

# A VALORIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DO ESTADO DE DIREITO DEMOCRÁTICO POR VIA DOS INSTITUTOS DA PRESCRIÇÃO E DA CADUCIDADE NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO

Márcia Antunes Gomes\*

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.105.2>

## 1. Enunciação de propósitos

Com o presente escrito pretende-se demonstrar a forma como a prescrição da prestação tributária e a caducidade do direito à liquidação – os dois institutos jurídicos que melhor espelham a relevância do decurso do tempo no domínio do Direito Tributário – valorizam o princípio do Estado de Direito Democrático, plasmado no artigo 2º, da Constituição da República Portuguesa (CRP), concedendo-lhe viabilidade. Mas não é, na verdade, apenas esse o objetivo que nos move. Não podemos omitir que se anseia igualmente unir o Direito Tributário ao Direito Constitucional e aos Direitos

---

\* Mestre em Direito Tributário e Fiscal, Doutoranda em Ciências Jurídicas Públicas, Investigadora no JusLab – Laboratório de Justiça e na Escola de Investigadores, Bolseira da Fundação para a Ciência e a Tecnologia (bolsa referência 2020.06788.BD); [marcia\\_antunes@live.com.pt](mailto:marcia_antunes@live.com.pt).

Fundamentais – o que não se revela de difícil envergadura, uma vez que o dever de contribuir é um pressuposto inerente à própria ordem constitucional<sup>1</sup> –, por forma a tentar prestar uma humilde homenagem à Professora Doutora Benedita Mac Crorie<sup>2</sup>.

Assumindo estes propósitos, começaremos por realizar uma pequena excursão pelo princípio do Estado de Direito Democrático – que tem “uma função aglutinadora e sintetizadora”<sup>3</sup> – e por certas regras e princípios difundidos pela Constituição que são integrados por aquele princípio, para, posteriormente, avançar em direção à enunciação de alguns caminhos de ligação entre o princípio do Estado de Direito Democrático e os institutos da caducidade do direito à liquidação e da prescrição da prestação tributária, caminhos esses que nos permitirão demonstrar a forma como estes institutos concedem viabilidade aquele princípio. Sem prejuízo do respetivo desenvolvimento que se fará *infra*, consideramos pertinente destacar no presente momento – atento os propósitos já enunciados –, o caminho do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, porquanto recordamos as aulas da Professora Doutora Benedita Mac Crorie e os seus ensinamentos no sentido de que um Estado amigo dos direitos fundamentais não é apenas aquele que contém um extenso catálogo de direitos fundamentais, mas antes aquele em que se prevejam meios formais de reação a violações desses direitos. Entendemos oportuno citar a este respeito Andreia Sofia Pinto Oliveira e Benedita Mac Crorie: “O verdadeiro teste de um Estado amigo dos direitos fundamentais não se faz lendo a respectiva Constituição e apreciando a extensão do catálogo de direitos fundamentais nela contido ou verificando quais as convenções internacionais de direitos humanos ratificados e aplicáveis nesse Estado. Os indicadores da verdadeira amizade de um Estado pelos direitos fundamentais estão numa cultura de defesa dos direitos fundamentais, numa opinião

---

<sup>1</sup> Cf. Vítor FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 87. A importância dos impostos na prossecução e concretização dos direitos *vide* Stephen HOLMES e Cass R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights, Why Liberty Depends on Taxes*, New York, W.W. Norton & Compar, 2000, pp. 20 e ss.

<sup>2</sup> Recordamos a Professora Doutora Benedita Mac Crorie enquanto docente da Escola de Direito da Universidade do Minho. Tivemos o privilégio de, enquanto alunos, assistir às suas aulas nas unidades curriculares de Direito Constitucional e Direitos Fundamentais.

<sup>3</sup> Cfr. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, vol. I, artigos 1º a 107º, 2014, p. 206.

pública atenta, organizada e capaz de denunciar as compressões aos direitos mais básicos da pessoa humana, no modo como o processo penal está estruturado e [na] *previsão de meios formais de reacção a violações desses direitos*<sup>4</sup>.

Procuremos agora cumprir a execução dos propósitos enunciados.

