

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**Prazo para correção de prejuízos fiscais:
Artigo 52.º, n.º 4 do CIRC + Artigo 45.º, n.º 3 da LGT**

Francisca Aldeia Faria Lopes

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,
realizada sob orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Lisboa,
Maio de 2021

Dedicatória

Aos meus pais.

Agradecimentos

A presente dissertação é resultado de empenho e dedicação, mas apenas foi tornada possível pela colaboração de diversas pessoas, a quem quero deixar o meu profundo agradecimento.

Ao Professor Doutor Sérgio Vasques, por me ter dado o privilégio de integrar o Mestrado de Direito Fiscal na Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa e por toda a sua dedicação, exigência, disponibilidade.

À Professora Cláudia Reis Duarte, por toda a sabedoria e conhecimentos transmitidos, bem como pela inigualável entrega, disponibilidade, ajuda e motivação.

Aos meus professores de Mestrado e de Licenciatura, por todo o conhecimento transmitido.

Aos meus amigos e colegas por toda a amizade, compreensão e partilha de ideias.

Ao Francisco, pelo apoio incondicional e companheirismo, que me permitem chegar mais longe.

Ao meu irmão, por sempre me ter acompanhado.

Aos meus avós, pelo amor incondicional.

Ao meu pai e à minha mãe, por me terem concedido tudo o que estava ao seu alcance e nunca terem duvidado de mim ao longo de toda a minha vida.

Resumo

O direito fiscal é apenas um dos diversos ramos do direito em que se divide o nosso ordenamento jurídico. Ainda que seja considerado um ramo autónomo de direito público obrigacional, a sua relação com os restantes saberes do direito não pode ser esquecida.

Desde logo, no direito civil, por meio do instituto da caducidade, o exercício dos direitos encontra-se limitado pelo tempo. Transpondo esta ideia para o direito fiscal e considerando que o mesmo assenta num esquema conceitual a que chamamos relação jurídica tributária, a Administração Tributária dispõe, regra geral, do prazo de quatro anos para notificar validamente o contribuinte da liquidação dos tributos – art. 45.º, n.º 1 da LGT.

Assim, no caso do IRC, cabe ao sujeito passivo apurar e declarar o resultado obtido, podendo a Administração, dentro do prazo de caducidade, proceder a correções ao mesmo.

Quando seja declarado um resultado negativo, a obrigação tributária que recai sobre o sujeito passivo é alterada para efeitos de IRC e é-lhe concedida a possibilidade de deduzir esse prejuízo em anos subsequentes quando seja apurado lucro, através do mecanismo de reporte de prejuízos fiscais.

O art. 45.º, n.º 3 da LGT determina que quando seja efetuada qualquer dedução de imposto, é aplicável um prazo especial de caducidade que corresponde ao exercício desse direito (atualmente, cinco ou doze anos). Neste preceito normativo podem ser incluídas as situações de reporte de prejuízos fiscais.

Acontece que, o legislador, no CIRC, veio estabelecer uma norma especial aplicável aos casos de reporte de prejuízos fiscais, segundo a qual quando o resultado negativo declarado pelo sujeito passivo seja alterado, dentro do prazo geral de caducidade de quatro anos, devem alterar-se, em conformidade, as deduções realizadas, apenas podendo proceder-se a qualquer anulação ou liquidação de IRC, se tiverem decorridos até quatro anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite – art. 52.º, n.º 4 do CIRC.

Considerando o instituto da caducidade em direito tributário, em cumprimento com os princípios constitucionais, bem como o regime de reporte de prejuízos fiscais, a presente dissertação centrou-se na análise dos arts. 52.º, n.º 4 do CIRC e 45.º, n.º 3 da LGT, permitindo concluir que tratando-se o art. 52.º, n.º 4 do CIRC de uma norma

especial, revoga a norma geral prevista no art. 45.º, n.º 3 da LGT e, mais ainda, que a interpretação dada a estes artigos certas vezes não se mostrava conforme o instituto da caducidade, por ser considerada não apenas para os anos nos quais o prejuízo é deduzido, mas também para aqueles nos quais é apurado. Desta forma, a Autoridade Tributária considera admissível a correção de resultados obtidos em anos já caducados e, por essa razão, corrige os resultados apurados em anos subsequentes.

PALAVRAS-CHAVE: Caducidade; IRC; Dedução de prejuízos fiscais.

Abstract

Tax Law is just one of the several Law fields in which our legal system is divided. Although it is considered an independent field of Public Obligation Law, its relation with the other branches of Law should not be ignored.

For instance, in Private Law, by means of the principle of lapse, the exercise of rights is limited by time. By transferring this idea into Tax Law, and considering that it is based on a conceptual scheme called legal tax relationship, in general, the Government has a four-year period to validly notify the taxpayer of the tax assessment – Article 45(1) of the Portuguese General Tax Law (LGT).

Thus, in the case of the Portuguese Corporate Income Tax (IRC), it is the responsibility of the taxpayer to determine and report the results obtained, to which the Government may, within the lapse period, make any necessary corrections.

If a negative result is reported, the taxpayer's tax obligation is changed for corporate income tax purposes and they are granted the possibility of deducting those losses in subsequent years, through the tax losses carry forward mechanism, when profits are assessed.

Article 45(3) of LGT states that, when any tax deduction is made, a special lapse time is applicable which corresponds to the exercise of this right (currently, a five or twelve-year period). The tax losses carry forward situations can be included in this rule.

However, the legislator established a special lapse time rule in the Portuguese Corporate Income Tax Code (CIRC) which is applicable to the tax losses carry forward cases, according to which, when the negative result reported by the taxpayer is modified within the general four-year lapse time, the deductions made must be changed accordingly, with any corporate income tax cancellation or payment occurring only if up to four years have lapsed since the year to which the taxable income relates – Article 52(4) of CIRC.

Taking into account the principle of lapse in Tax Law, in accordance with the constitutional principles, as well as the tax losses carry forward mechanism, this thesis is centred in the analysis of Articles 52(4) of CIRC and 45(3) of LGT, leading to the conclusion that, since Article 52(4) of CIRC is a special rule, it repeals the general rule provided in article 45(4) of LGT and furthermore, that the interpretation sometimes given to these articles was incompatible with the principle of lapse, since it was considered not only in respect to years in which the losses are deducted but also to the years in which

they are determined. Therefore, the Tax Authority accepts the correction of results obtained in years already lapsed and, for this reason, corrects the results determined in subsequent years.

KEYWORDS: Lapse; Corporate Tax Income; deduction of tax losses.

Índice

Dedicatória	i
Agradecimentos	ii
Resumo	iii
Abstract	v
Índice	vii
Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos	viii
Introdução	1
1. A caducidade em direito civil	3
1.1. O TEMPO COMO FATOR CRUCIAL NA RELAÇÃO JURÍDICA	3
1.2. TRAÇOS GERAIS DO INSTITUTO	4
2. A caducidade em direito tributário	6
2.1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: DO SEU NACIMENTO À SUA EXTINÇÃO.....	6
2.1.1. <i>A caducidade do direito de liquidação do imposto como causa de extinção da relação jurídica tributária</i>	7
2.2. OS PRINCÍPIOS ENFORMADORES DA CADUCIDADE EM DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.2.1. <i>A Constituição Fiscal</i>	12
2.2.2. <i>Princípio da segurança jurídica</i>	14
2.2.3. <i>O princípio da boa-fé</i>	17
2.2.4. <i>Neutralidade fiscal</i>	17
3. O reporte de prejuízos fiscais	19
3.1. NOTA INTRODUTÓRIA RELATIVAMENTE AO IRC.....	19
3.2. INCIDÊNCIA TEMPORAL: PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO E A ESTANQUICIDADE ARTIFICIAL	21
3.3. A MECÂNICA DO REPORTE DE PREJUÍZOS FISCAIS	23
4. O prazo para correção de prejuízos fiscais: artigo 54.º, n.º 4 do CIRC e artigo 45.º, n.º 3 da LGT	27
Conclusão	35
Referências Bibliográficas	37
Lista Jurisprudencial	41

Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

Al.	Alínea
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
Cfr.	Confrontar
CRP	Constituição da República Portuguesa
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
<i>Ob. Cit.</i>	<i>Opus citatum</i> – Obra citada
P.	Página
Pp.	Páginas
Proc.	Processo
TCA	Tribunal Central Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
STA	Supremo Tribunal Administrativo
<i>v.g.</i>	<i>Verbi gratia</i> – Por exemplo

Introdução

Ainda que o objetivo primordial das empresas seja a obtenção de lucro, a realidade económica materializa-se, certas vezes e inevitavelmente, no apuramento de prejuízos fiscais. Nesse sentido, o legislador procurou criar mecanismos que atenuem os efeitos lesivos provenientes desses resultados negativos, como o reporte de prejuízos fiscais.

O IRC é um imposto apurado pelo sujeito passivo, cabendo à Administração Tributária proceder a eventuais correções ao resultado calculado e declarado pelo sujeito passivo. Para o efeito, a Administração dispõe, regra geral, do prazo de caducidade de quatro anos – art. 45.º, n.º 1 da LGT.

Por sua vez, quando seja apurado um resultado negativo, o legislador cede a arrecadação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e admite o reporte de prejuízos fiscais em anos subsequentes quando sejam apurados lucros – art. 52.º do CIRC.

O art. 45.º, n.º 3 da LGT determina que, quando seja efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade será o prazo especial que corresponde ao exercício desse direito. Considerando o caso de reporte de prejuízos fiscais, a Autoridade Tributária dispõe, assim, de um prazo especial – atualmente de cinco ou doze anos – para corrigir o resultado apurado no exercício em que é feita a dedução do prejuízo fiscal.

Acontece que, sobre a mesma matéria, o art. 52.º, n.º 4 do CIRC consagra uma norma especial, ao determinar que, quando a Administração proceda a correções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, também as deduções efetuadas devem ser alteradas, se tiverem decorridos até quatro anos relativamente àquele a que o lucro respeite.

Tanto a norma do art. 45.º, n.º 3 da LGT, como a do art. 52.º, n.º 4 do CIRC, respeitam a correção dos anos nos quais os prejuízos são deduzidos e não os anos nos quais os mesmo são obtidos e, portanto, para que os primeiros possam ser corrigidos, a Autoridade Tributária tem que validamente notificar o contribuinte relativamente à correção do exercício no qual apurou prejuízo, dentro do prazo geral de caducidade de quatro anos.

Contudo, a Autoridade Tributária e, certas vezes os Tribunais, não acompanham o nosso entendimento.

Assim, na presente dissertação, proceder-se-á à análise e interpretação do prazo de correção de prejuízos fiscais face ao instituto da caducidade considerando, nomeadamente, as normas previstas nos arts. 52.º, n.º 4 do CIRC e 45.º, n.º 3 da LGT.

1. A caducidade em direito civil

O direito fiscal constitui apenas um dos vários ramos em que se divide o ordenamento jurídico.

Dúvidas não existem que, para que o direito fiscal se possa aperfeiçoar e desenvolver, carece de um ordenamento jurídico próprio. Neste contexto, deve ser considerado como um ramo autónomo de direito público obrigacional.

Contudo, a referida autonomia tem que ser vista de modo relativo. Como se sabe, autonomia não significa estanquicidade e, portanto, a articulação do direito fiscal com outros saberes do direito merece especial atenção.

O direito fiscal é tido como um *direito de sobreposição*¹, valendo isto para dizer que os tributos públicos se relacionam com realidades disciplinadas por outros ramos do direito, acabando a lei fiscal por recorrer a conceitos de direito privado, como é o caso de direito civil². Por outro lado, a Administração Tributária é composta por órgãos administrativos e os seus procedimentos são enquadrados em atos administrativos.

No fundo, o direito fiscal resulta da combinação de *normas substantivas*, apoiadas na relação jurídica, que é oriunda do direito privado, e de *normas adjetivas*, nomeadamente procedimento e processo, que respeitam ao direito administrativo³.

Atento no exposto, consideramos pertinente uma primeira análise do instituto da caducidade em direito civil para que seja alcançada uma melhor compreensão do mesmo em direito fiscal.

