



**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO**

**PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO**

**Princípios gerais e garantias não impugnatórias**

**SÉRGIO VAZ**

**III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal**

## **INDICE**

Introdução .....	3
Noção e âmbito do Procedimento Tributário .....	6
Princípios Gerais do Procedimento Tributário .....	8
Garantias não impugnatórias gerais dos contribuintes no procedimento tributário .....	11
Direito à informação .....	11
2- O Direito à fundamentação, À notificação e à caducidade do direito de liquidar..	12
4- Direito a juros indemnizatórios .....	14
5- Direito à redução das coimas .....	15
6- Direito à confidencialidade fiscal.....	15
7- Outros direitos .....	16
Conclusão .....	19

## Introdução

No tratamento desta matéria do processo fiscal, procurei seleccionar temas que me pareceram os mais relevantes para o exercício da actividade forense e tratá-los numa perspectiva que, sem descuidar as questões teóricas de enquadramento, tenham sempre presente a respectiva vertente mais prática.

É sabida a extrema importância destas questões, tanto mais que, falamos de um conjunto de normas, cuja aplicação se destina à regulação das regras tributárias.

Talvez por isso, não raras vezes, alguns autores lhe chamem “Direito tributário adjectivo”<sup>1</sup>.

Como é sabido, as fontes legais do processo fiscal são hoje, fundamentalmente<sup>2</sup>, a Lei geral Tributária - LGT (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária - RCPIT (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro), que entraram em vigor em 1/1/99, o Código do Procedimento e do Processo Tributário - CPPT (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), que entrou em vigor em 1/1/2000<sup>3</sup>, o Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT – no processo penal e de contra-ordenação tributários (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), e que entrou em vigor a 5 de Julho de 2001.

---

1- Joaquim Freitas da Rocha, In Lições de procedimento e processo tributário.

2- Para além da Constituição, sendo de importância fundamental no que respeita aos direitos e garantias dos contribuintes o artigo 268.º.

3- Embora inicialmente apenas para os procedimentos iniciados e processos instaurados a partir daquela data – cfr. O art. 4.º do respectivo decreto de aprovação – só se passando a aplicar a todos a partir 5 de Julho de 2001 – cfr. O artigo 12.º da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, que entrou em vigor a 5 de Julho daquele ano (e revoga tacitamente aquele artigo 4.º).

4- O processo penal fiscal estava no RJIFNA e no RJIFA.

A LGT, o CPPT e o RGIT vieram, à vez, revogar o Código do Processo Tributário (CPT) de 1991, diploma onde antes se continham fundamentalmente as normas aplicáveis ao processo fiscal não penal<sup>4</sup>.

Veja-se que, paradoxalmente, uma reforma que tinha intuito simplificador, acabou por conduzir a uma dispersão legislativa de matérias muito maior do que a que havia antes da reforma.

Mas, mais grave do que esta dispersão legislativa é o facto de, por serem fruto de autores materiais diversos (embora emanados do mesmo executivo), tenham passado a existir tratamentos contraditórios das mesmas matérias.

Talvez por isso se explique que, desde 2000, em todos os orçamentos de estado, tem sido inserida uma autorização legislativa com vista a uma maior harmonização legislativa.

Embora se possa considerar que, os termos em que a referida autorização legislativa, tem vindo a ser formulada não permite descortinar o sentido, mas apenas o objecto, de tal harmonização, o que, como se sabe, é requisito essencial das autorizações legislativas.

Assim, não obstante a relativa pouca idade dos diplomas onde actualmente se encontram as normas reguladoras do processo tributário, os mesmos, tem sido objecto de numerosas alterações.

Facto que, é bem demonstrativo da velocidade a que se legisla, determinando em consequência, grande dificuldade para os operadores do direito em conhecer a lei vigente, pelo menos na sua última versão.

Não obstante as numerosas alterações a que a LGT e o CPPT foram já sujeitas, está ainda por fazer a adequação destes diplomas, pelo menos, à Reforma do Contencioso Administrativo.

