apreciação da (des)conformidade constitucional da interpretação supramencionada. Ou seja, não lhe coube (nem cabe) esclarecer qual a melhor interpretação dos dados normativos em presença; mas apenas decidir se determinada interpretação do texto normativo (que lhe é dada a conhecer) viola ou não o disposto na Constituição.

Este ponto é importante, porquanto estamos certos de que – independentemente do juízo de (des)conformidade constitucional que se possa fazer – aquela não é a interpretação que melhor se adequa aos dados normativos em presença. Importa perceber que o regime de tempestividade do procedimento de inspeção tributária fixado no n.º 2 do art. 36.º do RCPITA e o disposto no n.º 1 do art. 46.º da LGT não se colocam – ao contrário do que a citada jurisprudência pretende fazer desaparecer – numa posição de colisão normativa, de tal forma que apenas uma das disposições possa ser aplicada. São regimes jurídicos que convivem bem em termos aplicativos:

(i) Nos termos do art. 36.º do RCPITA, o procedimento inspetivo não poderá ter uma duração superior a seis meses, salvo se for prorrogado nas condições legalmente admitidas, por um ou dois períodos de três meses. A violação deste regime contaminará a validade dos atos praticados no âmbito inspetivo e os atos que deles decorram em termos consequenciais.

(ii) Nos termos do n.º 1 do art. 46.º da LGT, o prazo de caducidade ficará suspenso com a notificação do início da ação de inspeção externa, pelo período em que a mesma durar legalmente. Contudo, aquele efeito suspensivo ficará prejudicado se for ultrapassado o prazo de seis meses (acrescido do prazo das suas prorrogações legalmente concretizadas, se for o caso).

Entendemos, portanto, que as consequências do incumprimento dos prazos da ação inspetiva podem manifestar-se em dois planos, os quais não se excluem reciprocamente.

Uma vez incumpridos os prazos, resultam contaminados com invalidade os atos praticados no procedimento (assim como aqueles que deles dependam) e, para além disso, o afastamento do efeito suspensivo da caducidade poderá determinar a caducidade do(s) ato(s) de liquidação, nos casos em que o prazo do n.º 1 do art. 45.º da LGT (ou outro, previsto em lei especial) tenha já decorrido.

Pese embora o sentido literal extraído das disposições normativas enunciadas bastasse para chegar a esta conclusão, revela-se sobremaneira útil o recurso ao elemento teleológico da interpretação,

lançando mão do critério sistemático na reconstrução do pensamento legislativo. Importa considerar que a norma extraída do disposto no n.º 2 do art. 36.º do RCPITA não se encontra isolada, mas faz parte de um arranjo normativo mais vasto.

Com fundamental pertinência a este respeito, importa considerar o disposto no n.º 4 do art. 63.º da LGT, quando prevê que “o procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”. Esta disposição evidencia com flagrante clareza o cuidado que o legislador teve em condicionar a possibilidade de os contribuintes serem sujeitos a procedimentos inspetivos sucessivos, o que apenas será de admitir em situações absolutamente excecionais, mormente quando tal necessidade se fundamente em factos novos.

Insiste-se neste aspeto: os contribuintes apenas devem ser sujeitos a procedimentos inspetivos sucessivos em situações absolutamente excecionais.

Aquela disposição, articulada com o disposto no n.º 2 do art. 36.º do RCPITA, reflete a ponderação realizada pelo legislador, como forma de acautelar os interesses públicos e privados em presença (os interesses na descoberta da verdade material, por um lado, e aqueles que respeitam à proteção da esfera jurídica dos contribuintes, por outro).

A solução passou por, em princípio, admitir uma única ação inspetiva, cuja duração se encontrasse temporalmente condicionada: seis meses, salvo quando for de admitir a sua prorrogação por um máximo de dois períodos sucessivos de três meses. Significa isto que mesmo nos casos em que seja de admitir a prorrogação – o que, como vimos, pressu-

põe o cumprimento de apertados pressupostos e implica um especial dever de fundamentação –, previu o legislador que o procedimento será único (não repetível) e o seu prazo máximo será de um ano.