1.1. O tempo como fator crucial na relação jurídica

O exercício dos direitos está limitado por um determinado período de tempo pela mão do legislador, desde logo por razões de segurança jurídica e estabilidade. Na verdade, as situações, bem como as relações jurídicas, não podem estar comprometidas por questões de incerteza.

Como refere CARVALHO FERNANDES⁴, “o tempo, ou, com mais rigor, o decurso do tempo é, em si mesmo, um facto jurídico stritu senso”. Deste modo, a sua

¹ VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Abril 2018, p. 76.

² Decorre o art. 11.º, n.º 2 da LGT: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretado no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”.

³ VASQUES, Sérgio, *Manual ..., ob. Cit.*, p. 380.

⁴ *Teoria Geral do Direito Civil II*, 4.ª edição revista e atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2007, p. 674.

relevância jurídica surge por este constituir ou extinguir situações jurídicas ou modificar outras já existentes.

Nesta senda, existem mecanismos no Direito diretamente relacionados com o decurso do tempo que, de forma genérica, dizem respeito à extinção de um direito pelo seu não exercício durante certo período de tempo.

De entre os vários institutos, iremos desenvolver de seguida a caducidade.

1.2. Traços gerais do instituto

Historicamente, o regime da caducidade brotou do Direito Privado e foi transportado para o Direito Público.

Começando pelo sentido etimológico da palavra, caducidade deriva de caduco, que surge de *caducus* em latim, e significa antigo. Por sua vez, o verbo caducar significa extinguir-se⁵.

Decorre do art. 298.º, n.º 2 do Código Civil (CC) que “Quando, por força da lei ou por vontade das partes, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras de caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição”⁶.

Referindo a norma o instituto da prescrição, importa, antes de mais, fazer uma breve referência ao mesmo, que se contrapõe à caducidade. Seguindo a definição de CARVALHO FERNANDES, concluímos que a prescrição decorre da extinção de direitos pelo seu não exercício durante o lapso de tempo fixado na lei, não obstante o seu cumprimento se mantenha devido com vista a assegurar o dever de justiça. Assim, tem por fundamento a exigibilidade, isto é, a negligência do titular do direito, começando o seu prazo a correr quando existam condições para que esse mesmo direito possa ser exercido⁷.

Por sua vez, o mesmo autor⁸ define a caducidade como o “*instituto pelo qual os direitos que, por força da lei ou de convenção, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante esse prazo*”. Para MENEZES CORDEIRO, “*a caducidade é uma forma de repercussão do tempo nas situações jurídicas que, por lei*

⁵ Cfr CASTRO, Aníbal de, *A Caducidade na Doutrina, na Lei e na Jurisprudência*, 2.ª edição atualizada, Livraria Petrony, Lisboa 1980, p. 17.

⁶ Importa ter em consideração que, ao contrário do Direito Civil, em Direito Tributário a vontade das partes não é admitida como fonte da caducidade, em virtude do Princípio da Legalidade Tributária.

⁷ Teoria Geral ..., *ob. Cit.*, p. 688.

⁸ FERNANDES, Luís A. Carvalho, Teoria Geral ..., *ob. Cit.*, p. 699.

*ou contrato, devam ser exercidas dentro de certo termo. Expirado o respetivo prazo sem que se verifique o exercício, há extinção*⁹.

Daqui decorre que existem dois momentos prévios à caducidade: num primeiro momento, a lei estabelece um determinado direito e, num segundo momento, é determinado um prazo para o exercício desse direito. Posteriormente, a caducidade surge pelo não exercício do direito naquele prazo, extinguindo-se.

Vale isto para dizer que o legislador procura estabelecer um período no qual o direito pode ser exercido pelo seu titular, acabando por lho fazer perder caso não se verifique a conduta imposta por lei que serve de condição à preservação daquele mesmo direito.¹⁰ Trata-se de um desaparecimento do direito que visa assegurar a vigência do Princípio da Segurança Jurídica.

Deste modo, decorrido um determinado período de tempo, as situações jurídicas tornam-se certas e inatacáveis. Assim, seguindo o entendimento de ANÍBAL DE CASTRO, “*o decurso do tempo, como fenómeno não controlável pelo homem, opera automaticamente, ope legis*”¹¹.

A este respeito, o legislador prevê um regime geral, segundo o qual o prazo de caducidade “*começa a correr no momento em que o direito puder legalmente ser exercido*”, bem como regimes especiais que permitem à própria lei ou às partes fixar outra data para começo de contagem do prazo, afastando o regime geral¹²¹³ (v.g. Arts. 125.º, n.º 1 e 287.º, n.º 1 do CC).

No que respeita à contagem do prazo mais concretamente, uma vez iniciado o seu curso vale a regra de que este é contado ininterruptamente, querendo isto dizer que não se suspende nem se interrompe. Ainda assim, a lei pode dispor em sentido contrário, admitindo a possibilidade de interrupção ou suspensão do prazo, como é exemplo o art. 2308.º, n.º 3 do CC, no tocante à caducidade do direito de arguir a nulidade ou anulabilidade dos testamentos¹⁴.

⁹ Tratado de Direito Civil V – Parte Geral, Exercício Jurídico, 3.ª edição revista e atualizada, Almedina, p. 242

¹⁰ Daqui decorre que o prazo comum da caducidade é um prazo perentório, segundo o qual o direito de praticar um determinado ato é extinto com o seu decorrer.

¹¹ A Caducidade ..., *ob. Cit.*, p. 103.

¹² Cfr. Arts. 329.º e 330.º do CC.

¹³ Como refere Anibal de Castro, “os prazos têm a lei ou a vontade como fundamento” – A Caducidade ..., *ob. Cit.*, p. 102.

¹⁴ CORDEIRO, António Menezes, Tratado ..., *ob. Cit.*, p. 258.

2. A caducidade em direito tributário

2.1. A relação jurídica tributária: do seu nascimento à sua extinção

Conforme procurámos adiantar anteriormente, o direito fiscal é tido como um ramo de direito público com carácter obrigacional.

Desde logo, porque regula os impostos nas suas diversas fases, com vista a arrecadar dinheiro nos cofres do Estado, para que sejam satisfeitos interesses de carácter público, e, por outro lado, no que diz respeito aos seus sujeitos, de um lado temos o Estado ou outra pessoa de direito público, como sujeito ativo, e, do outro, o contribuinte, como sujeito passivo¹⁵.

Este vínculo existente entre o contribuinte e o Estado, assenta num esquema conceitual a que chamamos *relação jurídica tributária*.

Recorrendo à Lei Geral Tributária (LGT), podemos definir a relação jurídica tributária como um vínculo existente entre uma entidade de direito público que, por meio de um preceito legal, é titular do direito de exigir o cumprimento de prestações tributárias a uma pessoa singular ou coletiva, a um património ou a uma organização de facto/direito¹⁶. Na verdade, verificados determinados pressupostos legais, ao sujeito passivo¹⁷ – contribuinte – é exigida uma obrigação pecuniária por parte do Estado¹⁸. Assim, a relação jurídica tributária nasce com o facto tributário¹⁹, isto é, pela simples materialização de um pressuposto legal, que decorre de um comportamento voluntário do contribuinte.

¹⁵ A posição dos sujeitos em direito tributário não é idêntica, pois o Estado goza de poderes de autoridade face ao contribuinte. Veja-se o art. 18.º n.º 1 e 3 da LGT.

¹⁶ Cfr. Arts. 15.º, 18.º, 30.º, 31.º e 36.º da LGT.

¹⁷ A partir do conceito de sujeito passivo, podemos encontrar três categorias: *contribuinte de direito* (aquele que se vê obrigado a pagar um determinado tributo por estarem verificados os pressupostos de incidência); *substituto tributário* (aquele que substitui a posição do contribuinte, por se encontrar numa situação mais segura e fácil de exigir o cumprimento da obrigação, ficando vinculado a pagar o tributo); *responsável tributário* (aquele que, adicionalmente ao contribuinte, fica obrigado a cumprir a obrigação tributária) – MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 7.ª edição revista e atualizada, Almedina, Coimbra, 1995, pp. 226-231. Ficam excluídos os casos de repercussão tributária, como decorre do n.º 4 do art. 18.º da LGT.

¹⁸ Importa sublinhar que o *poder de exigir o cumprimento de uma obrigação tributária* não significa *poder de criar ou modificar um tributo público*. Veja-se o caso dos Municípios que detêm, dentro de certos limites, o poder para modelar taxas de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), mas é ao Estado que cabe arrecadar este imposto. Por outro lado, também não se pode confundir o *direito à receita* com o *direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária*, pois são enumeradas as vezes em que a administração do estado garante o recebimento de tributos (como o *imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos*) que pertencem a terceiras entidades públicas, que não fizeram parte da relação tributária com o contribuinte. Sobre esta noção, veja-se VASQUES, Sérgio, *Manual ..., ob. Cit.*, p. 382.

¹⁹ Cfr. Art. 36.º, n.º 1 da LGT.

Dependendo do tipo de imposto, o nascimento da obrigação tributária pode ocorrer de forma distinta. Em casos como o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a obrigação pode nascer e extinguir-se sem qualquer intervenção da Administração; por seu turno, no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), ao contribuinte é exigido o cumprimento de deveres de cooperação, seguindo-se a prática de um ato tributário pela Administração.

No tocante ao objeto, partindo do art. 30.º da LGT, este é constituído: pelo crédito e dívida tributários; direito a prestações acessórias e o correspondente dever ou sujeição; direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, bem como direito a juros compensatórios ou indemnizatórios. Daqui decorre que, a relação tributária gira em torno de uma *obrigação principal* – pagamento de um determinado tributo -, não esquecendo as *obrigações acessórias*²⁰, que procuram garantir a realização da primeira²¹.

Assim, faz parte da relação jurídica não apenas a prestação pecuniária, mas também todos os direitos e deveres a ela subjacentes, como o dever de cooperação. Veja-se o caso do IVA, de onde resulta o dever de liquidar e cobrar o referido imposto a outrem e, posteriormente, proceder à sua entrega à Administração²², ou, no caso do IRS, o dever de declarar à Administração os rendimentos tributáveis obtidos para que a mesma possa proceder ao cálculo do imposto a pagar.

Para que tal obrigação fiscal seja extinta, a lei prevê diversos modos, sendo de destacar os seguintes: pagamento, dação, compensação, prescrição e caducidade.

Não descartando a importância dos outros meios, na presente dissertação iremos ter como foco a caducidade, que será desenvolvida de seguida.

2.1.1. A caducidade do direito de liquidação do imposto como causa de extinção da relação jurídica tributária

Com o passar dos anos, a Administração Fiscal tem procurado tornar o sistema fiscal mais eficiente, através da sua modernização.

²⁰ Cfr. Art. 30.º, n.º 2 da LGT.

²¹ Nesta senda, J. L. Saldanha Sanches desdobra a relação jurídica em: “*relação obrigacional fiscal*”, que corresponde aos deveres de prestação pecuniária e “*relação jurídica fiscal*”, que respeita aos deveres de cooperação - *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p.247.

²² J. L. Saldanha Sanches, *ob. Cit.*, pp. 247.

Como é sabido, os tributos públicos são liquidados pela administração ou pelos próprios contribuintes – autoliquidação.

É precisamente o direito de liquidar os tributos que está em causa quando nos referimos à caducidade. Este vocábulo deriva do latim *liquidare* e corresponde à fase do procedimento tributário em que se determina o *quantum* do imposto, com vista a concretizar a obrigação tributária²³. É com a liquidação que a dívida se torna líquida, certa e exigível.

A Administração, enquanto sujeito ativo da relação tributária, é titular do direito de liquidar que lhe permite exigir o cumprimento de obrigações tributárias (art. 18.º da LGT), isto é, trata-se de um direito potestativo que produz um efeito jurídico na esfera do sujeito passivo. Na verdade, de entre as diversas competências que lhe são atribuídas, resulta do art. 10.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que cabe à Administração liquidar tributos, com vista a prosseguir o interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade e da justiça (arts. 55.º e 30.º, n.º 2 da LGT).