É que, como se constata pelas datas da LGT e do CPPT, a Reforma do Processo Tributário<sup>1</sup>, antecipou – se à Reforma do Contencioso Administrativo, havendo a legítima expectativa que, assim sendo, na Reforma do Contencioso Administrativo, porque posterior, se fizessem desde logo as alterações ao CPPT

necessárias à adequada articulação dos diplomas do processo tributário com o Código do Processo nos Tribunais Administrativos.

Mas nada disso aconteceu!

E nem sequer, como disse, se fizeram entretanto quaisquer alterações ao CPPT determinadas pela Reforma do Contencioso Administrativo <sup>1</sup>.

O que é lamentável e grave – e tem colocado inúmeras questões de compatibilização que se poderiam evitar, as quais, na maior parte dos casos, redundam em prejuízo do contribuinte.

---

1- Que visou adaptar o contencioso tributário à Revisão Constitucional de 1997, aprofundando as garantias dos contribuintes em conformidade com a nova redacção do artigo 268.º da CRP

2- Embora a autorização legislativa contida no OE/2004 as tivesse previsto.

## Noção e âmbito do Procedimento Tributário

No artigo 1.º do CPA (de 1991 – posterior à entrada em vigor do CPT – Julho desse ano), o procedimento administrativo era definido como “a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução”.

Nas leis do processo tributário – artigos 54.º da LGT e 44.º do CPPT – mais do que uma definição do conceito de procedimento tributário, encontramos a definição do seu âmbito, feita, em termos amplíssimos pois, se considera compreendido no âmbito deste procedimento (n.º 1 do artigo 54.º da LGT) “toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários”<sup>1</sup>.

Nas alíneas de qualquer dos dois preceitos, embora em termos não totalmente coincidentes, salvo em 5 alíneas, faz-se uma enumeração não taxativa do conteúdo do procedimento tributário.

Resultando dessa enumeração uma patente diversidade de procedimentos tributários, estando previstos:

- Procedimentos dirigidos à emissão de acto tributário (procedimento de liquidação);
- Procedimentos prévios de liquidações (avaliações de rendimentos ou valores patrimoniais; emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária – avaliações prévias, informações vinculativas);
- Procedimentos de fiscalização e inspecção tributária – embora se digam desde logo que estes são regulados por diploma próprio;
- Procedimentos de reconhecimento de benefícios fiscais (ou revogação destes);

---

1- Ao que parece apenas de actos, e não também de formalidades; e ao que parece também, quer esta sucessão seja ordenada ou não – o que, perdoe-se-nos a ironia, é capaz de ser uma noção realista!

- Procedimentos de carácter litigioso, como são as reclamações, recursos hierárquicos e contestações de carácter técnico no domínio aduaneiro

- E ainda, procedimentos de cobrança, na parte que não revistam natureza judicial<sup>1</sup>.

Este carácter muitíssimo amplo da definição do âmbito do procedimento tributário tem a vantagem de permitir sujeitar todos eles aos princípios gerais que a lei lhes define e que, no seu núcleo essencial, não são diversos dos consagrados no CPA.

Perguntar-se-á então porque razão teve a lei tributária de repetir princípios que já estavam legislativamente consagrados (e alguns dos quais resultam directamente da CRP) num diploma que, em razão do âmbito de aplicação que a si mesmo definia, eram logicamente aplicáveis também no procedimento tributário?

A resposta é a seguinte: porque de outro modo os tribunais (foi essa a orientação do STA durante muito tempo) continuavam a resistir a sua aplicação no procedimento tributário, invocando a especialidade da administração tributária e dos respectivos procedimentos, como se, apesar de tributária, deixasse de ser administração pública; ou como se os contribuintes, por o serem, deixassem de ser administrados.

Daí que uma das incumbências da Comissão que preparou a LGT tenha sido justamente essa: pôr na lei do processo fiscal os princípios do CPA para que não mais se pudesse argumentar por essa via.

---

1- O que parece inculcar a ideia de que apenas a cobrança voluntária constitui um procedimento administrativo, visto que quanto à coerciva, feita através do processo de execução fiscal, a LGT, no seu artigo 103.º, n.º 1, diz ter natureza judicial.

