

## PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CADUCIDADE DO DIREITO DE LIQUIDAR O IMPOSTO

*Pela* Dr.<sup>a</sup> Maria Celeste Cardona

### **I — Introdução**

1. Em boa hora a Comissão de Assuntos Fiscais da Ordem dos Advogados decidiu, no âmbito dos seus objectivos, realizar um ciclo de conferências a propósito da entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário.

De entre a multiplicidade e complexidade dos temas que o mesmo suscita, coube-me, na qualidade de membro daquela Comissão, analisar os institutos da prescrição da obrigação tributária e da caducidade do direito à liquidação do imposto.

2. Não pretendo, como se reconhecerá, proceder a um estudo exaustivo destas matérias, tanto mais que o meu objectivo se cingiu apenas a provocar a discussão entre os participantes naquele ciclo de conferências.

Oportunamente, se for caso disso, procurarei elaborar uma pequena monografia relativamente a cada um destes institutos, uma vez que em sede de direito fiscal se reconhece a inexistência de qualquer trabalho autónomo sobre a prescrição e caducidade.

De qualquer modo as recentes inovações legislativas constantes do Código de Processo Tributário no que se refere aos dois institutos referidos, legitimaram a oportunidade de apresentação das nossas reflexões sobre esta matéria no decurso do mencionado Seminário.

3. Posteriormente à apresentação da minha comunicação foi sugerido que a mesma, bem como todas as restantes intervenções, deveriam ser objecto de publicação, de modo a condensar num volume a totalidade dos temas relevantes que foram abordadas pelos participantes nas conferências sobre o Código de Processo Tributário. É por conseguinte, dentro deste princípio — o de reproduzir o que foi verbalmente transmitido — que se elabora e se apresenta este trabalho.

4. De salientar, em consequência, que o mesmo não foi objecto de qualquer revisão temática ou de estudo mais aprofundado, que seria exigível, mas que não se compadeceria com a oportunidade da respectiva publicação.

As insuficiências e as lacunas, por conseguinte, devem ser levadas à conta e imputadas à origem do presente texto, sendo certo que as procuraremos suprir no contexto das monografias a cuja realização nos comprometemos.

## II — A prescrição e a caducidade

1. Como sabemos, a estrutura da relação jurídica comporta, como um dos seus elementos significativos, o facto jurídico, isto é todo o acto humano ou acontecimento material juridicamente relevante, no sentido em que traduz necessariamente a produção de efeitos de direito.

De entre os factos naturais ou involuntários, elementos integrantes da relação jurídica, destacamos, dado o objecto do nosso trabalho, o decurso do tempo.

A verificação deste facto assume consequências jurídicas.

Assim, um direito que não seja indisponível, se não for exercido pelo respectivo titular activo durante o lapso de tempo estabelecido na lei, fica sujeito a prescrição.

Por seu turno, o não exercício durante um certo lapso de tempo de uma faculdade tendente à definição ou concretização de um direito, designadamente, criação, extinção ou modificação de relações jurídicas, ficará sujeito à caducidade.

Prescrição e caducidade revelam-se assim como dois fenómenos (factos) cuja repercussão e importância na relação jurídica é de grande significado e alcance prático.

2. Dada a sua complexidade estrutural e a dificuldade em distinguir os efeitos bem como o regime de cada um destes institutos, os mesmos apareciam indistintamente conexionados e qualificados, sobretudo, em razão das finalidades que se pretendiam prosseguir na regulação e modelação dos diversos interesses a tutelar.

3. Com efeito, como sabemos, a autonomia formal, sistemática e até material da prescrição e da caducidade é relativamente recente.

Tanto quanto é do nosso conhecimento, a primeira vez que aparece a florada a distinção entre a prescrição e caducidade é justamente no contexto de um Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça datado de 6 de Janeiro de 1928, que consagra, em síntese, a tese segundo a qual o prazo de interposição de uma acção é de caducidade e não de prescrição.

Posteriormente, através de Assento de 18 de Abril de 1933, veio a ser firmado o entendimento segundo o qual, ao contrário, o prazo estabelecido na lei para a propositura de uma acção assume a natureza jurídica de prazo prescricional e não de caducidade. (Cfr. BMJ n.ºs 105 e 107).