Como refere DIOGO LEITE DE CAMPOS, o Estado Fiscal ocupa, em simultâneo, a posição de legislador e credor, podendo definir os termos da relação jurídica de imposto, regular o seu cumprimento do modo que desejar, bem como transformar a mesma na medida dos seus interesses enquanto credor²⁴. Veja-se esta força desvinculada quando o sistema fiscal faz jus ao Princípio *Solve et Repete*²⁵.

Esta dualidade entre o direito de liquidar tributos e a obrigação de os pagar como dever fundamental do contribuinte extrai-se do art. 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) quando determina que “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

Seja qual for o modo de liquidação, mostra-se imperativo que a Administração veja o seu poder de exigir um tributo público limitado pelo tempo. Cada relação jurídica tem o “seu tempo”, não podendo perdurar decorrido o mesmo. Desde logo, por razões de

²³ Daqui decorre que a liquidação tem uma natureza meramente declarativa e não constitutiva - MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito...*, ob. Cit., pp. 182 e 183.

²⁴ *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário: Os abusos do Estado legislador/credo*, Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, 90 anos, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 339 e 340.

²⁵ De acordo com este princípio, cabe ao contribuinte pagar em primeiro lugar e só de seguida reclamar. O facto de proceder ao pagamento não implica a confissão que tal imposição está correta pois, se assim fosse, violar-se-ia o Princípio de Tutela Jurisdicional Efetiva.

segurança jurídica e de previsibilidade económica, pois não faria sentido que o contribuinte pudesse ser confrontado com pretensões da Administração a todo o tempo²⁶. No fundo, a caducidade surge como um meio de garantia do contribuinte para que a sua situação fiscal não se encontre numa situação de pendência e indeterminação durante um período de tempo excessivo.

A figura da caducidade, conforme procurámos adiantar anteriormente, é um instituto jurídico que decorre da influência do tempo nas relações jurídicas. De modo a caracterizar este instituto e, uma vez não definido na lei, mas apenas regulado nos arts. 45.º e 46.º da LGT, mostra-se necessário recorrer a definições apresentadas por alguns autores.

Assim, de acordo com a opinião de J. L. SALDANHA SANCHES, “*o principal limite temporal para a exigibilidade das obrigações fiscais e para a atribuição de responsabilidades ao contribuinte coincide com o fim do poder de aplicação da lei a um certo facto tributário: a caducidade do poder de liquidar*”²⁷. Por sua vez, DIOGO LEITE DE CAMPOS, partindo da opinião de Benjamim Rodrigues, refere-se a este instituto como “*o direito do sujeito ativo da relação jurídica tributária (Estado ou outro ente público) de liquidar o tributo, ou em relação ao direito do sujeito passivo de exercer os seus direitos ou obter tutela para os seus interesses protegidos*”²⁸. Já para JOAQUIM GONÇALVES “*a caducidade relaciona-se com o prazo durante o qual a Lei permite que a obrigação tributária seja objeto de constatação, conseqüente determinação e ainda de notificação*”²⁹.

De todo o antedito, podemos definir a caducidade como o instituto que limita o exercício do direito de liquidar o imposto de que a Administração é titular, sendo o fator tempo um elemento de enorme relevância pois, decorrido o prazo legalmente fixado, não lhe é permitido proceder à liquidação do imposto e, portanto, a obrigação tributária é extinta.

Apesar de a caducidade estar entre as causas de extinção da obrigação tributária, a mesma respeita o direito³⁰ à liquidação de que a Administração é titular. Como vimos,

²⁶ VASQUES, Sérgio, *Manual ...*, ob. Cit., p. 426.

²⁷ *Manual ...*, ob. Cit., p. 259.

²⁸ *Caducidade ...*, ob. Cit., p. 341.

²⁹ *A caducidade face ao direito tributário*, in *problemas fundamentais do direito tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 232.

³⁰ Sob uma perspetiva distinta, J. L. Saldanha Sanches entende que a Administração não goza de um direito de liquidar imposto, mas antes de um “poder vinculado” - *Manual ...*, ob. Cit., p. 260.

ocorrido o facto gerador previsto na lei, nasce a obrigação tributária que, em regra, gera um dever declarativo para o contribuinte. Verificada uma situação de incumprimento (v.g. o sujeito passivo tinha o dever de declarar e não o fez), a Administração Fiscal goza de um prazo para proceder à reclamação. Assim, compete nestes casos à Administração, através do exercício da sua competência inspetiva, alcançar a execução da lei pelo sujeito passivo ou prosseguir para a liquidação oficiosa de imposto. Vencido o prazo que dispõe, verifica-se a caducidade do poder de liquidar o imposto.

Nestes termos, podemos concluir que o silêncio da Administração durante o período de tempo fixado na lei, extingue automaticamente³¹ tanto o seu direito como a correlativa obrigação do sujeito passivo.

Note-se também que a LGT, no art. 45.º, determina que, nesse mesmo prazo, o contribuinte a quem se destina a liquidação, seja *notificado* de modo *válido*³², cabendo à Administração o ónus da prova dessa mesma validade. Nesses termos, a notificação integra o procedimento de liquidação, sendo um requisito de eficácia e, por essa razão, enquanto a mesma não se verificar, o prazo de caducidade continua a correr³³. Decorrido o prazo definido na lei sem que exista notificação, conforme resulta da jurisprudência, bem como do art. 45.º da LGT, “o *procedimento de liquidação (a liquidação em sentido amplo) fere de ilegalidade, ainda que o ato de liquidação (a liquidação em sentido estrito) tenha sido praticado dentro desse prazo*”³⁴, sendo tal ilegalidade suscetível de ser invocada em impugnação judicial (art. 99º do CPPT).

³¹ Existindo declaração de caducidade por parte da Administração, esta consiste num ato de natureza meramente declarativa – Cfr. MARQUES, Rui, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, 2.ª edição revista e atualizada, VidaEconómica, Julho de 2018, p. 37.

³² Cfr. Art. 36.º, n.º 1 do CPPT, segundo o qual “os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados”. A este propósito, sustentou o STA, em Acórdão de 30 de Outubro de 2019 (Proc. n.º 01528/08.0BELRS) o entendimento que “(...) *para efeitos de fazer parar o prazo de caducidade (e, assim, obstar à extinção por esse motivo do direito de liquidar), a lei fixa como relevante, não o momento em que a liquidação é efetuada, mas o momento em que a liquidação se considera validamente notificada ao contribuinte. (...) Significa isto que se não se demonstrar que o contribuinte foi, ou se deve considerar como tendo sido validamente notificado dentro do prazo de caducidade, deve ter-se como caducado o direito de liquidar*”. Importa ter em conta que a notificação é elevada como um princípio essencial do procedimento administrativo (art. 268.º da CRP).

³³ Cfr Acórdão do STA, de 04 de Outubro de 2017 (Proc. n.º 0660/15)

³⁴ Cfr Acórdão do STA, de 30 de Outubro de 2019 (Proc. n.º 01528/08.0BELRS). Sobre esta questão ver SOUSA, Jorge Lopes de, *CPPT anotado e comentado*, vol. III, 6ª edição.

2.1.1.1. Do prazo de caducidade

No que respeita ao prazo propriamente dito, a sua medida é uma questão bastante delicada e discutida por diversos autores.

Sendo a caducidade do direito à liquidação um dos meios de extinção da relação jurídica tributária, é necessário descortinar de que modo e em que momento o mesmo se processa. Na verdade, até que o mesmo se verifique, a Administração vê intacto o seu poder de tributar.

Regra geral, a Administração dispõe de um prazo de quatro anos para notificar validamente o contribuinte da liquidação dos tributos (art. 45.º, n.º 1 da LGT)³⁵³⁶.

Ainda assim, em determinados casos previstos na lei, o referido prazo é alterado e são aplicáveis prazos especiais.

Em caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, tratando-se de um caso especial, o prazo de caducidade é reduzido para três anos (art. 45.º, n.º 2 da LGT³⁷). Esta exceção verifica-se em situações de autoliquidação, como sucede no caso do IVA e do IRC, quando o contribuinte tenha cometido algum erro no preenchimento da declaração periódica de IVA ou da declaração Modelo 22, respetivamente. Na verdade, o contribuinte disponibilizou, atempadamente, os meios necessário para que a Administração pudesse detetar a existência de tais erros, sem necessidade de ir mais além de um mero exame de coerência dos elementos fornecidos³⁸.

Estando em causa qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito (art. 45.º, n.º 3 da LGT). Este é o preceito normativo que, merecendo maior atenção da nossa parte, pois é aqui que se centra grande parte da nossa dissertação, será desenvolvido com maior detalhe no próximo capítulo.

Em relação à contagem do prazo, estando em causa impostos periódicos, o referido prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ao passo que, nos impostos de obrigação única começa na data em que o facto tributário

³⁵ Nos n.ºs 2 e 3 são estabelecidos os prazos especiais.

³⁶ Tratando-se do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis e de Imposto do Selo (quando estejam em causa transmissões gratuitas), este prazo é alargado para 8 anos (art. 35.º do Código do Imposto municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e 39.º do Código do Imposto do Selo).

³⁷ A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, veio alterar a redação do art. 45.º, n.º 2 da LGT. Na sua versão anterior, o mesmo previa a redução do prazo de caducidade não só para as situações de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, mas também nos casos de “*utilização de métodos indiretos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade previstos na presente lei*”.

³⁸ Cfr Acórdão do TCA Norte, de 07 de Novembro de 2019 (Proc. n.º 02600/12.7BEPRT).

ocorreu. Neste último caso, a Lei prevê uma exceção: quando se trate de imposto sobre o valor acrescentado ou de impostos sobre o rendimento e a tributação seja efetuada por meio de retenção na fonte a título definitivo, o prazo conta-se a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário³⁹.

Para que a caducidade possa ser aferida, não basta que se saiba a sua duração, bem como o seu início, é ainda relevante determinar se existe ou não uma causa de suspensão. Por suspensão devemos entender o lapso de tempo durante o qual parou de correr um determinado prazo que, no momento em que voltar a correr, recomeçará a contar de onde parou. Assim, diferentemente do que sucede com a interrupção, não existe inutilização do tempo que já decorreu e, por isso, não se inicia um novo prazo.

No que à suspensão diz respeito, o art. 46.º da LGT determina que a mesma se verifique nos casos aí previstos, sendo de destacar a suspensão do prazo com início da inspeção externa e aquela que resulta do litígio judicial⁴⁰.

Por último, uma breve nota no que diz respeito ao conhecimento da Caducidade em Direito Fiscal. Ao contrário do que sucede em direito civil, a mesma não é de conhecimento oficioso e, nesses termos, terá que ser forçosamente invocada pelo interessado⁴¹.

2.2. Os princípios enformadores da caducidade em direito tributário

2.2.1. A Constituição Fiscal

Conforme temos vindo a demonstrar, a permeabilidade e as ligações existentes com outros ramos de direito não podem ser esquecidas.

³⁹ Cfr. Art. 45.º, n.º 4 da LGT.

⁴⁰ SANCHES, J. L. Saldanha, Manual ..., ob. Cit, p. 261. A este respeito veja-se CATARINO, João Ricardo, Caducidade do Direito à Liquidação: Limites e Garantias do Regime Suspensivo Previsto No Artigo 46.º Da Lei Geral Tributária, in Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Direito Fiscal: Garantias, Procedimento, Infracções, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu, Vol. V, Coimbra Editora.

⁴¹ Cfr FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria ...*, ob. Cit., pp. 704 e 705; Acórdão do TCA Sul, de 31 de Janeiro de 2019 (Proc. n.º 2724/05.7BELSB). Ainda que a caducidade da liquidação não seja de conhecimento oficioso, quando seja arguida, o Tribunal deve considerar não só os factos que as partes trouxeram ao seu conhecimento, mas também os elementos que, constando dos autos, “*confirmem ou infirmem a pretensão deduzida*” – Acórdão do TCA Norte, de 12 de Janeiro de 2017 (Proc. n.º 00674/15.8BEVIS).