Ora, assumir que os referidos prazos são meramente ordenadores e que nenhum efeito decorre do seu incumprimento (para além daqueles que se relacionam com o afastamento do regime de suspensão da caducidade previsto no n.º 1 do art. 46.º da LGT), corresponderá a admitir que a Administração Tributária inicie um procedimento de inspeção e sujeite o contribuinte a diligências (restritivas/intrusivas, insiste-se) enquanto perdurar o prazo previsto para a caducidade da liquidação dos tributos em causa (ou seja, em regra, durante um período de quatro anos). Esta solução não foi (com toda a certeza) pretendida pelo legislador tributário e mais não é do que um convite ao abuso.

Não será de confiar que o mesmo legislador que previu um prazo máximo para o procedimento e que determinou a sua irrepitibilidade (com vista a que os contribuintes não sejam permanentemente importunados com ações e diligências inspetivas) tenha pretendido admitir iniciar um único procedimento que perdurasse por todo o período de caducidade. É que esta interpretação deitaria por terra a utilidade da regra da irrepitibilidade do procedimento inspetivo: não poderia a Administração Tributária sujeitar o contribuinte a mais do que um procedimento inspetivo enquanto decorresse o prazo de caducidade; mas poderia sujeitá-lo a um único procedimento que perdurasse por todo aquele prazo.

Assumir que a violação do disposto no n.º 2 do art. 36.º do RCPITA contaminará a validade dos atos praticados no âmbito do procedimento inspetivo e dos atos que deles decorram em termos consequenciais, ao mesmo tempo que afasta a suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 1 do art. 46.º da LGT, será a solução que – se não for a única – melhor se compatibilizará com os ditames do princípio de Estado de Direito, face aos corolários da proibição do excesso e da certeza e segurança jurídicas que se impõem à atuação dos poderes públicos (mormente aquela que assuma feição restritiva dos direitos e interesses dos particulares).

5.2. O incumprimento do regime de alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspeção tributária

Já quanto aos efeitos associados ao incumprimento do regime de modificação dos fins, âmbito e extensão da ação inspetiva, importa recordar que se exige neste contexto: (i) competência decisória (“entidade que tiver ordenado a inspeção”); (ii) emanação de despacho fundamentado; e (iii) notificação da decisão à entidade inspecionada. Ora, no que respeita às consequências resultantes do incumprimento das condições juridicamente predispostas para a alteração do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo, importa distinguir as que se produzem sobre o próprio ato de alteração daquelas que se produzem sobre os atos consequenciais do procedimento inspetivo. Assim:

i) Quanto ao ato de alteração do âmbito ou da extensão do procedimento inspetivo em si mesmo considerado, será ilegal, quando seja preterido o dever de fundamentação; será ineficaz, quando falte a sua notificação legal e válida.

ii) Quanto aos atos consequentes, mormente os atos de liquidação que resultem do procedimento de inspeção, serão ilegais, por violação do princípio da legalidade, quando falte quer despacho fundamentado, quer a notificação válida ao contribuinte de tal despacho⁽²⁰⁾.

Assim, quando – por exemplo – for incumprido o dever de fundamentação do despacho que altera o objeto do procedimento inspetivo serão ilegais tanto o ato de alteração como aqueles que venham a ser praticados como consequência da inspeção. Em decorrência e reforço desta ideia, resulta pertinente o entendimento firmado no Acórdão do STA de 15/6/2016, proferido no âmbito do proc. 01101/15, no sentido de que a ausência de fundamentação do despacho de alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento inspetivo terá por consequência que “todas as conclusões referentes ao relatório de inspeção, relativas a tal alargamento, são ilegais e não

poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer ato de liquidação”. Com efeito, a exigência de emissão de um despacho fundamentado e sua notificação ao sujeito inspecionado encontra-se prevista no art. 15.º do RCPITA como formalidade essencial, cuja inobservância será invalidante dos subsequentes termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior que neles se suporta. Aliás, nestes casos, não será de admitir a sua degradação em formalidade não essencial – uma conclusão que não se alterará, mesmo que o sujeito passivo haja prestado colaboração no contexto do procedimento inspetivo de âmbito e extensão alargado, conforme decorre do Acórdão supramencionado.

