

# PROCESSO E PROCEDIMENTO NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA E NO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Diogo Leite de Campos\*

## 1. O PROCESSO DE CIVILIZAÇÃO.



nós juristas (magistrados, advogados, funcionários da AT, etc.), interessa-nos sem dúvida o aspecto material dos impostos, matéria coletável, taxas, facto tributário, etc. Mas é para nós muito importante o relacionamento cidadão/Estado a nível procedimental e processual.

Desagradando-nos sobremaneira um fenómeno que o Professor Teixeira Ribeiro denominou “*contra-reforma fiscal*” (e que eu tenho denominado, na minha conjuntura, “*invasão fiscal*”, em contraposto, mas com próxima falta de valores, à “*evasão fiscal*”). Em que, por via legislativa ou na prática administrativa, se vão desgastando as garantias dos contribuintes e atentando contra a justiça material e a lógica do sistema tributário.

A Lei Geral Tributária de 1999<sup>1</sup> veio definir as regras da obrigação tributária em geral, desenvolver alguns princípios do Direito fiscal e consagrar um Direito do Procedimento Tributário justo e eficaz. A que se seguiu um Código de Procedimento e Processo Tributário de carácter mais especial e muito virado para a execução fiscal.

---

\* Catedrático de Direito. Doutor em Direito (Un. Coimbra e Un. Paris 2). Agregado em Direito (Un. de Coimbra). Advogado.

<sup>1</sup> Vd. sobre esta, o comentário de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Lisboa, 4ª ed., Encontro da Escrita, 2012.

Esta evolução foi assente, explícita ou implicitamente, na rejeição do autoritarismo do Estado, no aprofundamento do valor dos direitos da personalidade e na necessidade de conteúdo e de limite éticos aos impostos.

Tem feito parte do próprio processo de civilização, consistindo este (também a nível dos impostos) na modificação do comportamento humano no sentido de maior solidariedade entre as pessoas e de maior exigência de justiça.

## 2. O “NOVO” ESTADO E O NOVO CONTRATO SOCIAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS.

Os impostos não têm sofrido só a modelação dos direitos de personalidade. Mas também têm sido influenciados pela nova concepção do Estado.

O Direito tem um fundamento axiológico que é a sua “*justificação*” – que o faz justo e assim transforma a ordem em Direito. A primeira tarefa do jurista é a procura da conformidade (do “*compliance*”), da observação destas regras e valores<sup>2</sup>. Tarefa que, em última análise, tem de ser exercida pelos tribunais. O Direito tem de se limitar a reconhecer a pessoa humana e a declarar os seus direitos que existem “*juridicamente*” mesmo sem consagração jurídico-formal. Mas tem de se afirmar simultaneamente a dimensão social da pessoa, a existência de um sistema de valores através dos quais a conduta de cada indivíduo (e de todos) é regulada de acordo com os valores sociais. O ser humano vive *com os outros* (e gostaria de pensar que vive *para os outros*).<sup>3</sup>

A concepção de uma política “*eficiente*” (sem ética), vai contra as mais recentes e democráticas aquisições nesta matéria que não admitem um Estado violento, com força mas

---

<sup>2</sup> Vd. Diogo Leite de Campos, A génese dos direitos da pessoa, in “Nós – Estudos sobre o Direito das pessoas”, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 54.

<sup>3</sup> Aut. ob. cits., página 55.

sem ética. Os tribunais nacionais e internacionais têm exercido importante tarefa de controlo.

O Estado de hoje (“*pós-moderno*“) já não é o Estado dos “*poderes*”, das sanções, das ordens “*soberanas*” a que se obedece sem discutir. Antes de mais, assume uma função “*promocional*” através das “*sanções positivas*”, dos incentivos, das recompensas que não visam (directamente) punir os actos socialmente indesejáveis, mas promover os socialmente desejáveis<sup>4</sup>.

Foi de sempre a intenção de introduzir na lei fiscal elementos de justiça; de fazer coincidir *lei fiscal e justiça fiscal*. Só assim se poderia opor um limite à ao despotismo por muito disfarçado que este esteja atrás de motivos pretensamente sociais.

Contudo, este desígnio defrontou-se sempre com a larga discricionariedade do “*soberano*” em matéria dos impostos. Desde logo por o poder político ter sobretudo uma base financeira de que a classe política nunca se quis separar.

Depois, por um certo desengano das pessoas perante os impostos em que se vê sempre – e se aceita como natural – uma margem de expropriação arbitrária.