Neste contexto, o direito constitucional não é uma exceção à regra, sendo fácil compreender a sua articulação⁴².

Relembre-se que o Estado, enquanto parte da relação jurídica tributária, atua, simultaneamente, na qualidade de credor e de legislador. Enquanto legislador pode estabelecer os elementos da relação jurídica na medida dos seus interesses como credor⁴³.

Tendo o sistema fiscal como finalidades assegurar as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, bem como repartir, de forma justa, os rendimentos e a riqueza (art.103.º, n.º 1 da CRP), tem-se considerado a criação de impostos como o meio ideal para atingir o fim pretendido.

Por este motivo, temos assistido a uma aceleração da produção legislativa⁴⁴ que se deve, na sua maioria, a uma procura mais intensa da receita fiscal, causando sobrecarga para os contribuintes.

É neste campo que a Constituição da República Portuguesa ganha preponderância. Enquanto fonte de princípios fundamentais, limita as escolhas do legislador tributário e dos tribunais na avaliação dos tributos públicos.

São os princípios jurídico-constitucionais que, por um lado, estabelecem limites de natureza formal, isto é, *quem* pode tributar, *como* tributar e *quando* tributar e, por outro, limites de natureza material, que dizem respeito *ao que* e *ao quanto* tributar⁴⁵.

Toda a relação jurídica tributária é regulada de acordo com princípios, sob pena de determinadas normas virem a ser consideradas inconstitucionais.

Ocupando a lei constitucional lugar de particular relevo na hierarquia das fontes de direito, compreende-se que certas normas de direito fiscal, nomeadamente as de soberania tributária, constem no plano constitucional e que estejam na base de todo o sistema fiscal.

A lógica das restrições constitucionais encontra-se na previsão de que qualquer poder atribuído ao Estado pode ser exercido segundo contornos que não estão de acordo com a finalidade desejada aquando da atribuição de tal poder⁴⁶.

⁴² Soares Mantúnez admite a existência de um *Direito Fiscal Constitucional* em virtude das estritas relações existentes entre o direito fiscal e o direito constitucional – *Direito ...*, *ob. Cit.*, p. 63.

⁴³ CAMPOS, Diogo Leite de, *A Caducidade ...*, *ob. Cit.*, p. 339.

⁴⁴ A este respeito veja-se VASQUES, Sérgio, *Manual ...*, *ob. Cit.* p. 157. De acordo com o autor, a aceleração da produção legislativa deve-se, para além do fator referido, às mudanças das práticas económicas, ao aumento das exigências do direito europeu e à instrumentalização dos impostos.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, 2010, p. 132.

⁴⁶ BRENNAN/BUCHANAN, *The Power to Tax – Analytical Foundation of Fiscal Constitution*, Cambridge, 2000.

Assim, o papel das regras fiscais é precisamente o de limitar o poder coercivo do Estado e, portanto, o texto constitucional mostrar-se como o meio melhor capaz para restringir o poder público, atuando como um limite, tão rígido quanto for possível. Basta olharmos para a simples apropriação de receita como meio justificativo para tais limites.

É nesta senda que surge o instituto da caducidade do direito à liquidação como meio de tutela dos interesses dos particulares, nomeadamente no que à segurança e certeza dizem respeito.

Neste quadro, como princípios e valores enformadores do referido instituto são de destacar: o princípio da segurança jurídica, o princípio da boa-fé, a neutralidade fiscal.

Por último, antes de avançar para a análise de cada um dos referidos princípios, impõe-se que seja feita uma ressalva. Ainda que, o direito constitucional represente uma condicionante de peso no sistema fiscal, a crescente prevalência do direito europeu não pode ser esquecida. Cada vez mais os princípios e valores que integram a nossa fiscalidade chegam de fora e, por essa razão, são igualmente confrontados com as *“liberdades económicas do TFUE, com a proteção dos direitos fundamentais oriundos da Carta da União Europeia e com as diretivas, regulamentos, decisões e soft law do direito europeu”*⁴⁷.

2.2.2. Princípio da segurança jurídica

Conforme se tem vindo a adiantar, a lei surge não só como um instrumento de poder, mas também de garantia. Deste modo, através da segurança jurídica, é tutelado o grau de confiança dos contribuintes com a Administração.

A segurança jurídica, enquanto valor, impõe que os cidadãos, que estabelecem uma relação de confiança com Estado, não vejam as suas expetativas frustradas de modo infundado⁴⁸.

Ensina PEDRO PAIS VANCONCELOS que *“a pessoa que age na vida de relação deve ter o cuidado de controlar as expetativas que, por ação ou omissão, cria nos outros, deve tentar colocar-se no seu lugar para aferir se e como a sua conduta suscita nos outros alguma fundada expetativa e deve ter consciência de que essas*

⁴⁷ VASQUES, Sérgio, *ob. Cit.*, p. 154.

⁴⁸ Cfr Acórdão do STA, de 13 de Novembro de 2007 (Proc. n.º 0164/04). No sumário do referido Acórdão é determinado que o princípio da segurança jurídica *“implica um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expetativas juridicamente criadas a que está iminente uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado”*.

*expetativas podem causar danos e frustrações. O Direito não tolera que alguém construa expetativas e venha depois atuar em sentido contrário e beneficiar dessa atuação contraditória”*⁴⁹.

No domínio tributário, este princípio releva em maior medida em virtude da intromissão que ocorre na esfera das pessoas⁵⁰.

Deste modo, impõe-se a existência de mecanismos que reconduzam a situações de certeza e previsibilidade, o que implica uma certa estabilidade normativa e coerência do sistema⁵¹.

A referida previsibilidade é alcançada, por meio de normas claras, precisas e previsíveis⁵², que decorrem do princípio da determinabilidade. A lei não deve recorrer a conceitos indeterminados ou normativos, mas, ao invés, determinar os elementos essenciais dos impostos com rigor.

Seguindo o entendimento de J. J. GOMES CANOTILHO, “*o princípio da segurança jurídica postula o princípio da precisão ou determinabilidade dos atos normativos, ou seja, a conformação material e formal dos atos normativos em termos linguisticamente claros, compreensíveis e não contraditórios*”⁵³.

O princípio da determinabilidade assume “*superlativa importância quando lidamos com taxas, contribuições e impostos*”⁵⁴.

Isto porque, com o aumento da privatização das funções, o contribuinte é o principal destinatário da lei fiscal. É a partir da mesma que “*sabe se é ou não um sujeito passivo de um certo imposto e se está, ou não, sujeito a deveres de cooperação e quais*”⁵⁵. Afinal de contas, quando estejam em causa situações de autoliquidação, cabe ao contribuinte proceder à liquidação e cobrança de imposto, aliviando as tarefas da Administração. Como analisaremos em diante, no caso do IRC, cabe à sociedade calcular o resultado obtido, declarar o seu rendimento, calcular o imposto a pagar e entregá-lo nos cofres do Estado.

⁴⁹ *Teoria Geral do Direito Civil*, 6.^a edição, Almedina, Maio de 2012, p. 21.

⁵⁰ A este propósito, o TJUE tem-se vindo a pronunciar. Cfr TJUE, Acórdão de 29 de Abril 2004, Sudholz, Proc. C-17/01 “*Este imperativo de segurança jurídica impõe-se com especial vigor quando se trata de uma regulamentação suscetível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados que conheçam com exatidão o alcance das obrigações que lhes são impostas*”.

⁵¹ Cfr. Council of Europe, Venice Commission, The Rule of Law Checklist, Maio de 2016, pp. 25-28.

⁵² Cfr. Acórdão do TC, de 23 de Junho de 2005 (Proc. n.º 252/2005).

⁵³ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, 3.^a reimpressão, Almedina, p. 258.

⁵⁴ VASQUES, Sérgio, *Manual ...*, ob. Cit. p. 240.

⁵⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, *Direito ...*, ob. Cit. p. 174.

Face ao exposto, cabe aos contribuintes gerir o risco fiscal e é precisamente a segurança lhes permite de antemão prever as consequências das suas decisões. No caso das empresas, no decorrer da sua atividade são realizados investimentos mediante determinadas expectativas que ao serem frustradas, desencadeiam menor confiança e, portanto, regressão no sistema económico. Tal impede os sujeitos de praticarem uma ação que se mostra fundamental: o *planeamento*.

Com efeito, para que o sujeito passivo possa de antemão aferir com segurança as suas obrigações, as normas fiscais têm de ser dotadas de clareza e precisão⁵⁶.

Ainda assim, a ideia de uma tipicidade fechada, que inflija uma clareza normativa absoluta, tem vindo a ser afastada.

Nada impede que, em certos casos, a Administração goze uma margem de simples apreciação. Trata-se de situações em que a luta contra a fraude e evasão fiscais sobressaem e, portanto, a admissibilidade de abertura normativa vê-se esgotada em tudo o que ultrapasse a prevenção das referidas situações⁵⁷.

Por outro lado, as próprias alterações legais e jurisprudenciais, ao modificarem certas realidades económicas, comprometem a segurança e certeza do direito. A instabilidade no Direito torna o futuro e mesmo o presente incertos “*por tornar dificilmente cognoscível o Direito*”⁵⁸.

Posto isto, “*no campo fiscal, a certeza jurídica suscetível de ser obtida sê-lo-á seguramente no campo dos princípios: é da certeza destes que depende a certeza do direito tributário*”⁵⁹.

A caducidade do direito de liquidação é precisamente a materialização do princípio da segurança jurídica. Através deste instituto, procura-se que a situação tributária do sujeito passivo seja estabilizada, não sendo admitido que a Administração exerça o seu direito decorrido o prazo legalmente fixado. Ainda assim, é admissível que

⁵⁶ De acordo com a jurisprudência alemã, o princípio da determinabilidade admite que, quando estejam em causa factos de igual natureza e/ou indicadores de capacidade contributiva, é admissível o recurso a fórmulas amplas, ainda que possuam características que os diferenciem – SANCHES, J. L. Saldanha, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1985, pp. 299.

⁵⁷ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito ...*, ob. Cit., p. 139; DOURADO, Ana Paula, *Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, pp. 144-149.

⁵⁸ CATARINO, João Ricardo / GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade: princípio gerais e fiscalidade interna*, Vol. I, 5.ª edição, Almedina, 2017, p. 136.

⁵⁹ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *A Segurança ...*, ob. Cit.

um ato de liquidação realizado dentro do prazo seja alterado, anulado ou declarado nulo após o decurso desse mesmo prazo⁶⁰.

2.2.3. O princípio da boa-fé

O princípio da boa-fé, presente na relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, surge como um princípio autónomo. Desde logo, porque não deriva de nenhum outro princípio e, além do mais, ainda que não esteja previsto expressamente na CRP, “*os seus elementos são indispensáveis na construção de um sistema fiscal que respeite os pilares fundamentais de um Estado de direito*”⁶¹.

Este princípio é objeto de maior análise em direito privado, ainda assim tem aplicação em direito tributário, pelo facto de a relação jurídica tributária se tratar de uma relação obrigacional. O legislador tributário faz referência a este valor nos arts. 59.º e 104.º da LGT, possibilitando, neste último artigo, a condenação da Administração como litigante de má-fé no caso de “*atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas*”.

Seguindo os ensinamentos de VASCO BRANCO GUIMARÃES, a boa-fé desdobra-se em 3 planos, que envolvem toda a relação jurídica tributária: *interpretação das leis* (existe a convicção de que a mesma é feita corretamente), *comportamento* na relação entre as partes que compõem a relação jurídica tributária, *coerência* nas decisões tomadas⁶².

Daqui resulta que a verificação da boa-fé se mostra essencial na relação jurídica tributária. Conforme temos vindo a reiterar ao longo da presente dissertação, o Estado tem que satisfazer as expectativas dos cidadãos que foram criadas com base em promessas dos órgãos representativos.

2.2.4. Neutralidade fiscal

Por último, iremos proceder a uma breve referência à neutralidade fiscal, que nos parece pertinente.

⁶⁰ Cfr Acórdão do TCA Sul, de 11 de maio de 2017 (Proc. n.º 09/09).