Por sua vez, em termos de direito positivo, o Código de Processo Civil de 1939 veio a consagrar a tese de que eram de caducidade os prazos estabelecidos na lei para o exercício do direito de intentar uma acção.

O Código Civil de 1966 veio resolver de forma definitiva a querela iniciada em 1928 a propósito das consequências e dos efeitos do decurso do tempo na estrutura da relação jurídica.

Assim, a aparente contradição doutrinária e jurisprudencial quanto à qualificação da natureza e dos efeitos dos prazos na relação jurídica, parece ter sido definitivamente ultrapassada com a consagração em termos de direito positivo, dos dois institutos.

4. Resolvida a problemática referente à autonomia formal, fica ainda por dilucidar a respectiva autonomia material, isto é, o fundamento ou razão de ser legitimadora de cada um dos institutos considerados.

Não basta, como é sabido, proceder à distinção sistemática de certas figuras, torna-se necessário que à mesma corresponda diverso e diferente fundamento teleológico.

Só é possível autonomizar e distinguir entre factos ou fenómenos que, pela sua natureza, sejam susceptíveis de prosseguir finalidades objectivamente distintas e a que corresponda regime jurídico próprio.

Nesta medida, é pertinente procurar descobrir o respectivo fundamento, uma vez que quer a prescrição quer a caducidade são operativos também em sede de direito fiscal, delimitados e concedidos a propósito do prazo estabelecido na lei para a exigibilidade da obrigação tributária (prescrição) e prazo durante o qual pode ser exercido o direito à liquidação do imposto (caducidade).

### III — Fundamento da prescrição e da caducidade

1. Como anteriormente deixámos sumariamente enunciado, à consagração jurídico-normativa de figuras ou institutos corresponde sempre a tutela de um interesse juridicamente relevante (elemento teleológico).

O Direito, como sabemos, é o resultado normativo de uma tensão que se estabelece entre a realidade factual e a exigência de uma regra jurídica que a regulamente e tutele. Digamos que ao intérprete se impõe, entre outras tarefas inexoravelmente ligadas, a procura da razão de ser da institucionalização de certa figura ou instituto jurídico.

É assim que grande parte dos autores que consultamos afirma que a *prescrição* visa proteger e acautelar um interesse privado: o interesse do devedor.

Analisado do ponto de vista do outro sujeito da relação jurídica, aquele instituto manteria, todavia, a sua índole privatística, qual seja a de «penalizar» pela via da respectiva inexigibilidade do cumprimento, decorrido o prazo legalmente estabelecido, a conduta negligente do titular activo daquela relação.

Compulsado o regime jurídico previsto no Código Civil quanto à prescrição parece-nos possível conceber esse facto juridi-

camente relevante, como exterior ao próprio direito cujo cumprimento é possível exigir dentro do prazo estabelecido na lei.

Trata-se, do nosso ponto de vista de uma condição de exigibilidade de tutela normativa quanto a um direito subjectivo não satisfeito e preexistente à consagração legal do prazo durante o qual pode ser exigido o respectivo cumprimento. É uma figura exterior ao próprio direito, não nasce com ele, e é dele autónoma.

O que no essencial caracteriza a prescrição é a possibilidade legal de ser exigido, durante determinado prazo, o cumprimento de uma responsabilidade ou de uma obrigação *já definidas*.

Assim, constituído o direito, pela verificação dos factos e pela subsunção à norma legal aplicável, é então que se dá início à contagem do prazo durante o qual pode o mesmo ser exigido.

Em suma, o decurso do prazo relativamente ao qual o ordenamento jurídico garante a tutela, pela via da exigibilidade de um direito subjectivo, não elimina o direito, mas impossibilita que o seu titular activo o possa ver realizado. Do lado passivo, o decurso do prazo é susceptível de ser qualificado como uma presunção de cumprimento da respectiva obrigação. (cfr. artigos 304.º e seguintes do Código Civil).