Finalmente, porque o imposto veio a ser visto progressivamente, e com maior intensidade no século XX, como um instrumento de redistribuição de riqueza em favor dos mais desfavorecidos pela fortuna. O que colocava do seu lado a maioria da população.

O Estado dos cidadãos pode entender-se em dois sentidos: o *Estado-dos-direitos* (e dos cidadãos) e o *Estado-pelos-cidadãos*, em que estes, embora através de representantes, são sujeitos activos do Estado.

Os textos das Constituições contemporâneas regulam o Estado como um ente dotado de soberania (supremacia em relação aos cidadãos), e integrado por um conjunto de poderes

---

<sup>4</sup> Vd. Norberto Bobbio, *Da estrutura à função*, (trad. em port.) Manole, p.2.

(sobre os cidadãos). Assim o faz a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). E ao configurarem o Estado como democrático de Direito (artigos 1º e 2º da CRFB) não acrescentam “*dos cidadãos*”.

O Estado democrático deve ser hoje um Estado dos cidadãos, gerado, estruturado e participado por estes. As pessoas não se limitam a “*suportar*” os poderes do Estado: são o Estado, mesmo quando exercem as funções deste através de representantes. Reivindicando cada vez mais um papel de autores e actores da vida política e dos poderes do Estado.

A nova orientação do problema é contemporânea de uma nova concepção de Estado e de sociedade; e da posição do individuo perante a sociedade e o Estado; de *políticas financeiras e fiscais com ética*<sup>5</sup>

Primeiro (e não quero estabelecer hierarquias ou precedências temporais) pelo aprofundamento do Estado-dos-direitos, em que o Direito, geral e abstracto, prévio a cada caso e a todos eles, tem vindo a perder terreno perante a afirmação de direitos individuais que, em conflito, “*só*” permitem composições concretas, em termos de “*direito*” em cada caso.

Depois, pelo progressivo desequilíbrio (ainda muito no seu início) das relações de força entre o estado e a sociedade, a favor desta. Em que o “*estado*” aparece como um simples instrumento da sociedade civil, colocada antes e acima dele. Passando-se a analisar criticamente o Estado, já não com um dado indiscutido e indiscutível; mas como uma organização a definir e a gerir de acordo com interesses colectivos.

Por outras palavras: a crise do Estado contemporâneo enquanto sucessor do *soberano* do antigo regime, sobretudo a nível do seu poder de raiz absoluta, a “*soberania*”, só é crise de uma certa concepção de Estado.

---

<sup>5</sup> Sobre estas políticas, vd. Diogo Leite de Campos, *Só a justiça é eficiente: as políticas financeiras e os direitos das pessoas*, in “A austeridade cura? A austeridade mata?”, coord. por Eduardo Paz Ferreira, Lisbon law school editions, Lisboa, 2014.

### 3. PROCESSO E PROCEDIMENTO.

No que se refere ao procedimento e ao processo tributário, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário previam normas que se afiguravam suficientes (de momento).

Parecia que se estava no bom caminho, tendo-se cada vez mais um “*bom imposto*” - ou antes, fazendo-se o percurso de um *imposto aceitável*. Embora prejudicado o acesso efectivo à justiça por grandes demoras no julgamento dos casos; e o correcto conhecimento da lei por códigos transformados ao longo dos anos, de acordo com as necessidades de Estado, em cachos de normas sem ordem e sem lógica.

Nos últimos anos houve transformações em pontos fulcrais que permitem falar de inversão do processo.

Há que verificar se a lei fiscal assegura um “*justo equilíbrio*” (CEDH, 27 Set. 1994, n.º 23/1993/418/487, Hentrich v. France, A. 296-A, 49) entre “*o interesse geral da comunidade e o imperativo da protecção dos direitos fundamentais do indivíduo*” (vd. tb. CEDH 23.Out.1997, n.º 21319/93, National and provincial Building Society e outros v. United Kingdom, 199-VII, 8). O imposto como preço da liberdade individual<sup>6</sup> não pode pôr em causa esta liberdade.

### 4. LGT e CPPT.

A Lei Geral Tributária, como o nome indica, contém princípios em matéria tributária. Uns referentes à caracterização da obrigação tributária; outros visando o procedimento e o processo.