⁶¹ CATARINO, João Ricardo / GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições...*, ob. Cit, p. 110.

⁶² CATARINO, João Ricardo / GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições ...*, ob. Cit, p. 112.

Decorre do art. 81.º, al. f) da CRP, que incumbe ao Estado “*assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral*”.

Nestes termos, é ditado que, em sede fiscal, as empresas sejam sujeitas ao pagamento de semelhante imposto, independentemente das suas opções enquanto agentes económicos⁶³.

Este princípio é concretizado na generalidade do sistema jurídico-tributário, desde logo no art. 7.º da LGT, onde são reforçados os limites à tributação. Na verdade, qualquer restrição feita à liberdade dos agentes económicos, “*constituem uma intromissão estadual inadmissível nas escolhas das empresas*”⁶⁴.

Aqui chegados, cumpre reiterar que o Estado, bem como a Administração, têm que acautelar a sua atuação no âmbito da tributação das empresas (não só mas é o que releva em maior medida na nossa dissertação), de modo a não criar sobrecarga fiscal nas mesmas.

⁶³ A este respeito veja-se NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.ª edição, Almedina, 2015, p. 57.

⁶⁴ NABAIS, José Casalta, *Introdução ...*, *ob. Cit.*, p. 66.

3. O reporte de prejuízos fiscais

3.1. Nota introdutória relativamente ao IRC

Considerando que o cerne da presente dissertação respeita o mecanismo de reporte de prejuízos fiscais e este tem a sua génese no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, importa fazer algumas considerações em torno do referido imposto.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442.º-B/88 e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989, tem como propósito a tributação do lucro das pessoas coletivas, através (nomeadamente) do IRC.

O IRC caracteriza-se, essencialmente, pelos seguintes aspetos⁶⁵:

- *Imposto sobre o rendimento*;
- *Direto*: considera a capacidade contributiva e incide sobre manifestações diretas e imediatas que revelem essa mesma capacidade;
- *Real*: para efeitos de tributação apenas são considerados os rendimentos obtidos;
- *Periódico*: é devido nos sucessivos períodos de tributação, ou seja, anualmente (normalmente, corresponde ao ano civil);
- *Estadual*: o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado;
- *Proporcional*: a taxa deste imposto é constante e, portanto, o montante de imposto a pagar depende das variações da matéria coletável.
- *Global*: são considerados rendimentos de variadas fontes para determinação do lucro ou do rendimento global.

Acompanhando HELENA PEGADO MARTINS, entendemos que tributação das sociedades assenta, essencialmente, em duas razões: desde logo, porque as sociedades gozam de bens e serviços públicos; por outro lado, demonstram uma capacidade contributiva individual que se distingue das dos sócios⁶⁶. Na verdade, são detentoras de

⁶⁵ SARMENTO, Joaquim Miranda / NUNES, Ricardo / PINTO, Marta Morais, *Manual Teórico-Prático de IRC*, 2.ª edição, Almedina, p. 6.

⁶⁶ CATARINO, João Ricardo / GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições ... ob. Cit.*, p. 284. Veja-se, no mesmo sentido, SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual ... ob. Cit.* p. 346. De acordo com este autor, o IRC tem um papel importante na autonomização da tributação das pessoas coletivas, ao concretizar a dicotomia constitucional entre imposto sobre as pessoas singulares e o imposto sobre as pessoas coletivas.

autonomia e, portanto, os seus bens e rendimentos, que lhe conferem riqueza própria, permitem que seja objeto de tributação⁶⁷.

Decorre dos arts. 2.º e 3.º do CIRC, as regras de incidência do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

No que respeita à incidência subjetiva/pessoal, o art. 2.º do CIRC determina quem está sujeito a este imposto quando aufera determinados rendimentos. Em suma, são sujeitos passivos deste imposto, as entidades que contemplam cada uma das categorias previstas no n.º 1 do art. 2.º do CIRC e, deste modo, o rendimento será tributado quando por eles for auferido⁶⁸. De facto, a definição dos sujeitos passivos desempenha um papel fundamental no sistema fiscal, na medida em que a organização das atividades empresariais depende das opções do legislador, ao salvaguardar ou marginalizar fiscalmente certas formas jurídicas⁶⁹.

Por sua vez, o art. 3.º do CIRC, esclarece qual é a base do imposto – incidência objetiva -, ou seja, quais são os rendimentos sujeitos a imposto, quando obtidos pelos sujeitos passivos. No que às “*pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português*” diz respeito, tratando-se de sujeitos passivos por obrigação pessoal, a tributação incide sobre a globalidade dos rendimentos, isto é, estão sujeitos a este imposto todos os rendimentos por eles auferidos, independentemente do local – *worldwide income principle*⁷⁰. Quando as referidas entidades exerçam, a título principal, uma atividade de natureza industrial ou agrícola⁷² (aquelas que revelam para efeitos da presente dissertação), são tributas pelo *lucro tributável*⁷³.

Por imperativo constitucional – art. 104.º, n.º 2 da CRP -, o IRC tem que incidir, fundamentalmente, sobre o *rendimento real*⁷⁴, o qual, na categoria de sujeitos passivos

⁶⁷ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 6.

⁶⁸ Ao contrário do que sucede em IRS, no qual se começa por definir a categoria dos rendimentos tributáveis, no IRC define-se, primeiramente, sobre quem incide este imposto e, só de seguida, que rendimentos são tributáveis, consoante a categoria do sujeito passivo.

⁶⁹ Cfr. MENDES, António Rocha, *IRC e as Reorganizações Empresariais*, Universidade Católica Editora, 2016, p. 33.

⁷⁰ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ..., ob. Cit.*, p.17.

⁷¹ SALDANHA SANCHES, refere a existência de uma obrigação fiscal ilimitada no caso dos residentes e, por seu turno, limitada quanto aos não residentes – *Manual ..., ob. Cit.*, p. 352.

⁷² Esclarece o n.º 4 do art. 3.º que se inserem neste tipo de atividades todas aquelas que “*consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços*”.

⁷³ Cfr. Art. 3.º, n.º 1, al. a) do CIRC.

⁷⁴ Diz-nos ANA PAULA DOURADO que “a diferença entre tributar o lucro real ou não, é exatamente a de tributar segundo os dados da declaração e os registos contabilísticos apresentados e eventualmente fiscalizados (tributar o rendimento individualmente avaliado) ou não. Por outro lado, a partir do momento em que é rejeitada a tributação segundo os dados da declaração, a liquidação terá sempre de assentar em valores típicos ou normais” - *Direito Fiscal: lições*, 5.ª edição, Almedina, 2020, p. 196

em análise, se materializa, conforme referido, no conceito de *lucro tributável*, no momento em que é realizado⁷⁵.

De forma muito genérica, o conceito lucro é definido no art. 3.º, n.º 2 do CIRC, ao determinar que o mesmo se baseia na teoria do rendimento acréscimo e consiste na “*diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código*”. Deste modo, é consumada a igualdade de tributação, uma vez que todos os ganhos ficam, em princípio, sujeitos a semelhante tributação⁷⁶. Por sua vez, a sua forma de cálculo é concretizada no art. 17.º, n.º 1 do CIRC através da “*soma algébrica do resultado líquido do período de tributação e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período de tributação e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos desse código*”.

Desta forma, ficam caracterizados, de um modo geral, dois dos principais pilares do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, sendo analisado de seguida o terceiro, e último, pilar - incidência temporal – de forma autónoma, em virtude da sua importância no nosso estudo.

3.2 Incidência temporal: período de tributação e a estanquicidade artificial

Conforme sublinhámos anteriormente, a tributação em sede de IRC tem como referência um determinado período de tempo, sendo o imposto devido por cada período de tributação - *exercício*.

A referida periodização do IRC impõe que tanto os rendimentos e os gastos, como as variações patrimoniais relevantes nos termos do CIRC, sejam imputadas ao período de tributação a que respeitem (sejam obtidas)⁷⁷.

De facto, o Estado, por meio do Orçamento do Estado, e as empresas, através das suas demonstrações financeiras, consideram uma base anual e, ao transportarem essa anuidade para o sistema fiscal, facilitam o funcionamento do mesmo⁷⁸.

⁷⁵ Cfr. Art. 104.º, n.º 2 da CRP e MENDES, António Rocha, *IRC ...*, *ob. Cit.*, p. 46.

⁷⁶ GUSTAVO LOPES COURINHA segue o entendimento de Saldanha Sanches ao afirmar que deste modo o IRC torna-se um imposto “sem zonas de não tributação” – *Manual do Imposto sobre as Pessoas Coletivas*, Almedina, 2019, p. 9.

Repare-se que a lei inclui na sua base de tributação os rendimentos provenientes de atos ilícitos – Art. 1.º do CIRC.

⁷⁷ Cfr. Art. 18.º do CIRC; PIRES, Manuel, / PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.ª edição corrigida e aumentada, Almedina, 2012, p. 510.

⁷⁸ MENDES, António Rocha, *IRC ...*, *ob. Cit.*, p. 71.

Via de regra, o referido período anual coincide com o ano civil⁷⁹ (art. 8.º, n.º 1 do CIRC), ou seja, tem início a 1 de Janeiro e termina a 31 de Dezembro do mesmo ano.

Todavia, o legislador possibilita a adoção de um período de tributação distinto do ano civil, sendo que, para tal, é obrigatória a verificação de dois pressupostos: que o período fiscal coincida com o período social de prestação de contas e que o período seja mantido no mínimo durante cinco anos de tributação imediatos (salvo se o sujeito passivo passar a integrar um grupo societário, no qual a sociedade-mãe adote um período de tributação distinto e seja imposta a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas)⁸⁰⁸¹.

Certas vezes, é do interesse do sujeito passivo adotar um período de tributação distinto do “período-regra”, veja-se como exemplo as empresas que desenvolvem uma atividade cujo ciclo económico anual não coincide com o ano civil⁸².

Considerando o exposto, em resposta à necessidade de tributação, o sistema fiscal recorre ao regime da especialização dos exercícios – anuidade –, como forma de determinar a capacidade contributiva dos contribuintes. Daqui subsume-se a independência entre cada exercício, sendo a vida da empresa dividida em períodos.

Contudo, tal não passa de uma artificialidade. É indiscutível que as empresas desenvolvem a sua atividade de forma continuada⁸³, durante vários períodos de tributação, gerando lucros ou prejuízos. Na definição de MANUEL ANSELMO TORRES, “*Constitui um prejuízo fiscal o saldo negativo entre os proveitos e os ganhos e demais variações patrimoniais positivas e os custos e perdas e demais variações patrimoniais negativas suscetíveis de concorrer para o lucro tributável de um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) num dado período de tributação*”⁸⁴.

Tal como a vida das pessoas, também a vida das empresas não pode ser dividida em períodos isolados. “*Note-se que, o lucro de determinado exercício é, muitas vezes, a*

⁷⁹ Cfr. Ponto 7 do preâmbulo do CIRC.

⁸⁰ Cfr. Art. 8.º, n.º 2 e 3 do CIRC.

⁸¹ A lei prevê esta possibilidade para as pessoas coletivas residente em território português, bem como para as pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas a IRC que não sejam residentes, mas possuam cá estabelecimento estável – art. 8.º, n.º s 2 e 3.

⁸² MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ...*, ob. Cit., p. 46.

⁸³ Conforme decorre da contabilidade.

⁸⁴ MARQUES, Paulo / SARMENTO, Joaquim Miranda / MARQUES, Rui, *IRC: Problemas atuais*, AAFDL Editora, 2007, p. 249.

consequência normal de prejuízos sofridos em anos anteriores (caso de uma empresa que começou a sua atividade)”⁸⁵.

Atento no exposto, a continuidade da vida empresarial mostra-se incompatível com o princípio da especialização, o que implica uma certa flexibilização do mesmo em detrimento do princípio da solidariedade entre exercícios. Na verdade, a CRP, ao impor que a tributação incida sobre o rendimento real, não permite que seja considerada a periodização de forma absoluta.