2. No que diz respeito ao instituto da *caducidade*, ao contrário do anterior, o seu fundamento é de interesse público.

Como assinala a generalidade da doutrina, a consagração legal da caducidade radica na protecção da «paz pública», concebida esta como salvaguarda de valores como os da certeza e segurança no comércio jurídico.

Nestes casos, o que a lei estabelece é um termo normal, uma pré-fixação normativa para o exercício de um direito; esta pré-fixação é dele contemporânea e está intimamente relacionada com a própria essência ou núcleo essencial do direito subjectivo cuja tutela o ordenamento jurídico garante.

Trata-se, por conseguinte, de uma prerrogativa ou faculdade legal quanto ao exercício de um direito. Decorrido o prazo fixado por lei, o respectivo titular fica totalmente inibido de, por qualquer forma, concretizar ou realizar o direito cuja tutela a ordem jurídica lhe assegurava.

Pela via da caducidade, não se extingue o direito; mas outrossim, verifica-se a extinção ou perda da prerrogativa de o realizar.

Em conclusão podemos dizer que a *prescrição* é o facto natural juridicamente relevante na estrutura da relação jurídica, que se concretiza, no essencial por uma condição de exigibilidade, durante um certo lapso de tempo, do cumprimento de um direito já constituído, definido e preexistente.

A *caducidade*, enquanto facto natural juridicamente relevante caracteriza-se, no essencial, pela pré-fixação normativa de um prazo, dentro do qual pode ser exercido um direito que é dele contemporâneo e que se extingue decorrido o mesmo prazo de exercício.

3. Finalmente, em termos de fundamento legitimador da caducidade e da prescrição, seríamos tentados a não aderir incondicionalmente à tese que os consideram respectivamente de índole pública e privada.

Com efeito, julgamos que ambas as figuras têm na sua base e visam assegurar o interesse da certeza e segurança jurídicas, o que em última análise se traduz na prossecução de um fim público.

Importante é, em nossa opinião, procurar os critérios que permitam, na prática, distinguir a essência de duas realidades jurídicas que são efectivamente afins.

E a este propósito lembramos a lição de Carvalho Jordão em *Scientia Juridica*, XVIII pág. 292, que corroborando as nossas anteriores afirmações considera que: «O fim da caducidade é pré-estabelecer o tempo em que o direito pode ser exercido, enquanto o fim da prescrição é pôr termo a um direito».

4. Procuramos no texto que antecede surpreender os fundamentos essenciais legitimadores da autonomização formal e material da prescrição e da caducidade.

Também em matéria de direito tributário se verifica a referida autonomia; é pois neste domínio que nos situamos, sem esquecer os princípios gerais, mas, estando atentos às especificidades próprias destes institutos na área da obrigação fiscal e da liquidação de impostos.

#### IV — A prescrição e a caducidade em matéria de direito tributário

##### 1. *Razão de ordem*

1.1. Como sabemos o Código de Processo das Contribuições e Impostos não continha qualquer regra normativa reguladora do instituto da caducidade.

As regras de caducidade estavam inseridas em cada uma das respectivas cédulas tributárias então em vigor, nos termos das quais: «Só poderá ser liquidada contribuição industrial nos cinco anos seguintes àquele a que o lucro tributável respeite». (Cfr. a título de exemplo os artigos 94.º do C.C. Ind.; 43.º do C.I. Capitais e 41.º do C. Imp. Complementar).

Ao contrário, a prescrição aparecia tratada no artigo 27.º do mencionado Código, nos termos do qual: «É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial».

Assim, o prazo de prescrição da obrigação fiscal resulta e conta-se a partir da verificação do facto tributário, início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto; enquanto que o prazo de caducidade para o exercício do direito à liquidação é calculado tendo em atenção o período a que o rendimento respeita.

1.2. Como anteriormente referimos os institutos da prescrição e da caducidade passaram a estar sistematicamente inseridos no Código de Processo Tributário, na sequência, aliás da reforma fiscal de 1989. (Cfr. artigos 33.º e 34.º do C.P.T.).

