

Prazos em matéria tributária * / **

0. Seguramente haverá poucos domínios temáticos tão cientificamente desaproveitados como os que se encontram na confluência entre a dimensão temporal dos fenómenos jurídicos e os tributos, seja por razões de ordem histórica (tradicional desinteresse e conseqüente ausência dos planos de estudos de Direito e dos objectos de dissertações), seja por razões de ordem material (tecnicidade dos assuntos, complexidade dos regimes, dissolução em agregados materiais mais abrangentes, etc.). Tal desaproveitamento, só por si, poderia ser motivo justificativo para suscitar a simples curiosidade ou o interesse científico, mas este surge por outro motivo, bastante mais concreto e consistente: é que se está indubitavelmente em presença de assuntos e temáticas que atingem de modo efectivo e restritivo a esfera jurídica dos diversos actores (cidadãos e empresas). E se tempo e tributo se assumem frequentemente como problema ou contrariedade quando isoladamente considerados, tal efeito potencia-se quando são tomados em menção conjunta, seja em referência a dimensões de natureza patrimonial (por exemplo, exigência de tributos muito tempo após a ocorrência do facto gerador), seja em referência a dimensões não patrimoniais (por exemplo, colocação em crise do direito ao bom nome pela não emanação atempada de uma declaração de ausência de situação fiscal regularizada).

Tendo presente esta *dimensão realista*, ensaia-se neste pequeno apontamento uma aproximação – necessariamente genérica – ao assunto “prazos em matéria tributária”. Procurar-se-á, em primeiro lugar, uma aproximação jurídico-axiológica, constitucional e principiológica, ao fenómeno temporal, na tentativa de demonstrar que um verdadeiro Estado de Direito não prescinde de uma adequada *domesticação* do tempo; após isso, abordar-se-ão alguns aspectos de regime inerentes à instituição de prazos em matéria jurídico-tributária (sem dispensar a componente exemplificativa) e, finalmente, a atenção incidirá sobre os dois prazos considerados – exageradamente – capitais pelo legislador tributário: os denominados prazos de caducidade e de prescrição.

I. Prazos

1. O primeiro *key point* a reter é que o Estado de direito reclama segurança jurídica e protecção da confiança legítima, na medida em que, além de pressupor arranjos organizatórios e formais que enquadrem e disciplinem convenientemente as

* Texto originalmente publicado em Cadernos de Justiça Tributária (CJT), 1, Set-Dez 2013, páginas 10 e ss.

** O presente texto materializa de forma escrita a nossa intervenção no *IV Congresso de Direito Fiscal*, que decorreu na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, nos dias 3 e 4 de Outubro de 2013. Além disso, agrega um conjunto de reflexões e considerações disseminadas por diversos escritos nossos e que, por motivos de arrumação e simplificação, aqui se entendeu condensar. A propósito, e para maiores desenvolvimentos, ver os nossos *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 4.^a ed., parte III, e “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, 2010 (especial), pp. 383 e segs.

diversas situações juridicamente relevantes, necessita de proporcionar aos diferentes actores um ambiente de normalidade e previsibilidade que lhes permita levar à prática as suas opções de vida de um modo minimamente consistente e ordenado. Tal convoca obrigatoriamente a tutela adequada de um valor essencial: a estabilidade.

Na verdade, de nada adianta consagrar parlamentos, corpos diplomáticos, órgãos de polícia, repartições administrativas, tribunais, etc., se, não obstante, as respectivas manifestações de vontade são reveladas de um modo anárquico ou desordenado e os factos sociais são perspectivados como caóticos, colocando os destinatários ao sabor do acaso, das eventualidades ou das contingências que subjazem aos estados de alma de cada um. Neste seguimento, um aglomerado de pretensões e de situações caracterizado pelas notas da confusão, da desconexão e da desordenação temporal dificilmente se reconduz à caracterização de um ordenamento jurídico sistemático e, por consequência, a um verdadeiro Estado de Direito.

Ora, aceitando tal ideia, também não será difícil aceitar que o tempo, além de consubstanciar uma realidade física e psíquica, materializa igualmente uma realidade susceptível de juridificação, intervindo o Direito e a norma para a sua ordenação e marcação, seja numa perspectiva *ex ante* – antecipando e acautelando factos e situações jurídicas subjectivas – seja numa perspectiva *ex post* – dissipando incertezas e estabilizando situações e pretensões passadas. De um ponto de vista funcional, a adequada percepção jurídica da realidade temporal, e a correspondente marcação e delimitação dos fenómenos, será feita por via da instituição de prazos, os quais são, intrinsecamente e por natureza, realidades limitativas ou restritivas ⁽¹⁾.

2. Precisamente por consubstanciarem realidades limitativas, o recorte jurídico dos prazos há-de ser revestido de especiais cautelas, havendo a necessidade de criação de um invólucro adequado que considere não apenas os bens jurídicos que lhes subjazem (2.1.) como igualmente as pretensões jurídicas dos actores em referência (2.2.), num caso e no outro tendo presente que as situações na vida não se podem manter indefinidamente irresolutas e que as pessoas não podem ficar *ad aeternum* na dependência da casualidade ou das manifestações de vontade alheia.

2.1. Axiologicamente consideradas, estas questões envolvem dimensões valorativas que se relacionam intimamente com as coordenadas materiais ou substantivas inerentes ao próprio princípio do Estado de Direito, particularmente uma das suas densificações essenciais: a segurança jurídica. Neste enfoque, relevam razões objectivas respeitantes à necessidade de saneamento do ordenamento jurídico e consequente expurgação de factos e actos cuja relevância social já se pode considerar

(1) Porém e sem prejuízo da importância dos prazos no contexto da função de disciplina jurídica do tempo, este último pode ser juridicamente dimensionado sem chamamento dos primeiros. Desde logo, basta pensar, por um lado, que a norma jurídica tem uma vocação de aplicação temporalmente indefinida, e que, por outro lado, muitas vezes o ordenamento obriga ao respeito de dimensões temporais ilimitadas e princípios trans-temporais, como sucede nos casos de proibição da retroactividade, de imposição da equidade intergeracional em matéria de Direito financeiro público (finanças públicas) ou de imposição da continuidade dos serviços públicos em matéria de Direito administrativo.

diminuta. Por tais motivos, *institutos* como a revogação ou a caducidade constituem formas de limitação temporal da produção de efeitos e instrumentos ao dispor do legislador e da administração para actualizar o ordenamento e purificá-lo.

