



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Prescrição da dívida tributária: Problemas

João Carlos Carneiro Gomes

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Prescrição da dívida tributária: Problemas

João Carlos Carneiro Gomes

Orientador: Rui Manuel Corucho Duarte Morais

Dissertação de Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Março de 2022

Alea jacta est

Agradecimentos

Ao meu orientador, Professor Doutor Rui Duarte Morais, por toda a disponibilidade e por me ter mostrado o caminho mais adequado perante todas as encruzilhadas com que me deparei.

Aos meus pais e irmã, pelo apoio, paciência e motivação que nunca me negaram.

À Ema, por todas as palavras de carinho e conselhos. Por, independentemente da distância, estar sempre a meu lado.

Ao meu patrono, Doutor Carvalho de Sousa, pelas muitas conversas acerca destes temas.

Ao Pedro, Bernardo e Rui pela amizade.

Resumo

A presente dissertação aborda a prescrição da dívida tributária e alguns dos problemas, que na nossa opinião são os mais marcantes e urgem uma resolução definitiva que se harmonize com as finalidades, valores e princípios do direito fiscal.

O ponto de partida centra-se na omissão de resposta do direito fiscal, no que toca aos efeitos da interrupção e da suspensão da prescrição, tema que é conhecido e tratado pela doutrina e jurisprudência. Isto posto, assumimos como tarefa confrontar as diferentes opiniões e tentar perceber quais são as soluções mais lógicas, que melhor se enquadram no âmbito da prescrição do direito fiscal.

Não podemos subscrever a tese do duplo efeito das causas interruptivas defendidas pelos tribunais, que leva, em muitos casos, à eternização da pendência do processo, nunca se alcançando a prescrição. Neste seguimento, concretizamos uma proposta de resolução *de jure constituendo*, para terminar a imprescritibilidade derivada de causas de interrupção e suspensão suscitadas pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por fim, analisamos quais os efeitos da prescrição no direito fiscal, assumindo uma opinião de rutura relativamente à agora jurisprudencialmente consagrada. Assim, advogamos que nem sempre a aplicação subsidiária do Direito Civil ao Direito Fiscal é a resposta correta para as aparentes omissões da lei fiscal, apresentando uma solução inspirada unicamente pela interpretação desta lei, a qual nos leva a um entendimento mais razoável, e que se pauta pela extinção completa de qualquer relação jurídico-tributária antes e depois da ocorrência da prescrição.

Palavras-chave: Prescrição; Garantia dos Contribuintes; Interrupção; Suspensão; Efeito Duradouro; Efeito Instantâneo; Legislação complementar; Valor da Segurança Jurídica; Obrigações Naturais; Lacuna; Interpretação; Extinção da Relação Jurídica Tributária.

Abstract

The theme of this dissertation addresses the prescription of tax debt and some of the problems, which in our opinion are the most striking and urgently require a definitive resolution that is in harmony with the purposes, values and principles of tax law.

The starting point focuses on the lack of response from tax law, with regard to the lack of designation of the effects of interruption and suspension of the prescription which is already known and dealt with by doctrine and jurisprudence. This being said, our task is to confront the different opinions and try to understand which are the most logical and that best fit within the scope of the prescription in tax law.

We cannot align ourselves with the orientation of the double effect of the interruptive causes defended by the courts, which lead, in many cases, to the eternalization of the pendency of the process, never reaching prescription. In this regard, we have materialized a proposal for a *de jure constituendo* resolution to end the imprescriptibility deriving from interruption and suspension causes, raised by the Tax and Customs Authority itself.

Finally, we analyze the effects of the prescription in tax law, in which we have a breaking opinion in relation to the now jurisprudentially foreseen. Therefore, we advocate not only that the subsidiary application of Civil Law to Tax Law is not always the correct answer to the apparent omissions, but we also present a solution inspired solely by the interpretation of the tax law which leads us to a more reasonable understanding and which is guided by the complete extinction of any legal-tax relationship before and after the occurrence of the prescription.

Key-words: Prescription; Taxpayer Guarantee; Interruption; Suspension; Lasting effect; Immediate Effect; Complementary Legislation; Value of Legal Certainty; Natural Obligations; Gap; Interpretation; Extinction of the Legal Tax Relationship.

Índice

Siglas e abreviaturas.....	9
CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1. Delimitação positiva.....	10
1.2. Delimitação negativa.....	11
CAPÍTULO 2. PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL: CONSIDERAÇÕES ELEMENTARES.....	12
2.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	13
2.2. Regime Legal	15
CAPÍTULO 3. INTERRUPTÃO E SUSPENSÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO	17
3.1. Confronto Doutrinal	17
3.2. O especial caso da citação.....	19
3.2.1. Jurisprudência.....	20
3.2.2. O voto de vencido de Ana Paula Lobo.....	25
CAPÍTULO 4. A EXIGÊNCIA DE UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO FISCAL	29
4.1. Considerações iniciais.....	29
4.2. Prescrição no Direito Civil: Soluções quanto à eternização das suspensões na contagem do prazo.....	30
4.3. Concretização.....	33
4.3.1 Soluções processuais.....	33
4.3.2 Proposta de Solução	35
CAPÍTULO 5. EFEITOS DA PRESCRIÇÃO: A CONVERSÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS EXTINTAS EM OBRIGAÇÕES NATURAIS	39
5.1. A subsidiariedade do Código Civil	39
5.2. O pagamento voluntário e espontâneo no Direito Fiscal	40
5.3. A inadequação da aplicação subsidiária do Código Civil no âmbito das dívidas tributárias prescritas	43
CAPÍTULO 6. CONCLUSÃO.....	50
7. BIBLIOGRAFIA.....	53
7.1 Livros e Artigos.....	53
7.2 Lista jurisprudencial.....	55

Siglas e abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPC – Código de Processo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

A prescrição é um instituto com origem no direito civil que também se encontra prevista no direito fiscal, porém, os seus fundamentos são diferentes. No primeiro caso, a sua razão funda-se na negligência e desinteresse do sujeito ativo, enquanto no segundo se deve à previsão de exigências de certeza e segurança jurídica do sujeito passivo¹.

Apesar dos regimes serem desiguais e terem fundamentos diversos, sabemos que o direito civil pode, na omissão das normas fiscais, ser aplicado subsidiariamente nas relações jurídico-tributárias. É precisamente o que acontece relativamente à prescrição.

É este o nosso ponto de partida. Queremos numa primeira parte, averiguar se a prescrição funciona. Se tal não acontecer, como podemos solucionar este problema?

Para concluirmos, procuraremos saber quais são os efeitos previstos pela Lei Geral Tributária no que toca à prescrição.

1.1. Delimitação positiva

Começaremos pela análise das normas sobre a prescrição da obrigação tributária, salientando os pontos mais relevantes dos artigos 48.º e 49.º da LGT, para a compreensão do regime geral.

A análise do primeiro tema, que se afigura muito controverso, é relativo às causas de interrupção e suspensão. Terá grande atenção da nossa parte, partindo do confronto entre a diversa doutrina e a jurisprudência, com vista a percebermos quais as posições que melhor se conformam com a finalidade da prescrição das dívidas fiscais. O ponto principal desta abordagem será a procura e a tentativa de entender quais os efeitos da citação no processo tributário.

¹ Tavares, T. C. – “Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas”, *Revista da Ordem dos Advogados*, 80 (2020), 837.

No segundo ponto, concretizaremos a uma proposta de solução, já mencionada por diversos autores, que terá como resultado um prazo para acontecer a prescrição tributária, ainda que exista uma interrupção em curso. A intenção é sugerir uma solução, equilibrando os direitos do sujeito passivo e ativo, e, acima de tudo, que seja simples, não criando mais problemas a este já muito conturbado instituto.

Para concluir, vamos tentar perceber quais são os efeitos da prescrição, ou seja, o que acontece depois de uma dívida tributária prescrever, se efetivamente a legislação fiscal dispõe de normas que disciplinem os seus efeitos, ou se teremos, mais uma vez, de recorrer à aplicação subsidiária de normas de outros ramos do direito.

1.2. Delimitação negativa

Como afirmámos, apenas estudaremos o regime geral da prescrição da obrigação fiscal, excluindo assim do nosso objeto os demais regimes.

Não analisaremos os efeitos da impugnação judicial como causa interruptiva e suspensiva, apenas recaindo a nossa atenção sobre a citação.

Não iremos também abordar o problemático regime da prestação de garantias que, devido à não ocorrência da prescrição tributária, lesa, em muitos casos, gravemente o contribuinte.

A concretização da proposta de solução não terá como objeto conseguir um prazo máximo geral para que a prescrição tributária ocorra, mas apenas resolver os casos manifestamente injustos de pendência provocada pela inércia da administração fiscal.

Por razões de economia, não conseguiremos abordar aprofundadamente a declaração em falhas como solução para a imprescritibilidade, tema que apenas resumiremos.

CAPÍTULO 2. PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL: CONSIDERAÇÕES ELEMENTARES

Não podíamos começar a presente dissertação sem uma referência, ainda que elementar, ao que é a sua base, o instituto da prescrição. Isto é, à sua ou suas definições e importância.

A sua principal importância prende-se com a extinção da obrigação tributária². Nas palavras de RUI MARQUES, “*A prescrição paralisa, por não satisfeito, a exigibilidade do direito ao crédito*”³. Assim sendo, constatamos a pacífica ideia de que este instituto é uma garantia do contribuinte, isto porque, no final do prazo de prescrição, terá a possibilidade⁴ de alcançar a tão desejada segurança e paz jurídica⁵, apesar de não ter cumprido a obrigação tributária.

Relativamente à definição, de acordo com SALDANHA SANCHES,

*“A prescrição consiste na extinção de uma obrigação vencida em consequência do decurso de um prazo, quer da obrigação que existiria quando se tivesse verificado o cumprimento pontual dos deveres de cooperação e dos deveres de prestação pecuniária, quer da obrigação existente depois da contagem de juros compensatórios e de juros de mora.”*⁶.

Já JOAQUIM FREITAS DA ROCHA afirma:

*“O prazo de prescrição é o tempo que o credor tem ao seu dispor para exigir uma obrigação tributária que já foi objecto de liquidação, referindo ainda tratar-se de um facto jurídico que influencia outros factos jurídicos, sendo negativo e permanente: negativo, porque pressupõe non facere, uma inacção ou inércia do titular do direito; permanente, porque pressupõe a permanência de uma situação de facto de inércia ou inacção.”*⁷

Por fim, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE concluem que a

² NABAIS, José Casalta (2017) – *Direito Fiscal*. 10.ª Ed., Almedina, pp. 279.

³ MARQUES, Rui (2020) – *A prescrição das Dívidas Tributárias*. Almedina, pp. 57.

⁴ Utilizamos o termo “possibilidade” com alguma desconfiança, sabemos que parte da doutrina compreende que após se dar o prazo de prescrição da obrigação tributária, a mesma se converte em obrigação natural, tendo efeitos próprios deste tipo de obrigações, podem é existir execuções fiscais mesmo depois desta ocorrência. Não nos aproximamos desta ideia que será devidamente rebatida no capítulo 5.

⁵ SANCHES, J.L. Saldanha (2002) – *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª Ed., Coimbra Editora, pp. 149.

⁶ NETO, Serena Cabrito, Carla Castelo TRINDADE (2017) – *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*. Vol. I, 1.ª Ed., Almedina, pp. 251.

⁷ *Ibidem*.

*“prescrição se refere à limitação no tempo do poder de o credor vir a exigir ao seu devedor, por via da cobrança, determinada dívida tributária, distinguindo-se este instituto do da caducidade, na medida em que esta delimita no tempo o poder conferido à Administração para que liquide a dívida tributária, acção necessariamente antecedente à sua cobrança.”*⁸

Apesar de diferentes, todas as definições citadas tentam preencher um conceito não definido pelo legislador na LGT, direccionando-se para o mesmo fim, a extinção do direito a exigir o cumprimento de uma dívida tributária após ultrapassado o determinado prazo.

Este instituto tem como fundamento o interesse da certeza e segurança jurídica e, existe para limitar o tempo de cobrança a que a Administração Tributária e Aduaneira tem direito, tendo em conta a não violação das garantias respeitantes aos contribuintes, segundo o princípio da legalidade tributária e reserva de lei formal, com base no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa⁹.

Note-se, por fim, que a prescrição não abarca apenas a prestação tributária em si, isto é, impostos, taxas e contribuições, mas também juros compensatórios e juros moratórios¹⁰.

2.1. Princípio da Legalidade Tributária

Sendo este princípio base do instituto da prescrição, de maneira breve também abordaremos os seus principais pontos, até porque servirá para auxiliar o leitor na compreensão das posições que tomaremos adiante.

Como é sabido, o princípio da Legalidade Tributária divide-se em duas dimensões, o princípio de reserva de lei formal e material.