Temos, por conseguinte, que a obrigação tributária constituída prescreve se no prazo estabelecido na lei não for exigido o respectivo cumprimento (pagamento ou cobrança em sentido técnico jurídico). E a constituição da obrigação tributária resulta apenas da verificação dos respectivos pressupostos no tempo em que os mesmos ocorreram. (facto tributário relevante).

A obrigação tributária não depende assim de qualquer declaração; outrossim opera de facto e de direito no momento em que o facto é subsumível à norma de incidência dele contemporânea.

Por outro lado, concebemos a caducidade, como uma faculdade que resulta da atribuição de um direito à administração fiscal de proceder à liquidação do imposto. A norma que confere este direito estipula também que o mesmo só pode ser exercido em determinado prazo, findo o qual fica extinto o próprio direito, uma vez que a sua realização depende, neste caso, da prática de um acto imputável ao Estado.

## 2. *A Prescrição da obrigação tributária*

2.1. Dispõe o artigo 34.º do Código de Processo Tributário que:

«1. A obrigação tributária prescreve no prazo de dez anos salvo se outro mais curto estiver fixado na lei;

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

2.2. Assim, em primeiro lugar, cumpre-nos assinalar a primeira das grandes inovações constantes do presente diploma legal: a da redução significativa dos prazos da prescrição ordinária para 10 anos; como sabemos este período era, nos termos do artigo 27.º do C.P.C.I. de 20 anos, em identidade, aliás, com o prazo geral de prescrição do artigo 333.º do Código Civil.

2.3. Por outro lado, em termos do novo regime, subsistem dois aspectos, da maior importância, que cumpre assinalar e que são os seguintes:

- a) Início da contagem do prazo de prescrição;
- b) Aplicação do novo regime aos processos pendentes.



2.4. Quanto à primeira das questões formuladas é o n.º 2 do artigo 34.º do C.P.T. que encerra a respectiva solução: o prazo conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial (Cfr. artigos 258.º e 261.º do Regulamento do Imposto de Selo, que estabelece que o prazo de prescrição se conta a partir do dia em que a obrigação do imposto se torna exigível, o que nesta circunstância é um caso paradigmático do regime especial previsto na lei).

Como sabemos, o facto tributário, isto é, o facto previsto na norma de incidência, nasce com a respectiva verificação e subsequente subsunção à regra legal aplicável.

É a lei, atento o princípio da legalidade tributária, que determina o momento em que deve ter-se como verificado o facto gerador da tributação. De acordo com estes princípios, a partir da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, e relativamente a factos tributários ocorridos no período da respectiva vigência, o prazo legal de prescrição é de 10 anos.

Tratando-se de rendimentos sujeitos a IRC, considera-se verificado o facto gerador da tributação no último dia do respectivo período, e este é o do exercício económico que coincide com o ano civil (n.º 1 e 7 do artigo 7.º do CIRC).

Verificado, por força da lei, o facto tributário em 31 de Dezembro, independentemente do tempo em que o mesmo ocorreu, o prazo de prescrição da obrigação tributária começa a contar-se no dia 1 de Janeiro subsequente e pelo período de 10 anos.

O Código do IRS, atentas as diversas categorias de rendimentos que o mesmo agrega, não contém regra uniformizadora quanto ao momento da verificação dos factos tributários relevantes.

Com efeito, não teria sido possível ao legislador, em razão das cédulas tributárias inseridas no respectivo Código, estabelecer uma norma susceptível de unificar este imposto pela via da consagração legal de um período único de tributação, isto é, do momento em que se considera verificado o facto gerador da tributação.

É, portanto, em cada uma das categorias de rendimentos (A a H) que são estabelecidas as regras definidoras da ocorrência do facto tributário.

Daqui resulta que o prazo de prescrição da obrigação tributária emergente de rendimentos sujeitos a IRS pode e deverá ser diverso consoante seja diversa também a respectiva categoria tributária.

Queremos significar com esta asserção que independentemente de ser única a declaração de rendimentos, (nos casos em que o contribuinte opte pelo englobamento) não é único o período da tributação, e consequentemente não é única a regra de contagem do prazo de prescrição da respectiva obrigação tributária. Como anteriormente referimos a constituição da obrigação acontece quando se verifica o facto típico previsto na norma de incidência, e no momento em que a mesma é exigível ao contribuinte, ou, na sua falta, no momento em que a administração fiscal fica constituída no dever de proceder à liquidação oficiosa do imposto.