No específico domínio tributário, um outro valor se eleva: a estabilidade financeira do Estado. Na verdade, será tal estabilidade que permitirá a adequada prossecução do Interesse público e justificará a elevação da lei a cânone disciplinador fundamental, desconsiderando a vontade dos actores da relação jurídica e reiterando a indisponibilidade dos créditos tributários.

Finalmente, neste ancoramento axiológico, cumpre trazer à consideração o valor iguuldade, densificado no princípio da capacidade contributiva, exigindo-se que, através de limitações temporais (v. g., prescrição ou caducidade do direito impositivo), se não tributem capacidades contributivas já extintas.

2.2. Contudo, estas questões não devem ser consideradas apenas de um ponto de vista objectivo, na medida em que não se podem ignorar os direitos subjectivos e os interesses legalmente protegidos titulados pelos sujeitos da relação jurídica tributária, ressaltando principalmente a necessidade de protecção da confiança legítima (que, por ter uma referência mais subjectiva e concreta, não se confunde com a segurança jurídica acima referida). Na verdade, resulta imperioso limitar temporalmente as situações jurídicas, de modo a conferir estabilidade e previsibilidade na esfera jurídica dos sujeitos, permitindo que estes possam saber quando podem actuar, quanto tempo têm para o fazer e quanto tempo devem esperar para que os outros actuem. É certo que a marcação de prazos arrasta quer efeitos positivos (por exemplo, permitindo assumir que determinada vantagem não será retirada), quer efeitos negativos (retirando a possibilidade de agir por via de acções ou recursos), mas também não é menos certo que, em todo o caso, introduz segurança e estabilidade subjectivas. Norteando o discurso para o cosmos tributário: a adequada protecção da confiança tem a virtude de possibilitar que nem o contribuinte fica em suspenso esperando indefinidamente que a administração tributária faça o enquadramento normativo da sua situação fáctico-empírica ou responda às suas solicitações, nem a administração tributária permanece numa situação de contínua ambiguidade, na expectativa de o contribuinte agir, por exemplo, apresentando declarações, pedidos ou reclamações. Quanto ao mais, e ainda *subjectivamente falando*, a referida protecção, do ponto de vista do contribuinte, poderá constituir uma proveitosa base de consideração para a defesa de direitos fundamentais relevantíssimos em matéria tributária, como sejam o direito de propriedade (vedando a sua imposição aleatória), ao bom nome (por exemplo, impedindo o vexame continuado por via de inspecções arrastadas no tempo), ou até às liberdades de iniciativa económica privada ou de exercício da profissão (v. g., evitando entraves com acções administrativas inesperadas ou demoradas), apenas para referir alguns dos mais significativos exemplos.

3. Em termos de consideração tipológica, a imposição de prazos assume uma dupla importância substantivo-adjectiva, pois releva (*i*) não só para efeitos de constituição, modificação ou extinção de situações jurídicas subjectivas – bastando

pensar, por exemplo, no prazo para pagamento voluntário, findo o qual o contribuinte passa a estar na *situação* de mora, ou o prazo de prescrição, decorrido o qual aquele se deixa de encontrar na *situação* de devedor –, (ii) como também para efeitos do exercício em concreto das pretensões emergentes dessas *situações* jurídicas, particularmente ao nível da prática de actos procedimentais ou processuais, determinando o início e o fim da baliza temporal dentro da qual os mesmos podem ser efectivados (pense-se, por exemplo, nos prazos para interposição de uma reclamação ou para a apresentação de uma contestação, findos os quais a prática desses actos deixa de ser possível).

Relacionada com esta relevância, embora com ela não se confundindo, emerge a própria consideração do prazo como sendo substantivo ou adjectivo. Trata-se de uma tipologia assente num critério puramente casual que foi ganhando sedimentação histórica – a pertinência ou não a um processo no sentido estrito do termo (isto é, tramitação conducente à emanção de vontade de um órgão jurisdicional) – e a distinção é tradicionalmente efectuada nos termos seguintes:

(i) O prazo substantivo é considerado o prazo geral, sendo aquele que não diz respeito à prática de actos dentro de um processo (jurisdicional), manifestando-se, portanto, em situações em que o tribunal não teve nem tem qualquer intervenção. Em termos de contagem, o legislador, começando por determinar que os mesmos são “contínuos” (isto é, ininterruptos, não se suspendendo nos sábados, domingos, feriados ou férias judiciais), entendeu submeter as respectivas regras ao regime previsto no art. 279.º do Código Civil, o que vale por dizer que, por exemplo, no seu cômputo não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr, ou que, quando o mesmo terminar a um domingo ou dia feriado, o respectivo termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte [cfr. arts. 20.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 57.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT)]. Em matéria tributária, estes prazos tanto podem localizar-se no âmbito de um procedimento tributário em curso (como, por exemplo, os prazos para a administração tributária concluir o procedimento, liquidar um imposto, designar um perito, notificar uma empresa do projecto de conclusões do relatório da inspecção ou os prazos para o contribuinte apresentar um documento, exercer o direito de audição prévia ou entregar uma quantia em dinheiro), como podem localizar-se fora dele (v. g., o prazo para reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente após concluído o procedimento liquidatório, ou o prazo para deduzir recurso hierárquico após notificado o indeferimento de um pedido de isenção) ⁽²⁾.