## 2. Regras e princípios integrados pelo princípio do Estado de Direito Democrático

Na sua vertente de Estado de Direito, o princípio do Estado de Direito Democrático, plasmado no artigo 2º, da CRP, permite agregar/integrar um conjunto de outras regras e princípios dispersos pela Constituição, “que densificam a ideia de sujeição do poder a princípios e regras jurídicas, garantindo aos cidadãos liberdade, igualdade e segurança”<sup>5</sup>. Ele integra, entre outros, o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva (artigo 20º da CRP), a responsabilidade do Estado pelos danos causados aos cidadãos (artigo 22º), a reserva de lei em matéria de restrição de direitos, liberdades e garantias (artigo 18º, nº 3, da CRP) e de criação de impostos (artigo 103º, da CRP), limitações à admissibilidade de leis retroativas (artigos 18º, nº 3, e 103º, nº 3, da CRP), etc. No entanto, “não está à partida excluída a possibilidade de colher dele normas que não tenham expressão directa em qualquer outro dispositivo constitucional, desde que elas se apresentem como consequência imediata e irrecusável daquilo que constitui o cerne do Estado de direito democrático, a saber, a proteção dos cidadãos contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça (especialmente por parte do Estado)”<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Cf. Andreia Sofia Pinto OLIVEIRA e Benedita MAC CRORIE, *Direitos Fundamentais, Elementos de Apoio*, Braga, AEDUM, 2014, p. 82. Num sentido próximo Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2020, pp. 149 e 150. Num sentido não totalmente idêntico, mas reforçando a ideia da necessidade de proteção dos direitos humanos básicos e da justiça perante a lei por parte do poder legislativo e judicial *vide* C. Eugene STEUERLE, “And Equal (Tax) justice for All?”, *in* Joseph J. Thorndike e Dennis J. Ventry Jr. (coords.), *The Ongoing Debate Tax Justice*, Washington D. C., The Urban Ins, 2002, p. 254.

<sup>5</sup> Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, p. 205.

<sup>6</sup> Cfr. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, pp. 205 e 206.

Também os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança são concretizadores do Estado de Direito Democrático<sup>7</sup> e, portanto, são também integrados por este princípio com uma função aglutinadora. A segurança jurídica e a proteção da confiança trazem consigo a necessidade de um mínimo de certeza e segurança dos direitos das pessoas e das expectativas juridicamente criadas, o que pressupõe não só a preservação da estabilidade do direito e da ordem jurídica e a proteção da confiança dos cidadãos nessa ordem, como também a proteção das concretas posições dos sujeitos. Aliás, a segurança é um dos elementos materiais que compõe o princípio do Estado de Direito, o que significa que “para os cidadãos, a actuação dos poderes públicos deve ser sempre uma actuação *antevisível, calculável e mensurável*. Num Estado de Direito, as pessoas devem saber com o que contam. As relações entre o poder e os seus destinatários têm por isso que ser fundadas a partir da ideia segundo a qual o comportamento dos poderes públicos *deve ser um comportamento confiável*”<sup>8</sup>. Esta ideia de segurança decorre dos outros elementos materiais que integram o princípio do Estado de Direito, pois que, como explica Maria Lúcia Amaral, seria “impossível afirmar que *a dignidade da pessoa humana e a autonomia individual* constituem princípios fundantes da República se se não garantisse de algum modo a antevizibilidade, para as pessoas, dos resultados das acções estaduais”<sup>9</sup>.

Apesar de serem frequentemente indissociáveis, a proteção da confiança está mais ligada à proteção subjetiva das concretas posições dos indivíduos, enquanto a segurança jurídica é mais próxima da proteção objetiva do ordenamento jurídico e das normas – é no fundo, fazendo uso das palavras de Martínez Giner, “*una seguridad a través del Derecho*”<sup>10</sup>. Como esclarece José

---

<sup>7</sup> Vide o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 13.11.2007, processo nº 0164A/04, disponível em <http://www.dgsi.pt> e o acórdão do Tribunal Constitucional (TC) nº 94/2015, processo nº 822/14, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Na doutrina vide José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 395; Jorge Reias NOVAIS, *Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 261; Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2021, p. 136; Manuel PIRES e Rita Calçada PIRES, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2012, pp. 105 e 106.

<sup>8</sup> Cf. Maria Lúcia AMARAL, *A Forma da República, Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 178.

<sup>9</sup> Cf. Maria Lúcia AMARAL, *A Forma da República, Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, op. cit., p. 178.

<sup>10</sup> Cfr. Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER, “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2015, p. 64. Num sentido próximo vide María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ, “La seguridad jurídica y el poliédrico

Casalta Nabais, “a ideia de proteção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo[,] segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Mas esta proteção da confiança pressupõe, por seu turno, a segurança jurídica do direito objetivo, ou seja, das normas jurídicas enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas”<sup>11</sup>.

Realizada esta breve contextualização sobre o princípio do Estado de Direito Democrático e demonstrada a forma como este princípio concretiza a sua função aglutinadora e sintetizadora de outras regras e princípios, procurar-se-á de seguida evidenciar a maneira como os institutos da prescrição da prestação tributária e da caducidade do direito à liquidação permitem valorizar este princípio, identificando os vários caminhos que ligam estes institutos jurídicos àquele princípio.