A primeira exige, uma intervenção parlamentar relativamente às matérias enumeradas no número 2 do artigo 103.º da CRP¹¹. Concretamente, relativamente à prescrição, por estar em causa, como vimos, uma garantia do contribuinte, impõe-se que

⁸ Ibidem.

⁹ Neto, S. C. – “A prescrição da obrigação tributária”, *Prescrição da Obrigação Tributária – Centro de Estudos Judiciários*, 2.ª Ed., (2020), pp. 85.

¹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas (2020) – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 7.ª Edição, Almedina, pp. 498.

¹¹ NABAIS, José Casalta (2017), pp. 143.

a sua disciplina conste de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo autorizado, tal como previsto pelo número 1, alínea i) do artigo 165.º da CRP¹².

A dimensão material do princípio da tipicidade obriga a que a lei seja a mais determinada e completa possível das matérias em causa¹³, nas quais, como vimos, se compreendem as garantias dos contribuintes, uma das quais é a prescrição tributária. As garantias abrangidas podem ser de natureza processual ou substantiva, o que contribui para a legitimação do sistema fiscal¹⁴.

Ainda que estando a categoria das garantias dos contribuintes devidamente discriminada no artigo 103.º/2 da CRP, temos, quase uma ponte entre a CRP e a Lei Geral Tributária, no número 2, alínea a), artigo 8.º da LGT, especificando, em concreto, que a prescrição está sujeita ao princípio da legalidade tributária.

Estando sujeita a este princípio, citando JOAQUIM FREITAS DA ROCHA,

“Significa isto que todas as soluções devem ser direta e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço, nem para a autonomia da vontade – v.g., atos de modificação de prazos ou de renúncia aos mesmos -, nem para espaços livres ou discricionários de valoração, nem para integração de lacunas por analogia (v.g., com o Código Civil).^{15-16-17,}

A violação deste princípio constitui inconstitucionalidade material, reforçando assim as garantias dos contribuintes, podendo até mesmo vir a recusar legitimamente pagar impostos que advenham deste tipo de incumprimento¹⁸.

Assume-se também de especial importância, uma referência ao número 3 do artigo 103.º da CRP, especialmente no que toca à não obrigação do pagamento de impostos, em que a liquidação e a cobrança não se façam nos termos da lei¹⁹.

¹² RODRIGUES, Benjamim (1999) – “A Prescrição no Direito Tributário”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, pp 265.

¹³ NABAIS, José Casalta (2017), pp. 143.

¹⁴ VASQUES, Sérgio (2013) – *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª Reimpressão, Almedina, pp. 285.

¹⁵ ROCHA, J. F. (2020), pp. 500.

¹⁶ Com isto, denotamos uma incompatibilidade com a tentativa de cobrança de obrigações tributárias que já se converteram em naturais, violando este princípio, mas não só, parece-nos que este princípio obriga também a que, não exista esta conversão pela necessidade de existência de um prazo determinado para o nascimento e extinção do imposto. Materializamos estas afirmações no último capítulo, com a finalidade de discordar com a atual aplicação subsidiária.

¹⁷ Note-se que a aplicação subsidiária de regulamentação complementar prevista na LGT, não viola este princípio.

¹⁸ TEIXEIRA, António Braz (1989) – *Princípios de Direito Fiscal*. 3.ª Ed., Vol. I, Almedina, pp. 97.

2.2. Regime Legal

Inserida no capítulo IV, chamado extinção da relação jurídica tributária, tem a prescrição a secção III dedicada ao seu regime legal. Dividindo-se em dois artigos, sendo o 48.º da LGT relativo ao regime da prescrição e o 49.º da LGT respeitante às causas de interrupção e suspensão da prescrição.

Analisemos o primeiro, incidindo sobre as matérias mais importantes no presente contexto.

No número 1 do artigo 48.º da LGT encontramos o prazo de prescrição que é, por regra, de 8 anos. A duração deste prazo tem vindo a diminuir, tendo sido anteriormente de 10 e 20 anos, o que revela a preocupação do legislador em assegurar uma mais rápida extinção da relação jurídica²⁰⁻²¹.

O início da contagem dos prazos difere consoante o tipo de imposto em causa: nos impostos periódicos (como o IRS, o IRC e o IMI), a contagem começa a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário; nos impostos de obrigação única (como o IMT), conta-se o prazo a partir da data do facto tributário em que ocorreu. Excetua-se o IVA, pois, apesar de ser obrigação única, o prazo conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, integrando-se também aqui, os casos de impostos sobre o rendimento em que há retenção na fonte a título definitivo.

Por outro lado, o número 2 do artigo 48.º disciplina a interrupção e suspensão da prescrição. Porém, não define quais os seus efeitos, gerando problemas doutrinários e jurisprudenciais. Assim, recorre-se por subsidiariedade ao Código Civil para colmatar tais lacunas da LGT, o que será melhor explorado nos próximos subcapítulos.

¹⁹ Lendo este preceito, ficamos com a impressão de que existe aqui uma incompatibilidade com a cobrança de impostos convertidos em obrigações naturais, sendo o instituto das obrigações naturais de origem civil entende-se incompatível com o n.º 2, mas também a cobrança de uma dívida prescrita por parte da AT parece assumir-se inconciliável relativamente ao n.º 3.

²⁰ Deste modo, temos alguma dificuldade em compreender o argumento de quem defende os efeitos da interrupção, da maneira que é aplicada atualmente, isto porque, se a intenção do legislador é diminuir o tempo para se alcançar a prescrição da obrigação tributária, de um ponto de vista teleológico, é de difícil compreensão que se interrompa um prazo em curso, ele se suspenda e se torne, especialmente no caso da citação, quase inextinguível.

²¹ Acreditamos também que, por outro lado, pode entender-se o seguinte: Se ao diminuirmos o prazo do direito de a AT exigir a dívida fiscal para oito anos, obrigando-a de certa forma a agilizar os seus serviços, como é que em contrapartida, adotando-se as ideias aceites atualmente pelos nossos tribunais, interrompemos o prazo de prescrição, muitas vezes perpetuando-o, de maneira que essa agilização acabe por ser nula e a intenção legislativa acabe por resultar frustrada?

Não abordaremos o número 3 e 4 do artigo 48.º, pois tais normas não se aplicam às questões que esta dissertação pretende criticar e se propõe a analisar.

CAPÍTULO 3. INTERRUPÇÃO E SUSPENSÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO

3.1. Confronto Doutrinal

Tanto a interrupção como a suspensão estão reguladas no artigo 49.º da LGT. Todavia os correspondentes efeitos não foram previstos pelo legislador, o que obriga o intérprete a socorrer-se da alínea d) do artigo 2.º da LGT para recorrer às disposições previstas no Código Civil, visto que também nas disposições administrativas nada se encontra sobre este assunto.

As disposições utilizadas do Código Civil são os artigos 318.º a 327.º. Os efeitos desdobram-se em duradouros e instantâneos. Note-se que aqui existe um grande confronto doutrinal, até hoje não pacificado, o que origina problemas e dá origem à necessidade de se procurar uma proposta de solução legislativa, o que esta dissertação pretende concretizar.

SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE²² afirmam que das regras que se podem retirar dos artigos 318.º e 326.º do CC, extrai-se o resultado de que os efeitos da suspensão se prolongam no tempo, não eliminando o prazo anterior ao momento da causa suspensiva. Por outro lado, quanto aos efeitos da interrupção, as autoras entendem que apenas se dá um recomeço da contagem do prazo, eliminando-se todo o prazo de contagem da prescrição já decorrido, voltando-se ao seu início, resultando assim o efeito instantâneo.

As autoras defendem que as causas suspensivas devem reconduzir-se apenas a situações de natureza duradoura e não instantânea e as causas interruptivas a instantâneas e não duradouras²³.

Nesta corrente doutrinal, também se inserem TOMÁS CANTISTA TAVARES²⁴, RUI MARQUES²⁵, JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ

²² NETO, S. C., Carla C. T. (2017), pp. 257.

²³ Neto, Serena Cabrito, Cláudia Reis DUARTE – “O regime da contagem da prescrição no direito tributário – certeza e segurança jurídicas”, *Prescrição da obrigação tributária - Centro de Estudos Judiciários*, (2020), 47-48.

²⁴ Tavares, T. C. (2020), pp. 838-839.

²⁵ MARQUES, R. (2020), pp. 104.

COSTA ALVES²⁶ e, apesar de ter mudado a sua opinião, também JORGE LOPES DE SOUSA²⁷ assim entendia inicialmente.

Por outro lado, em rota direta de colisão com a corrente doutrinal suprarreferida, está o entendimento de que, para além de um efeito instantâneo, a interrupção deve também ter um efeito duradouro, ou seja, aliada à eliminação do tempo anteriormente decorrido até à data do direito que foi exercido está uma paragem automática deste prazo, que só se retomará no momento da decisão ou trânsito em julgado em curso. Assim, entendem JORGE LOPES DE SOUSA²⁸ e CARLOS VALENTIM²⁹. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁰ também não manifesta discordância relativamente a esta interpretação.

O primeiro autor não justifica a mudança de opinião, todavia, explica que o duplo efeito só se dá nas causas interruptivas previstas no artigo 327.º do CC, como a citação. Quanto a JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, não dá, pelo menos nestes textos, qualquer justificação a esta corrente doutrinária que parece seguir. CARLOS VALENTIM explicita a sua ideia em quatro argumentos, que são: a escassez, no âmbito tributário, de disposições definidoras do conceito de interrupção; a previsão, no artigo 11.º da LGT, de, na interpretação das normas fiscais, serem observáveis as regras e princípios gerais, previstos no artigo 9.º do Código Civil e princípio da unidade do sistema jurídico; todos os factos interruptivos acontecerem quer em processos, quer em procedimentos; conclui afirmando que o intérprete nunca deve distinguir situações em que a lei não o faça.

Não obstante compreendermos os argumentos, discordamos essencialmente com o último, em relação ao qual o autor sustenta que “*Seria incompreensível que os efeitos da interposição de uma reclamação graciosa ou de uma impugnação judicial fossem distintos dos efeitos da citação ao nível da interrupção da prescrição.*”³¹

²⁶ MARTINS, Jesuíno Alcântara, José Costa ALVES (2016) – *Procedimento e Processo Tributário: Uma perspetiva prática*, Almedina, pp 423-425.

²⁷ Neto, S. C., Carla C. T. (2017), pp. 258.

²⁸ SOUSA, Jorge Lopes (2010) – *Sobre a prescrição da obrigação tributária*, 2.ª Ed., Áreas Editora, pp. 57.

²⁹ Valentim, C. – “Sobre a obrigação da prescrição fiscal”, *Revista do CEJ*, II (2017), 309-310.

³⁰ ROCHA, J. F. (2020), pp. 502.

³¹ Valentim, C. (2017), pp. 309-310.

De facto, não teria lógica, dentro do número 1 do artigo 49.º da LGT, destrinçarmos efeitos interruptivos diversos para as causas aí previstas (apesar de a citação ser um direito exercido pela AT e a reclamação graciosa e impugnação judicial um direito efetivado pelo contribuinte). Esta afirmação obriga-nos, de forma mais sustentada, a discordar desta linha de pensamento. Se o efeito interruptivo for simultaneamente instantâneo e duradouro, isso significa que, para além de o prazo de prescrição se suspender quando o contribuinte exerce o seu direito (o que é natural), também o mesmo irá acontecer caso a AT cite o sujeito passivo. Estamos assim a criar um instrumento de suspensão favorável à Administração que contribuirá para a eternização da pendência do processo.

Esta última ideia fará ainda mais sentido confrontando-a com as considerações de TOMÁS CANTISTA TAVARES³², que afirma que a *ratio* do regime legal da suspensão da prescrição visa impedir a utilização abusiva do processo tributário por parte do sujeito passivo, com intuítos dilatórios, isto é, cria-se um equilíbrio entre as duas partes, pois se o sujeito passivo exercer um direito o processo suspender-se-á e a AT não ficará lesada, visto que o prazo não continua a correr por mor do efeito suspensivo.

Porém, se se entender que a AT, ao proceder à citação, também logra suspender o prazo prescritivo, descaracteriza-se este balanço entre as duas forças.

3.2. O especial caso da citação

Entendemos que o problema fraturante se prende com a citação para execução fiscal. Explicamo-lo, começando pela própria letra da lei.

Já fomos tocando em alguns aspetos importantes, tanto da interrupção como da suspensão previstas no artigo 49.º da LGT. Contudo, ainda não enunciámos as causas interruptivas e suspensivas.

³² Tavares, T. C. (2020), pp. 838.

No número 1 do artigo 49.º da LGT, são previstas as seguintes causas interruptivas: “ *A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*”.

Já no número 4 do artigo 49.º da LGT, estão previstas as seguintes causas suspensivas:

“ a) Em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizados;”, “b) Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida;”, “c) Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público;” e “d) Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria permanente”.

Analisando comparativamente os dois números, chega-se à conclusão que o legislador optou por consagrar a citação como causa interruptiva, mas não como causa suspensiva. E entendemos que tal foi propositado!