(ii) O prazo adjectivo (ou processual *stricto sensu*) é aquele que diz respeito à prática de actos *durante um processo já em curso* (isto é, na *pendência* de um

⁽²⁾ Embora presentemente não se suscitem dúvidas a respeito, importa salientar que o prazo de apresentação da impugnação judicial é realmente um prazo substantivo, até porque o próprio legislador assim o parece determinar (art. 20.º, n.º 1, do CPPT – os prazos do procedimento tributário e de *impugnação judicial* contam-se nos termos do art. 279.º do Código Civil). Aqui, a referência ao prazo de *impugnação judicial* deve ser entendida como respeitante ao prazo para a sua interposição / apresentação (art. 102.º do CPPT) — antes do seu início, portanto — e não para a prática de actos num processo impugnatório já em curso (caso em que o prazo já se considerará adjectivo e o modo de contagem temporal será já o previsto no CPC).

processo, com este já iniciado), configurando-se, portanto, como um autêntico prazo jurisdicional e tendo sempre por referência a intervenção do tribunal. Neste caso, as regras relativas à sua contagem alicerçam-se no Código de Processo Civil (CPC), e já não no Código Civil (art. 20.º, n.º 2, do CPPT), o que comporta a consequência de se suspenderem durante as férias judiciais [art. 138.º, n.º 1, do CPC (³)]. De resto, quando o prazo em questão terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados, transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte (*idem*, n.º 2). Também a título exemplificativo, e no âmbito tributário, podem apontar-se os prazos para a apresentação da contestação pelo representante da Fazenda Pública no decurso de um processo de impugnação judicial ou, no âmbito do mesmo, o prazo para requerer uma perícia ou para dar vista ao Ministério Público, ou ainda o prazo para a oposição à execução ou apresentação de uma reclamação dos actos do órgão de execução.

Por aqui se vê que a distinção não assenta num critério subjectivo – pois há prazos, quer substantivos quer adjectivos, que têm por referência quer a administração tributária quer os contribuintes –, mas num critério de *localização jurisdicional da actuação*.

Cumpra igualmente (re)salientar, como aspecto operativo relevante, que o cômputo do tempo (a forma de contagem do mesmo) pode ter na sua génese a lei (prazo legal), a vontade das partes (prazo voluntário) ou uma decisão judicial (prazo jurisdicional), embora, em matéria tributária, a segunda seja genericamente afastada pelo carácter *ex lege* dos conteúdos e estruturas da respectivas relações jurídicas. Na verdade, dificilmente se aceitaria que, sendo as posições jurídicas caracterizadas, como se afirmou, pela nota da indisponibilidade, se admitissem antecipações, dilações, moratórias, ou outras modificações pontuais e voluntárias que colocassem em causa a percepção da receita pública e, conseqüentemente, a própria sustentabilidade da adequada prossecução do Interesse público constitucionalmente consagrada.

4. Pois bem, tendo em vista este enquadramento genérico da configuração jurídica da realidade temporal, importa introduzir uma *componente realista* no discurso e apresentar alguns exemplos de prazos em matéria tributária, procurando demonstrar como as actuações dos sujeitos se encontram aqui fortemente condicionadas pelo tempo. Sistemáticamente, começar-se-á pela menção aos prazos que limitam a actuação da administração tributária, passando depois para os prazos que limitam as actuações dos contribuintes, num caso e no outro distinguindo metodicamente os prazos substantivos e os prazos adjectivos (⁴). Trata-se, insiste-se,

(³) Tal suspensão, contudo, não se verificará quando a duração do prazo for igual ou superior a seis meses ou quando estiverem em causa actos a praticar em processos urgentes.

(⁴) Sublinhe-se que o facto de a exposição e a sistematização do texto terem em conta somente as partes da relação jurídica tributária em sentido restrito (administração e contribuinte) não exclui a consideração de que outros actores procedimentais e processuais relevam e veem o seu desempenho temporalmente limitado, como sejam o Tribunal, o Ministério Público ou terceiros (v. g., credores preferentes). Além disso, interessa igualmente salientar que existem prazos comuns a vários actores ou sujeitos, como, por exemplo, o prazo, de 30 dias, para requerer ou promover uma segunda avaliação no âmbito do Imposto Municipal sobre Imóveis (art. 75.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis).

de uma abordagem exemplificativa – incidente sobre o procedimento e o processo tributários – e aberta do ponto de vista da enunciação típica. É um exercício aparentemente fastidioso, mas que serve de aproximação e poderá ser proveitoso para ter um enfoque mais pragmático que permita uma conveniente abordagem teórica.

4.1. Começando pelos prazos substantivos que consubstanciam limitações da actuação da administração tributária, importa destacar, *ab initio*, o prazo geral de conclusão do procedimento tributário, o qual é fixado em 4 meses, nos termos do art. 57.º, n.º 1, da LGT. Trata-se de uma importante garantia geral de estabilidade, particularmente na esfera jurídica dos contribuintes, na medida em que lhes permite não ficar indefinidamente na dependência da vontade dos órgãos administrativos, configurando um horizonte temporal até ao termo do qual é previsível que seja dada atenção às questões apresentadas e é de esperar que o procedimento – todo ele, e não apenas a decisão – esteja concluído. Além disso – isto é, além de afastar a possibilidade de uma duração indefinida, impelindo a administração a agir –, esta garantia assume especial relevância no âmbito dos denominados procedimentos petitórios, reforçando a estabilidade por via de uma presunção de indeferimento, na medida em que o decurso do prazo referido, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o indeferimento da pretensão apresentada (art. 57.º, n.º 5, da LGT). Quer isto significar que decorridos 4 meses após a apresentação de um pedido ou petição junto da administração tributária sem decisão notificada, o interessado fica a saber que tal pedido se considera indeferido, podendo, caso assim o entenda, seguir as vias recursivas que tiver por adequadas (reclamação / recurso administrativo ou abertura da via contenciosa) ⁽⁵⁾. Problemático é que se entenda que esta seja a única consequência jurídica do decurso desse prazo, pois será razoável considerar que o mesmo fará igualmente precluir o direito da administração tributária a actuar. Por outras palavras: 4 meses sem decisão notificada ao contribuinte deverá significar não apenas indeferimento tácito da pretensão deste, mas igualmente preclusão do direito da administração a decidir, considerando-se então extemporânea qualquer manifestação de vontade por caducidade do direito à decisão e, decorrentemente, incompetência. De resto, até o próprio princípio da igualdade apontará nesse sentido, na medida em que qualquer ultrapassagem de prazo por parte do contribuinte implica caducidade do exercício da pretensão respectiva e veda-lhe, em princípio, as possibilidades de agir. Não é este, porém, o sentido decisório de alguma jurisprudência, que se inclina no sentido da admissibilidade da decisão administrativa, mesmo após os 4 meses, sustentando, com base numa interpretação literal do preceito apontado, que a única consequência será mesmo o indeferimento tácito.