### **3. Caminhos de ligação dos institutos da prescrição e da caducidade ao princípio do Estado de Direito Democrático**

Antes de iniciar a incursão pela demonstração dos vários caminhos legais que permitem ligar a prescrição e a caducidade ao princípio do Estado de Direito Democrático e assim demonstrar a valorização que é dada por aqueles institutos jurídicos a este princípio, será de notória valia realizar uma pequena delimitação conceptual dos institutos em causa, de modo que se compreenda devidamente o seu alcance. Desta feita, sem prejuízo das várias considerações que poderão ser tecidas a este respeito, e que não serão trazidas à colação neste momento para evitar desvios infrutíferos aos propósitos anunciados, poder-se-á definir, de modo simples e breve, a prescrição da prestação tributária

---

concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2021, p. 63.

<sup>11</sup> Cf. José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos...*, op. cit., p. 396. Num sentido próximo vide Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, op. cit., pp. 351 e ss.; Joaquim Freitas da ROSHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op. cit., p. 136.

como o instituto jurídico que delimita o período de tempo dentro do qual a Administração Tributária pode proceder à cobrança da dívida tributária e a caducidade do direito à liquidação como o instituto jurídico que delimita o período de tempo dentro do qual a Administração Tributária pode garantir a liquidação e a sua válida notificação ao sujeito passivo<sup>12</sup>.

Circunscrita a base conceptual sobre a qual assentarão as reflexões seguintes, importa partir em direção à efetiva enunciação e contextualização dos caminhos legais que demonstram a forma como os institutos da prescrição e da caducidade permitem valorizar o princípio do Estado de Direito Democrático.

### 3.1. Segurança jurídica e proteção da confiança

A caducidade do direito à liquidação e a prescrição da prestação tributária encontram-se maioritariamente regulados, respetivamente, nos artigos 45º e 46º, 48º e 49º, da Lei Geral Tributária (LGT). Através destas disposições legais é possível determinar qual o prazo de prescrição e de caducidade, quando é que se inicia a contagem desse prazo e as causas que fazem com que esse prazo se interrompa e/ou suspenda. As normas em causa permitem garantir a segurança jurídica do direito objetivo, mas também a segurança jurídica na perspetiva do indivíduo, isto é, a proteção da confiança. De facto, os destinatários das referidas normas conseguem através das mesmas antever que decorrido o período de tempo aí definido a Administração Tributária não procederá à liquidação dos tributos e à sua cobrança e, portanto, sabem – ou pelo menos *anteveem, calculam, esperam* – que não serão surpreendidos com uma liquidação ou cobrança tardia. A existência de prazos delimitativos para a liquidação e para a cobrança permite introduzir transparência na tributação, já que as situações fácticas passadas não serão alvo de tributação. Permite igualmente trazer previsibilidade – que para alguns autores, como Pellas, está na base da própria ideia de segurança jurídica (“L'exigenc de prévisibilité [est] au fondement de l'idée même de

---

<sup>12</sup> Reportando-se concretamente aos prazos de prescrição e de caducidade e definindo o primeiro como o prazo que o credor tributário tem para exigir o pagamento das dívidas tributárias já liquidadas e o segundo como o prazo para exercer o direito à liquidação *vide* Joaquim Freitas da ROSHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, *op. cit.*, p. 520.

sécurité juridique”<sup>13</sup> – para os destinatários das normas, não só para a Administração Tributária (que sabe o limite temporal para exercer os seus poderes-deveres), como também para o sujeito passivo (que sabe o limite temporal dentro do qual poderá ser confrontado com uma notificação de liquidação ou com uma citação no âmbito do processo de execução fiscal). Permite ainda que se consiga estabilidade<sup>14</sup>, pois é possível a composição definitiva das situações jurídicas decorrido um certo lapso de tempo<sup>15</sup>.

Por aqui, desde logo, se consegue demonstrar a forma como os institutos da prescrição e da caducidade, ao definirem um período de tempo máximo dentro do qual o credor tributário pode realizar os poderes-deveres em que se encontra investido e, assim, contribuírem para a consolidação definitiva das posições jurídicas dos sujeitos que integram a relação jurídica tributária, permitem valorizar o princípio do Estado de Direito Democrático, aqui concretizado através dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Através da existência de um prazo de prescrição da prestação tributária e de um prazo de caducidade do direito à liquidação é possível acautelar o “derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia posición jurídica”<sup>16</sup> e introduzir “um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas”, tratando-se esta, como vimos, de uma decorrência dos próprios princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> Cf. Jean-Raphaël PELLAS, “La sécurité fiscale: Quels enjeux juridiques?”, *Revue Française de Finances Publiques*, nº 130, 2015, p. 10.

<sup>14</sup> No sentido de que os institutos da prescrição tributária e da caducidade do direito à liquidação acarretam estabilidade *vide* Nuno Sá GOMES, *Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e nas Garantias dos Contribuintes*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 22.