Isto significa que o legislador teve a intenção de não atribuir efeito duradouro à citação, mas apenas instantâneo.

Este é o nosso entendimento e também o de vários autores, mas a posição contrária existe e é sufragada pelos tribunais.

Assim sendo, cabe-nos avançar para uma análise da recente jurisprudência.

3.2.1. Jurisprudência

O primeiro aresto que iremos abordar é o muito conhecido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de que foi relatora Dulce Neto³³. Num breve resumo:

A sociedade X recorreu para o STA, devido ao indeferimento do seu pedido de declaração de prescrição de dívida em cobrança no processo de execução fiscal, respeitante aos exercícios de 1996 e 1997.

O recurso teve como base a ilegalidade e inconstitucionalidade da interpretação feita pelos tribunais relativamente ao tema de prescrição, a qual se apoia nas normas

³³ Acórdão do STA, Processo 01437/18.4BELRS.

48.º e 49.º da LGT. O recorrente alegou que a citação, que foi realizada a 13-09-2001, teria um efeito interruptivo instantâneo não duradouro, ou seja, começar-se-ia a contar um novo prazo, mas não existiria uma suspensão do mesmo logo após recomeço da sua contagem.

Assim sendo, em 29-09-2016, entendia ter-se verificado a prescrição por já ter decorrido o prazo de 8 anos constante do número 1 do artigo 48.º, pedindo ao tribunal para reconhecer este facto, visto que a Recorrida (AT) não o fez, extinguindo-se assim a obrigação tributária em questão.

Os argumentos mais relevantes invocados pelo recorrente são os seguintes:

- A citação é um facto interruptivo de natureza instantânea;
- O efeito duradouro da interrupção só pode ocorrer, segundo o número 1 do 327.º do CC, em processos suscetíveis de existir decisão com trânsito em julgado, não sendo este o caso da execução fiscal. Com esta citação não se iniciou um processo;
- Seguindo-se o entendimento da AT, o processo de execução fiscal ficaria eternamente pendente, ficando a executada à disposição da AT no que toca ao seu poder de uso dos mais diversos instrumentos coercivos;
- Tal raciocínio interpretativo viola os princípios da certeza e segurança jurídica consagrados no artigo 2.º da CRP.
- A LGT, nos números 4 e 5 do artigo 49.º, enuncia as causas de suspensão do prazo de prescrição, sem acrescentar qualquer remissão para o CC, o que faz com que se deduza que não existe uma lacuna nesta matéria, não sendo aplicáveis os artigos 326.º e 327.º CC no âmbito tributário. A LGT regula completamente esta matéria, nunca atribuindo efeito suspensivo à citação;
- As normas que regulam o regime de suspensão, de acordo com o acórdão de 05-07-2010, proc. N.º 133/10, são normas que pertencem ao conjunto das garantias dos contribuintes, incluindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre estes assuntos, violando-se o consagrado no número 2 do artigo 103.º da CRP e ainda o número 1 do artigo 165.º, alínea i);

O STA entendeu:

- Reiterar a sentença recorrida, em que se afirmava que a citação constituía ato interruptivo de efeito duradouro, encontrando-se o prazo ainda suspenso no dia do não provimento do recurso, visto que ainda nenhuma decisão tinha transitado em julgado;
- Nunca fora aplicada a suspensão do processo decorrente do número 4 do artigo 49.º, nem sequer qualquer ato de suspensão, mas sim o efeito duradouro de um ato interruptivo (citação), com base nos artigos 326.º número 1 e 327.º do CC;
- A prescrição da obrigação tributária justifica-se pela necessidade de estabilização das relações jurídicas tributárias, de segurança e paz jurídica, mas não se deve aceitar que, no direito fiscal, haja o direito a prazos de prescrição menores do que os previstos para o devedor das obrigações civis, ou o direito a enfrentar menos atos interruptivos ou suspensivos da prescrição, ou mesmo a obter diferentes efeitos que a atos interruptivos relativamente ao devedor da obrigação civil³⁴;
- Devem ser chamadas à colação normas de direito civil que disciplinem o prazo de prescrição, abrangendo-se aqui a do conceito jurídico de “prescrição”, os conceitos de “interrupção” e “suspensão” da prescrição, bem como os efeitos jurídicos da “interrupção” e da “suspensão” da prescrição. Isto porquanto, a doutrina e a LGT vêm a afirmar que, sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmo ser interpretados no mesmo sentido que ali têm, salvo se outro decorrer da lei³⁵;
- Não se verifica qualquer inconstitucionalidade, porque, na ausência de uma disposição expressa do legislador fiscal, não há razão para não atribuir ao ato de citação na execução fiscal efeitos iguais aos que produz a citação no processo executivo comum.

³⁴ É com perplexidade que nos apercebemos deste argumento, não o podendo aceitar por diversas razões. Existem soluções (explicadas no ponto 4.2) no Direito Civil, para pôr termo às suspensões por inexistência de bens, ao contrário do Direito fiscal.

Para além disto, o Direito Fiscal é um ramo de Direito Público, diferentemente do Direito Civil, isto é, o Estado tem o poder de *ius imperii*, intervindo por meio da AT para cobrar os impostos que são seus por direito. Ora, isto por si só, faz com que o seu poder de cobrança seja muito maior do que um credor numa relação de crédito entre duas partes privadas, pois o Estado tem o poder de criar um título executivo, tem a própria AT que executa os seus créditos, fá-lo de forma informatizada agilizando todo o seu processo, tem um alto nível de troca de informações, só possíveis na esfera da Administração e facilmente consegue vender os bens penhorados do devedor. Cfr. Tavares, T. C. (2020), pp. 844.

³⁵ No capítulo seguinte, iremos mencionar um argumento de ANA PAULO LOBO que versará sobre o fundamento de o artigo 49.º da LGT disciplinar de maneira muito completa quais os factos interruptivos e suspensivos, sendo incoerente esta interpretação, na medida em que o legislador inclui algumas causas quase iguais tanto no número das interrupções como das suspensões.

Esta argumentação foi acolhida por outros acórdãos mais recentes do STA, como o proferido no Processo n.º 02496/19.8BEBRG, em que o relator foi Francisco Rothes. Neste acórdão, entendeu-se, novamente, que não existia prescrição, exatamente pela mesma razão da decisão anterior, isto é, que à citação para além de um efeito instantâneo, acresce também um efeito duradouro.

Ainda, uma melhor especificação de um ponto que não foi bem explicado anteriormente, a aplicação das normas do CC por força do artigo número 2.º, alínea d) da LGT, que permite a aplicação subsidiária do CC.

O STA argumenta não existir aqui uma inconstitucionalidade quanto ao princípio da legalidade fiscal em razão do suprimento de uma lacuna por via de integração analógica³⁶.

Concordamos com RUI DUARTE MORAIS³⁷ quando afirma que “(...) *não podemos aceitar a transposição acrítica para o domínio tributário de institutos próprios do direito civil...*”.

Depreendemos que, ao transpormos as normas da prescrição constantes do CC para o domínio tributário, existe uma clara incongruência entre a razão de ser dos dois institutos quando comparados, com prejuízo para os contribuintes no domínio fiscal.

Para concluir, abordamos aqueles que são os pontos principais de uma recente decisão do Tribunal Constitucional nesta matéria, o Acórdão n.º 351/2021, referente ao processo n.º 910/2020, de que foi relatora a Exma. Conselheira Maria José Rangel.

O interessado recorreu de decisão do STA, invocando a prescrição de dois atos de liquidação adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, referentes aos anos de 2002 e 2003.

O Recorrente arguiu a inconstitucionalidade da interpretação do artigo 49.º/1 LGT, aliada à aplicação do artigo 327.º do CC, alegando existir inconstitucionalidade material por violação dos princípios da certeza, da segurança jurídica e social, violação

³⁶ Esta interpretação, tendo por base a doutrina de Jorge Lopes de Sousa, é explicada pelo mesmo na sua obra: “*Porém, as obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que às prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações, previstas no CC. Esta aplicação subsidiária do CC está expressamente prevista no art. 2.º, alínea d), da LGT.*” Cfr. SOUSA, Jorge Lopes (2010) – *Sobre a prescrição da obrigação tributária*, 2.ª Ed., Áreas Editora, pp. 18.

³⁷ MORAIS, Rui Duarte (2012) – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, pp. 345.

dos princípios da proteção da confiança, da dignidade pessoal e social, do direito à cidadania e ao bom nome (artigos 2.º, 13.º, 16.º, 17.º, 18.º, 26.º e 103.º da CRP).

O STA havia decidido pela improcedência destes argumentos, dando, mais uma vez, prevalência à doutrina do duplo efeito.

O TC, após uma delimitação dos argumentos do recorrente, chegou à conclusão de que o que teria de avaliar, seria a eventual inconstitucionalidade do 49.º/1, tal como interpretado pelo tribunal recorrido, ou seja, com um duplo efeito, proveniente da subsidiariedade do 327.º/1 do CC, especialmente à luz dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, que resultariam defraudados pela alegada imprescritibilidade das dívidas tributárias decorrentes da citação para execução fiscal.

A decisão segue já anteriores acórdãos do TC: *“Este tribunal já teve ocasião de se pronunciar sobre diversas normas de teor idêntico (...) tendo constantemente concluído pela não inconstitucionalidade dos critérios normativos contestados.”*³⁸

Assim sendo, o TC mantém a posição já anteriormente firmada pelo acórdão 122/2015 em que é explicado que já na versão original do artigo 49.º/1 LGT o prazo era interrompido pela interposição dos meios previstos na norma e não existia reinício do trânsito em julgado enquanto não findasse a decisão em causa, porque, para além de um efeito instantâneo, existia também um efeito duradouro, tal como decorre do número 1 do artigo 327.º do CC.

Citamos:

“a referência feita, na redação introduzida pela lei n.º 100/99, à citação apenas pretendeu aditar a qualquer das situações em que o impulso processual ou procedimental pertence ao particular, aquelas outras em que a iniciativa é da própria Administração Tributária³⁹, pretendendo-se abarcar, desse modo, o caso em que seja instaurada execução fiscal contra o sujeito passivo do imposto (...)”

A argumentação de que os números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT são inconstitucionais é também considerada improcedente, entendendo-se que não se acha

³⁸ O Direito está em constante mutação, principalmente a área fiscal, que tem alterações muito frequentes nas diversas legislações. Por isto não compreendemos, olhando para a divergência doutrinal (e também dos próprios juizes, como Ana Paula Lobo), porque não existe uma apreciação renovada que possa contrabalançar devidamente os interesses dos contribuintes e da AT, mas optou este tribunal por citar antigos acórdãos para auxiliar no que aqui analisamos.

³⁹ Uma grande diferença entre o direito civil e fiscal, é que no primeiro existe credor, devedor e agente de execução, no segundo o credor é simultaneamente executor. Sendo a inércia pertencente ao credor, não concordamos com o facto de vir o devedor ser lesado, sem nenhum direito ter exercido.

violado o princípio da segurança jurídica, nem se podendo invocar as legítimas expectativas do contribuinte de, enquanto o processo estiver pendente, ocorrer a prescrição.

Posto isto, perguntamos: será que existe prescrição no Direito Fiscal?

Parece-nos que não, as decisões dos tribunais têm vindo sucessivamente a negar essa garantia constitucionalmente consagrada ao contribuinte. Não obstante estar neste momento completamente desvirtuado o instituto em estudo, existem situações muito pontuais em que pode existir prescrição, como o esquecimento da citação (hoje muito improvável) ou a declaração em falhas.

Contudo, não podemos antes deixar de apontar a contra-argumentação de Ana Paula Lobo, complementada por posições de outros autores, que melhor nos elucidará acerca destas questões.

3.2.2. O voto de vencido de Ana Paula Lobo

Cabe-nos agora apresentar os argumentos da Conselheira Ana Paula Lobo num voto de vencido, relativo ao 1.º acórdão mencionado no subcapítulo anterior, que contestam a atual orientação, porque inevitavelmente resultará numa imprescritibilidade das dívidas tributárias.

Começa por afirmar que, apesar de se encontrar presente no rol de causas interruptivas do artigo 49.º da LGT, a citação não tem qualquer expressão no número relativo às causas de suspensão, pelo que nunca esteve, nem está consagrado na lei qualquer efeito suspensivo.

Assim sendo, sustenta que o entendimento jurisprudencial atual não tem apoio no texto legal aplicável – 49.º/1 LGT – pois neste artigo apenas estão previstos a reclamação, recurso hierárquico, impugnação, pedido de revisão oficiosa, todos iniciativa do contribuinte. O efeito suspensivo do prazo de prescrição é um travão para que o contribuinte não utilize tais meios de garantia como manobra dilatória. Interrompendo-se o prazo, há um equilíbrio entre os interesses do contribuinte e AT, isto porque se a impugnação for deferida o contribuinte não tem de pagar o tributo

liquidado, se for indeferida, a AT tem mais tempo do que dispunha antes da pretensão do contribuinte, para cobrar a dívida⁴⁰.