Já como prazos substantivos específicos – por dizerem respeito, não à actuação globalmente considerada, mas à intervenção administrativa num determinado *iter* –

⁽⁵⁾ Releva, ainda assim, considerar que o prazo impositivo de 4 meses se suspende, não correndo contra a administração, nos casos em que uma eventual dilação seja imputável ao contribuinte por incumprimento dos seus deveres de cooperação (art. 57.º, n.º 4, da LGT).

podem apontar-se os seguintes, sempre tendo presente o carácter exemplificativo e o universo bastante abrangente e plural de actuações:

– O prazo de 30 dias para notificar o contribuinte da decisão de acesso a dados bancários no âmbito de um procedimento de derrogação de sigilo bancário (art. 63.º-B, n.º 4, da LGT);

– O prazo de 8 dias para designação de um perito no quadro de um procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos (art. 91.º, n.º 3, da LGT);

– O prazo máximo de 60 dias para decisão dos recursos hierárquicos (art. 66.º, n.º 5, do CPPT);

– O prazo de 5 dias para envio para o tribunal tributário competente da petição inicial de impugnação judicial apresentada em serviço periférico local (art. 103.º, n.º 3, do CPPT); ou

– O prazo de 30 dias para notificar o contribuinte da caducidade da isenção da prestação de garantia (nos casos em que o contribuinte requeira tal isenção e esta lhe seja reconhecida, com fundamento em prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos – art. 52.º, n.º 5, da LGT).

Ainda neste âmbito, e para além dos prazos referidos, dois outros merecem uma especial referência, até tendo em vista o particular destaque que o legislador tributário decidiu conferir-lhes: (i) o prazo para a administração tributária efectuar a liquidação (apuramento do *quantum*) da dívida tributária, o qual está previsto no art. 45.º da LGT, é denominado de “prazo de caducidade” e é de 4 anos, e (ii) o prazo para proceder à cobrança das dívidas tributárias já liquidadas, previsto no art. 48.º da LGT, denominado de “prazo de prescrição”, e que é de 8 anos. A ambos nos referiremos adiante, dedicando-lhes maior atenção. Mesmo assim, convém enfatizar desde já que, apesar da nebulosidade conceptual e de regime que frequentemente lhes está associada, não se trata de prazos substancialmente distintos dos anteriores, na medida em que o seu escopo fundamental é introduzir um balizamento temporal nas actuações da administração. Sucede que, por razões de ordem histórica, decidiu dar-se-lhes um especial *nomen iuris* (caducidade num caso e prescrição no outro) e um tratamento legislativo autónomo. Contudo, repete-se, são prazos como quaisquer outros, pois trata-se de situações em que em que, decorrido o respectivo cômputo, extinguem-se na esfera da administração as possibilidades de actuar.

4.2. Mas não apenas prazos substantivos limitam a actuação da administração. Também prazos adjectivos ou processuais se lhe aplicam, impondo barreiras temporais à sua actuação jurídica. Uma vez mais de modo exemplificativo, podem salientar-se os seguintes:

– O prazo de 90 dias para o representante da Fazenda Pública contestar em sede de impugnação judicial, no seguimento da petição inicial apresentada pelo contribuinte e após notificação ordenada pelo juiz para o efeito (art. 110.º, n.º 1, do CPPT);

– O prazo de pronúncia (15 dias) após intimação para um comportamento judicialmente intentada pelo contribuinte (art. 147.º, n.º 4, do CPPT);

– O prazo de 10 dias para dedução de oposição no âmbito de processo de derrogação do sigilo bancário previsto no art. 146.º-B, n.º 4 (recurso interposto pelo contribuinte);

– O prazo, igualmente de 10 dias (embora prorrogável), para apresentar contestação, após a dedução de oposição à execução fiscal por parte do contribuinte (art. 210.º do CPPT);

– Ainda em sede executiva tributária, o prazo de resposta (8 dias) do representante da fazenda pública à reclamação dos actos do órgão de execução, apresentada pelo executado (art. 278.º, n.º 2, do CPPT).

Em todos estes casos, espontaneamente se percebe que a ultrapassagem do prazo em causa – isto é, o seu decurso sem actuação administrativa – implica a preclusão do poder de exercício do direito respectivo, não podendo mais a administração contestar, pronunciar-se, deduzir oposição ou responder, consoante as situações (excepto casos pontuais legalmente previstos). Se para tal preclusão se reserva alguma designação especial, como caducidade ou prescrição, será uma mera questão linguística ou terminológica, em nada afectando a natureza dos efeitos produzidos (impedir a actuação extemporânea).

4.3. Após percorrer de um modo panorâmico alguns prazos limitativos das actuações administrativas tributárias, convirá fazer o mesmo tendo por referência as actuações dos contribuintes. Seguindo o mesmo arranjo expositivo, e começando pelos prazos com natureza substantiva, podem ser salientados:

– O prazo de 15 dias (eventualmente prorrogável) para exercício do direito de audição, nas situações em que estejam em causa actos da administração lesivos ou restritivos de direitos, liberdades ou garantias (art. 60.º, n.º 6, da LGT);

– O prazo de 30 dias para requerer a notificação de elementos em falta (ou certidão equivalente), nas situações de comunicações em matéria tributária que se configurem como lacunosas (art. 37.º, n.º 1, do CPPT);

– O prazo geral (subsidiário) para pagamento dos tributos, o qual é de 30 dias após a notificação, nos termos do art. 85.º, n.º 2, do CPPT;

– Os diversos prazos de interposição dos diferentes meios reactivos gratuitos em matéria tributária [por exemplo, 30 dias para interposição do recurso hierárquico (art. 66.º, n.º 2, do CPPT), 120 dias para dedução de reclamação graciosa (art. 70.º, n.º 1, do CPPT) ou 30 dias para apresentação do pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos (art. 91.º, n.º 1, da LGT)];

– O prazo para intentar um processo de impugnação judicial da liquidação (3 meses: art. 102.º, n.º 1, do CPPT), da apreensão de bens ou de providências cautelares (15 dias: arts. 143.º e 144.º do CPPT).

4.4. Finalmente, importará trazer à exposição alguns prazos limitativos de actuações dos contribuintes, mas agora de natureza adjectiva, como sejam:

– O prazo (10 dias) para prestação de garantia com o objectivo de conferir efeito suspensivo a uma impugnação judicial (art. 103.º, n.º 4, do CPPT);

– O prazo para dedução de oposição à execução fiscal (30 dias – art. 203.º, n.º 1, do CPPT);

– O prazo para, em sede de execução fiscal, requerer a dação em pagamento (também 30 dias, nos termos do art. 201.º, n.º 1, do CPPT);

– O prazo de 10 dias para reclamar (para tribunal) dos actos do órgão de execução (art. 277.º, n.º 1, do CPPT).