## **Princípios Gerais do Procedimento Tributário**

No artigo 55.º da LGT são encarados como princípios do procedimento tributário alguns dos princípios gerais do procedimento definidos no CPA, e que valem também, com o mesmo sentido que têm no procedimento administrativo, no procedimento tributário.

É importante não esquecer que tais princípios são constitucionalmente impostos como princípios fundamentais da Administração Pública (artigo 266.º da CRP), razão pela qual sempre valeriam no procedimento tributário mesmo que não estivessem especialmente previstos na LGT ou no CPPT.

De qualquer modo, o artigo 55.º da LGT enuncia especificamente os princípios:

- da prossecução do interesse público (4.º do CPA);
- da legalidade (3.º do CPA);
- da igualdade e proporcionalidade (5.º do CPA);
- da justiça e imparcialidade (6.º do CPA);
- da celeridade (ou eficiência – 10.º do CPA).

Para além destes, outros há, como o princípio da Boa-Fé, a que se refere a parte final do n.º 2 do artigo 266.º da CRP e o artigo 6.º-A do CPA, que não são expressamente referidos pelo artigo 55.º da LGT, embora o n.º 2 do artigo 59.º da LGT, a propósito do princípio da colaboração, estabeleça uma presunção de boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

Não obstante a omissão de referência expressa ao princípio da LGT e no CPPT, o STA, ainda antes da entrada em vigor do CPPT, reconheceu a vigência deste princípio no procedimento tributário por aplicação directa das normas constitucionais que consagram quer o princípio da boa-fé quer o da protecção da confiança, que o TC sempre tem considerado ínsito na ideia de Estado de Direito Democrático (2.º da CRP).

Fê-lo no acórdão do STA de 17 de Maio de 2000, o qual constitui, a todos os títulos, um acórdão notável.

No caso, a administração fiscal notificara incorrectamente o contribuinte dos meios processuais de que dispunha, dizendo-lhe que tinha 90 dias para, nos termos do CPT, reclamar ou impugnar o resultado de uma 2.<sup>a</sup> avaliação de um prédio para efeitos de sisa.

Acontecia, porém, que nos termos do CPT do resultado de 2.<sup>a</sup> avaliação para efeitos de sisa não cabia reclamação administrativa, apenas impugnação judicial.

Desconhecendo o facto, o contribuinte, seguindo a indicação constante da notificação, optou pela via administrativa (que é gratuita) e, não obtendo resposta à sua reclamação no prazo de 90 dias, interpôs então impugnação, a qual foi indeferida por se ter entendido que caducara entretanto o seu direito de impugnar.

A solução para o caso encontra-se, desde 2000, no CPPT – cujo n.º 4 do artigo 37.º prescreve que, “No caso de o tribunal vir a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial”.

No artigo 56.º da LGT consagra-se ainda o princípio da decisão<sup>1</sup>.

De diferente, em relação ao CPA, estabelece-se, na alínea b) do n.º 2 do artigo 56.º não existir dever de decisão quando tenha sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário – sendo tais prazos de revisão oficiosa do acto tributário fixados no artigo 78.º da LGT<sup>2</sup>.

Chama-se ainda a atenção para o facto de, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, a presunção de indeferimento tácito para efeitos de utilização de meios de defesa se formar ao fim de 6 meses (e não 90 dias – como no procedimento administrativo - artigo 109.º do CPA ou no procedimento fiscal anterior à LGT.

---

1- Consistindo o seu conteúdo numa adaptação do preceituado no artigo 9.º do CPA.

2- 4, 3 anos ou a todo o tempo, dependendo da iniciativa, do fundamento, ou de já ter sido ou não pago o imposto.

E ainda, para o facto de, os prazos no procedimento tributário se contarem de forma contínua e nos termos do Código Civil (artigo 279.º do CC), e não nos termos do artigo 72.º do CPA, nos termos do qual os prazos inferiores a 6 meses se suspendem nos sábados, domingos e feriados.