Também a citação se encontra no artigo anteriormente mencionado, que é o único impulso processual da iniciativa da AT, em que esta renova a sua pretensão de cobrar o montante exequendo.

Aceita que os efeitos da interrupção não se encontram dispostos na LGT, existindo uma lacuna que deve ser suprida por meio da alínea d) do artigo 2.º da LGT, porque, segundo a natureza da matéria em causa, o CC é onde se encontra esta matéria regulada. Todavia, entende que a lacuna deve ser apenas integrada no estritamente necessário, onde a LGT é omissa, ou seja, aplicar-se-ia apenas o número 1 do artigo 326.º do CC, que define quais os efeitos da interrupção do prazo de prescrição⁴¹.

Acentua que a LGT prevê, nos números 4 e 5 do artigo 49.º, as causas de suspensão, nunca remetendo para o Direito Civil, o que por si só já afasta a teoria da existência de lacunas. Assim, rejeita a remissão do artigo 326.º para o 327.º, porque não é aplicável no âmbito tributário, visto que ele mesmo já o regula⁴².

Pergunta por que motivo o legislador, reconhecera um efeito suspensivo à citação, até ao trânsito em julgado da sentença que ponha termo ao processo de

⁴⁰ De acordo com J. A. Martins e J. C. Alves a *ratio legis* do 327.º, número 2 do CC é aplicável apenas à fase declarativa. Defendendo-se que a citação deve suspender o prazo de prescrição, estar-se-á a convertê-lo num prazo ilimitado, nunca se penalizando a inação da AT. Aliás, os autores frisam ainda que tal solução é radicalmente contrária à opção do legislador em 1991, em que reduziu o prazo de prescrição de 20 para 10 anos. Cfr. MARTINS, J. A., J. C. ALVES (2016) – *Procedimento e Processo Tributário: Uma perspectiva prática*, Almedina, pp 423-424.

⁴¹ Harmonizando-se com esta orientação, Rui Marques afirma que não se devem presumir palavras inúteis na lei, ou seja, o intérprete deve presumir que o legislador escreveu exatamente o que queria transmitir, não se podendo extrair outras soluções que não as que se extraem diretamente da lei. Por isto, afirma que a citação é um ato instantâneo e não um processo, assim sendo, o efeito que advém deve ser apenas o instantâneo. Cfr. MARQUES, Rui (2020), pp. 106.

⁴² Note-se ainda, Rui Marques declara que não há cabimento na aplicação do número 1 do artigo 327.º do CC porque este exige uma decisão de trânsito em julgado que ponha termo ao processo para que a contagem do prazo se reinicie. Ora, a lei não permite que a AT pratique atos jurisdicionais, pois tais atos têm natureza judicial, contrariando o número 1 do artigo 103.º da LGT. O autor também rebate ainda os argumentos da doutrina do STA, dizendo que a citação levada a cabo pela AT não tem natureza judicial, por isto não se pode esperar por uma decisão com trânsito em julgado. E mais, no processo de execução fiscal não há caso julgado, extingue-se o processo, inexistindo a partir daí a dívida tributária. *Ibidem*, pp. 107-108.

execução e, ao mesmo tempo, atribuiria efeito suspensivo aos factos enumerados na alínea b) do número 4 do artigo 49.º⁴³?

Mais, lembra que a oposição à execução é deduzida depois da citação, pelo que, na maior parte dos casos, estar-se-ia então a consagrar uma dupla suspensão, que resultaria na inutilidade de uma delas.

Ainda, se a citação suspende o prazo até ao fim do processo executivo, qual seria o motivo para se suspender o prazo de prescrição quando fosse interposta ação pauliana ou até quando se verificasse impedimento legal à realização de venda do imóvel, destinado a habitação própria e permanente, se a venda pressupõe a existência do processo de execução, que inevitavelmente necessita de citação?

Assim, Ana Paula Lobo, com este rol de argumentos, conclui que não há qualquer atribuição de efeito suspensivo à citação, divergindo do entendimento perfilhado maioritariamente pelo STA.

Concluindo que a integração com recurso aos artigos 326.º e 327.º do CC é desconforme à CRP.

Voltando ao princípio da unidade do sistema jurídico, já invocado pelo STA, lembramos que o CPC prevê mecanismos na lei que não permitem a eternização da suspensão do prazo de prescrição. O sistema tributário não o faz a partir da citação do executado, em execução fiscal, violando o valor da segurança jurídica⁴⁴.

A matéria da prescrição está sujeita ao princípio da legalidade, assim sendo, não poderão existir interpretações da lei que não tenham um mínimo de correspondência

⁴³A interpretação do STA, no entendimento de Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, esvazia por completo a figura da suspensão do prazo de prescrição, porque o legislador especificou as causas a que é atribuído efeito suspensivo nos números 4 e 5 do artigo 49.º da LGT, não se devendo aplicar outras regras por meio de aplicação subsidiária, sob pena de violar os princípios da justiça, certeza, e segurança jurídica. Cfr. MARTINS, J. A., J. C. ALVES (2016), pp 424-425.

⁴⁴Neste sentido “(...) *Creemos que a tese de Lopes de Sousa apenas seria de admitir caso, à semelhança do direito civil – ou do direito penal –, o sistema legal consagrasse uma válvula de escape, prevendo um prazo máximo para a verificação da prescrição, que no caso do direito civil é de 20 (vinte) anos, o que não se verifica em matéria tributária*” (cfr. NETO, S. C., Carla C. T. (2017), pp. 259.) e ainda Carlos Valentim: “*De iure constituindo, razões que se prendem com os fundamentos da prescrição, nomeadamente nos princípios da certeza e seguranças jurídicas, impõem uma reflexão sobre a (in)eficácia dos factos interruptivos e suspensivos relativos aos responsáveis subsidiários na esfera jurídica dos demais responsáveis e, do mesmo modo, deveria ser ponderada a possibilidade de estabelecimento de um prazo máximo ordinário de prescrição (por exemplo 20 anos) que, independentemente de eventuais suspensões e interrupções, uma vez atingido, convertesse a obrigação tributária em obrigação natural.*” Cfr. Valentim, C. (2017), pp. 318.

verbal, por isso, não se podem fazer interpretações que criem efeitos suspensivos do prazo de prescrição sem que para elas exista remissão expressa, o que acontece com a sentença de que o requerente recorreu.

Quanto à sua validade constitucional, a prescrição insere-se nas garantias dos contribuintes, sendo assim reserva relativa de competência da Assembleia da República a nível legislativo segundo o número 2 do artigo 103.º da CRP. Posto isto, são abarcadas pelo princípio as causas de suspensão do prazo de prescrição segundo BENJAMIM RODRIGUES, tal como invocado pela autora. Assim o entendimento do STA é ferido de inconstitucionalidade, violando os artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

O certo é que, apesar de todos os convincentes argumentos em contrário, o STA, até agora, não repensou a sua orientação e, à semelhança de TOMÁS CANTISTA TAVARES⁴⁵, não nos parece que o vá fazer nos próximos anos, até porque, tal como explanado no capítulo anterior, o próprio Tribunal Constitucional veio revalidar a jurisprudência aqui contestada.

Assim sendo, a única possível solução será a concretização de uma proposta de carácter legislativo que possa pôr termo ao eternamente suspenso prazo de prescrição, após citação.

⁴⁵ Tavares, T. C. (2020) pp. 846.

CAPÍTULO 4. A EXIGÊNCIA DE UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO FISCAL

4.1. Considerações iniciais

Analisadas as causas de interrupção e suspensão, cabe-nos agora apresentar soluções que rompam com a imprescritibilidade que tem vindo a ser reiterada pelos tribunais e que violam os valores da segurança e paz jurídica, frustrando uma garantia do contribuinte constitucionalmente consagrada.

Antes disso, uma observação. No regime anterior a 2007, tínhamos uma norma que impedia a eternização do prazo de suspensão da prescrição, o revogado artigo 49.º, número 2, da LGT,

“A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.”.

O problema tem origem, em larga medida, na revogação desta norma.

Como refere DIOGO LEITE DE CAMPOS, *“O Estado é simultaneamente legislador, credor e juiz. Não querendo sofrer como credor as consequências da sua inércia como juiz (administrador da justiça), lançou, enquanto legislador, os encargos desta inércia sobre o devedor.”*⁴⁶. A punição da inércia do titular do direito, ocorre por mor da não efetivação do seu direito quando o podia fazer, deixando de se justificar socialmente⁴⁷. Atribuindo-se à interrupção um efeito duradouro, o que acontece é que a AT nunca será vítima da sua própria inércia, porque a citação suspende *ad aeternum* o prazo de prescrição⁴⁸. Isto dito, conclui-se que, assim entendendo, os tribunais estão a diminuir a igualdade de armas entre o contribuinte e a AT.

A solução que assumimos como apta a solucionar esta pendência eterna dos processos de execução fiscal, é a criação de uma nova norma de contagem do prazo para que aconteça a prescrição, a partir do momento em que exista uma interrupção causada pela citação.

⁴⁶ CAMPOS, Diogo Leite (2007) – “Caducidade e Prescrição em direito tributário – os abusos do estado legislador/credor”, in *Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos: Homenagem da faculdade de direito de lisboa*, Almedina, pp. 346.

⁴⁷ *Ibidem*, pp 342.

⁴⁸ Tavares, T. C. (2020) pp. 836.

Esta é uma solução *de jure constituendo*, isto é, apenas com a criação de uma norma deste tipo por parte do legislador podemos pôr fim a este problema.

4.2. Prescrição no Direito Civil: Soluções quanto à eternização das suspensões na contagem do prazo

As disposições no CC sobre a prescrição situam-se no Capítulo III, Secção II, compreendendo os artigos 300.º a 327.º.

Em várias referências anteriores, foi mencionado um prazo de vinte anos para solucionar o problema da prescrição no direito fiscal, à semelhança no disposto no artigo 309º do CC, para suprir este problema, isto é, um prazo máximo geral, para que ocorra a prescrição.

Todavia, o artigo 309.º do CC nada mais é do que uma norma que estabelece um prazo de prescrição ordinário, suprimindo os casos em que não exista um prazo em especial, não distinguindo entre boa ou má fé do devedor⁴⁹.

Este é um prazo sujeito a suspensões e interrupções, como podemos verificar pelo artigo 323.º, número 1 do CC “*A prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer ato que exprima, direta ou indiretamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o ato pertence e ainda que o tribunal seja competente.*”

Podemos assim constatar, como exemplo, que se interrompe o prazo de prescrição por citação para instância declarativa ou executiva.

Note-se, esta interrupção do prazo não compreende apenas a contagem de um novo prazo, mas também, no caso de citação, notificação ou ato equiparado, ou compromisso arbitral, uma suspensão da contagem do novo prazo até à passagem em julgado da decisão que puser termo ao processo, de acordo com o artigo 327.º, número 1 do CC.

⁴⁹ PRATA, Ana (dir.) (2021) – Código Civil Anotado. Vol. I, Almedina, pp. 415.

Foi, como sabemos, por aplicação deste artigo que os tribunais sustentaram a aplicação de um duplo efeito à citação para execução fiscal. Recuperamos a afirmação do STA, anteriormente citada

“É certo que a prescrição da obrigação tributária se justifica pela necessidade da estabilização das relações jurídicas tributárias, de segurança e de paz jurídica, mas essa necessidade não confere ao respectivo devedor o direito a prazos de prescrição menores do que os previstos para o devedor de obrigação civil, ou o direito a enfrentar menos actos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição destas obrigações, ou, sequer, o direito a obter diferenciados efeitos (duradouros ou instantâneos) para os actos interruptivos relativamente ao devedor de obrigação civil, pois não existe regra ou princípio (legal ou constitucional) que o imponha.”.

O problema, na aplicação subsidiária, prende-se sobretudo com as consequências da aplicação do artigo 327.º, número 1 do CC ao direito fiscal, que frustram o próprio instituto. Uma diferença muito relevante para nós, entre os dois regimes, é o facto de se preverem institutos para findar suspensões eternas no direito civil, o que não acontece no direito fiscal.

Ambos estão previstos no artigo 277.º do CPC. Falamos da extinção da instância resultante da deserção e impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide⁵⁰.

A primeira existe por razão da tutela da celeridade processual. Já Manuel Rodrigues, Ministro da Justiça nos anos vinte do século passado, fundamentava “*não interessa à boa ordem dos serviços que os processos pendam em tribunal, parados indefinidamente.*”⁵¹

Citamos também, um Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 09-09-2014 (211/09.3TBLNH-J.L1-7):

*“Na perspetiva de uma justiça célere e cooperada, prevê a lei mecanismos para obstar à eternização dos processos em tribunal, quando a parte se desinteressa da lide ou negligência a sua atuação, não promovendo o andamento do processo quando lhe compete fazê-lo.”*⁵²

O artigo 281.º do CPC trata esta matéria. No seu número 5, aborda o processo de execução, considerando deserta a instância quando, por negligência das partes, não se

⁵⁰ Não exploraremos estes regimes com detalhe, apenas pretendemos evidenciar que, existem formas no direito civil de evitar uma eternização das suspensões.