2.5. Quanto ao segundo dos aspectos versados, que se relaciona com as questões emergentes da aplicação do novo regime de prescrição às obrigações tributárias já constituídas, e cujo prazo está em curso, temos que chamar à colacção o disposto no artigo 2.º do diploma que aprovou o Código, nos termos do qual: «O C.P.T. entrará em vigor em 1 de Julho de 1991, aplicando-se aos processos pendentes, em tudo quanto não for contrariado pelo presente decreto-lei.»

Por seu turno o artigo 4.º do mesmo diploma legal estabelece que: «Os novos prazos de caducidade e de prescrição, só serão aplicáveis à Sisa e ao Imposto sobre as Sucessões e Doações após introdução no respectivo Código, das normas necessárias de adaptação.»

Da interpretação conjugada destes preceitos legais, resulta de forma inequívoca que os novos prazos de prescrição são de aplicação imediata a todos os processos, neles se incluindo os que estejam em curso.

A afirmação precedente é também corroborada pelo princípio geral que se retira do disposto na primeira parte do artigo 297.º do Código Civil, nos termos do qual «1 — A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso...».

2.6. Este princípio geral deve, no entanto, ser correctamente interpretado, tendo em atenção o que se dispõe na segunda parte do n.º 1 do mesmo preceito do Código Civil, uma vez que aí se estabelece que o prazo contar-se-á a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Daqui decorrem duas principais consequências que assinalamos:

- a de que o prazo de prescrição é de 10 anos;
- a de que em nenhum caso tal prazo pode exceder 20 anos:

Vejamos com um exemplo o que acabámos de afirmar. Se no momento da entrada em vigor da nova lei, tivessem já decorrido 5 anos desde o momento em que certa obrigação se constituiu e se tornou exigível pela aplicação dos princípios anteriormente enunciados, contar-se-á neste caso, o prazo de 10 anos estabelecido no n.º 1 do artigo 34.º do C.P.T.. Nesta circunstância aquela obrigação tributária prescreve, e deixa de ser exigível o respectivo cumprimento, passados 15 anos desde a verificação do facto tributário.

Se, por outro lado, no momento da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, tivessem entretanto decorrido dezasseis anos contados do momento da constituição da obrigação fiscal, aplicar-se-ia a nova lei, mas apenas por mais quatro anos. (n.º 1 parte final e n.º 2 do artigo 297.º do C. Civil).

Pelo que, neste caso a obrigação tributária considera-se prescrita passados 20 anos contados da verificação do facto tributário.

### 3. *Caducidade do direito de liquidação de impostos*

#### 3.1. *Razão de ordem*

A caducidade, como anteriormente procurámos determinar é o instituto através do qual, decorrido o respectivo prazo estabelecido na lei, à administração fiscal não é permitido exercer o direito que lhe é conferido de proceder a liquidação do imposto.

Neste caso, o decurso do tempo, assume a qualificação de uma condição ou pressuposto do não exercício de certa faculdade inerente ao direito de determinar o montante do imposto.

Como sabemos, no actual sistema juridico-fiscal, a regra geral do IRC é a de que incumbe ao contribuinte o dever de declarar os rendimentos auferidos e de auto liquidar o imposto devido. (artigo 70.º do CIRC).

Cumprida a regra geral enunciada, o contribuinte, ainda que não proceda ao pagamento do imposto liquidado, tem a sua situação juridico-tributária devidamente regularizada.

Competirá à administração fiscal exigir o cumprimento da obrigação tributária, pelas formas e modalidades previstas na respectiva lei, e, designadamente através da instauração do correspondente processo executivo para a arrecadação do imposto devido.

Se não o fizer, decorrido o prazo legal de prescrição, cessa para o fisco o direito de exigir o respectivo cumprimento da obrigação tributária.