Uma vez mais, em todos estes casos, o decurso do prazo sem o exercício do direito ou da pretensão subjacente implica a preclusão dessa possibilidade ou, no mínimo, a possibilidade do seu exercício com consequências desvantajosas (por exemplo, o pagamento com juros moratórios).

Enfim, como se pode facilmente constatar, a utilização de prazos por parte do mundo do Direito para disciplinar, balizar, limitar temporalmente as actuações dos diversos actores (neste caso, tributários) é absolutamente natural e necessária, não podendo o ordenamento dispensar os mesmos, sob pena de violação das dimensões essenciais do princípio constitucional do Estado de direito, nas vertentes de segurança jurídica e protecção da confiança legítima. Em todos os casos em que o prazo *acontece*, as consequências ou efeitos do seu não cumprimento também não serão difíceis de antever: o sujeito em causa vê a sua esfera jurídica gravada com consequências desfavoráveis que podem passar, quer pela não possibilidade de exercício do direito, quer pela possibilidade mais onerosa desse exercício. A essência do prazo é esta: limitar para introduzir ordem e possibilidade de planeamento.

Sucedem, porém, que é o próprio legislador a não saber lidar adequadamente com as questões que a imposição de prazos transporta e a introduzir factores de perturbação no tráfico jurídico e social, seja sentindo a necessidade de atribuir *nomen iuris* ambíguos, seja emaranhando o respectivo regime em disciplinas sinuosas.

Dediquemos alguma atenção aos problemas do *baptismo* dos prazos por parte do normador.

II. Caducidade e prescrição

5. Do universo de prazos existentes, dois mereceram destacado tratamento jurídico por parte do legislador tributário, não apenas por via da atribuição de uma específica designação legal, mas igualmente por via do recorte de um regime especial limitativo da administração: o prazo para liquidar os tributos e o prazo para exigir o pagamento das dívidas tributárias já liquidadas, o primeiro genericamente nomeado como prazo de caducidade (art. 45.º da LGT), o segundo como prazo de prescrição (art. 48.º da LGT) ⁽⁶⁾.

Independentemente de se admitir que se trata de dois prazos com inquestionável relevância prática – como demonstra a profícua jurisprudência –, o que sucedeu foi

(6) Convirá alertar que, na verdade, a caducidade e a prescrição não são dois prazos, mas sim dois efeitos (consequências) do decurso de prazos. Isto porque, na pureza da análise, e juridicamente pensando, é a passagem do tempo que vai implicar a consequência de que determinado direito ou determinada vantagem caduca ou prescreve.

que este especial tratamento teve como consequência o descentramento da abordagem teórica destas questões, as quais passaram a incidir quase exclusivamente sobre estes dois institutos temporais preclusivos, esquecendo que inúmeros outros existem, e que poderiam merecer, se não idêntica, pelo menos aproximada atenção (aliás, a exemplo do que sucede no quadro da doutrina jusprivatística). A importância atribuída é tal que vai a ponto de se lhe dedicar uma secção própria na LGT, de resto assystematicamente inserida, no capítulo IV, respeitante à “extinção da relação jurídica tributária”, sendo verdade que a “caducidade” não extingue tal relação.

Em termos de abordagem jurídica teórica, não pode ser desatendido o facto de que existem tantos prazos de prescrição ou de caducidade quantas as pretensões que devam ser exercidas dentro de determinado lapso temporal, o que leva a que se conclua que, como já em outro local referimos, não podemos falar em *prescrição* ou *caducidade* tributária, mas em *prescrições* ou *caducidades*, em razão do número de prazos que o legislador tributário preveja. Além disso, em nossa opinião, trata-se apenas de uma questão de termos ou de palavras, uma vez que, na prática, e ressalvadas as especificidades de regime inerentes a cada situação, a realidade é a mesma, independentemente de se chamar algo ou o diverso: decorrido o prazo, o titular deixa de poder exercer determinada pretensão jurídica, considerando-se intempestiva a sua actuação, ou passa a poder exercê-la com limitações. Trata-se, enfim, de, mediante o decurso do tempo e em vista da inércia do titular do direito, que não quis ou não pode exercê-lo atempadamente, reconhecer efeitos modificativos ou extintivos sobre determinadas pretensões jurídicas.

Em todo o caso, e concordando-se ou não com esse *excesso de tratamento*, é certo que a relevância do decurso do tempo nas prerrogativas liquidatórias e cobratórias da administração assume, de um ponto de vista jurídico, interesse e importância inquestionáveis, pelo que se justificará aqui uma menção particularizada, começando pela *caducidade* e passando depois para a *prescrição*.

A anteceder, importa sublinhar que tanto a prescrição como a caducidade são institutos sujeitos ao princípio da legalidade tributária e da reserva da lei formal, como garantia dos contribuintes em matéria de impostos [art. 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP)], o que equivale a dizer que todas as soluções devem ser directa e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço para a autonomia da vontade, nomeadamente através de actos concretos de modificação dos prazos ou de renúncia aos mesmos.

5.1. Como se referiu, o prazo legislativamente nomeado como de caducidade (art. 45.º da LGT) tem por referência o direito da administração tributária de liquidar os tributos. Neste contexto, a liquidação traduz um complexo de operações materiais levadas à prática com o objectivo de quantificar a obrigação tributária, determinando em concreto o seu objecto (matéria colectável) e o valor. Ora, nas situações em que tal complexo de actos é executado pela administração – entendida *lato sensu*, como abrangendo não apenas os órgãos administrativos da Autoridade Tributária e Aduaneira, mas também todas as outras entidades públicas com competências para a liquidação de tributos (em termos simples, institutos públicos, hospitais públicos,

universidades públicas, associações públicas, concessionárias de serviços públicos, etc.) –, esta dispõe de um prazo-regra de 4 anos para o fazer. É este o sentido do art. 45.º, n.º 1, da LGT quando dispõe que “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

Importa desde logo salientar que, em rigor, o prazo de caducidade não é um prazo para liquidar o tributo *tout court*, mas, antes, um prazo para (também) notificar essa liquidação. Consequentemente, tendo o acto de liquidação sido praticado dentro dos referidos 4 anos, mas a notificação respectiva efectuada apenas depois disso, considera-se caducado o direito da administração em causa.