6. Síntese conclusiva

Em atenção ao seu caráter marcadamente restritivo e às exigências constitucionais de estabilidade e previsibilidade, o legislador foi particularmente cuidadoso e rigoroso no modo como disciplinou a possibilidade de prorrogar o prazo de inspeção tributária e de lhe alterar os fins, âmbito e extensão.

O prazo de seis meses a que se encontra sujeita a ação inspetiva pode ser objeto de duas prorrogações sucessivas por períodos de três meses, uma possibilidade que apenas será de admitir em casos (objetivamente) restritos, mediante a emanação de um ato administrativo (em matéria tributária) que se encontra sujeito a um exigente dever de fundamentação. Por sua vez, também o ato de alteração do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo durante a sua execução se encontra sujeito a um especial dever de fundamentação, nos termos do qual caberá – designadamente – à Administração Tributária: (i) a identificação dos concretos factos que sustentam a decisão de alteração; e (ii) a demonstração da sua específica relevância para o efeito.

Embora os dados normativos presentes no RCPITA – concretamente, os seus arts. 15.º e 36.º – não estabeleçam um condicionamento temporal expresso à prerrogativa de alteração do fim, âmbito e extensão do procedimento inspetivo, para além daquele que resulta da exigência de que a mesma tenha lugar “durante a sua execução”, tal não significa que se deva aceitar tal possibilidade de forma

⁽²⁰⁾ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado, cit.*, p. 115.

incondicionada. Não podem as prorrogações constituir meros artifícios para assegurar a subsistência do procedimento e a oportunidade de lhe ampliar sucessivamente o objeto, por forma a conferir-lhe a amplitude necessária a dar cobertura à realização de diligências inspetivas sem correspondência com os fins anunciados para o procedimento. A demonstração da existência de uma desconexão entre as razões invocadas para as prorrogações do prazo inspetivo e a concreta atuação desenvolvida pela Autoridade Tributária e Aduaneira naqueles períodos poderá evidenciar o caráter desproporcionado e abusivo das decisões de estender temporalmente o procedimento inspetivo e de alterar os respetivos âmbito e extensão – e, assim, sustentar a desconformidade jurídica do procedimento, das atuações que o mesmo integra e dos atos que do mesmo resultam.

A exigência de emissão de um despacho fundamentado de alteração do objeto da ação inspetiva e sua notificação ao sujeito inspecionado encontra-se prevista como formalidade essencial, cuja inobservância será invalidante dos posteriores termos procedimentais, designadamente de eventuais atos de liquidação que neles se suportem.

A jurisprudência segundo a qual os prazos de duração do procedimento inspetivo – previstos no art. 36.º do RCPITA – têm natureza meramente ordenadora e que da sua violação não resultam efeitos invalidantes, mas apenas os que se relacionam com o afastamento do regime de suspensão da caducidade previsto no n.º 1 do art. 46.º da LGT, parte de premissas inverificadas e será, por isso, de recusar. Deverá prevalecer o entendimento segundo o qual a violação daqueles prazos contaminará a validade dos atos praticados no âmbito inspetivo e dos atos que deles decorram em termos consequenciais, ao mesmo tempo que afasta a suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 1 do art. 46.º da LGT, porquanto esta será a solução que – se não for a única – melhor se compatibilizará com os ditames do princípio do Estado de Direito, face aos corolários da proibição do excesso e da certeza e segurança jurídicas que se impõem à atuação dos poderes públicos (mormente aquela que assumia feição restritiva dos direitos e interesses dos particulares).

HUGO FLORES DA SILVA