⁵¹ Faria, P. R. – O julgamento da deserção da instância declarativa – Breve roteiro jurisprudencial, *Revista Julgar online*, (2015), pp. 2.

⁵² *Ibidem*.

dê nenhum impulso processual num prazo de 6 meses. Também o mesmo se prevê no número 1, relativo à instância declarativa.

Segundo ABÍLIO NETO:

“Os efeitos que a deserção produz só reflectem directamente na relação jurídica processual, sem produzir qualquer efeito no correspondente direito material. Assim, julgada deserta a instância executiva (v.g. o exequente não encontrou bens penhoráveis), nada obsta a que o credor, antes de o crédito se encontrar prescrito, venha instaurar nova execução por apenso à acção em que o crédito lhe foi reconhecido: o que ele não pode é revivificar a primeira execução, já deserta, mas pode instaurar uma segunda e distinta daquela.”⁵³

No caso de existir deserção da instância executiva, aplica-se a alínea 2 do artigo 327.º que dá apenas o efeito instantâneo à interrupção, começando o novo prazo a contar desde o facto interruptivo⁵⁴, isto é, o novo prazo começa a contar desde a citação, ao contrário dos casos da alínea 1, em que apenas se começa a contar o novo prazo a partir do trânsito em julgado da decisão.

Em segundo lugar, abordamos a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide. Por esta via, pode existir uma extinção da instância por falta de bens.

O artigo 849.º do CPC, prevê a extinção da execução por diversas formas. Atente-se, designadamente à alínea c) do número 1. Esta, remete para o artigo 750.º/2 do CPC, que conjugado com o seu número 1, consagra que, após 3 meses da notificação ao agente de execução, para começar as diligências de penhora, se não forem encontrados bens penhoráveis, o agente de execução notifica tanto o exequente, como o executado, para indicarem bens penhoráveis e, se nenhum os indicar no prazo de 10 dias, extingue-se a execução.

Claro que, extinguindo-se a instância, pode o exequente requerer a sua renovação, se indicar bens concretos a penhorar de acordo com o artigo 850.º, número 5 do CPC. Quanto ao prazo de prescrição, correrá novo prazo a partir do momento em que passe em julgado a decisão, de acordo com o artigo 327.º, número 1 do CC.

⁵³ NETO, Abílio (2020) – *Código de Processo Civil Anotado – Processo Comum e Executivo*. Vol. I, 5.ª Ed., Ediforum, pp. 437.

⁵⁴ Esta ideia foi retirada do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo 12564/20.8T8PRT-B.P1 de 10/01/2022. Nele encontramos, uma explicação detalhada da correta contagem do prazo de prescrição, no caso de deserção da instância.

O que nos interessa aqui evidenciar é que existem mecanismos que evitam a ocorrência de uma eternização da suspensão do prazo de prescrição, nomeadamente a extinção da instância.

4.3. Concretização

4.3.1 Soluções processuais

Vistas as soluções que impossibilitam a eternização da suspensão do prazo de prescrição no direito civil, pretendemos agora perceber se dispomos das mesmas no direito fiscal.

Começamos pela deserção da instância. No CPPT, o artigo 174.º, número 1 é claro: “*A interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção.*”

Assim sendo, o processo de execução continuará em situação de interrupção da instância até que termine, isto é, quando se praticar um ato na fase administrativa do processo de execução fiscal, ou na fase judicial.⁵⁵

De facto, o já referido artigo 49.º, número 2, atualmente revogado assemelhava-se nas suas consequências à deserção da instância.

Quanto ao caso da inutilidade superveniente da lide, no CPPT, a solução encontra-se no artigo 176.º, número 1, alínea c): “*O processo de execução fiscal extingue-se: Por qualquer outra forma prevista na lei*”.

JORGE LOPES DE SOUSA reconhece esta solução como uma forma de extinção da instância que se aplica à execução fiscal⁵⁶. O problema reside no facto de não existir doutrina e jurisprudência, no sentido da inutilidade superveniente da lide por inexistência de bens penhoráveis.

⁵⁵ SOUSA, Jorge Lopes (2011) – *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. Vol. III, 6.ª Ed., Áreas Editores, pp. 248-249

⁵⁶ *Ibidem*, pp. 304-305.

Uma solução seria recorrer-se, por aplicação subsidiária, aos artigos do CPC já mencionados no subcapítulo anterior sobre a inutilidade superveniente da lide, com as respectivas adaptações. Assim, conseguiríamos pôr termo ao problema.

Por fim, mencionamos a declaração em falhas. Apesar de não ser uma solução existente no direito civil, é fundamental no direito fiscal, tendo finalidade semelhante à da inutilidade superveniente da lide por inexistência de bens penhoráveis no CPC.

Em breves palavras, resumiremos esta declaração, porque se encontra exaustivamente explicada no texto de TOMÁS CANTISTA TAVARES⁵⁷.

A declaração em falhas encontra-se na subsecção III, da secção X (da extinção da execução. Apesar de ter várias alíneas, apenas para nós releva a primeira do artigo 272.º do CPPT. A declaração em falhas é levada a cabo pelo órgão de execução fiscal quando “a) *Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários*”

Esta, por si só, não extingue o processo, porque é apenas uma causa de suspensão *sine die*. Após a declaração, pode ser extinto pela prescrição⁵⁸.

No texto de TOMÁS CANTISTA TAVARES, apontam-se dois acórdãos que diferem substancialmente. Um apontando que a prescrição apenas adormece o processo, nunca o extinguindo, ficando à espera do regresso de melhor fortuna. O outro afirma que a declaração em falhas põe termo ao processo, cessando a suspensão da prescrição e prescrevendo ao final de 8 anos, contados desde essa data.

Concordamos com a segunda orientação, acompanhando o autor, não só porque assegura a prescrição, que de outro modo fica frustrada com a interrupção pela citação, mas também porque o direito de retomar a execução não deve ser eterno, todo o direito deve ter o seu início e fim, se o início da contagem do novo prazo é após a declaração em falhas, o seu fim deve ser passado 8 anos, de acordo com o prazo geral de prescrição.

Note-se, a solução da inutilidade superveniente da lide extingue o processo, já a declaração em falhas parece suspendê-lo. São soluções semelhantes, mas não iguais⁵⁹. A

⁵⁷ Tavares, T. C. (2020). pp. 848-856.

⁵⁸ MORAIS, Rui Duarte (2010) – *Execução Fiscal*. 2.ª Edição, Almedina, pp. 195-197.

solução da inutilidade superveniente da lide seria de louvar, pura e simplesmente porque a declaração em falhas, como solução para a imprescritibilidade é jurisprudencialmente controversa, e, na grande maioria dos casos não é declarada pela AT.

Mais, uma nova aplicação subsidiária do direito processual civil neste campo podia gerar ainda mais controvérsias nas decisões dos tribunais nesta temática, que já é por si só problemática.

4.3.2 Proposta de Solução

“Não serve qualquer interesse público a manutenção prolongada de dívidas por liquidar ou cobrar. Há assim que estabelecer prazos razoavelmente curtos de liquidação e cobrança, decorridos os quais a “dívida velha” deixa de ter interesse para o Estado e traz prejuízos inúteis para os devedores. Os custos da morosidade processual ou procedimental devem ser assumidos pelos seus responsáveis⁶⁰.”

Aplicando esta afirmação, claramente percebemos que existem problemas com a não ocorrência da prescrição, não só para o contribuinte, mas também para o próprio Estado, que terá gastos inerentes pela manutenção prolongada destes processos.

Não nos parece que exista qualquer interesse público na insistência em cobrar um imposto que, muito dificilmente, o virá a ser, pois estamos a prejudicar o Estado do ponto de vista de utilização de recursos.

É com o intuito de apresentar uma solução que desenvolvemos este subcapítulo.

Acreditamos que aqui existe um claro desrespeito pelo valor da certeza ou segurança jurídica.

O valor da certeza ou segurança jurídica, fundamento da prescrição no direito fiscal, desvirtuado pela imprescritibilidade é um valor que nas palavras de RUI MARQUES se pauta pelo seguinte:

“Como valor transcendental do Direito, a segurança jurídica resulta de dois consortes: a autorização e a limitação. (...) Deste modo se assegura a

⁵⁹ Jorge Lopes de Sousa parece reconhecer a declaração em falhas como uma causa de extinção da execução fiscal. Cfr. SOUSA, Jorge Lopes (2011) – *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. II., 6.^a Ed., Áreas Editores, pp. 305.

⁶⁰ CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva RODRIGUES, Jorge Lopes de SOUSA (2012) – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4.^a Edição, Encontro da Escrita Editora, pp 97.

estabilidade, previsibilidade e confiança aos contribuintes na sua relação com a Administração (...) A segurança jurídica traduz-se pela certeza ou previsibilidade das obrigações tributárias que o contribuinte terá (ou não) que suportar, mediante um conhecimento antecipado fornecido pelo legislador.⁶¹

Assim sendo, exige a limitação no tempo do tributo, com o intuito de se estabilizar a relação jurídica tributária.

RUI DUARTE MORAIS também nos leva a acreditar que estas normas sobre a prescrição, obviam de uma forma demasiado opressiva os mínimos de certeza e segurança que as pessoas e o direito têm de respeitar, pois na verdade, impedem a ocorrência da própria prescrição nas situações já demonstradas, por isso não devem ser consentidas pela lei básica⁶².

Note-se, a única saída para a imprescritibilidade seria, neste momento, a declaração em falhas. Porém, existe bastante resistência por parte da AT, em fazer esta declaração.

Se a AT, responsável por declarar em falhas não o faz, ou os tribunais não reconhecem esta solução como suspensiva da interrupção, acreditamos que apenas o próprio legislador poderá solucionar o problema.

Advogamos que a solução legal deve ser simples e concisa, para não motivar novos problemas interpretativos aos tribunais.

Entendemos que deve ser aplicada sempre que uma causa de interrupção ou suspensão decorra da atuação da AT. Podíamos referir apenas a citação em processo de execução fiscal, mas pelo facto de a legislação tributária estar em constante mudança, receamos que futuramente se pudessem originar problemas semelhantes, sendo previstas novas formas de interrupção.

O grande benefício que reconhecemos à dita solução está precisamente no facto de o seu prazo correr automaticamente, isto é, ocorrendo a causa de interrupção, automaticamente começará a correr o que iremos chamar prazo de materialização⁶³.

⁶¹ MARQUES, Rui (2020), pp. 21-23.

⁶² MORAIS, R. D. (2012), pp. 31.

⁶³ O prazo de materialização pretende assegurar parcialmente o valor da certeza ou segurança jurídica no caso concreto. Deve existir como forma de materializar o tempo de efeito duradouro já decorrido ao fim de determinado espaço temporal, em prazo de prescrição efetivo, obstando ao recomeço da contagem do prazo de prescrição do regime geral.

Passamos a explicar. Quando se dá uma causa interruptiva pela 1.^a vez, temos dois efeitos, o instantâneo e o duradouro, recomeçando a contagem do prazo e suspendendo-se subsequentemente. O que acreditamos ser o mais justo, devendo vir a ser legislado seria, ao final de 15 anos de efeito duradouro, provindo de causa provocada pela AT, a dívida tributária prescrever automaticamente, podendo ser conhecida oficiosamente pela AT e em segunda linha pelos tribunais.

Contudo, deve existir um prazo de materialização para contrabalançar este prazo de 15 anos, isto é, devemos ter um prazo de materialização de 10 anos.

Cessando a AT o efeito duradouro da causa interruptiva ou suspensiva que intentou⁶⁴, se a cessação do efeito duradouro ocorrer antes de decorridos 10 anos, entendemos que não se deve contar o prazo decorrido, que denominamos prazo de materialização, ou seja, se a AT reagir antes de decorridos os 10 anos, deve o recomeço da contagem iniciar-se do 0. Neste caso, o prazo que recomeçará a contagem será o de 8 anos do regime geral, previsto no artigo 48º, número 1, da LGT⁶⁵.

Todavia, se a AT só reagir depois de decorridos os 10 anos de prazo de materialização, acreditamos que o tempo decorrido durante o efeito duradouro, deve materializar-se em tempo efetivo, isto é, depois de passados os 10 anos, o prazo de prescrição da proposta de solução continua a correr, efetivando-se a respetiva prescrição atingindo os 15 anos, depois da causa interruptiva ou suspensiva.