Seguem-se, na LGT, os princípios do inquisitório (art. 58.º), da colaboração (59.º), e da participação (artigo 60.º), consubstanciado no direito de audiência prévia (ou dever de audição), consoante seja visto na perspectiva do contribuinte ou da administração, o que não é direito de audição, como lhe chama a lei, que é o direito de ouvir e não de ser ouvido.

A estes princípios acrescenta ainda o CPPT os princípios:

- do contraditório (45.º do CPPT), que aparece como uma explicitação do princípio da participação;

- do duplo grau de decisão (47.º do CPPT), que impede que a mesma pretensão do contribuinte seja apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrados na administração tributária, e obriga a que o pedido de reapreciação da decisão administrativa seja dirigido ao dirigente máximo do serviço;

- da cooperação de entidades públicas (49.º do CPPT);

- da utilização de todos os meios de prova (50.º do CPPT);

- da possibilidade de contratação de outras entidades para a colaboração em operações de entrega ou recepção de declarações ou outros documentos, de processamento da liquidação ou cobrança de obrigações tributárias (51.º).

Podemos ainda acrescentar ao elenco dos princípios fundamentais do procedimento tributário dois outros, previstos no artigo 10.º do CPPT, o da competência-regra dos serviços locais da administração tributária (10.º, n.º 2) e o da estabilidade da instância (10.º, n.º 5).

Vistos os princípios, vejamos agora as principais garantias (não impugnatórias) dos contribuintes no procedimento tributário.

## **Garantias não impugnatórias gerais dos contribuintes no procedimento tributário**

Meios de defesa não impugnatórios são alguns dos direitos que a lei reconhece aos contribuintes, dos quais este pode socorrer-se, no âmbito do procedimento tributário.

### **Direito à informação**

A matriz do direito à informação encontra-se no próprio texto constitucional, que no n.º 1 do seu art. 268.º define o conteúdo mínimo deste direito.

A Lei Geral Tributária alarga, porém, o conteúdo mínimo deste direito estabelecendo, nos seus arts. 67.º e 70.º, n.º 3 o direito do contribuinte a ser informado, por escrito, no prazo de 10 dias, sobre a fase em que se encontra a procedimento e a data previsível para a conclusão deste, sobre a sua concreta situação tributária e sobre a existência, teor e autoria de denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária.

No seu art. 68.º, o direito dos sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais (incluindo advogados e consultores fiscais), prevê-se ainda a possibilidade de serem solicitadas informações prévias vinculativas sobre a sua situação tributária ou sobre os pressupostos de benefícios fiscais<sup>1</sup>.

---

1- Cfr., também, o art. 57.º do CPPT

Prevendo, ainda, no art. 56.º do CPPT que, a administração tributária organizará e disponibilizará para consulta aos contribuintes uma base de dados actualizada da qual constem as orientações genéricas emitidas pela administração fiscal que visem a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços.

## **2- O Direito à fundamentação, À notificação e à caducidade do direito de liquidar**

Os direitos à fundamentação e à notificação das decisões têm também a sua matriz na Constituição (art. 268.º n.º 3).

Os requisitos da fundamentação das decisões que ponham termo ao procedimento tributário constam do 77.º da LGT, que estabelece igualmente que a notificação da decisão é condição de eficácia desta.

Sobre as notificações em especial regem os arts.35.º a 43.º do CPPT.

O n.º 2 do art. 36.º do CPPT estabelece que “a notificação conterà sempre a decisão, os seus fundamentos, os meios de defesa para reagir contra o acto notificado, a identificação da entidade que o praticou e a indicação, sendo caso disso, que o praticou no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

Ora, quando falte algum destes requisitos o interessado pode, no prazo de 30 dias, salvo se for mais curto o prazo para reagir contra o acto notificado, requerer a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, caso em que, os prazos para o exercício dos seus direitos de defesa só começaram a contar a partir daí (art. 37.º).

---

1- Acto pelo qual se procede à determinação administrativa do imposto a pagar, conta a partir do ano civil seguinte aquele em que se verificou a exigibilidade do imposto (arts. 45.º n.ºs 1 e 4 da LGT), e suspende-se ocorrendo qualquer das circunstâncias a que se refere o art. 46.º da LGT.