<sup>15</sup> Não querendo realizar-se desvios infrutíferos ao objetivo proposto, não podemos deixar de dar nota de que, apesar de a existência de prazos de prescrição e de caducidade permitir trazer, para o contexto tributário, transparência, previsibilidade e estabilidade, que são no fundo as coordenadas associadas aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança neste ramo do direito, não podemos ignorar que a escassa regulamentação dos institutos na legislação tributária faz com que aqueles princípios sejam, por vezes, negligenciados, podendo falar-se a este respeito de um verdadeiro paradoxo. *Vide* o nosso, “O paradoxo entre a prescrição em matéria tributária, a segurança jurídica e a proteção da confiança – Alguns exemplos problemáticos”, *in* Anabela Gonçalves *et al.* (coords.), *Encontro de Investigadores da Escola de Direito da Universidade do Minho 2021*, junho de 2022, disponível em <https://bit.ly/enc-investiga-2021-ebook>, pp. 53 e ss.

<sup>16</sup> Cf. César GARCIA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 117 e 118.

<sup>17</sup> Cf. acórdão do STA de 13.11.2007, processo nº 0164A/04, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Para além disso, o próprio fundamento que subjaz aos institutos da prescrição da prestação tributária e da caducidade do direito à liquidação é um caminho legal de valorização do princípio do Estado de Direito Democrático, uma vez mais através da sua vertente de segurança jurídica. De facto, é a necessidade de certeza e segurança jurídica – que se assume, no entender de Vítor Faveiro, como um dos direitos fundamentais do contribuinte<sup>18</sup> – que justifica o nascimento, a previsão e a manutenção do instituto da prescrição da prestação tributária<sup>19</sup>. O mesmo sucede com a caducidade do direito à liquidação, que também é fundamentada por razões objetivas de certeza e segurança jurídica<sup>20</sup>. Pretende-se que a situação do obrigado tributário fique definida num prazo razoável, não se concebendo que ele fique até ao fim dos seus dias na iminência de que lhe seja imputado o pagamento de um imposto referente a décadas longínquas.

---

<sup>18</sup> Cf. Vítor FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, op. cit., pp. 896 e ss.

<sup>19</sup> Vide, entre outros, Carlos VALENTIM, “Sobre a prescrição da obrigação fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, nº 2, 2017 (2º semestre), p. 317; Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 280; Diogo Leite de CAMPOS et al., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, p. 392; Benjamim Silva RODRIGUES, “A Prescrição no Direito Tributário”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vilis, 1999, pp. 264 e 265; Soares MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 274; Ana Paula DOURADO, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2020, p. 127; José Juan FERREIRO LAPATZA, “La Extinción de la Obligación Tributaria”, in AAVV, *La Derrota Del Derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 146; Maria Del Pilar RUIZ RESCALVO, *La Prescripción Tributaria Y el Delito Fiscal*, Madrid, Universidad Rey Juen Carlos, 2004, p. 55; Ramón FALCÓN Y TELLA, *La Prescripción en Materia Tributaria*, Madrid, La Ley, 1992, p. 69; Irene ROVIRA FERRER, “La Prescripción en el ISD: Análisis de algunos aspectos controvertidos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2014, p. 40; Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER, “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración...”, op. cit., p. 66.

<sup>20</sup> Vide Jorge Lopes de SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária. Notas Práticas*, 2ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 18; J.L. Saldanha SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 260; Joaquim Casimiro GONÇALVES, “A caducidade face ao direito tributário”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vilis, 1999, pp. 225 e ss.; Paulo MARQUES, *O Procedimento de Inspeção Tributária*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 367; Ana Paula DOURADO, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 127; João Ricardo CATARINO, “Caducidade do Direito à Liquidação: Limites e Garantias do Regime Suspensivo Previsto no Artigo 46º da Lei Geral Tributária”, in Paulo Otero et al., *Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches*, Coimbra, Coimbra Editora, vol. V, 2011, p. 185.

### 3.2. Acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva

O artigo 103º, nº 3, da CRP, contem a garantia fundamental<sup>21</sup> de ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei. Uma eventual notificação da liquidação depois do prazo de caducidade, assim como uma possível citação para lá do prazo de prescrição da prestação tributária afetarão claramente aquela garantia fundamental, precisamente porque a liquidação e cobrança não se encontram a ser realizadas nos termos fixados pelo legislador. Retira-se daquele preceito constitucional, por isso, a garantia fundamental de não pagamento de um imposto caduco ou prescrito. O direito à caducidade da liquidação e à prescrição da obrigação tributária, depois de decorridos os respetivos prazos previstos na lei, são garantias dos contribuintes<sup>22</sup>.

Em caso de violação da referida garantia fundamental, num eventual cenário de a Administração Tributária realizar a liquidação ou a sua válida notificação depois das balizas temporais definidas na lei ou de procurar cobrar a obrigação tributária num tempo que extravasa os limites definidos no quadro legal, pode dizer-se que o sujeito passivo não fica desprotegido, antes pelo contrário, o ordenamento jurídico tributário português concede-lhe vários mecanismos legais de reação para que possa exercer o seu direito de resistência (cf. artigo 21º da CRP)<sup>23</sup>, assegurando-se, assim, o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva (previsto no artigo 20º da CRP), este último consubstanciando, ele mesmo, “um direito fundamental”<sup>24</sup>, sendo classificado por alguma doutrina como um “*cluster-right*”<sup>25</sup> por incorporar precisamente um conjunto de direitos, designadamente o direito de acesso ao direito e aos

<sup>21</sup> Referindo-se a uma garantia fundamental *vide* José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos...*, *op. cit.*, p. 550; Carlos Pamplona CORTE-REAL, “As Garantias dos Contribuintes”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 322/324, 1985, p. 129.