A duração de 4 anos – como regra, pois existem prazos de duração diversa, como os constantes dos diversos códigos tributários e fiscais ou da própria LGT (cfr. art. 45.º, n.ºs 2 e segs.) – parece ser perfeitamente justificada, na medida em que se deve ter em consideração que o conjunto de actos materiais necessários para que se possa averiguar a verdade material e efectuar uma correcta liquidação, além de se poder configurar como quantitativamente alargado, é muitas vezes qualitativa e tecnicamente complexo e depende frequentemente da colaboração dos sujeitos passivos e de terceiros – amiúde com a necessidade de confirmar a veracidade do declarado e de suprir omissões –, nessa medida se justificando um prazo de actuação administrativa relativamente amplo.

Todavia, contrariando uma regra de elementar justiça e equidade, o prazo para exercer o poder de liquidação começa a contar-se, não a partir do momento em que o direito, por ser conhecido, pode ser exercido, mas sim a partir do facto tributário ou de uma data com este relacionada (v. g., o termo do ano em que o mesmo se verificou ou o início do ano seguinte ao da exigibilidade), ainda que tal facto não seja conhecido por parte da administração. Em termos práticos, significa esta solução legal que, nos casos em que a descoberta da verdade material está dependente da colaboração do contribuinte ou de terceiros e estes não colaboram, a administração tributária vê correr contra si um prazo que a obriga a agir (liquidar), sendo que ela própria não sabe ainda que tem de agir. Em certa medida, este regime afigura-se inconstitucional por violação dos princípios da igualdade (art. 13.º da CRP) e da justiça na tributação (art. 103.º, n.º 1, da CRP), uma vez que premeia o contribuinte faltoso, que não declara ou colabora – pois quanto mais tarde a administração descobrir a verdade material (se descobrir) menos tempo terá para lhe exigir o cumprimento da obrigação tributária, ao contrário das situações em que se está perante um contribuinte cumpridor, o qual fica sujeito a um prazo de 4 anos durante os quais a dívida é liquidável –, e condiciona gravemente o direito à percepção da receita pública por parte do fisco. Por outro lado, também é inquestionável que, em absoluto rigor, o prazo em questão nem sequer de 4 anos é, pois dependendo a administração da colaboração do contribuinte e não podendo actuar enquanto este nada disser ou enquanto não decorrer o prazo para o fazer, na prática, o prazo de caducidade do direito à liquidação acaba por ser aquele prazo legal descontado do

tempo (jurídica e factualmente relevante) que a informação demora a chegar à administração ⁽⁷⁾.

Em termos de *iure constituendo*, sempre se dirá que, neste particular tópico – momento do nascimento do prazo de caducidade do direito à liquidação por parte da administração tributária –, a melhor solução passaria pela importação do regime geral constante do Código Civil (art. 306.º), de acordo com o qual o prazo começa a correr quando o direito puder ser exercido, ou seja, quando a Administração está em condições de poder actuar. Aliás, até se reconhece que, “se a dívida for ilíquida” – como naturalmente acontece com a dívida tributária antes do acto de liquidação –, o prazo apenas começa a correr desde que ao credor seja lícito promover a liquidação, numa solução, de resto, que, além de justa e equitativa, até é corrente em termos de Direito comparado. Em termos mais práticos, e aproveitando as palavras de anterior trabalho, dir-se-á:

(i) Quando houver obrigatoriedade de entrega de declaração ou comunicação de um acto ou de um facto, o prazo de caducidade deveria começar a contar-se quando ela se efectua (ou a partir do início do ano seguinte) ⁽⁸⁾.

(ii) Quando não houver obrigatoriedade de entrega de declaração ou comunicação de actos, o prazo de caducidade deverá começar a contar-se a partir do facto tributário ou facto análogo. É o que se passa, nomeadamente, nos tributos que assumem a forma de contribuições especiais ⁽⁹⁾;

(iii) No caso de tributos cuja exigência está sujeita a condição (por exemplo, a ausência de reinvestimentos futuros, como a construção, melhoramento ou ampliação de bens imóveis, etc.) ⁽¹⁰⁾, o prazo de caducidade começa a contar-se quando a condição se verifica.

5.2. Diversamente, o prazo que o normador decidiu denominar de prescrição – embora, em rigor, esta seja o efeito que o decurso do prazo implica – diz respeito ao tempo que o credor tem ao seu dispor para exigir uma obrigação tributária que já foi objecto de liquidação. Trata-se de reconhecer que tal credor, após diligenciar no sentido de apurar a verdade material e proceder à quantificação do montante da obrigação tributária em concreto, deve dispor de um limite temporal razoável – mas não excessivo – para arrecadar a respectiva quantia. Este limite é, nos termos do n.º 1 do art. 48.º da LGT, e salvo o disposto em lei especial, de 8 anos. Teoricamente, a prescrição é mais do que um simples prazo – consiste num facto jurídico complexo que pressupõe a verificação simultânea de várias realidades: (i) a exigibilidade

(7) A tudo isto acresce que o legislador recortou um regime jurídico em que apenas menciona os impostos, esquecendo todos os restantes tributos, abrangidos pela LGT.

(8) Numa posição que nos parece bastante acertada e razoável, a jurisprudência aderiu a esta ideia e temperou a solução legal. V., por exemplo, acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Norte de 21/10/2004, P. 92/04 (os acórdãos referenciados no presente texto estão disponíveis em www.dgsi.pt).

(9) Cfr., por exemplo, o art. 14.º do DL n.º 51/95, de 20/3. V., ainda, os arts. 14.º do DL n.º 54/95, de 22/3, e 14.º do DL n.º 43/98, de 3/3.

(10) Cfr., por exemplo, art. 10.º, n.º 5, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

abstracta de uma prestação tributária; (ii) a não actuação do titular do direito a exigir o cumprimento da mesma (*non facere*); e (iii) o decurso do tempo prescricional.

Em termos de início de contagem da prescrição, uma vez mais, o criador normativo decidiu atribuir preponderância à ocorrência do facto tributário, determinando que é a partir daí que aquele prazo se começa a contar. Na realidade, é claro o art. 48.º, n.º 1, da LGT ao prescrever que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos contados, 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 (excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário). Novamente – a exemplo, como se viu, do que sucede com a caducidade do direito à liquidação – se considera irrelevante para estes efeitos a data em que o direito pode ser exercido.