Discutível poderá saber se, a utilização desse expediente, designadamente quando ao acto tributário falte a fundamentação legalmente exigida, constitui uma mera faculdade ou um dever prévio à interposição de impugnação por falta de fundamentação.

Ainda a propósito da notificação, importa referir que os actos de liquidação de impostos<sup>1</sup>, têm de ser validamente notificados aos contribuintes no prazo de 4 anos, sob pena de caducidade do direito à liquidação (e conseqüente inexigibilidade do pagamento)

Este prazo conta-se nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu, à excepção do IVA, em que o prazo de caducidade se

### **3- DIREITO DE AUDIÊNCIA PRÉVIA**

É também a própria Constituição - no n.º 5 do seu art. 267.º, que garante o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito.

Este direito concretiza-se no procedimento administrativo através do direito de audiência prévia, regulado no artigo 100.º e ss. do CPA, e sendo o procedimento tributário uma modalidade de procedimento administrativo era de supor que os contribuintes o tivessem por força daquelas disposições.

Mas a administração fiscal, com a justificação de que aquela disciplina legal era inadequada ao procedimento tributário - que era um procedimento especial - violava sistematicamente esse direito, fora dos casos do processo de contra-ordenação.

Tendo sido a LGT que, pela primeira vez, veio consagrar o direito de audiência prévia no procedimento tributário em geral.

O art.60.º da LGT estabelece o elenco das situações em que é conferido o direito do contribuinte ser ouvido no procedimento tributário e a tramitação do modo de efectivação desse direito.

Quanto ao primeiro aspecto, estabelecem os n.ºs 1 e 2 do art.60.º que assiste aos contribuintes o direito de serem ouvidos:

- Antes da liquidação que não se faça com base na sua declaração de imposto (alínea a) do n.º1 e n.º2);

- Antes do indeferimento, total ou parcial, dos seus pedidos, reclamações, recursos ou petições (alínea b) do n.º1 e parte final do n.º2, *a contrario*);
- Antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal que os afecte (alínea c);
- Antes de tomada a decisão de aplicar métodos indirectos de avaliação da sua matéria tributável (alínea d);
- Antes da conclusão do relatório da inspecção tributária (alínea e).

A este elenco devemos ainda, acrescentar o caso constante do n.º 4 do art. 23.º da LGT: a audiência do responsável subsidiário antes da reversão da execução fiscal inicialmente instaurada contra outrem.

A forma como se efectiva o direito de audiência prévia, é-nos indicada nos n.ºs. 3 a 6 do art. 60.º da LGT, isto é, antes de tomada a decisão ou da pratica do acto lesivo, a Administração Fiscal deve enviar uma carta registada para o domicilio fiscal do contribuinte marcando uma data, não inferior a 8 dias nem superior a 15, para que este, querendo, exerça, oralmente ou por escrito, o seu direito de ser ouvido, devendo constar dessa carta, necessariamente, o projecto de decisão a adoptar e a fundamentação da mesma.

Se o contribuinte exercer o seu direito de ser ouvido os elementos novos que na sua audiência sejam trazidos ao procedimento serão obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão a tomar.

Se o contribuinte renunciar ao seu direito de ser ouvido a Administração terá de decidir sozinha.

#### **4- Direito a juros indemnizatórios**

O contribuinte tem direito a juros indemnizatórios quando por erro imputável aos serviços, apurado em reclamação graciosa ou impugnação judicial, seja pago imposto a mais ou quando por motivo imputável à administração fiscal não seja

cumprido o prazo de restituição oficiosa de impostos indevidamente autoliquidados ou pagos (art. 43.º da LGT).

São também devidos juros ao contribuinte (a que a lei chama de mora), desde que esta peça se não for cumprido o prazo legal de restituição do imposto derivada de uma decisão judicial que tenha anulado o correspondente acto tributário (art. 102.º, n.º 2 da LGT).

A taxa dos juros indemnizatórios, é igual à dos juros compensatórios, corresponde à taxa dos juros civis.