Note-se, tal como referimos atrás, o que pretendemos aqui é que as eventuais ações que possam ser exercidas por parte da AT, não obstem à contagem do prazo da proposta (15 anos), se só reagir depois dos 10 anos. Se reagir apenas depois de decorridos 10 anos (podemos dar o exemplo de que o contribuinte conseguiu novos bens que permitem a continuação da execução fiscal em curso), terá de ser suficientemente célere, porque passado 5 anos (tempo restante entre os 10 e 15 anos) dá-se a prescrição e conseqüente extinção da relação jurídica tributária⁶⁶.

⁶⁴ Por exemplo, avançando na execução fiscal depois de citado o contribuinte.

⁶⁵ O que se pretende é que, se a AT reagir antes do prazo de materialização (10 anos), deve o prazo do regime geral de 8 anos recomeçar do 0. No caso de só reagir depois dos 10 anos, aí o prazo de 15 anos vigora, portanto, tem de reagir nos 5 anos seguintes, sob pena de não o fazendo, se atingir a prescrição.

⁶⁶ Note-se, estes 10 anos são meramente figurativos, o próprio legislador terá acesso a informações que não temos e saberá qual o número de anos mais adequada para se dar o fim do prazo de materialização. Isto é, este prazo é essencial que exista, podendo existir uma variação dentro dos 15 anos que consiga

Só assim se podem tutelar devidamente os direitos do contribuinte sem lesar os direitos da AT. Consideramos que esta é uma solução equilibrada que dará tempo suficiente para a AT, esperar pelo retorno de novos bens à propriedade do contribuinte, sem ver os seus direitos lesados.

E no caso de já ter existido uma causa interruptiva anterior à citação? Não teremos qualquer problema com a contagem dos prazos, visto que o efeito interruptivo só se pode dar uma única vez de acordo com o artigo 49.º, número 3 da LGT. Assim sendo, a citação não produz efeitos.

Apontamos algumas vantagens a esta solução. A primeira será precisamente o facto de não ser uma solução criada pelos tribunais em resultado de uma duvidosa interpretação da lei, passando a existir solução legal expressa.

A segunda é precisamente a automaticidade da ocorrência da contagem do prazo da proposta: começaria a contar logo após a decorrência de causa interruptiva ou suspensiva promovida por parte da AT e, passados 10 anos, se materializaria em prazo definitivo, isto é, atingindo os 15 anos dá-se a prescrição.

Para além disto, damos como certa a redução do número de litígios fiscais nesta matéria, sendo evidentes as vantagens de um ponto de vista do interesse público.

Para concluir, acreditamos que se impõe uma solução legislativa urgente, capaz de restabelecer a paz e certeza jurídica, há muito descaracterizadas no âmbito dos casos tratados da prescrição da dívida tributária. Apesar das soluções descritas anteriormente, ousamos pensar ter dado um contributo válido para o que poderá ser tal solução legislativa.

CAPÍTULO 5. EFEITOS DA PRESCRIÇÃO: A CONVERSÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS EXTINTAS EM OBRIGAÇÕES NATURAIS

5.1. A subsidiariedade do Código Civil

No número 1 do artigo 176.º do CPPT, encontramos as causas de extinção do processo de execução fiscal, que se desdobram em pagamento da dívida exequenda e do acrescido, anulação da dívida ou do processo e qualquer outra forma prevista na lei. É no âmbito desta última possibilidade que se integra a prescrição da obrigação tributária. Ocorrendo a prescrição, extingue-se a execução fiscal, deixa a dívida de ser entendida como uma obrigação fiscal, convertendo-se, no entender da jurisprudência e com apoio da maioria da doutrina, numa obrigação natural⁶⁷.

As obrigações naturais não se encontram previstas no CPPT, nem na LGT, obrigando-nos a recorrer, mais uma vez, subsidiariamente ao Código Civil, ramo originário de tal conceito. A sua noção encontra-se no artigo 402.º do CC: “*A obrigação diz-se natural, quando se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça.*”.

Assim sendo, a obrigação não é judicialmente exigível, mas pode o credor requerer diretamente do devedor a prestação, estando em causa um dever de justiça. Destarte, pode sempre o devedor vir a recusar a satisfação da obrigação.

Este mero dever de ordem moral ou social não é definido pela própria lei, mas sim pelo juiz relativamente a cada caso, excluindo-se desta regra os casos concretos previstos pelo CC, como por exemplo as obrigações prescritas previstas no número 2 do artigo 304.º ou as dívidas de jogo segundo o artigo 1245.º⁶⁸.

Outra importante nota refere-se ao número 2 do artigo 403.º: “*A prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coacção*”. No entendimento de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, que é também o dos tribunais, o erro acerca do facto de o credor não poder exigir judicialmente o cumprimento da obrigação em causa, não afasta o conceito de espontaneidade do pagamento.

⁶⁷ SOUSA, Jorge Lopes (2010), pp. 18-20.

⁶⁸ LIMA, Pires de, ANTUNES VARELA (1987) – *Código Civil Anotado*. Vol. I, 4.ª edição, Coimbra Editora, pp 351.

Posto isto, o pagamento é entendido como pertencente ao conceito de pagamento espontâneo⁶⁹.

Por fim, o artigo 403.º, relativo à não repetição do indevido, afigura-se indispensável para a compreensão desta temática, pois a quantia que foi paga não terá de ser reembolsada (repetida), salvo se estiver perante um caso em que tenha existido coação física ou moral ou tenha sido prestada por devedor sem capacidade para o efeito⁷⁰. Repare-se: a prestação para ser espontânea, tem de estar livre de toda a coação; porém, o erro sobre a impossibilidade de poder ser exigida judicialmente em nada afeta a espontaneidade, ou seja, neste caso de erro não poderá ser repetido o indevido⁷¹⁻⁷².

5.2. O pagamento voluntário e espontâneo no Direito Fiscal

Estes conceitos afiguram-se importantes para a explicação da evolução da jurisprudência dos tribunais fiscais nesta matéria.

JORGE LOPES DE SOUSA distingue-os, afirmando que o pagamento espontâneo é uma modalidade do pagamento que abrange os que tenham por fundamento, uma iniciativa de pagamento por parte do devedor, sem qualquer incitamento externo. Em contrapartida, entende que não é pagamento espontâneo aquele que resulta de coação (pois o número 2 do artigo 403.º do CC refere que é pagamento espontâneo aquele que não tenha a si agregado qualquer tipo de coação)⁷³.

O número 3 do artigo 255.º do CC dispõe o seguinte: “*Não constitui coação a ameaça do exercício normal de um direito (...).*”

Esta norma será muito útil para compreendermos a primitiva posição dos tribunais.

⁶⁹ Ibidem, pp. 352-354.

⁷⁰ PRATA, Ana (dir.) (2021) – *Código Civil Anotado*. Vol. I, 2.ª Edição, Almedina, pp. 532.

⁷¹ LIMA, Pires de, ANTUNES VARELA (1987), pp. 352-353.

⁷² “*Não repetição ‘repetir’ tem aqui o significado etimológico de pedir (petere) a restituição (re).*” Cfr. processo 01489/07.2BEPRT, relator Moisés Rodrigues.

⁷³ SOUSA, Jorge Lopes (2010) – *Sobre a prescrição da obrigação tributária*. 2.ª Ed., Áreas Editora, pp. 25-27.

É de grande relevância a afirmação de JORGE LOPES DE SOUSA, que não segue o entendimento do artigo anterior aplicado à lei fiscal, juntamente com o número 2 do artigo 403º do CC:

“De qualquer modo, mesmo que se entenda que aquele conceito de espontaneidade utilizado no art. 403.º, n.º 2, do CC apenas se reporta a coacção ilícita, não poderá deixar de entender-se que integra este conceito a prática de actos de execução fiscal depois de decorrido o prazo de prescrição, pois a prescrição no processo de execução fiscal é de conhecimento oficioso, nos termos do art. 175.º do CCPT.”⁷⁴

Porém, não era este anteriormente o entendimento dos tribunais (como se poderá constatar pela análise de um dos acórdãos seguintes), mas também da doutrina⁷⁵.

Num caso que foi resolvido pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01489/07.2BEPRT, relatado por Moisés Rodrigues em 10-01-2008, havia sido paga uma quantia derivada de dívida tributária já prescrita, pelo facto de estar a ser penhorado 1/6 do salário da executada.

A recorrente, apesar de ter pagado a dívida em causa, alegou que esta já se encontrava prescrita, requerendo o cancelamento da penhora do seu salário e também o reembolso do valor pago.

O Chefe de Finanças do Porto recusou a restituição do valor pago com base na proibição da repetição do indevido previsto no artigo 304.º, n.º 2 do CC, tanto no requerimento como na posterior reclamação graciosa (esta porque se encontrava o prazo expirado).

Por sua vez, o tribunal considerou que se o devedor cumpriu, mesmo que tardiamente, cumpriu bem. Citando VAZ SERRA, no que toca aos efeitos da prescrição no Direito Civil: *“O entendimento contrário, atribuindo à prescrição o efeito de extinção automática do direito não exercido, conduziria a consequências exorbitantes e não justificadas”*.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ Por ser a orientação que melhor se harmoniza com o regime do direito civil, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE citam esta argumentação de direito, que não é a mesma do acórdão que iremos analisar, mas o entendimento é exatamente o mesmo: *“É que, de acordo com a lei, o pagamento feito em processo executivo é sempre “espontâneo” e “livre de toda a coacção”, uma vez que o exercício normal de direitos processuais de carácter executivo não constitui coacção ilegítima.”* Cfr. NETO, S. C., Carla C. T. (2017), pp. 269.

Continua o Tribunal a sua argumentação, afirmando que é validamente cumprida uma obrigação natural desde que se possua capacidade para efetuar a prestação e se faça espontaneamente. Mesmo que não exista a consciência de que a dívida é inexigível judicialmente, entram em voga as normas relativas à irrepetibilidade da prestação.

Ora, o cerne da questão está precisamente em saber se estamos perante um pagamento espontâneo.

O Tribunal optou por uma transposição de doutrina do âmbito civil, nomeadamente de MANUEL DE ANDRADE, que afirma que a espontaneidade do pagamento prevalece, mesmo que tenha sido obtida através de pagamento coercivo por meio de processo executivo. E fá-lo sem ambiguidades: *“É que, de acordo com a lei, o pagamento feito em processo executivo é sempre “espontâneo” e “livre de toda a coacção”, uma vez que o exercício normal de direitos processuais de carácter executivo não constitui coacção ilegítima”*.

Por fim, o Tribunal conclui que o recorrente devia ter requerido a declaração da prescrição da obrigação em causa e, entretanto, recusar o seu cumprimento ou mesmo opor-se à execução, mas, pagou espontaneamente não recusando o cumprimento. Por isto, considera que *“(...) a pretensão de “repetição do indevido” no caso traduz uma posição de venire contra factum próprio ofensiva dos princípios da confiança e da boa-fé.”*

Felizmente, a posição dos nossos tribunais parece ter evoluído.

Analisemos agora o recente Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 188/20.4BEFUN, relatado por Vital Lopes de 24-06-2021.

Também neste caso se verificava um pagamento de uma dívida tributária pelo contribuinte, motivado pela citação para execução fiscal, depois de o prazo de prescrição ter ocorrido, ou seja, desrespeitando a AT o seu dever de conhecimento oficioso da prescrição, constante do artigo 175.º do CPPT.

Ora, segundo a fundamentação de direito, a decisão recorrida assentava num erro de julgamento, dizendo que o que estava em causa era um pagamento espontâneo, mesmo tendo atos tendentes à execução ocorrido, que fundamentava a extinção da execução e assim, declarando-se a inutilidade superveniente da lide.

O Tribunal entendeu que, o pagamento coercivo é aquele que é feito, livre de qualquer imiscuição por parte do órgão de execução fiscal. Refere ainda a posição do STA: “Assim, o Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que não se está perante um pagamento espontâneo, ainda que voluntário, quando tal pagamento foi feito na iminência da prossecução da execução fiscal.”

Deste modo, o tribunal com base na decisão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/07/2013, Proc.º 0912/13, decide que a oposição que já tinha sido deduzida, não dá lugar a inutilidade superveniente da lide da oposição, porque assiste ao recorrente a possibilidade de direito à repetição do indevido⁷⁶⁻⁷⁷.

A nova orientação dos tribunais, parece assentar no ensinamento já citado de JORGE LOPES DE SOUSA.

5.3. A inadequação da aplicação subsidiária do Código Civil no âmbito das dívidas tributárias prescritas

RUI DUARTE MORAIS afirma:

“É tão ilegal cobrar um imposto liquidado em violação da lei como cobrar um imposto que seria devido mas que, entretanto, se tornou inexigível.” e “(...) não podemos aceitar a transposição acrítica para o domínio tributário de institutos próprios do direito civil, como seja o das obrigações naturais.”⁷⁸

Não podíamos estar mais de acordo com esta afirmação. Mais, acreditamos que a aplicação subsidiária do direito civil neste âmbito é inadequada e extrapola a intenção do legislador.

Passamos a explicar. É prática dos tribunais aplicar subsidiariamente normas do código civil. Tal é possível com base no artigo 2.º da LGT.