Outro ponto determinante que merece menção autónoma diz respeito às exigências que os princípios da legalidade estrita e de tipicidade aqui comportam. Diferentemente do que sucede com outros tipos obrigacionais, designadamente privatísticos ou civis, em matéria tributária o silêncio do credor – genericamente entendido como o não diligenciar no sentido de cobrar a dívida em falta – de modo algum pode ser entendido como renúncia ao crédito, até porque, como se sabe, este não é susceptível de renúncia ou outro tipo de disponibilidade (art. 30.º, n.º 2, da LGT) na medida em que não se trata de um crédito próprio, mas sim de um crédito materializado num poder funcional heteronomamente determinado. Por tal motivo, a prescrição funda-se, não na inércia administrativa e no eventual desinteresse em arrecadar, mas antes na estabilização de expectativas que essa mesma prescrição proporciona. Do mesmo modo, e pelos mesmos motivos, não será de aceitar que o decurso do prazo prescricional transmute a obrigação tributária em obrigação natural, tendo em vista a inadmissibilidade de a administração cobrar dívidas que não sejam enformadas por componentes publicistas. Admitir obrigações “naturais” em matéria tributária, além de ser dificilmente compatível com as exigências de tipicidade orçamental, significaria admitir vínculos de natureza privada entre administração tributária e contribuinte, em contradição patente com o postulado da prossecução do interesse público (ademais, sempre se perguntaria o que faria o Estado com o dinheiro arrecadado, uma vez que o mesmo, já não sendo o reflexo de uma obrigação tributária, estaria desonerado da sua afectação à satisfação de necessidades colectivas).

5.3. A relevância dos referidos prazos de caducidade (do direito à liquidação) e de prescrição (de exigência da obrigação liquidada) não se materializa apenas em termos do seu decurso normal ou continuado, antes sendo de considerar que poderão existir circunstâncias juridicamente relevantes que possuam efeitos paralisantes ou inibitórios, impedindo os mesmos de correr.

Essas vicissitudes dos prazos traduzem-se juridicamente nas figuras da suspensão e da interrupção, e axiologicamente radicam nos valores da confiança legítima e da justiça material, assumindo que, em determinadas situações de facto caracterizadas pela inércia ou impossibilidade de actuação, será mais prudente e acertado parar a contagem do prazo do que mantê-la nos termos em que vinha decorrendo. Contudo, enquanto a suspensão consiste numa paralisação pura e simples – uma vez que, cessada a causa suspensiva, o prazo volta a correr do ponto onde estava –, a interrupção, além de paralisar o prazo, tem como resultado inutilizar todo o tempo decorrido anteriormente, apagando o que já correu e iniciando-se, a partir daí ou num momento futuro, um novo prazo, justificando-se esta diferença de regime, e de consequências jurídico-tributárias, em face das causas que estão na origem de cada uma das vicissitudes.

Em geral, em termos tributários, a suspensão está relacionada com a impossibilidade temporária de actuação por parte da administração, que não pode actuar convenientemente por motivos não relacionados com a sua inércia, e em relação ao direito a liquidar tal sucede em qualquer das seguintes situações (art. 46.º da LGT):

i) Procedimento de inspecção externa, caso em que o prazo de caducidade não se conta durante a inspecção (isto é, a partir da notificação ao contribuinte e até à finalização) ⁽¹¹⁾;

ii) Pendência em tribunal de acção ou recurso que tenha por objecto a conformidade jurídica de acto ou facto do qual a liquidação dependa (v. g., uma situação jurídica laboral, um contrato, uma indemnização), caso em que o prazo de caducidade se considera suspenso desde o início do processo até ao trânsito em julgado da decisão;

iii) Se estiverem em causa benefícios fiscais de natureza contratual, a caducidade não corre desde o início da vigência do contrato, até à resolução do mesmo ou durante o decurso do prazo dos benefícios;

iv) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;

v) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, o prazo de caducidade suspende-se a partir da apresentação do meio impugnatório e até à decisão;

vi) Em caso de apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, o prazo suspende-se desde então até à notificação da respectiva decisão;

vii) Finalmente, em caso de aplicação de sanções de perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.

⁽¹¹⁾ Contudo, se o procedimento durar mais de 6 meses a contar dessa notificação, cessa o efeito suspensivo e conta-se o prazo desde o início, como se não tivesse havido suspensão.

Em todas estas situações, como se vê, a pessoa que pode exercer o direito e que vê correr contra si o prazo de caducidade (a administração) não pode actuar, por estar pendente um facto, em certos casos litigioso, em outros não, que condiciona o natural desenvolvimento vivencial da relação jurídica tributária, sendo por esse motivo justificável que não lhe possa ser oposta uma obrigação de actuação apressada. Acabada a pendência inerente a tal facto, acaba igualmente a suspensão, e retoma-se a contagem do prazo no ponto em que estava anteriormente.

Do mesmo modo, e pelos mesmos motivos gerais (impossibilidade de actuação conveniente por motivos “externos”), o prazo para cobrar a dívida (prazo de prescrição) também se suspende nas seguintes situações (art. 49.º, n.ºs 4 e 5, da LGT):

- i)* Durante a vigência de autorização para pagamento da dívida em prestações;
- ii)* Na pendência de reclamação, impugnação, recurso ou oposição com efeitos suspensivos (*v. g.*, mediante prestação de garantia adequada);
- iii)* Após a instauração de inquérito criminal (relativo a infracção tributária) até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Já nas situações interruptivas, como se disse, a paralisação temporal surge acompanhada da inutilização do decorrido, em termos de se reiniciar uma nova contagem quando cessar a causa interruptiva. Em termos tributários gerais, não se prevêem causas de interrupção do prazo de caducidade, de modo que no contexto que nos ocupa apenas cabe mencionar as causas de interrupção da prescrição. Esta sucede sempre que o contribuinte for chamado ao processo de execução fiscal através da citação ou sempre que ele utilizar o arsenal garantístico, administrativo ou jurisdicional, que demonstre qualquer tipo de reacção ao tributo que lhe está a ser assacado (*v. g.*, reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, pedido de revisão da liquidação). Nestes casos, resulta patente que o crédito tributário ainda não satisfeito “continua vivo”, seja por parte da administração tributária (que cita o devedor), seja por parte do contribuinte (que coloca em crise o acto tributário).