A dos juros de mora é correspondente à taxa de juro definida para as dívidas ao Estado (1% ao mês, por cada mês incompleto, podendo ser reduzida para 0.5%).

## **5- Direito à redução das coimas**

Os artigos 29.º e 30.º do RGIT reconhecem ao infractor o direito à redução das coimas quando este reconheça a sua responsabilidade e regularize a sua situação tributária dentro de determinados prazos, apresentando no competente serviço da administração tributária o pedido para o seu pagamento antes de instaurado o processo de contra-ordenação.

O montante da redução varia, de resto, em função do momento em que é apresentado o pedido de pagamento da coima.

## **6- Direito à confidencialidade fiscal**

O direito à confidencialidade sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária do contribuinte e os elementos de natureza pessoal obtidos no procedimento, que recaí sobre os funcionários da administração tributária, vem consagrado no art. 64.º da LGT, e é um direito penalmente tutelado no RGIT<sup>1</sup>.

Chamando-se só à atenção para a norma estabelecida no n.º4 do art. 64.º da LGT, que, de forma inovadora, estabelece que o dever de confidencialidade fiscal não prejudica o acesso dos sujeitos passivos a dados sobre a situação tributária de outros

sujeitos passivos, desde que, esse conhecimento seja essencial à fundamentação da sua reclamação, recurso ou impugnação.

O acesso a esses elementos relativos a terceiros está, obviamente, condicionado à sua expurgação dos elementos que permitam a identificação daqueles a que respeitam.

## **7- Outros direitos**

Para além destes direitos a que fizemos expressa referência, a lei fiscal reconhece ao contribuinte outros direitos como, por exemplo:

1 - O de solicitar inspecções tributárias nos termos do art. 47.º da LGT e do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro;

Atentemos agora um pouco mais nestas duas normas.

A prescrição, por ser um facto extintivo da relação jurídica de imposto, tem, em regra, o seu regime substantivo determinado pela lei em vigor à data da verificação do facto tributário.

Só não é assim quando o legislador disponha expressamente em sentido diverso<sup>1</sup>, e quando, em data posterior à da ocorrência do facto tributário, surja uma lei nova que encurte o prazo de prescrição - caso em que, segundo orientação pacífica do STA, haverá que aplicar à prescrição das obrigações tributárias pré-constituídas o disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, ou seja aplicar-se-á o novo prazo, contado desde a data da entrada em vigor da lei nova, salvo se, segundo a lei antiga, faltar menos tempo para o prazo se completar<sup>2</sup>.

---

1- Crime de violação de segredo fiscal e contra-ordenação paralela.

2 - O de não permitir o acesso a estabelecimentos que estejam também afectos à sua habitação sem ordem da autoridade judicial competente - art. 135.º, n.º 2 do CIRS;

3 - O de recusar o pagamento de tributos quando tenha decorrido já o prazo de prescrição da dívida tributária – art. 48.º e 49.º da LGT

Os prazos de prescrição das dívidas de imposto têm vindo a ser encurtados. Assim:

- O prazo de prescrição era de 20 anos no CPCI;

- foi encurtado para 10 com o CPT (artigo 34.º -. A partir de 1 de Julho de 1991, data da entrada em vigor do Código de Processo Tributário);

- e voltou a sê-lo, para 8 anos, com a LGT (em vigor a 1 de Janeiro de 1999).

Também as causas de interrupção e suspensão da prescrição a que se deverá atenderem para determinar a ocorrência destes efeitos quanto ao prazo de prescrição das obrigações tributárias objecto da execução.

São as estabelecidas na lei em vigor à data da ocorrência dos respectivos factos tributários, pois, estando o regime da prescrição tributária sujeito ao princípio da legalidade (por se tratar de matéria de garantias dos

Contribuintes). O elenco das causas de interrupção ou suspensão da prescrição previstas na lei em vigor à data da constituição da obrigação de imposto constitui um "elenco fechado", insusceptível de integração analógica.

As causas de interrupção/suspensão da prescrição valem tanto para o devedor originário como para os responsáveis solidários ou subsidiários, em razão do carácter unitário da relação tributária material.