<sup>22</sup> Cf. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 376.

<sup>23</sup> Cf. Paulo MARQUES e Carlos COSTA, *A Liquidação de Impostos e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 48 e 49.

<sup>24</sup> Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, p. 408; Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, *op. cit.*, p. 114; Catarina Santos BOTELHO, *A Tutela Directa dos Direitos Fundamentais: Avanços e Recuos na Dinâmica Garantística das Justiças Constitucional, Administrativa e Internacional*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 116.

<sup>25</sup> Cf. José Melo ALEXANDRINO, *Direitos Fundamentais, Introdução Geral*, Cascais, Princípia, 2018, p. 87.

Tribunais, o direito à decisão em prazo razoável e o direito à tutela efetiva<sup>26</sup>. Pode, por isso, dizer-se, seguindo as premissas enunciadas por Andreia Sofia Pinto Oliveira e Benedita Mac Crorie que, neste domínio, o Estado é “amigo dos direitos fundamentais” precisamente por prever meios formais de reação às violações desses direitos<sup>27</sup>. Procuremos conhecer esses mecanismos legais de reação perante a violação do direito à caducidade da liquidação e à prescrição da obrigação tributária, quando a liquidação e cobrança, respetivamente, se fazem depois de decorridos os respetivos prazos previstos na lei.

Num potencial panorama de a liquidação do tributo ser realizada para lá do termo do prazo de caducidade dir-se-á que o ato de liquidação é ilegal, podendo o destinatário do ato sindicar a ilegalidade quer em sede de reclamação graciosa (cf. artigo 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) *ex vi* artigo 70º, nº 1, do CPPT), quer no contexto do processo de impugnação judicial (cf. artigo 99º do CPPT)<sup>28</sup>. Com efeito, o sujeito passivo pode legalmente recusar o pagamento, exercendo o seu direito de resistência, mediante a utilização destes dois meios de reação<sup>29</sup>, embora para acautelar a suspensão da cobrança deva prestar a respetiva garantia ou obter a sua isenção (cf. artigos 69º, alínea f), e 103º, nº 4, do CPPT). A reclamação graciosa, tratando-se de um procedimento tributário, deve ser concluída no prazo de quatro meses, sendo que o incumprimento deste prazo faz presumir o indeferimento tácito para efeitos de impugnação judicial (cf. artigo 57º, n.ºs 1 e 5, da LGT). Tal como o procedimento de reclamação graciosa, também o processo de impugnação judicial deve ser decidido num prazo razoável (cf. artigos 97º, nº 1, da LGT e 96º, nº 1, do CPPT), não devendo ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1ª instância que lhe ponha termo (cf. artigo 96º,

<sup>26</sup> A este respeito *vide* Catarina Santos BOTELHO, *A Tutela Directa dos Direitos Fundamentais...*, *op. cit.*, pp. 116 e 117.

<sup>27</sup> Faz-se novamente referência à passagem citada no primeiro ponto deste escrito da autoria de Andreia Sofia Pinto OLIVEIRA e Benedita MAC CRORIE, *Direitos Fundamentais, Elementos de Apoio...*, *op. cit.*, p. 82.

<sup>28</sup> Integrando a caducidade do direito à liquidação no catálogo dos fundamentos da reclamação graciosa e da impugnação judicial *vide* Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, *op. cit.*, pp. 249 e 316. Configurando a possibilidade de utilização do processo de impugnação judicial para atacar o ato de liquidação praticado após o termo do prazo de caducidade *vide* Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, *op. cit.*, p. 485.

<sup>29</sup> A este respeito *vide* o acórdão do STA de 04.05.2011, processo nº 09/11 e o acórdão do STA de 13.03.2014, processo nº 001476/10.9BEAVR, disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

nº 2, do CPPT)<sup>30</sup>. A violação deste direito a uma decisão judicial em prazo razoável<sup>31</sup>, plasmado no artigo 6º § 1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH) e acolhido no 20º, nº 4, da CRP, poderá gerar responsabilidade civil extracontratual do Estado, nos termos da Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro<sup>32</sup>.