Importa notar que não se admitem interrupções prescricionais sucessivas, determinando o n.º 3 do art. 49.º da LGT que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. Por conseguinte, e a título exemplificativo, se o contribuinte deduz uma reclamação graciosa e, no seguimento do indeferimento desta, deduz um recurso hierárquico, este último meio já não terá efeitos interruptivos.

Será igualmente conveniente salientar que da consideração conjunta dos institutos da suspensão e da interrupção de prazos resulta a seguinte circunstância: se o contribuinte coloca em crise uma dívida tributária através dos meios legítimos de reacção (reclamação, impugnação, etc.), o prazo de prescrição interrompe-se nesse momento, e embora em teoria se inicie nesse momento um novo prazo inutilizando todo o decorrido, na prática o que pode suceder é que o reinício da contagem apenas aconteça adiante no tempo, pois o meio utilizado, se for acompanhado da prestação de garantia, terá efeito suspensivo. Assim sendo, nestes casos, o novo prazo só se começa a contar no final do procedimento ou do processo impugnatório.

Por fim, deve evidenciar-se que, do ponto de vista subjectivo, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição valem igualmente para o devedor principal e

para os responsáveis subsidiários (art. 48.º, n.º 2, da LGT), pois a dívida tributária é una. Particularmente em sede executiva tributária, a citação do devedor originário faz interromper a prescrição não só em relação a ele, mas igualmente em relação aos devedores subsidiários, pelo que também em relação a estes começa a correr novo prazo prescricional. Contudo, uma excepção pode ser apontada a esta regra: se a citação do responsável subsidiário (em processo executivo, recorde-se) apenas for efectuada após o quinto ano posterior ao da liquidação, então, aqui, não lhe é oponível o efeito de interrupção, continuando a valer o prazo inicial de prescrição (n.º 3). Claro que se tal suceder em relação a tal responsável a dívida prescreverá mais cedo, o que se pode justificar com a penalização da inércia da administração tributária em dinamizar a execução e com a protecção da confiança das expectativas eventualmente adquiridas pelo devedor ⁽¹²⁾.

5.4. Uma última menção para a dimensão adjectiva destas questões, particularmente para as possibilidades de invocação procedimental ou processual da caducidade do direito à liquidação e da prescrição da obrigação tributária enquanto vícios ou patologias que podem conduzir à anulação do acto tributário ou à extinção do débito.

Em termos de “levantamento do problema”, o mais corrente será que o mesmo seja suscitado pela parte a quem aproveita, isto, é pelo contribuinte ou destinatário do acto impositivo, invocando que a pretensão do credor tributário é feita extemporaneamente, porque caduca ou prescrita. No que diz respeito à caducidade, e por se tratar de um problema relacionado com a legalidade da liquidação, os meios adequados para se efectivar o seu conhecimento serão a reclamação graciosa ou o processo de impugnação judicial. Já quanto à prescrição, deve ter-se por aceite que a mesma *não é* fundamento válido de impugnação judicial, por não dizer respeito à legalidade do acto de liquidação, mas, antes, à exigibilidade da obrigação criada com a liquidação. Contudo, em casos restritos, pode admitir-se a sua suscitação, nomeadamente nas situações em que o pagamento do tributo se não mostre efectuado e se mostre patente a inutilidade no prosseguimento da lide de impugnação judicial, casos em que deixaria de ser juridicamente relevante continuar a discussão acerca da legalidade do acto tributário, quando o respectivo devedor, por extemporaneidade, já não pode ser compelido coercivamente a satisfazer a pretensão. Aqui, a verificação da prescrição não implica a anulabilidade do acto tributário – como seria a regra neste processo –, antes extingue a obrigação tributária e, por conseguinte, o direito à cobrança ⁽¹³⁾. Em sede de processo de execução, diferentemente, a prescrição já pode ser suscitada e apreciada como regra, constituindo taxativamente um fundamento de oposição [art. 204.º, n.º 1, alínea *d*), do CPPT]. Em tal caso, a sua verificação e

⁽¹²⁾ Quanto a outros tópicos temáticos relevantes (v. g., âmbito objectivo da interrupção e aproveitabilidade de causas interruptivas para diferentes dívidas, modificação legal dos prazos de caducidade ou de prescrição), v. o nosso *Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit.*, parte III.

⁽¹³⁾ V. acórdãos do TCA Sul de 4/7/2006, P. 2598/99, e do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 31/5/2006, P. 156/06. V., ainda, acórdão do STA de 18/12/2002, P. 1577/02, e jurisprudência aí referida.

conhecimento acarreta a extinção da execução, em vista da impossibilidade de exigência coerciva da dívida.

Mas não apenas pelas mãos do contribuinte os problemas podem ser levantados. Também a administração tributária o deverá fazer. Frise-se que se trata de um verdadeiro dever e não de uma prerrogativa facultativa, pois o princípio da verdade material em conjugação com o princípio do inquisitório obrigam o agente administrativo a trazer ao procedimento *todos os elementos* necessários à descoberta da verdade, mesmo que esses elementos obriguem a concluir em sentido diverso dos interesses financeiros do credor. Consequentemente, quer a caducidade quer a prescrição devem ser oficiosamente conhecidas por parte da administração tributária, nomeadamente em processo de impugnação judicial (por exemplo, no âmbito do art. 112.º do CPPT) e em processo de execução fiscal.

No que diz respeito à apreciação jurisdicional, não restam dúvidas de que a prescrição deve ser conhecida oficiosamente pelo próprio julgador. Na verdade, tal resulta do enunciado literal do art. 175.º do CPPT, nos termos do qual a prescrição será conhecida “oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”. Já não assim no que concerne à caducidade. A jurisprudência dominante tem entendido que a caducidade do direito à liquidação gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento oficioso, devendo, antes, ser invocada pelo contribuinte. Entende-se que se trata de uma ilegalidade, idêntica a outras ilegalidades, a necessitar de alegação na petição inicial, sob pena de o seu conhecimento ficar precluído ⁽¹⁴⁾.

(14) Cfr. acórdãos do STA de 18/5/2005, P. 1178/04, e de 18/1/2006, P. 680/05