Nesta senda, o mecanismo de reporte de prejuízos fiscais surge como uma meio capaz de eliminar ou, pelo menos, atenuar a estanquicidade dos períodos⁸⁶, ao considerar os prejuízos obtidos num determinado exercício em anos subsequentes, permitindo a dedução dos mesmos aos lucros apurados. Note-se que, em conformidade com o princípio da tributação do rendimento real, decorre do art. 15.º, n.º 1, al. a) do CIRC que, para efeitos de determinação da matéria coletável, ao lucro tributável são deduzidos os prejuízos fiscais de anos anteriores.

3.3. A mecânica do reporte de prejuízos fiscais

Apurado o prejuízo fiscal num determinado período, ao sujeito passivo é concedido um crédito a deduzir, dentro de certos limites legais, quando exista lucro tributável em anos subsequentes. Desta forma, o legislador português apenas admite o regime *carryforward*, por contraposição ao regime *carryback*, que possibilita a dedução de prejuízos sobre um lucro tributável apurado em anos anteriores, devolvendo o Estado o imposto pago em “excesso”⁸⁷.

Como ensina RUI MARQUES, esta “*compensação de prejuízos fiscais configura uma recomposição do património líquido da empresa, fazendo com que somente possamos falar em acréscimo patrimonial (“lucro”) depois de restabelecida a situação patrimonial originária do sujeito passivo*”⁸⁸.

Por conseguinte, o legislador cede a arrecadação de impostos à penalização injusta das empresas que se verificaria caso a utilização dos prejuízos fiscais não fosse aceite. De

⁸⁵ MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ...*, ob. Cit., pp. 44 e 45.

⁸⁶ Veja-se o ponto 7 do preâmbulo do CIRC: “*A periodização do lucro é origem de outros complexos problemas, estando o principal relacionado com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Essa independência é, em entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria coletável, especialmente através do reporte de prejuízos. Consagra-se, assim, a solidariedade dos exercícios*”.

⁸⁷ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual ...* ob. Cit., p. 156.

⁸⁸ *Código do IRC Anotado e Comentado*, 2.ª edição revista e aumentada, almedina, p. 521.

uma forma muito geral, o legislador permite, por um lado, que não exista tributação por não ter sido apurado lucro e, por outro, a erosão da base tributável (reduzindo o montante de imposto a pagar), através da dedução dos prejuízos aos lucros que sejam subsequentemente apurados.

Quando seja apurado lucro tributável, podendo o sujeito passivo deduzir prejuízos fiscais de anos anteriores, caso não o faça, deve a Administração corrigir a autoliquidação e considerar esses mesmos prejuízos. Seguindo o mesmo raciocínio, se em virtude das correções efetuadas pela Administração, o prejuízo apurado pelo sujeito passivo por efeito das correções se transformar em lucro tributável, devem ser também considerados os prejuízos anteriores que possam ser deduzidos. Da mesma forma, se a Administração aumentar o lucro apurado pelo sujeito passivo, devem os prejuízos deduzidos ser ajustados⁸⁹.

No plano fiscal, o mecanismo de dedução de prejuízos fiscais tem sido sujeito a diversas alterações.

Decorre do art. 52.º, n.º 1 do CIRC que “*os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, (...), são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores*”.

Em primeiro lugar, podemos retirar da referida norma um *limite de natureza temporal*. Apurado o prejuízo fiscal, o contribuinte detém um crédito a seu favor que pode deduzir até ao 5.º período subsequente enquanto exista lucro disponível⁹⁰. Após cinco períodos de tributação, os prejuízos apurados caducam e não é admissível o seu reporte (atualmente).

O prazo de reporte tem sido um dos elementos mais alterados ao longo dos anos e, portanto, importa reiterar que o referido prazo de cinco anos apenas é aplicável aos prejuízos apurados a partir de 2017 (este prazo é alargado para doze anos quando se trate de pequenas e médias empresas)⁹¹. Assim, teremos:

- Prejuízos até 2009 (inclusive): seis anos de reporte;
- Prejuízos de 2010 e 2011: quatro anos de reporte;
- Prejuízos de 2012 e 2013: cinco anos de reporte;
- Prejuízos 2014 a 2016: doze anos de reporte;

⁸⁹ Cfr MARQUES, Rui, *Código ..., ob. Cit.*, p. 522.

⁹⁰ MARQUES, Rui, *A Caducidade ..., ob. Cit.*, p. 141.

⁹¹ Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

- Prejuízos a partir de 2017: cinco anos de reporte (exceto no caso das PME, que é de doze anos)⁹².

Não obstante tais alterações, caso o contribuinte tenha apurado resultados negativos em anos cujo prazo de reporte seja distinto, cabe ao contribuinte escolher quais os prejuízos que pretende deduzir em primeiro lugar. Com a revogação do n.º 15 do art. 52.º do CIRC⁹³, os prejuízos deixaram de ser deduzidos por ordem de antiguidade. Todavia, tal não invalida o dever de o contribuinte deduzir o prejuízo no primeiro período em que obtenha lucro⁹⁴.

Contudo, não nos parece que existam razões suficientes para limitar temporalmente este mecanismo. *“Tais limitações são diretamente desincentivadoras de investimento de larga dimensão que, pela sua natureza, impliquem investimento cuja instalação perdure no tempo e, por isso, desconsideram o ciclo médio de recuperação do investimento em diversos setores da atividade económica”*⁹⁵.

Associada a esta limitação temporal, estatui o n.º 2 do art. 52.º do CIRC um *limite quantitativo*. A dedução a efetuar tem como referência o lucro tributável obtido no período em causa, não podendo exceder 70%⁹⁶ do mesmo. Ainda assim, se por insuficiência de lucro, não for possível ao sujeito passivo deduzir nesse ano a totalidade do prejuízo, tal não invalida que em lucros futuros deduza o remanescente.

Por último, consideramos pertinente fazer uma breve ressalva relativamente a este mecanismo no âmbito da pandemia Covid-19. Em virtude da referida pandemia, a economia viu-se forçada a paralisar, causando a atual crise económica que vivemos.

Com efeito, e com vista a aliviar as consequências nefastas da referida crise, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 41/2020, de 4 de Junho, publicada em Diário da República de 6 de Junho de 2020, aprovou o Programa de Estabilização Económica e Social – designado PEES.

De entre as várias medidas aprovadas, podemos destacar aquela que diz respeito ao prazo de reporte de prejuízos fiscais.

Conforme se pode ler no referido programa, *“O contexto de paralisação da economia, seguida de retoma gradual e com incerteza, conduzirá a que o resultado fiscal*

⁹² SARMENTO, Joaquim Miranda / NUNES, Ricardo / PINTO, Marta Morais, *Manual ...*, ob. Cit., p. 130

⁹³ Pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

⁹⁴ Cfr. Informação Vinculativa, com Despacho de 9 de Julho de 2008, do Subdirector-Geral (Proc. n.º 962/2008).

⁹⁵ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual ...*, ob. Cit., p. 157.

⁹⁶ Este limite começou a vigorar a partir de 2014. Anteriormente, o limite era de 75%.

das empresas seja especialmente marcado pela criação de novos prejuízos fiscais e pela dificuldade de utilização de prejuízos fiscais passados já reconhecidos”.

Nesse sentido, o mecanismo de reporte de prejuízos passou a ter um enquadramento específico e transitório, que passamos a referir⁹⁷:

- Os anos de 2020 e 2021 são desconsiderados no que tange à contagem do prazo de utilização de prejuízos fiscais vigentes em 1 de Janeiro de 2020;

- Por outro lado, as empresas que gozam de um prazo de reporte de cinco anos, passam a beneficiar de um prazo de dez anos, em relação aos prejuízos apurados nos anos de 2020 e 2021.

- No que diz respeito ao limite quantitativo, este é alargado de 70% para 80% quando nesta diferença percentual estejam em causa prejuízos de 2020 e 2021.

⁹⁷ O Programa de Estabilização Económica e Social – PEES, está disponível em: <https://pees.gov.pt/wp-content/uploads/2020/06/PEES-Programa-de-Estabilizacao-Economica-e-Social.pdf>

4. O prazo para correção de prejuízos fiscais: artigo 54.º, n.º 4 do CIRC e artigo 45.º, n.º 3 da LGT

Analisados o instituto da caducidade – art. 45.º da LGT - e o mecanismo de reporte de prejuízos fiscais – art. 52.º do CIRC – cumpre fazer uma análise entre eles.

Começemos por recordar que a caducidade surge como um meio de garantia dos contribuintes que visa assegurar, essencialmente, os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da neutralidade fiscal (ponto 2.2. da dissertação). Para o efeito, a lei determina que, decorrido o prazo de quatro anos, regra geral, a Administração perde o seu direito de liquidar o imposto.

Dúvidas não existem que o referido prazo-regra é aplicável quer o sujeito passivo declare lucros ou prejuízos em determinado exercício. As dúvidas surgem nos anos posteriores ao apuramento do prejuízo, nos quais sejam efetuadas as deduções ao lucro tributável.

O legislador entendeu que em caso de dedução ou crédito de imposto, o referido prazo devia ser alterado e estabeleceu um prazo especial. Decorre do n.º 3 do art. 45.º que, nesses casos, “*o prazo de caducidade é o do exercício desse direito*”.

Começemos com uma breve nota, que nos afigura pertinente, para as alterações à redação do n.º 3 do art. 45.º. Na sua versão originária, o mesmo previa que: “*Em caso de ter sido efetuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito*”. Com a entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, o referido artigo passou a incluir não só os casos de reporte de prejuízos, mas também “*qualquer dedução ou crédito de imposto*”. Mais tarde, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, veio alterar o artigo e passou a referir os casos de dedução ou crédito de imposto (trata-se da versão atualmente em vigor), onde se pode incluir a dedução de prejuízos fiscais.

Ainda que este artigo não tenha sido sujeito a alterações relevantes, não nos podemos esquecer que o mesmo depende da redação de outros artigos, pois o prazo é verdadeiramente definido com recurso a outras normas ao determinar que o prazo de caducidade é o do exercício do direito.

Conforme analisámos anteriormente, por referência ao limite de natureza temporal do reporte de prejuízos fiscais, previsto que está no art. 52.º, n.º 1 do CIRC, o referido prazo de caducidade pode aí ser determinado. Esta última norma tem sido sujeita a diversas alterações ao longo dos anos. Na sua redação atual, existindo dedução de

prejuízos fiscais, para efeitos de caducidade, o prazo será de cinco anos (ou doze anos no caso das pequenas e médias empresas).

Aqui chegados, cumpre, desde já, deixar uma nota que entre nós se revela significativa. No caso de reporte de prejuízos fiscais, tipicamente, o prazo de caducidade é superior a quatro anos. Este eventual alargamento, respeita em exclusivo o ano em que é apurado lucro e deduzido o prejuízo fiscal. Desta forma, o legislador deixa intocável o ano no qual é apurado o prejuízo fiscal e, portanto, continua a ser aplicável o prazo geral de quatro no que à caducidade respeita.

Assim, é pressuposto que a correção do prejuízo fiscal tenha sido efetuada, de forma válida, no prazo de quatro anos e, só assim, poderá ser considerado o prazo especial (superior) para efeitos de correção dos anos subsequentes nos quais são apurados lucros.

Por sua vez, para efeitos de consagração de IRC e só estes, o CIRC determina que, caso a Autoridade Tributária proceda a *“correções aos prejuízos fiscais declarados, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efetuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação de IRC, ainda que adicional, se tiverem decorridos mais de quatro anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite”* – art. 52.º, n.º 4 do CIRC.

Do referido preceito normativo decorre que, se a Autoridade Tributária efetuar correções a um determinado exercício no qual o sujeito passivo declarou um resultado negativo, deve alterar igualmente as deduções que por este tenham sido feitas aos lucros tributáveis apurados nos anos subsequentes. No mesmo sentido, se, em virtude da correção à matéria coletável, deixar de se verificar um resultado negativo num determinado exercício, os anos seguintes, nos quais foram deduzidos esses prejuízos, também terão que ser corrigidos, originando liquidações adicionais quanto aos mesmos.