Só assim deixa de ser, mas apenas nos casos em que a obrigação tributária seja posterior a 1 de Janeiro de 1999, se os responsáveis subsidiários não forem citados para a execução dentro dos cinco anos posteriores ao da liquidação.

Sucedem, porém, que as interrupções da prescrição se podem convolar em suspensões do prazo prescricional, se, quer a impugnação, quer a execução estiverem paradas durante mais de um ano por factos não imputáveis ao contribuinte.

E é exactamente este efeito que a administração fiscal por vezes defende, se suspender apenas uma vez o prazo de prescrição em virtude da paragem do processo de execução (ou seja, desconsiderando que também a paragem do processo de impugnação por facto não imputável ao contribuinte produz o mesmo efeito).

À semelhança do que sucedia nas leis processuais fiscais anteriores, a prescrição da dívida exequenda constitui, a par de outros fundamentos taxativamente

enumerados no artigo 204.º do CPPT, fundamento de oposição à execução fiscal (cfr. a alínea d) do artigo 204.º do CPPT).

Tal como a duplicação da colecta, a prescrição é, inclusive, de conhecimento oficioso pelo juiz, se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo (no processo) o não tiver feito, di-lo de forma expressa o artigo 175.º do CPPT.

Assim, resulta inequivocamente do artigo 175.º do CPPT - como resultava já do artigo 259.º do CPT -, a possibilidade de o órgão da execução fiscal conhecer da prescrição (oficiosamente, precedendo ou não pedido do executado), não estando tal conhecimento reservado ao juiz, donde pode concluir-se que o órgão da execução fiscal tem competência para conhecer oficiosamente da prescrição das dívidas objecto da execução e, conseqüentemente, deve declarar extinto o correspondente processo executivo, que deverá mandar arquivar (cfr. artigo 28.º n.º 2 alínea k) do CPPT).

Há, porém, que ponderar as vantagens desta via, pois como se sabe, em caso de decisão desfavorável da administração a um pedido neste sentido, parece entender-se que o meio processualmente adequado para reagir é a reclamação para o juiz de execução que, dado o regime que o CPPT lhe conferiu, parece assegurar pouca tutela.

---

1- Como fez no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, quanto aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária.

2- Benjamim Rodrigues – «A Prescrição no Direito Tributário», *in* Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis; 1999, p. 269

## **Conclusão**

Como referência final, refira-se que quanto aos meios impugnatórios, administrativos ou judiciais, por força da Constituição, o critério fundamental para aferir da impugnabilidade dos actos praticados em matéria tributária é o da sua lesividade dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (art. 268.º n.º 4 da CRP).

Isto é, o conceito de acto lesivo substituiu, assim, o de acto definitivo e executório exigido tradicionalmente no direito administrativo como pressuposto da abertura do recurso contencioso de anulação, sendo este novo conceito plenamente recebido pela LGT, que no seu art. 95.º reproduz a garantia constitucional (n.º 1) e no seu n.º 2 estabelece, a título exemplificativo, um elenco de actos potencialmente lesivos.

O mesmo preceito da LGT estabelece que a reacção contra os actos lesivos deve fazer-se segundo as formas processuais previstas na lei - administrativas, umas (como a reclamação, o recurso hierárquico, o pedido de revisão da matéria tributável ou o pedido de revisão oficiosa da liquidação), jurisdicionais, outras - e quanto a estas o art. 101.º da LGT enuncia-as de forma genérica, cabendo a respectiva disciplina, em primeiro lugar, às normas do CPPT.

## **BIBLIOGRAFIA**

Rodrigues, Benjamim, A prescrição no direito tributário, *in* Problemas Fundamentais do Direito Tributário, VISLIS; 1999.

Teixeira, Glória, O Estado e os impostos, comentário e crítica, separata do livro Teoria do Estado contemporâneo, Verbo.

Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de procedimento e processo tributário, Coimbra editora.

Nabais, José Cassalta, Direito fiscal, 4ª edição, Almedina.

Morais, Rui Duarte, A Execução Fiscal, 2ª edição, Almedina