Alguns de tais princípios esgotam a regulamentação ju-

---

<sup>6</sup> Kirchhof, Die Steuern, in J. Isensee e P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 5, Heidelberg, Müller, 2007, págs. 960 e segs.

rídica do caso. Nestas matérias há só que levar em conta a LGT. Nas outras, a LGT deve ser lida em primeiro lugar e impor-se em todas as matérias sobre que dispõe.

## 5. Medidas recentes.

A nível do processo e do procedimento foram tomadas medidas de relevo no sentido negativo, afastando valores, direitos e garantias.

Vou destacar duas de mais alcance, embora outras se podem indicar no sentido negativo .

A. Obstáculos à prescrição das obrigações fiscais.

B. Perpetuação da garantia.

### 5. A) Obstáculos à prescrição das obrigações fiscais.

As obrigações fiscais prescrevem no prazo de oito anos a contar do facto gerador (art.º 48º da Lei Geral Tributária).

Funda-se esta norma na intenção de punir o credor pela falta de diligência em cobrar a obrigação. Não podendo o devedor aguardar indefinidamente pela diligência do Estado, por razões de certeza e segurança.

Contudo, o prazo de prescrição suspende-se em diversos casos, nomeadamente a quando de reclamação administrativa (“*reclamação graciosa*”) ou impugnação judicial. Também aqui havia o risco de um adiamento indesejável da decisão dos órgãos do Estado em prejuízo do contribuinte (e da justiça). Assim, a Lei Geral Tributária (art.º 49º, 2) consagrando o Direito anterior, veio dispor que, no caso de o procedimento ou o processo estarem parados por mais de um ano sem culpa do contribuinte, se voltava a contar o prazo de prescrição desde o início. De onde resultou, dada a lentidão da administração da justiça, um número considerável de prescrições.

Perante esta situação, o legislador tomou a pior decisão

possível na óptica da justiça: a paragem do processo ou do procedimento deixou de fazer voltar a contar o prazo de prescrição. Assim, o contribuinte pode ter durante anos (cinco, vinte, trinta) a ameaça de uma obrigação fiscal; dificultando esta a sua consistência financeira e o crédito bancário; podendo levar à insolvência da sociedade comercial (como muitas vezes tem levado) ou a uma angustiada e precária vida da pessoa singular; acrescentando que tendo prestado, em princípio, garantia para suspender a execução, esta constituirá um encargo durante anos sem fim. Tudo a prejudicar, repito, a capacidade financeira da sociedade e a sua competitividade, nomeadamente perante sociedades de outros Estados que não conhecem iguais demoras da administração da justiça. Envolvendo maiores custos do que a prescrição.

Ao arrepio do processo civilizacional, é o cidadão que vem suportar os custos da pouca diligência do Estado<sup>7</sup>.

## 5.B) A PERPETUAÇÃO DA GARANTIA.

Acabei de referir os inconvenientes, nomeadamente financeiros, do prolongamento dos processos e procedimentos, atento nomeadamente o peso das garantias prestadas pelo contribuinte.

Para evitar estes encargos desmesurados, o legislador (artigo 53º da Lei Geral Tributária) veio estabelecer prazos a partir dos quais o devedor devia ser indemnizado pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia.

Assim, a garantia pode eternizar-se, com a consequência de ser o contribuinte a suportar a falta de diligência do Estado. E o Estado/legislador, em vez de fornecer meios ou tomar medidas para promover essa diligência do Estado/juiz, acoberta

---

<sup>7</sup> Vd. já, Diogo Leite de Campos, Caducidade e prescrição no Direito Tributário: os abusos do estado legislador/credor- in” Prof. Inocêncio Galvão Telles: 90 anos” Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2007.

a ineficácia dos seus órgãos, ineficácia que lhe é imputável .

A referida norma, em si mesma, representa um encargo injustificado sobre o contribuinte que tem, seja qual for o resultado final, de suportar os custos e inconvenientes da garantia por um período longo. Depois não se aceita que só nos processos em que o contribuinte obtenha vencimento possa ser indemnizado. Também o deveria ser nos outros. Pois o prejuízo representado pela garantia durante largos anos, não lhe é imputável; e ultrapassará o prazo de decisão de dois anos previsto pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

Mas esta injustiça é agravada – e é só isto que ora saliento – pela dificuldade agora acrescida de prescrição das dívidas tributárias. O que aumenta o prazo de resolução do conflito e os encargos correlativos do contribuinte com uma garantia que lhe pode pôr em causa a sobrevivência da empresa ou o seu projecto de vida. Também aqui o Direito fiscal é confiscatório, injusto.