⁷⁶ Aplaudimos esta solução de Jorge Lopes de Sousa que tem vindo a ser aplicada pelos tribunais, pois uma obrigação natural não é judicialmente exigível, todavia, a AT não conhecendo oficiosamente a prescrição provoca atos tendentes à execução, que inferem diretamente na propriedade privada do contribuinte de maneira ilegal. Assim, esta solução é razoável e parece repor o princípio da verdade material e respeitar as garantias dos contribuintes, nestas situações violados.

⁷⁷ Por outro lado, a perspetiva de Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, denotava a impunidade com que a outrora interpretação daria à AT, pelo facto de a desincentivar a exercer o seu dever de conhecimento oficioso da prescrição, pois poderia provocar atos tendentes à execução e o pagamento do contribuinte sempre seria espontâneo (nunca a AT sendo por estas atuações punida). Cfr. NETO, S. C., Carla C. T. (2017), pp. 269.

⁷⁸ MORAIS, R. D. (2012), pp. 345.

Os tribunais fiscais têm vindo a adotar a seguinte linha de pensamento:

“Assim, perante um caso não previsto na LGT, deverá procurar-se a solução, em primeira linha, na legislação subsidiária adequada, indicada neste art. 2.º” e “Só na hipótese de, por esta via, não ser possível encontrar regulamentação adequada (...) se poderá fazer apelo às regras gerais sobre integração de lacunas, previstas no art. 10.º do CC, se não houver proibição legal (como sucede no caso previsto no n.º 4 do art. 11.º da LGT).”⁷⁹

Portanto, daqui podemos retirar que para recorrermos ao artigo 2.º da LGT, é necessária a verificação de dois pressupostos: designadamente, uma lacuna e regulamentação adequada para a suprir.

Evidencia ALMEIDA COSTA o facto de, apesar de o problema das lacunas só existir nos limites do direito constituído, ser necessário que se reconheça a existência de uma lacuna para se recorrer à legislação complementar subsidiariamente:

“O problema do direito subsidiário está ligado de um modo particular ao das lacunas e mesmo ao das fontes do direito” e “Pelo que o autêntico problema das lacunas só surge, hoje em dia, nos limites do direito constituído. Quer dizer, esgotadas que sejam as possibilidades directas ou indirectas (remissivas) de aplicação imediata de um prévio direito constituído, de uma fonte formal de direito.”⁸⁰

OLIVEIRA ASCENSÃO leva-nos a acreditar, juntamente com o já citado, estarmos perante uma falha com uma resposta significativa e que deve ser aceite:

“Há então que perguntar directamente se, em relação ao sistema vigente, a omissão representa uma falha ou não. Com isto se chega à noção de lacuna. Não é toda a incompleição do sistema jurídico, mas sim aquela incompleição que contraria o plano deste. É preciso, atendendo à índole e estrutura daquele sistema, que possamos dizer que se trata de matéria que falta, mas que devia lá estar.”⁸¹

Como se pode verificar por uma atenta análise da LGT, o regime da prescrição encontra-se na secção III, relativa à prescrição da dívida tributária, do capítulo IV, respeitante à extinção da relação jurídica tributária. Assim, como afirma CARLOS VALENTIM, não se pode ter outro entendimento que não o de que o legislador intencionalmente quis que a obrigação tributária se extinguisse quando ocorresse a

⁷⁹ CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva RODRIGUES, Jorge Lopes de SOUSA (2012) – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4.ª Ed., Encontro da Escrita Editora, pp 66.

⁸⁰ Cfr. COSTA, M. J. Almeida (2011) – *História do Direito Português*. 5.ª Ed., Almedina, pp. 342 e 344.

⁸¹ Ascensão, J. O. – Interpretação das leis, integração das lacunas, aplicação do princípio da analogia, *Revista da Ordem dos Advogados*, 57 n.º 3 (1997), 918-920.

prescrição⁸². Tal, coaduna-se perfeitamente com o número 2 do artigo 11.º da LGT, isto é, decorre diretamente da lei a extinção da obrigação tributária. Apesar de estarmos perante um termo de direito civil, não cabem neste raciocínio aplicações subsidiárias do código civil com posteriores conversões das obrigações tributárias em obrigações naturais.

A integração da prescrição no capítulo da extinção da relação jurídica tributária revela, de forma para nós clara, que, a intenção do legislador foi extinguir completamente a relação jurídico-fiscal em causa, não existindo necessidade de, em momento posterior, se recorrer a alguma aplicação subsidiária. A inexistência de menção aos efeitos da prescrição, é também evidente: extinguindo-se, a relação jurídica desaparece por completo.

A obrigação legal de pagamento da dívida extingue-se e a única necessidade legislativa sentida foi a de fazer constar, no CPPT, a obrigação do reconhecimento oficioso da prescrição pela AT. Por isto, compreendemos não existir nenhuma norma a disciplinar os efeitos da prescrição, pura e simplesmente, tal não se afigura necessário.

Para concluir este ponto, citamos o conceito de lacuna de BAPTISTA MACHADO⁸³: *“Existirá uma lacuna quando a lei (dentro dos limites de uma interpretação ainda possível) e o direito consuetudinário não contém uma regulamentação exigida ou postulada pela ordem jurídica global – ou melhor: não contém a resposta a uma questão jurídica.”*⁸⁴

Assim sendo, chegamos á conclusão de que o primeiro pressuposto, não se encontra verificado, ou seja, não existe uma lacuna, não sendo necessário recorrer à ordem jurídica global porque a própria resposta se encontra na LGT.

Não entendendo assim, os tribunais aplicam subsidiariamente o regime do CC, subsistindo as dívidas tributárias prescritas como obrigações naturais, dando-se assim, vida para além da morte às mesmas.

⁸² Valentim, C. (2017), pp. 308.

⁸³ Cfr. MACHADO, João Baptista (2016) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. Almedina, pp. 194.

⁸⁴ Aliás, o leitor perceberá pela leitura dos argumentos relativos à regulamentação adequada que a suposta incompleição não contraria o plano do direito fiscal, mas que o complementa na perfeição, por isto é que não pode ser uma lacuna. A aplicação das normas civis neste âmbito, pelo contrário, traz à colação soluções incoerentes para o sistema.

Mas a omissão legislativa não é uma falha que deva ser corrigida, não é uma verdadeira lacuna, porque dela se pode extrair um resultado acolhido pelo título do capítulo (IV: Extinção, pura e simples, da relação jurídica tributária).

Abordando agora o segundo pressuposto, o que se entende por regulamentação adequada?

Este é um conceito que não é aprofundado, mas meramente enunciado pelos autores. Da nossa parte, entendemos que, acima de tudo, a regulamentação adequada deve ser aquela que se harmonize com as demais normas sobre a matéria, mas também com os valores próprios do ramo de Direito que tem de recorrer à aplicação subsidiária, neste caso, o direito fiscal. Ora, as normas, princípios, jurisprudência e experiência prática evidenciam que esta aplicação subsidiária não se afigura adequada.

Começaremos por uma das características (unanimemente atribuída pela doutrina) da figura nuclear do direito fiscal, o imposto.

O imposto tem como base a lei, sendo uma prestação *ex lege*, que nas palavras de CASALTA NABAIS:

*“A obrigação de imposto surge, pois, exclusivamente por força do encontro do facto tributário ou do pressuposto de facto do imposto com a lei, que assim modela o seu conteúdo, independentemente portanto de qualquer manifestação de vontade do contribuinte nesse sentido, como o prescrevem, de resto em termos muito claros, os n.ºs 1 e 2 do art. 36.º da LGT”*⁸⁵.

Para completarmos a ideia da irrelevância da vontade do contribuinte para gerar a obrigação de imposto, louvamo-nos em ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, que refere que os contribuintes têm o livre arbítrio de se colocarem ou não numa situação geradora da obrigação tributária, mas o conteúdo da obrigação que resulta do facto em questão é definido pela lei estando fora da autonomia da vontade privada⁸⁶.

Em contrapartida, no domínio do direito civil, um dos princípios de base é a autonomia privada ou autonomia da vontade. O efeito jurídico que alguém pretende produzir e que pode conseguir por meio de constituição, modificação ou extinção de relações jurídicas, resulta da sua própria vontade, isto é, realiza um ato tendente à

⁸⁵ NABAIS, J. C. (2017), pp. 35.

⁸⁶ TEIXEIRA, A. B. (1989), pp. 38.

concretização da sua vontade, decidindo por meio próprio nos diversos casos concretos a sua intenção e declarando a mesma. Assim se constitui um negócio jurídico.

O negócio jurídico juntamente com os direitos subjetivos, constitui a forma de realização da autonomia da vontade⁸⁷. Assim se compreende que, nas palavras de CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO: “*A autonomia da vontade ou autonomia privada consiste no poder reconhecido aos particulares de autorregulamentação dos seus interesses, de autogoverno da sua esfera jurídica.*”⁸⁸.

Voltando ao facto de o imposto resultar da lei vigente, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA salienta:

*“... pelo que o órgão administrativo que, no uso de uma faculdade legal e nas condições e dentro dos limites fixados pela própria lei, se limita a decidir cobrar, num determinado período, certo imposto cujos elementos essenciais a mesma lei anteriormente determinou...”*⁸⁹.

É precisamente desta imposição de se tributar nos limites fixados pela lei, num determinado período de tempo, que resulta a obrigatoriedade de conhecimento oficioso da prescrição por parte da AT, prevista no artigo 175º do CPPT. Isto, claro, aliado ao interesse público como fundamento da prescrição, interesse fundado na segurança ou certeza jurídica.⁹⁰⁻⁹¹

⁸⁷ MOTA PINTO, Carlos Alberto, António PINTO MONTEIRO, Paulo MOTA PINTO (2012) – *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 102-103

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ TEIXEIRA, A. B. (1989). Pp. 39.

⁹⁰ Cfr. SOUSA, J. L. (2011), pp 280.

⁹¹ Como refere Rui Marques na última obra e página supracitada: “(...) *Sendo-lhe garantido que a actuação dos poderes públicos não se faça além da lei. Ou, o que será pior, sem lei.*” Deste valor de segurança jurídica extraímos ainda outra proibição de atuação prática por parte da AT. A Assimetria de informação entre o sujeito passivo e a AT é muitas das vezes gritante, se por um lado temos uma AT com técnicos especializados nesta área, do outro lado estão contribuintes que nada entendem da lei fiscal. Por este motivo depositam a sua confiança na AT, nunca imaginando que cartas de cobrança ou mesmo atos tendentes à execução fiscal lhe possam ser feitos quando uma dívida já prescreveu e nunca lhe deverá ser exigida. Aliás, tem vindo a ser defendido por Rui Duarte Morais, que é necessário (e aqui faria toda a diferença), existir uma comissão de redação de citações e notificações, para que os contribuintes pudessem entender o que lhes está a ser transmitido. No caso de uma normal execução fiscal, pelo não entendimento da citação, pode o contribuinte ver os seus prazos de reação precludidos porque não compreende a mensagem. Já no caso das notificações de valores em débito prescritos, pagarem um valor que já não lhes é exigível judicialmente e que podem recusar, mas que desconhecem por completo, face à tecnicidade das matérias em causa. Por outro lado, se tal medida fosse tomada, seria um largo passo para se evitar estes acontecimentos, ficando o contribuinte melhor esclarecido.

Posto isto, não deve o contribuinte lesado não ser reembolsado, quando existe um erro de conhecimento da sua parte, ao contrário do que se verifica no direito civil.

A AT está incumbida de aplicar a lei e ir de encontro à realização do princípio da verdade material⁹². Assim sendo, a administração deve conhecer oficiosamente a prescrição, mesmo que tal contribua para a diminuição as receitas públicas⁹³.

Por outro lado, o artigo 303.º do CC determina que os tribunais não podem suprir oficiosamente a prescrição, tendo esta de ser invocada, judicialmente ou extrajudicialmente, por aquele de quem dela beneficia. Novamente, temos uma norma de sentido oposto à que existe no direito fiscal, sendo que, se a AT não conhecer oficiosamente a prescrição, deve vir o tribunal fazê-lo, em segunda linha.

Esta diferença tem notórias implicações práticas nas decisões dos tribunais, revelando-se uma intensa diferença entre as decisões dos tribunais de especialidade civil e fiscal.

Enquanto no caso do direito civil, se não for suscitada a ocorrência da prescrição, judicialmente ou extrajudicialmente, continua a subsistir a obrigação civil e, subsistindo, poderá, por exemplo, existir uma execução, nunca existindo repetição do indevido. Isto porque a execução é um direito processual do credor e não uma coação.

Já no direito fiscal, como podemos analisar no capítulo anterior, um pagamento deixa de ser espontâneo e passa a ser apenas voluntário se, após ter ocorrido o prazo de prescrição, forem praticados atos tendentes à execução fiscal por parte da AT (esta é como vimos, a orientação atual da jurisprudência), existindo já, neste caso, repetição do indevido.