Passando para o cenário de ocorrência de uma eventual citação tardia no âmbito de um processo de execução fiscal instaurado para cobrança de obrigação tributária prescrita, o executado pode defender-se através do processo de oposição à execução fiscal [cf. artigo 204º, alínea d), do CPPT], com vista a questionar a exigibilidade da dívida e a pretensão executiva do credor tributário. O mesmo sucede se se verificar a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade [cf. artigo 204º, alínea d), do CPPT]. Também o processo de oposição à execução fiscal deve ser decidido num prazo razoável, tendo o legislador materializado esse tempo razoável no período máximo de dois anos (cf. artigo 96º, nº 2, do CPPT)<sup>33</sup>. O incumprimento deste prazo poderá igualmente gerar responsabilidade civil extracontratual do Estado, nos termos da Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro (cf. artigo 12º da Lei nº 67/2007)<sup>34</sup>.

Ainda no cenário de citação tardia no âmbito de um processo de execução fiscal instaurado para cobrança de obrigação prescrita e considerando que a prescrição é de conhecimento officioso por parte do órgão de execução fiscal (cf. artigo 175º do CPPT), o executado poderá reagir a uma eventual conduta omissiva do órgão de execução fiscal de não conhecimento officioso da prescrição, apresentando, por exemplo, um requerimento a solicitar a declaração da prescrição da dívida, ao abrigo do artigo 175º do CPPT, estando aquele órgão obrigado a pronunciar-se sobre tal requerimento, em virtude do

---

<sup>30</sup> Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op. cit., p. 277.

<sup>31</sup> A propósito do direito a uma decisão em prazo razoável vide Isabel Celeste M. FONSECA, *Processo Temporalmente Justo e Urgência, Contributo para a autonomização da categoria da tutela jurisdicional de urgência na Justiça administrativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

<sup>32</sup> Cf. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA-S) de 16.12.2021, processo nº 802/19.4BELSB e acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCA-N) de 30.10.2020, processo nº 00662/19.5BEAVR, disponíveis em <http://www.dgsi.pt>. No sentido de que a violação do direito de decisão judicial em prazo razoável pode gerar responsabilidade nos termos da referida Lei vide Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, op. cit., p. 462.

<sup>33</sup> Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op. cit., p. 277.

<sup>34</sup> Vide o acórdão do TCA-S de 23.05.2019, processo nº 1029/16.2 BELRA, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

princípio da obrigatoriedade de pronúncia e decisão, plasmado no artigo 56º da LGT, o qual procura dar seguimento ao direito constitucional de petição, previsto no artigo 52º da CRP<sup>35</sup>. Na falta de pronúncia, o executado poderá sempre lançar mão da ação de intimação para um comportamento (cf. artigo 147º do CPPT), uma vez que houve uma prestação jurídica, *in casu* uma resposta, omitida. De uma hipotética decisão do órgão de execução fiscal que conclua pela não verificação da prescrição caberá reclamação, nos termos do artigo 276º do CPPT.

Do que se vem de dizer, reconfigura-se no ordenamento jurídico tributário português vários meios de proteção da garantia fundamental de não pagamento de um imposto caduco ou prescrito, através da existência de mecanismos legais de reação à violação dessa garantia, salvaguardando-se, assim, o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que é, aliás, classificado por alguns, como Sánchez López, como “*una garantía universal*”<sup>36</sup>. Ora, o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, enquanto garantia imprescindível da proteção de direitos fundamentais, está inerente à ideia de Estado de Direito<sup>37</sup> e é, como vimos, agregado pelo princípio do Estado de Direito Democrático – trata-se de “*uma norma-princípio estruturante do Estado de Direito democrático*”<sup>38</sup> –, razão pela qual, concesso o ordenamento jurídico tributário português meios de reação perante a afronta daquela garantia fundamental e permitindo fazer *jus* ao acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, permite-se igualmente, por via da prescrição e da caducidade, conceder viabilidade ao princípio do Estado de Direito Democrático.

### 3.3. Reserva de lei

A prescrição da prestação tributária e a caducidade do direito à liquidação configuram duas importantes garantias dos contribuintes. Há quem

<sup>35</sup> Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, *op. cit.*, p. 148.

<sup>36</sup> Cf. María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ, “El derecho a la tutela efetiva en el ámbito del intercambio de información. La STJUE de 6 de junio de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, 2021, p. 147 e ss.

<sup>37</sup> Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, p. 408.

<sup>38</sup> Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, p. 409.

chegue até a afirmar que são das mais relevantes garantias vigentes no ordenamento jurídico tributário, consagradas a favor dos contribuintes<sup>39</sup>. E é assim porque eliminam o direito de o credor liquidar e cobrar a dívida e, conseqüentemente, constituem, pelo menos abstratamente<sup>40</sup>, um meio de defesa do sujeito passivo para com o credor do imposto<sup>41</sup>. A prescrição e a caducidade (todo o seu regime jurídico) inserem-se, assim, no seio das garantias dos contribuintes, que constituem um dos elementos essenciais dos impostos, a par da taxa, incidência e benefícios fiscais (cf. artigo 103º, nº 2, da CRP).