Considerando o antedito, para que a Autoridade Tributária possa desconsiderar, num determinado período, os prejuízos deduzidos ao lucro posteriormente apurado, tem que corrigir primeiramente o resultado do ano em que foram apurados os prejuízos. Para o efeito, terá que emitir uma liquidação de imposto, notificando validamente o contribuinte⁹⁸, dentro do prazo geral de caducidade (quatro anos), conforme já referido.

Atualmente e desde a reforma de 2014, a lei determina que se tiverem decorridos mais de 4 anos relativamente aos anos a que o lucro respeite, já não será admissível à

⁹⁸ Cfr. Art. 36.º do CPPT.

Autoridade Tributária proceder a qualquer anulação ou liquidação de IRC, ainda que adicional.

Diferentemente do que decorre do art. 45.º, n.º 3 da LGT, o prazo de caducidade para os anos de reporte de prejuízos fiscais não é alargado. Enquanto que na LGT, o prazo a considerar será, atualmente, de cinco ou dez anos; para efeitos do CIRC, o prazo está alinhado com o prazo geral de caducidade, ou seja, será de quatro anos.

Note-se que, ambas as normas – art. 45.º, n.º 3 da LGT e 52.º, n.º 4 do CIRC – respeitam o prazo de caducidade para efeitos de correção dos anos nos quais são deduzidos os prejuízos fiscais aos lucros e não dos anos nos quais os prejuízos são apurados. Assim, de um lado, temos uma norma geral, consagrada pela LGT que alarga o prazo de caducidade e, do outro, uma norma especial do CIRC que acompanha o prazo geral de caducidade.

O art. 7.º, n.º 2 do CC impõe uma presunção segundo a qual a lei especial prevalece sobre a lei geral, “exceto se for outra a intenção inequívoca do legislador”⁹⁹. Entende-se por lei especial “*aquela que regula a mesma matéria já disciplinada por outra lei (mais genérica) mas de forma (mais) específica ou particular*”¹⁰⁰. Assim, temos em querer que, a norma prevista no art. 52.º, n.º 4 do CIRC, ao disciplinar a mesma matéria prevista no art. 45.º, n.º 3 da LGT, mas de forma mais específica, para efeitos de consagração e só estes de IRC, prevalece sobre a norma geral da LGT no que à medida do prazo de caducidade se refere, quando sejam efetuadas deduções de prejuízos fiscais. Assim, o prazo a considerar será de quatro anos e não cinco anos (ou doze) por esse ser o prazo do exercício do direito à dedução de prejuízos, como remete a norma da LGT.

Contudo, a norma do art. 52.º, n.º 4 do CIRC nem sempre esteve de acordo com a norma que prevê o prazo geral de caducidade do direito de liquidação. Anteriormente, o prazo aí previsto estava alinhado com o prazo do exercício de dedução de prejuízos fiscais. Repare-se, por exemplo, à data dos factos das decisões dos tribunais, que analisaremos de seguida, o art. 47.º, n.º 1 do CIRC (com correspondência ao atual art. 52.º, n.º 1 do CIRC), previa que o “*direito de reporte de prejuízos poderia ser efetuado aos lucros tributáveis de um ou mais dos seis exercícios posteriores*” e, por sua vez, previa no n.º 4 que “*Quando se efetuarem correções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efetuadas, não se*

⁹⁹ Cfr. Acórdão da Relação de Lisboa, de 04 de Novembro de 1998 (Proc. n.º 0057226).

¹⁰⁰ GONZÁLEZ, José Alberto, *Código Civil Anotado*, Vol. I, Parte Geral (artigos 1.º a 396.º), Quid Juris Sociedade Editora, 2011, p. 26.

procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, do IRC, se forem decorridos mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro respeite". Deste modo, era alargado o prazo de caducidade do direito à liquidação dos anos em que o sujeito passivo declarou um lucro tributável e deduziu os prejuízos fiscais.

Com o devido respeito, entendemos que esta norma não tem sido alvo de correta interpretação pela Autoridade Tributária e, certas vezes, pelos Tribunais. De facto, consideram que a norma da LGT – art. 45.º, n.º 3 – não só alarga o prazo de caducidade relativamente aos anos nos quais o prejuízo foi deduzido, como também permite que o ano no qual foi gerado o prejuízo, ainda que caducado, possa ser alterado com a finalidade de corrigir os anos subsequentes.

Com efeito, começemos por analisar o processo do CAAD (proc. n.º 101/2018-T), de 13 de Novembro de 2018.

Vejamos dos factos:

a) Relativamente ao exercício de 2010, o sujeito passivo apurou e declarou um prejuízo fiscal no valor de € 5.609.114,62;

b) No exercício seguinte – 2011 – apurou um lucro tributável, tendo deduzido parte do prejuízo apurado e declarado em 2010;

c) Em 15 de Julho de 2015, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa iniciaram um procedimento inspetivo que incidiu sobre o exercício de 2011 (ao abrigo da ordem de serviço de 2 de abril de 2014) e, posteriormente, foi estendido aos períodos de tributação de 2009 e 2010 (ao abrigo das ordens de serviço de 17 de setembro de 2015);

d) Na sequência da ação inspetiva da alínea anterior, o sujeito passivo foi notificado que, relativamente ao exercício de 2010, o prejuízo fiscal apurado passaria para lucro tributável, em virtude de correções efetuadas. Ainda assim, uma vez que o prazo de caducidade previsto no art. 45.º, n.º 1 da LGT já tinha corrido, não seria produzida qualquer liquidação adicional de IRC sobre esse lucro tributável. Não obstante o referido, a correção ao exercício de 2010 teria que ser considerada para os exercícios subsequentes e, portanto, os prejuízos reportados e utilizados no exercício de 2011 seriam corrigidos, em conformidade com o disposto nos arts. 45.º da LGT e 52.º do CIRC.

Assim, entende a Autoridade Tributária que, considerando o alargamento do prazo de caducidade para os exercícios nos quais são deduzidos os prejuízos apurados

(conforme referimos anteriormente, o prazo de correção era de seis anos), o mesmo será aplicável mesmo que a correção e notificação ao exercício do prejuízo não sejam operadas de forma válida.

Seguindo o mesmo entendimento, veja-se o Acórdão do STA (Proc. n.º 0927716.8BEPRT 0325/18), de 04 de Dezembro de 2019, que, ao transcrever o entendimento do douto Ministério público, entende que *“a solução normativa exprime um justo equilíbrio de interesses: o interesse do sujeito passivo na dedução ao lucro tributável de determinado exercício de prejuízos de anos anteriores, facilitando a regular continuidade da atividade económica e financeira da empresa pela regulação da carga fiscal; e o interesse da administração tributária na correção dos prejuízos fiscais indevidamente declarados e indevidamente deduzidos, permitindo-lhe as consequentes e necessárias liquidações adicionais em prazo idêntico de 6 anos”*¹⁰¹.

Na mesma senda, veja-se também o Acórdão do TCA Sul (Proc. n.º 06351/13), de 05 de Novembro de 2015, que concluiu que *“Estando em causa prejuízos fiscais, o decurso do prazo de caducidade do direito de liquidação inicia-se na data em que o prejuízo é apurado e termina passados 6 anos”*.

A nosso ver, perante tal interpretação feita, o prazo especial previsto no art. 45.º, n.º 3 da LGT, por referência aos arts. 52.º, n.º 1 e 4 do CIRC, está a servir exclusivamente *“não o interesse de certeza da ordem jurídica, mas tão só a arrecadação de receitas”*¹⁰².

Note-se que, de facto, no Acórdão em análise do CAAD, relativamente ao período de 2011, pode ser aplicado o prazo especial de caducidade. Ainda assim, para que tal prazo seja aplicável, a correção à matéria coletável do período de 2010 tem que ocorrer dentro do prazo geral de quatro anos e ser validamente notificada ao contribuinte.

O prazo de quatro anos previsto como prazo geral de caducidade é um prazo bastante razoável, que surge como um meio que garante a segurança jurídica do contribuinte - decorrido o prazo, o contribuinte não pode ser surpreendido com pretensões da Autoridade Tributária.

De facto, acompanhamos a Autoridade Tributária e os Tribunais quando entendem admissível o alargamento do prazo de caducidade quanto aos exercícios nos quais são deduzidos os prejuízos, mas, para que tal seja admissível, relativamente ao ano do

¹⁰¹ Ainda que o prazo tenha sido alterado de 6 para 5 anos, o raciocínio mantém-se inalterado.

¹⁰² CAMPOS, Diogo Leite de, *Caducidade e Prescrição ...*, ob. Cit., p. 344.

prejuízo fiscal, o resultado tem que ser corrigido de forma válida, dentro do prazo geral de caducidade de quatro anos.

Como já se concluiu, parece-nos indiscutível que o prazo de correção de prejuízos fiscais é de quatro anos e, ainda que os anos subsequentes possam gozar de um prazo especial, as suas correções dependem da validade deste.

Tal tem ainda mais relevância quando o sujeito passivo se encontra numa situação desfavorável, ao apurar prejuízos fiscais num determinado exercício. Não pode a Autoridade Tributária e o Tribunal entender que, por se tratar de um resultado negativo, o prazo de caducidade pode ser alargado.

Considerando os princípios que enformam a caducidade em direito tributário, concluímos que:

a) A caducidade surge como um travão do direito de liquidação, impondo que o mesmo seja exercido dentro de determinado prazo.

b) No que diz respeito ao Princípio da Segurança Jurídica, conforme adiantámos, a Administração não pode frustrar, a seu bel-prazer, uma expectativa dada ao contribuinte. Não é admissível que a sua atuação lese as garantias dos contribuintes.

Se, decorrido o prazo de caducidade, o prejuízo fiscal não é alterado, o contribuinte vê a sua situação certa, atuando de acordo com a mesma. Assim, quando a Administração Fiscal e os Tribunais alteram resultados fiscais por intermédio da substituição de anos já caducados, a certeza dos contribuintes é ferida.

Por outro lado, este princípio impõe que as normas sejam claras e precisas.

c) No tocante à Boa-Fé, assentando a relação entre o contribuinte e a Administração numa base de confiança e verdade, é exigido que a Administração atue por intermédio da boa-fé;

Reiteramos, assim, que nos anos em que os prejuízos são apurados, o prazo a aplicar para efeitos de caducidade será o prazo geral de quatro anos e, portanto, a Administração goza do direito de proceder a correções durante esse período. Corrigindo esse resultado validamente, poderá beneficiar do prazo de quatro anos – atualmente – para corrigir os exercícios nos quais esse prejuízo foi utilizado.

Se assim não for, em decisões como a apresentada, existe uma clara violação do período de caducidade, que se reflete, nomeadamente, numa violação do Princípio da Segurança Jurídica.

Acompanhando o nosso entendimento, vejamos agora a decisão do CAAD (proc. n.º 101/2018). Decidiu o Tribunal que “*A alteração da situação tributária dos contribuintes, designadamente da matéria coletável ou da base de incidência de impostos, reclama uma atuação juridicamente válida por parte da Autoridade Pública, dotada de especial força jurídica, que defina a obrigação tributária e seja apta a produzir, através de um ato decisório por esta praticado, efeitos jurídico-tributários externos, impositivos e lesivos*”. Assim, tratando-se o Relatório das ações inspetivas de um ato meramente preparatório, não podia corrigir os prejuízos declarados no exercício de 2010. Por outro lado, admitindo a possibilidade de existir um ato decisório que corrigisse os prejuízos fiscais, o mesmo teria sempre que ser validamente notificado ao sujeito passivo. No período de tributação em que é apurado o prejuízo fiscal, o prazo de caducidade do direito de liquidação é de quatro anos e, decorrido esse prazo, termina de igual modo a possibilidade de ajustamento oficioso da matéria coletável. Atento no exposto, não existindo uma notificação válida que tenha procedido à correção do exercício de 2010, os mesmo mantiveram-se válidos e, portanto, a Autoridade Tributária não poderá desconsiderá-los em exercícios posteriores.