Subsistem, no entanto, excepções ao princípio geral enunciado: desde logo a falta de entrega de declarações pelo contribuinte ou os casos em que por lei incumbe à administração fiscal proceder à liquidação oficiosa do imposto devido.

É, sobretudo, para estas situações que o instituto da caducidade assume, muito significativamente, a sua razão de ser.

Assim em primeiro lugar, as situações em que é à administração fiscal que compete efectuar a liquidação, com base na declaração do contribuinte, ou com fundamento em métodos indiciários, ou liquidações adicionais.

Nestes casos contemporânea e paralelamente ao direito de liquidar o imposto, a lei pré-determina um período em que aquele direito pode ser exercido.

É o que resulta do disposto no artigo 33.º do C.P.T. nos termos do qual: «1. O direito à liquidação do imposto ou outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de 5 anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorrer.»

Em segundo lugar, as situações de inexistência total de declaração do contribuinte relativa ao quantitativo dos rendimentos e ao momento em que foram auferidos.

Nestes casos, determinado pela administração fiscal que certo contribuinte auferiu rendimentos em certo período de tempo (mediante acções de fiscalização, denúncia, cruzamento de documentação...), só poderá ser exercido o direito de liquidar o imposto nos cinco anos subsequentes àquele a que o rendimento respeite (artigos 84.º do CIRS e 79.º do CIRC).

Deve assinalar-se que nas situações precedentes, o exercício do direito de liquidação do imposto não interrompe o prazo de prescrição em curso desde o momento em que se constituiu a obrigação tributária.

Temos, por conseguinte que, em identidade com a natureza do prazo de prescrição, cuja contagem se inicia no ano seguinte ao da constituição da obrigação tributária, e de acordo com o regime legal do direito à liquidação bem como ao disposto no n.º 3 do artigo 34.º do C.P.T., a prática do acto administrativo de liquidação não interrompe a prescrição em curso.

Tornada líquida a obrigação fiscal, através do acto de liquidação oficiosa, aplicável a rendimentos auferidos nos cinco anteriores anos, a administração fiscal, a partir desse momento dispõe ainda de mais cinco anos para exigir o respectivo cumprimento, sendo certo que em termos de prazo de prescrição se cumprem os 10 anos, previstos na lei para este efeito, a partir da verificação do facto tributário.

### 3.2. *Natureza jurídica da liquidação*

3.2.1. Como resulta das considerações anteriormente feitas bem como do teor literal do preceito legal transcrito, o exercício do direito à liquidação, caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao respectivo contribuinte no prazo de 5 anos, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

A análise deste normativo suscita-nos dúvidas interpretativas, uma vez que dele não resulta de forma inequívoca qual é o acto juridicamente relevante para a determinação do

momento, findo o qual caduca a faculdade, conferida por lei à administração fiscal de proceder à liquidação do Imposto.

Com efeito, o que a lei diz é que o exercício do direito à liquidação caducase:

- a) não for exercido;
- ou
- b) a liquidação não for notificada ao contribuinte.

Vejamos, de per si, cada um dos pressupostos ou requisitos de que depende o exercício da competência de liquidar o imposto.

3.2.2. Em primeiro lugar, quanto ao conceito de *liquidação* este pode ser tomado em sentido amplo ou restricto. Na sua acepção mais ampla, entende-se por liquidação, o acto administrativo complexo formado por um conjunto de actos, tramites e formalidades tendentes a apurar, através da aplicação da taxa ao rendimento colectável, qual o valor do imposto devido.

Em termos mais restrictos, a liquidação é o acto administrativo vinculado que consiste em determinar o montante do imposto através de uma única operação que é justamente a da aplicação da taxa ao rendimento colectável apurado.

Sabendo-se que o legislador pode utilizar indistintamente o conceito amplo ou restricto de liquidação, mais importante se torna averiguar qual a noção que o mesmo pretende consagrar no âmbito do instituto da caducidade.

Para nós, atenta a finalidade e a razão de ser deste instituto: a da certeza e segurança jurídicas nas relações entre o Estado e os contribuintes, o conceito de liquidação constante nos artigos 33.º do CPT só pode ser concebido no seu sentido restricto.