Se os próprios tribunais mudaram a sua orientação, entendendo que o regime das obrigações naturais constante do CC não se adequa à realidade fiscal, como podemos

⁹² Com o chamado princípio da verdade material, a que a AT está vinculada, compreende-se que as condutas da AT não devem tender à tributação de rendimentos indevidos em situação alguma ou mesmo condutas que sejam um verdadeiro obstáculo à tributação. Associado a este princípio está o subprincípio da cooperação, que sujeita tanto os contribuintes como a AT a um “dever de colaboração recíproco”, presumindo-se sempre a boa-fé nas atuações de ambos. Cfr. ROCHA, J. F. (2020) pp. 127-128.

Note-se, que o direito fiscal se pauta por ser um ramo do direito de cariz essencialmente garantístico, em oposição ao ramo do direito administrativo, que tem uma origem autoritária. Por isto, nenhuma outra podia ser a atuação da AT ao não ter competência para criar obrigações na esfera dos particulares, porque o imposto resulta diretamente da lei. Cfr. NABAIS, J. C. (2017), pp. 88.

Por fim, por necessidade da característica garantística do direito fiscal, a própria administração está vinculada à obrigatoriedade de corrigir os seus erros ou omissões manifestas como refere Joaquim Freitas da Rocha nas páginas supramencionadas. Daqui entendemos que os impostos cobrados depois de prescritos, devem ser sempre devolvidos, conhecendo a AT o seu erro que é, naturalmente, uma tributação ilegal e inexigível resultante da intempestividade da cobrança e do conhecimento oficioso da prescrição.

⁹³ ROCHA, J. F. (2020), pp. 513.

aceitar que seja aplicado subsidiariamente um regime, que no direito fiscal tem uma legalidade duvidosa e que os próprios tribunais têm de modificar por verdadeiramente ser inadequado?

Na verdade, em relação ao segundo acórdão analisado, verificamos que a decisão acaba por não ter base legal direta, nem no direito civil, nem no fiscal, isto é, para se conseguir minorar os efeitos nocivos para o contribuinte e adequar a norma ao direito fiscal, os tribunais foram obrigados a uma interpretação enviesada, não tendo acolhimento o regime legal nem de um, nem de outro ramo do direito.

Por fim, mencionemos uma linha de pensamento de SOARES MARTÍNEZ. O autor refere que não há dúvidas de que o Direito Financeiro se deve apoiar no Direito Civil em alguns setores, precisamente porque existia o forte receio de que os interesses legítimos dos cidadãos não fossem devidamente garantidos pelo Direito Financeiro e também, porque o segundo já tinha um enriquecimento doutrinal muito longo comparativamente ao primeiro⁹⁴.

Por aqui se percebe a preocupação com a salvaguarda do domínio garantístico do direito fiscal. Destarte, atualmente a aplicação subsidiária de normas de direito civil, especialmente na matéria de prescrição, não tem o efeito que se pretendia, tal subsidiariedade tem vindo vezes sem conta, a lesar as garantias dos contribuintes.

Em conclusão, entendemos que o caminho a adotar pelos tribunais será o de que, no direito fiscal, após ocorrer a prescrição, há uma total extinção da relação jurídica tributária, não existindo conversão para obrigação natural. Isto posto, se o imposto, depois de prescrito, for pago, deve existir sempre a possibilidade de a quantia em causa ser repetida.

⁹⁴ Cfr. MARTÍNEZ, Soares (1995) – *Direito Fiscal*. 7ª Ed., Almedina, pp. 10-11.

CAPÍTULO 6. CONCLUSÃO

A ideia de investigação subjacente a esta dissertação foi analisar matérias sobre a prescrição tributária que se afiguram controversas e violadoras de garantias dos contribuintes, mas também conseguir apresentar soluções coerentes e sustentadas, tendo em conta a legislação vigente. Acabamos com um sentimento de que as conseguimos apresentar, ainda que em certos pontos tenham ficado matérias por aprofundar.

O segundo e terceiro capítulo procuraram ser um guia para o leitor, para perceber como ocorre a prescrição tributária, quais as suas causas interruptivas e suspensivas, os respetivos efeitos e os problemas subsequentes que originam.

Tentámos sempre revelar as orientações mais recentes dos tribunais, não só recorrendo às decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais, mas também ao Tribunal Constitucional. Ao mesmo tempo, confrontando as posições com opiniões doutrinárias para percebermos por que razão fará pouco sentido a defesa da orientação do duplo efeito das causas interruptivas.

O que pudemos concluir foi que a defesa do duplo efeito das causas de interrupção leva, no caso da citação para a execução fiscal, suscitada pela AT, a uma eternização do efeito duradouro. O incompreensível desta situação acontece não nos casos em que, ao fim de alguns anos, a AT continua a execução fiscal porque aparecem bens da propriedade do devedor, mas sim quando, pura e simplesmente a execução está suspensa sem que nada seja feito. Uma suspensão deste cariz não pode ser considerada menos do que desrespeitadora dos valores de certeza e segurança jurídica que representam o fundamento da prescrição, que acaba por não ocorrer, deixando o contribuinte numa situação de total incerteza nunca conseguindo alcançar a tão aguardada paz jurídica.

Posto isto, foi necessário levar a cabo uma tentativa de concretização da, já mencionada por vários autores, proposta de solução para findar a imprescritibilidade. Todavia, acreditamos que a nossa foi a 1.^a tentativa de materialização produzida. Sem dúvida alguma que neste capítulo, a grande vicissitude com que nos deparamos foi a insuficiência de bibliografia, derivada do não tratamento desta matéria.

Destarte, alcançamos o desiderato de concretização de uma proposta que consideramos ser equilibrada tanto para o sujeito passivo como ativo, restabelecendo assim a ocorrência da prescrição no conjunto de casos objeto da nossa análise. Outra consideração que achamos fundamental é que, tendo este tema sido abordado, acreditamos estar a lançar a base para uma saudável discussão que pode futuramente vir a ser acolhida pelo legislador. Note-se que não existe aqui apenas um benefício para o contribuinte, mas também para o interesse público e para o Estado, que estará a preservar uma tentativa de cobrança inútil.

Ficou por abordar pormenorizadamente, por razão de limitações textuais, a controversa declaração em falhas como solução para pôr fim aos casos de eternização de suspensão. Apesar de controversa, poderá vir a ser a única solução possível com as normas atualmente vigentes na legislação fiscal.

No capítulo 5, enveredamos por uma abordagem que consubstancia a parte mais ambiciosa deste trabalho, fruto de uma intensa reflexão pessoal sobre a matéria da aplicação subsidiária da lei civil aos efeitos da prescrição tributária, sustentando a suficiência da LGT na sua regulação, negando a existência da omissão apontada pelos tribunais.

Deste modo, refutamos a tese de que após se dar a prescrição tributária, existe uma conversão da dívida fiscal para obrigação natural. Defendemos que todos os pagamentos, depois de ocorrida a prescrição, devem ser reembolsados ao contribuinte, não seguindo o princípio da repetição do indevido, e faz todo o sentido que não o sigamos, porque acreditamos que a LGT já é explícita neste âmbito. Existindo esta suficiência, não há razão para uma aplicação subsidiária das normas do Código Civil.

Para além disto, parece-nos que uma aplicação subsidiária nunca seria correta neste caso, mesmo que a LGT fosse insuficiente, faltaria o pressuposto de uma “regulamentação adequada” que a supra.

O primeiro pressuposto foi explicado acima (lacuna), se a LGT refere que o título onde se insere se chama extinção da relação jurídica tributária, só podemos entender que nada existe depois da prescrição.

Não aprofundamos o conceito de obrigação tributária por razões de limitação textual, mas também não acreditamos que fosse necessário, porque a tónica centra-se na

relação jurídica tributária. Se tivermos uma obrigação natural, entre a AT e o contribuinte, a relação jurídica tributária subsiste, ainda que de uma forma atenuada...

Quanto ao segundo, tentamos encontrar uma definição de regulamentação adequada, mas parece-nos que nunca foi esta aprofundada, daí não apresentarmos nenhuma. Por outro lado, a omissão desta definição aparenta dar, na prática, uma grande discricionariedade para os tribunais aplicarem regulamentações complementares sem quaisquer limitações. Tal como explicitado no corpo textual, consideramos que regulamentação adequada deve ser aquela que se harmonize com as normas e valores do direito fiscal, dando origem a decisões justas, o que não parece acontecer atualmente se uma dívida que já não pode ser cobrada for paga pelo contribuinte e este não conseguir lograr o seu reembolso.

Portanto, na nossa opinião, devem sempre os pagamentos de dívidas tributárias ser repetidos, a menos que o próprio contribuinte queira pagar de livre e espontânea vontade.

Almejamos com o último capítulo contribuir para uma construção doutrinal mais justa, o que nos parece ter sido até hoje alvo de muito pouco tratamento e, se possível, lançar a semente que poderá originar um acrescido número de discussões sobre este tema.

7. BIBLIOGRAFIA

7.1 Livros e Artigos

Ascensão, J. O. – Interpretação das leis, integração das lacunas, aplicação do princípio da analogia, *Revista da Ordem dos Advogados*, 57 n° 3 (1997).

CAMPOS, DIOGO LEITE (2007) – “Caducidade e Prescrição em direito tributário – os abusos do estado legislador/credor”, in *Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos: Homenagem da faculdade de direito de lisboa*, Almedina.

CAMPOS, DIOGO LEITE, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, Jorge Lopes de SOUSA (2012) – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora.

COSTA, M. J. ALMEIDA (2011) – *História do Direito Português*. 5ª Edição, Almedina.

FARIA, PAULO RAMOS – O julgamento da deserção da instância declarativa – Breve roteiro jurisprudencial, *Revista Julgar Online*, (2015), pp. 2.

LIMA, PIRES DE, ANTUNES VARELA (1987) – *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4ª edição, Coimbra Editora.

MACHADO, JOÃO BAPTISTA (2016) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina.

MARQUES, RUI (2020) – *A prescrição das Dívidas Tributárias*. Almedina.

MARTÍNEZ, SOARES (1995) – *Direito Fiscal*. 7ª Edição, Almedina.

MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, JOSÉ COSTA ALVES (2016) – *Procedimento e Processo Tributário: Uma perspetiva prática*. Almedina.

MORAIS, RUI DUARTE (2010) – *Execução Fiscal*. 2.ª Edição, Almedina,

MORAIS, RUI DUARTE (2012) – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina.

NABAIS, JOSÉ CASALTA (2017) – *Direito Fiscal*. 10ª Edição, Almedina.

NETO, ABÍLIO (2020) – *Código de Processo Civil Anotado – Processo Comum e Executivo*. Vol. I, 5ª Ed., Ediforum.

NETO, SERENA CABRITO, CARLA CASTELO TRINDADE (2017) – *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*. 1ª Edição, Vol. I, Almedina.

NETO, SERENA CABRITO, CLÁUDIA REIS DUARTE – “O regime da contagem da prescrição no direito tributário – certeza e segurança jurídicas”, *Prescrição da obrigação tributária*, Centro de Estudos Judiciários, (2020).

NETO, SERENA CABRITA – “A prescrição da obrigação tributária”, in *Prescrição da Obrigação Tributária – Centro de Estudos Judiciários*, 2ª edição (2020).

PINTO, CARLOS ALBERTO DA MOTA, ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, PAULO MOTA PINTO (2012) – *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora.

PRATA, ANA (dir.) (2021) – *Código Civil Anotado*, Vol. I, 2ª Edição, Almedina.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS (2020) – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 7ª Edição, Almedina.

RODRIGUES, BENJAMIM (1999) – “A Prescrição no Direito Tributário”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores.

SANCHES, J.L. SALDANHA (2002) – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição, Coimbra Editora.

SOUSA, JORGE LOPES (2010) – *Sobre a prescrição da obrigação tributária*. 2ª edição, Áreas Editora.

SOUSA, JORGE LOPES (2011) – *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Vol. III*. 6ª Edição, Áreas Editores.

TAVARES, TOMÁS CANTISTA – “Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas” ”, *Revista da Ordem dos Advogados*, 80 (2020).

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ (1989) – *Princípios de Direito Fiscal*. 3ª Edição, Vol. I, Almedina.

VALENTIM, CARLOS – “Sobre a obrigação da prescrição fiscal”, *Revista do CEJ*, II (2017).

VASQUES, SÉRGIO (2013) – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Reimpressão, Almedina.

7.2 Lista jurisprudencial

2008

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de Janeiro de 2008, 01489/07.2BEPRT.

2019

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Março de 2019, 01437/18.4BELRS

2021

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Janeiro de 2021, 02496/19.8BEBRG.

2021

Acórdão do Tribunal Constitucional, nº 351/2021, processo nº 910/2020, 3ª secção.

2021

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 24 de Junho de 2021, 188/20.4BEFUN.

2022

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 10 de Janeiro de 2022, processo 12564/20.8T8PRT-B.P1.