Mais ainda, concluiu o douto Tribunal (no nosso entendimento, de forma correta) que, na situação em análise, o prazo de caducidade relativamente ao ano de 2010 é de quatro anos e, portanto, a possibilidade de ajustamento oficioso à matéria coletável terminou em 31 de Dezembro de 2014. Com efeito, relativamente a exercícios já caducados, a Autoridade Tributária não pode proceder a correções, ainda que não proceda a liquidações relativamente a esse período, para extrair consequências relativamente aos exercícios subsequentes¹⁰³ que, à data dos factos, gozam de um alargamento do prazo de caducidade.

Ainda assim, como já referimos, atualmente, o art. 52.º, n.º 4 do CIRC acompanha o prazo de quatro anos de caducidade do direito à liquidação, previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

Ora, atualmente, o prazo para fazer as correções das deduções feitas aos lucros está alinhado com o prazo geral de caducidade e, portanto, inferior ao prazo previsto no

¹⁰³ Cfr. Acórdão do STA (proc. n.º 699/16), de 10 de maio de 2017.

n.º 1 do art. 52.º do CIRC: cinco ou doze anos, consoante os casos, a contar do ano a que o lucro respeite.

Não obstante, a questão continua atual por entender a Autoridade Tributária que sem corrigir validamente o ano no qual foi apurado o prejuízo fiscal, pode corrigir os anos subsequentes nos quais esse prejuízo foi deduzido.

Atento no exposto e seguindo o entendimento de RUI MARQUES¹⁰⁴, “*não se descortinam razões ponderosas*” que permitam considerar outro prazo para além daquele que está previsto no art. 45.º do n.º 1 da LGT.

Por outro lado, não sendo intenção do legislador distinguir os períodos nos quais são apurados prejuízos relativamente àqueles em que são apurados lucros, também não se encontram razões que justifiquem o alargamento do referido prazo.

Assim, consideramos correta a opção do legislador quando alterou o prazo de correção do art. 52.º, n.º 4 do CIRC aos lucros para quatro anos. Não obstante, consideramos que o problema exposto não está resolvido, pois, com o devido respeito, como demonstrado, a Autoridade Tributária e, certas vezes, os Tribunais, consideraram admissível a correção de anos fiscais já caducados como válvula de correção de anos ainda não caducados, quando sejam feitas deduções de prejuízos, por aplicação da norma geral da LGT – art. 45.º, n.º 3.

¹⁰⁴ *Código ..., ob. Cit.*, pp. 529.

Conclusão

O direito fiscal, ainda que autónomo, não pode ser visto como estanque face aos restantes ramos do direito. Partindo do direito civil, considerámos o instituto da caducidade em direito tributário, como a limitação ao exercício do direito de liquidar o imposto, de que a Administração é titular, enquanto sujeito ativo da relação tributária. Assim, com vista a salvaguardar os princípios da segurança jurídica, da boa-fé e a neutralidade fiscal, findo o prazo geral de caducidade – quatro anos – a relação tributária extingue-se e o sujeito passivo não pode ser surpreendido com pretensões da Administração.

No caso do IRC, cabe ao sujeito passivo apurar e declarar o resultado obtido através da Modelo 22. Quando o resultado seja negativo – prejuízo fiscal -, por um lado, a obrigação tributária do sujeito passivo para efeitos de IRC é alterada, e, por outro, é lhe permitido deduzir o prejuízo apurado em anos subsequentes, quando obtenha lucro tributável, por meio do mecanismo de reporte de prejuízos fiscais. Desta forma, a divisão anual dos exercícios é considerada uma artificialidade, pois os exercícios não podem ser encarados como independentes entre si.

Com vista a conciliar o instituto da caducidade com o mecanismo de dedução e crédito de imposto, o legislador optou por estabelecer um prazo especial de caducidade, que coincide com o exercício desse direito. Assim, ao incluirmos o reporte de prejuízos fiscais neste preceito normativo, o referido prazo é alargado, atualmente, para cinco ou doze anos (conforme os casos), por referência ao art. 51.º, n.º 1 do CIRC.

Acontece que, o legislador, no CIRC, determina que, quando sejam efetuadas correções aos prejuízos fiscais, dentro do prazo geral de caducidade de quatro anos, também devem ser alteradas, em conformidade, as deduções efetuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação de IRC, se tiverem decorridos mais de quatro anos relativamente àquele a que o lucro respeite – art. 52.º, n.º 4 do CIRC.

Ambas as normas respeitam o prazo de correção aos anos nos quais é efetuada a dedução de prejuízos fiscais e não nos quais é obtido o mesmo (relativamente a esta última situação, o prazo manteve-se inalterado, ou seja, de quatro anos). De facto, a norma da LGT permite a correção desses anos pelo prazo de cinco ou doze anos e a norma do CIRC reduz esse prazo para quatro. Assim, cremos que o legislador ao estabelecer no CIRC uma norma especial, revoga a norma geral da LGT e, portanto, o prazo de correção das deduções efetuadas é de quatro anos.

Anteriormente, o prazo do art. 52.º, n.º 4 do CIRC não estava alinhado com o prazo do art. 45.º, n.º 1 da LGT, mas sim com um prazo especial mais alargado, que coincidia com aquele que está previsto para o exercício de reporte de prejuízos fiscais - n.º 1 do art. 52.º do CIRC.

Acreditamos que a opção do legislador caminhou no sentido correto, contudo a questão não está ainda resolvida. Conforme dá nota a jurisprudência dos tribunais portugueses, a Autoridade Tributária entende admissível corrigir anos já caducados, ainda que não proceda a liquidações adicionais, para alterar os anos subsequentes em que foi deduzido esse prejuízo.

Assim, a presente dissertação permitiu concluir que não foi intenção do legislador, através das diversas redações dos arts. 45.º, n.º 3 da LGT e 52.º, n.º 4 do CIRC alargar o prazo de caducidade relativamente aos anos nos quais o sujeito passivo declarou o prejuízo, mas sim relativamente àqueles nos quais deduziu o mesmo. Ainda assim, para que a Autoridade Tributária possa beneficiar do segundo prazo de caducidade quanto aos anos subseqüente, tem que corrigir validamente dentro do prazo geral de quatro anos o resultado negativo apurado pelo sujeito passivo. Se assim não for, o instituto da caducidade será ferido e, conseqüentemente, os princípios e valores constitucionais que o compõem – segurança jurídica, boa-fé, neutralidade fiscal.

Referências Bibliográficas

AMORIM, José de Campos / AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Lições de Direito Fiscal*, 2ª edição, revista e atualizada, Calendário de Letras.

BRENNAN/BUCHANAN, The Power to Tax – Analytical Foundation of Fiscal Constitution, Cambridge, 2000. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/0064/ae5e029850f965dc6773f0d102df74706e75.pdf?ga=2.197337255.920507273.1611835771-497982558.1611835771>

CAMPOS, Diogo Leite de, *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário: Os abusos do Estado legislador/credo*, Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, 90 anos, Almedina, Coimbra, 2007

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, 3ª reimpressão, Almedina.

CARDONA, Maria Celeste, Prescrição da obrigação tributária e caducidade do direito de liquidar o imposto. Disponível em: <https://portal.oa.pt/upl/%7B08712be1-7249-48bf-8e8e-30240d4e93d4%7D.pdf>

CASTRO, Aníbal de, *A Caducidade na doutrina, na lei e na jurisprudência*, 2ª edição atualizada, Livraria Petrony, Lisboa, 2980.

CATARINO, João Ricardo, *Caducidade do Direito à Liquidação: Limites e Garantias do Regime Suspensivo Previsto no Artigo 46º da Lei Geral Tributária*, Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011.

CATARINO, João Ricardo / GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Vol. I, 5ª edição, Almedina, 2017.

CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil V – Parte Geral, Exercício Jurídico*, 3.ª edição revista e atualizada, Almedina.

COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2019.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, 5ª edição, Almedina, 2020.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina.

CORREIA, Miguel, *The Taxation of Corporate Groups Under a Corporation Income Tax*, The London School of Economics and Political Science, Londres, 2010.

FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil II – Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*, 4ª edição revista e atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2007.

FERREIRA, Henrique Quintino, *A Determinação da Matéria Coletável do IRC*, 9ª edição, Editora Rei dos Livros, 1997.

GONÇALVES, Joaquim, *A caducidade face ao direito tributário, in problemas fundamentais do direito tributário*, Vislis Editores, 1999.

GONZÁLEZ, José Alberto, *Código Civil Anotado - Volume I, parte geral (artigo 1.º a 396º)*, Quid Juris Sociedade Editora, 2011.

MARQUES, Paulo / SARMENTO, Joaquim Miranda / MAQUES, Rui, *IRC: Problemas atuais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2017.

MARQUES, Rui, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, 2ª edição revista e atualizada, VidaEconómica, Julho de 2018.

MARQUES, Rui, *Código do IRC Anotado e Comentado*, 2ª edição revista e aumentada, Almedina, 2020.

MARROQUIM, Stayleir, *A Prescrição e a Caducidade*. Disponível em: <http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Marroquim-Stayleir->

[Jurisprudencia-Critica-Acordao-do-Tribunal-Supremo-de-24-de-Setembro-de-2008-A-Prescricao-e-a-Caducidade.pdf](#)

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 7.^a edição revista e atualizada, Almedina, Coimbra, 1995.

MENDES, António Rocha, *IRC e as Reorganizações Empresariais*, Universidade Católica Editora, 2016.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6.^a edição, Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.^a edição, Almedina, 2015.

NETO, Serena Cabrito / TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário: procedimentos, princípios e garantias*, Vol. I, Almedina, 2017.

O Programa de Estabilização Económica e Social – PEES. Disponível em: <https://pees.gov.pt/wp-content/uploads/2020/06/PEES-Programa-de-Estabilizacao-Economica-e-Social.pdf>

PIRES, Manuel / PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.^a edição corrigida e aumentada, Almedina, 2012.

RICARDO, Joaquim, *Direito Tributário Anotado e Remissivo*, 24.^a edição, VidaEconómica, 2021.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, 2007.

SARMENTO, Joaquim Miranda / NUNES, Ricardo / PINTO, Marta Morais, *Manual Teórico-Prático de IRC*, 2.^a edição, Almedina.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª edição, Almedina, 1995.

VASCONCELOS, Pedro Pais de, *Teoria Geral do Direito Civil*, 6.ª edição, Almedina, Maio de 2012.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Abril 2018.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina.

Lista Jurisprudencial

Supremo Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão de 29 de Abril de 2004, *Sudholz*, C-17/01.

Tribunal Constitucional

Acórdão de 27 de Março de 2001, Processo n.º 63/2001;

Acórdão de 29 de Maio de 2003, Processo n.º 84/2003;

Acórdão de 23 de Junho de 2005, Processo n.º 252/2005;

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 13 Novembro de 2007, Processo n.º 0164/04;

Acórdão de 16 de Setembro de 2009, Processo n.º 0473/09;

Acórdão de 10 de Novembro de 2010, Processo n.º 669/10;

Acórdão de 10 de Novembro de 2010, Processo n.º 112/20;

Acórdão de 3 de Abril de 2012, Processo n.º 103/12;

Acórdão de 21 de Novembro de 2012, Processo n.º 594/12;

Acórdão de 18 de Maio de 2016, Processo n.º 1948/13;

Acórdão de 25 de Setembro de 2019, Processo n.º 02304/13.3BEPRT;

Acórdão de 4 de Outubro de 2019, Processo n.º 0660/15;

Acórdão de 30 de Outubro de 2019, Processo n.º 01528/08.0BELRS;

Acórdão de 04 de Dezembro de 2019, Processo n.º 0927/16.8BEPRT 0325/18.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 12 de Janeiro de 2017, Processo n.º 00674/15.8BEVIS;

Acórdão de 7 de Novembro de 2019, Processo n.º 02600/12.7BEPRT.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 24 de Maio de 2011, Processo n.º 04311/10;

Acórdão de 11 de Maio de 2017, Processo n.º 09/09;

Acórdão de 31 de Janeiro de 2019, Processo n.º 2724/05.7BELSB.

CAAD

Processo n.º 119/2012-T, de 9 de Abril de 2013;

Processo n.º 101/2018, de 13 de Novembro de 2018