Como tal, tratando-se a caducidade e a prescrição de matéria inserida no seio das garantias dos contribuintes a sua regulamentação fica sujeita aos ditames do princípio da legalidade<sup>42</sup>, que é, segundo Corte-Real, “a garantia das garantias dos contribuintes” e como garantia fundamental dos contribuintes, o princípio da legalidade é reconduzível “aos direitos, liberdades e garantias inseridos no título II da parte I da Constituição, por força ainda do próprio artigo 17º, *in fine*, que se refere ‘aos direitos fundamentais de natureza análoga’”<sup>43</sup>. Decorre deste princípio que na criação, extinção e disciplina das matérias essenciais dos impostos, em concreto a incidência, a taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, tem necessariamente de ser respeitada a reserva de lei formal e absoluta: reserva de lei formal – em contraposição à reserva de lei material –, no sentido de que as matérias em causa não podem ser reguladas por um qualquer tipo de lei, mas apenas por lei da Assembleia da República ou com autorização desta, através de Decreto-lei autorizado; reserva de lei absoluta – em contraposição à reserva de lei relativa –, tendo

<sup>39</sup> Cf. Serena Cabrita NETO e Cláudia Reis DUARTE, “O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas”, in Paulo Otero *et al.*, *Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 417.

<sup>40</sup> Enunciamos no ponto anterior os meios formais de defesa do sujeito passivo quando confrontado com uma notificação da liquidação ou uma citação tardia.

<sup>41</sup> No sentido de que a prescrição e caducidade tributárias se inscrevem no seio das garantias dos contribuintes *vide* Serena Cabrita NETO e Cláudia Reis DUARTE, “O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas”, *op. cit.*, p. 443; Susana SOUTELINHO, “A ‘evolução’ jurisprudencial sobre prescrição da obrigação tributária”, in AAVV, *Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 452; Carlos VALENTIM, “Sobre a prescrição da obrigação fiscal”, *op. cit.*, pp. 296 e 297; Nuno Sá GOMES, *Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e nas Garantias dos Contribuintes*, *op. cit.*, p. 56.

<sup>42</sup> Cf. Benjamim Silva RODRIGUES, “A Prescrição no Direito Tributário”, *op. cit.*, p. 261 e ss.; Diogo Leite de CAMPOS *et al.*, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, *op. cit.*, p. 392; Carlos VALENTIM, “Sobre a prescrição da obrigação fiscal”, *op. cit.*, p. 297.

<sup>43</sup> Cf. Carlos Pamplona CORTE-REAL, “As Garantias dos Contribuintes”, *op. cit.*, pp. 110 e 128.

em conta que a lei deve conter do modo mais completo possível todos os elementos necessários para a tomada de decisão, por forma a impedir qualquer valoração subjetiva na aplicação da mesma<sup>44</sup>. A reserva de lei absoluta densifica-se no princípio da tipicidade, que se caracteriza pela origem legal dos tipos tributários, pelo repúdio da tributação baseada em cláusulas gerais, pelo *numerus clausus*, pela descrição completa dos elementos necessários para a tributação e pela determinabilidade da lei de imposto. Exige-se, com efeito, que a disciplina dos tributos seja de tal modo previsível e calculável que permita ao sujeito passivo saber de antemão a carga tributária que lhe corresponde<sup>45</sup>.

Ora, a reserva de lei em matéria de criação de impostos é outra das regras jurídicas abrangidas pelo princípio do Estado de Direito Democrático, razão pela qual, estando os institutos da prescrição e da caducidade, enquanto garantias dos contribuintes, sujeitos à reserva de lei e impondo-se, em consequência, que as normas relacionadas com os mesmos sejam criadas por lei ou decreto-lei autorizado e contenham todos os elementos necessários à tomada de decisão, também por esta via se concede valorização àquele princípio através destes institutos jurídicos.

### **3.4. Responsabilidade do Estado e demais entidades públicas**

Decorre do artigo 22º da CRP que “[o] Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”. O sentido desta norma é precisamente o de responsabilizar o Estado e demais entidades públicas por acções ou omissões dos titulares dos seus órgãos, lesivas de direitos e

---

<sup>44</sup> Neste sentido *vide* João Sérgio RIBEIRO, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, 2ª ed., Braga, AEDUM, 2013, pp. 80 e 81; Manuel PIRES e Rita Calçada PIRES, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, pp. 107 e 108. A propósito do princípio da legalidade *vide*, entre outros, Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, *op. cit.*, p. 128; Vasco Branco GUIMARÃES, “Princípios Gerais da Fiscalidade”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coords.), *Lições de Fiscalidade*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, pp. 89 e ss.; Nuno Sá GOMES, *Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e nas Garantias dos Contribuintes*, *op. cit.*, pp. 25 e 26.

<sup>45</sup> Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, *op. cit.*, pp. 84 e ss.

interesses dos particulares<sup>46</sup>, não se restringindo a responsabilidade aos casos de violação de direitos fundamentais<sup>47</sup>. A Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, veio positivar no sistema jurídico português o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas por danos resultantes do exercício da função legislativa, jurisdicional e administrativa<sup>48</sup>.