Frustrar-se-iam tais valores essenciais cuja tutela o ordenamento jurídico garante, se por absurdo se admitisse que a notificação ao contribuinte da matéria colectável apurada (acto preparatório ou acto pressuposto da liquidação) determinasse a suspensão ou interrupção do prazo da caducidade. O cálculo do rendimento tributável é como se disse um acto

preparatório destacável, sujeito a ser objecto de reclamação pelo contribuinte, e nessa medida, pode vir a ser revogado total ou parcialmente.

Para nós, apenas a liquidação em sentido técnico-jurídico, isto é, a definição e determinação em concreto do imposto devido no prazo legalmente estabelecido é condição determinante da não caducidade do direito, atribuído à administração fiscal de liquidar o imposto.

3.2.3. Acresce que, actualmente e face ao que se dispõe na lei (artigo 33.º do C.P.T., do, 84 do CIRS e 79 do CIRC) não basta a perfeição interna do acto administrativo de liquidação. O direito à liquidação pode assim ser exercido dentro do prazo de 5 anos, *devendo nesse mesmo prazo*, não só ser praticado o acto de apuramento do imposto a pagar, mas, também *ser notificado* ao respectivo sujeito passivo da obrigação tributária.

Nem sempre assim se entendeu, deve reconhecer-se.

Na verdade, na sequência de jurisprudência firmada em Acórdão do S.T.A. de 11 de Março de 1987, (que se manteve uniforme) vinha a entender-se que a notificação é um elemento externo ao acto administrativo de liquidação, e que em consequência deveria ter-se como irrelevante para efeitos de contagem do prazo de caducidade.

Tratava-se de uma tese que recolhia, naturalmente o aplauso da administração fiscal que, na circunstância ficava desonerada de dar cumprimento ao dever de notificar os contribuintes dos actos praticados em matéria tributária que afectassem os seus direitos e interesses. Louva-se o legislador pela inovação que objectivamente consagrou no Código de Processo Tributário.

Da interpretação conjugada na alínea *b*) do artigo 19.º e 23.º do C.P.T. e dos artigos 79.º do CIRC e 84.º do CIRS, resulta hoje inequívoco que a administração pode exercer o seu direito à liquidação do imposto se praticar o respectivo acto administrativo e o notificar ao contribuinte dentro do prazo de 5 anos, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que verificar o facto tributário e, nos

impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorrer.

3.2.4. Assumindo que assim é, subsiste ainda uma outra questão que importa esclarecer no contexto do artigo 33.º do C.P.T.

Diz-nos este preceito legal que caduca o direito à liquidação se o mesmo não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de 5 anos, o que parece querer significar que qualquer acto realizado dentro dos seus poderes de praticar actos, tramites ou formalidades tendentes ao apuramento do imposto (liquidação em sentido amplo) terá a virtualidade de suspender a contagem do prazo de caducidade.

Esta interpretação, por absurdo, levar-nos-ia a considerar e a admitir que demonstrado pela administração fiscal que havia sido exercido o seu direito, apenas mediante exibição de processo interno instaurado para liquidação adicional ou por métodos indiciários, o prazo de caducidade não estava a decorrer. Temos esta consequência por inaceitável, pese embora, ser possível do ponto de vista literal, defender tal concepção.

Só que, o interprete deve cuidar de alinhar os restantes elementos interpretativos no sentido de descobrir o verdadeiro significativo da norma jurídica. E esta acrescenta, que a liquidação deve ser notificada ao contribuinte, no prazo de 5 anos.

É evidente que o legislador, neste aspecto, formalizou erradamente o seu pensamento. Onde se lê «ou» deve o interprete ler «e» uma vez que só assim o preceito legal assume lógica e coerência jurídica. O direito à liquidação caduca se não for exercido e se a liquidação não for notificada ao contribuinte. Não basta o exercício do direito, exige-se a formalização externa dessa competência, é pois necessário dar a conhecer ao respectivo destinatário os actos que em matéria tributária possam afectar os seus direitos e interesses legítimos.

*Maria Celeste Cardona*  
Advogada