Ora, a propósito dos meios de reação ao dispor do sujeito passivo quando confrontado com o recebimento de uma notificação da liquidação tardia ou de uma citação no âmbito do processo de execução fiscal para lá do prazo de prescrição, apontamos a impugnação judicial e a oposição à execução fiscal como meios jurisdicionais ao dispor desse sujeito para se opor ao exercício do direito caduco ou prescrito. Vimos igualmente que o processo deveria ser concluído e decidido num prazo razoável e que o incumprimento desse prazo poderia gerar responsabilidade civil extracontratual do Estado por violação do direito a uma decisão judicial em prazo razoável.

Mas não é apenas esse o cenário em que no contexto dos institutos da prescrição e da caducidade se pode chegar até à responsabilidade civil extracontratual do Estado. O artigo 175º do CPPT determina a regra da oficiosidade do conhecimento da prescrição no domínio tributário, fixando-se que o Tribunal deve conhecer oficiosamente da prescrição se o órgão de execução fiscal que previamente tenha intervindo no processo o não tiver feito. A prescrição é, assim, de conhecimento oficioso não só por parte do Tribunal como também por parte do órgão de execução fiscal. Desta feita, aquele órgão deve declarar a prescrição, ainda que a mesma não seja invocada pelo interessado, e abster-se da prática de posteriores atos executivos. A omissão do dever em causa constitui um facto ilícito, para efeitos do conceito de ilicitude previsto no artigo 9º da Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, podendo gerar Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Pessoas Coletivas de Direito Público e, conseqüentemente, o direito de o lesado ser indemnizado pelos danos causados pelo ato omissivo de não declaração da prescrição da dívida<sup>49</sup>. Com efeito, se o processo de execução fiscal foi extinto

---

<sup>46</sup> Cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 426.

<sup>47</sup> Cf. Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, op. cit., p. 446.

<sup>48</sup> Cf. Jorge MIRANDA, *Direitos Fundamentais*, op. cit., p. 460.

<sup>49</sup> Cf. acórdão do STA de 10.12.2014, processo nº 01323/14, disponível em <http://www.dgsi.pt>; Jorge Lopes de SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária. Notas Práticas*, op. cit., p. 29.

por pagamento coercivo e o executado se apercebe posteriormente que a dívida se encontrava prescrita e que a prescrição não foi officiosamente conhecida, poderá apresentar uma ação de responsabilidade civil nos termos daquela Lei, por forma a ser indemnizado pelos danos causados por aquele ato omissivo. Claro que a efetiva responsabilização pressupõe o preenchimento de determinados pressupostos, que coincidem com os requisitos da idêntica responsabilidade prevista no artigo 483º do CC: facto, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade entre o dano e o facto<sup>50</sup>.

Ora, tratando-se a responsabilidade do Estado pelos danos causados aos cidadãos de outra das regras jurídicas e princípios abrangidas pelo princípio do Estado de Direito Democrático – é, aliás, um corolário do princípio do Estado de Direito<sup>51</sup> – e sendo possível, no contexto do instituto da prescrição da prestação tributária, acionar a ação de responsabilidade civil extracontratual do Estado por violação do incumprimento do dever de conhecimento officioso da prescrição, e, bem assim, acionar a referida ação quando não exista uma decisão em prazo razoável no âmbito dos meios processuais ao dispor do sujeito passivo para se opor ao pagamento de um tributo caduco ou prescrito, poder-se-á dizer, então, que este é outro dos caminhos legais que permite ligar os institutos da prescrição e da caducidade ao princípio do Estado de Direito Democrático, concedendo-lhe, assim, viabilidade.

#### 4. Nota conclusiva

Terminamos o presente escrito colocando em destaque o título escolhido para o mesmo: “A valorização do princípio do Estado de Direito Democrático por via dos institutos da prescrição e da caducidade no contexto tributário”. Fazemo-lo porque foi, de facto, possível demonstrar que os institutos da prescrição da prestação tributária e da caducidade do direito à liquidação conseguem, por diversas formas, valorizar o princípio do Estado de Direito Democrático, plasmado no artigo 2º da CRP. Fazem-no através das coordenadas (regras e princípios) da segurança jurídica e da proteção da

<sup>50</sup> Cf. acórdão do TCA-S de 24.05.2018, processo nº 1165/12.4 BESNET, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

<sup>51</sup> Cf. José Melo ALEXANDRINO, *Direitos Fundamentais, Introdução Geral*, op. cit., p. 110.

confiança, do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, da reserva de lei e da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas coletivas. Tratam-se, na verdade, de verdadeiros caminhos legais, que, de um modo ou de outro, acabam por colocar em destaque aquelas regras e princípios integrados pelo próprio princípio do Estado de Direito Democrático.