

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa



CATÓLICA
FACULDADE DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

**PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A APARENTE GARANTIA
DOS CONTRIBUINTES?**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção
do grau de Mestre em Direito por

Francisco do Rosário Monsanto Ludovino Reis

Sob a orientação da

Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Mestrado em Direito Fiscal

Março de 2022

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa

**PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A APARENTE GARANTIA
DOS CONTRIBUINTES?**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção
do grau de Mestre em Direito por

Francisco do Rosário Monsanto Ludovino Reis

Sob a orientação da

Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Mestrado em Direito Fiscal

Março de 2022

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

AGRADECIMENTOS

Concluir uma dissertação de Mestrado, assim como qualquer etapa do crescimento académico, profissional ou pessoal, tornar-se-ia impossível sem a presença, ajuda e dedicação de muitas pessoas. Tornam-se por isso justos, alguns singelos, mas sentidos, agradecimentos.

À minha orientadora, Professora Carla Castelo Trindade, agradeço ter acreditado neste projeto desde o primeiro dia e, bem assim, toda a disponibilidade e dedicação ao longo dos últimos meses.

À Professora Serena Cabrita Neto, agradeço ter sido uma das principais responsáveis pelo meu interesse em Direito Fiscal e o privilégio que me dá de, todos os dias, poder aprender consigo um pouco mais.

À Priscila Santos, agradeço as horas infindáveis de troca de ideias e impressões sobre o interessante mundo do Contencioso Tributário e, em concreto, da prescrição da obrigação tributária.

A todos os meus Professores, desde o ensino básico ao ensino superior, agradeço todo o saber que me transmitiram. Sem vocês, nada disto seria possível.

À PLMJ, à equipa de Fiscal e a todos os meus colegas, agradeço o apoio constante e a possibilidade que me dão de fazer parte de uma instituição repleta de bons profissionais mas, mais importante, repleta de boas pessoas.

À Universidade Católica Portuguesa, em particular à Faculdade de Direito, na pessoa do Professor Sérgio Vasques, agradeço todo o conhecimento, formação e oportunidades que me proporcionaram durante o Mestrado em Direito Fiscal.

À NOVA School of Law, em particular à Professora Rita Calçada Pires, agradeço todo o conhecimento que me foi transmitido durante a Licenciatura. Uma vez NOVA, NOVA para sempre.

Aos meus pais, ao meu irmão, aos meus avós e a toda a restante família, agradeço o apoio constante e a possibilidade que me concederam de poder escolher o meu caminho. Para vocês, todas as palavras serão sempre insuficientes.

À Ana Sofia Mendes, ao Diogo Sereno, à Maria Inês Ferreira e a tantos outros amigos, não discriminados, mas igualmente importantes, agradeço estarem a meu lado e terem acreditado – por vezes mais do que eu – que seria possível concluir este projeto. A todos, estarei para sempre grato.

FRANCISCO LUDOVINO REIS

RESUMO

Num Estado de Direito democrático, que assegure as garantias dos contribuintes, a Autoridade Tributária deve dispor de um prazo máximo dentro do qual pode – e deve – validamente cobrar os tributos que são devidos pelos sujeitos passivos de imposto. Assim, exige-se que o sistema tributário português se encontre dotado de normas que efetivem e materializem esta indispensável garantia dos contribuintes, por forma a equilibrar importantes princípios constitucionais, tais como a segurança e certeza jurídica e a garantia do interesse público por parte da Autoridade Tributária. Porém, o que atualmente se verifica é que, salvo raras exceções, as obrigações tributárias não prescrevem.

É neste contexto que tentaremos compreender o regime da prescrição da obrigação tributária, o seu alcance, as suas vicissitudes e a sua compatibilidade com a Constituição da República Portuguesa. Neste sentido, analisaremos as principais referências legais, jurisprudenciais e doutrinárias sobre esta temática e procuraremos tomar posição, em concreto, sobre os efeitos da verificação de factos interruptivos do prazo prescricional. Por fim, e considerando a forma como atualmente o regime da prescrição da obrigação tributária é materializado e aplicado ao caso concreto, proporemos soluções de simplificação e compatibilização do regime com os princípios constitucionais acima referidos, por forma a que volte a ser possível incluir, no âmbito das efetivas garantias dos contribuintes, a prescrição da obrigação tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Fiscal; Efeito Duradouro; Efeito Instantâneo; Garantias dos Contribuintes; Interrupção; Prescrição; Prescrição da Obrigação Tributária; Suspensão.

ABSTRACT

In a democratic state under the Rule of Law, which ensures taxpayers' guarantees, the Tax Authorities must have a maximum period within which it can – and should – validly collect the taxes due by taxpayers. It is, therefore, required that the portuguese tax system is endowed with rules that implement and materialise this significant taxpayer' guarantee, in order to find a balance between important constitutional principles, such as legal certainty and security and the guarantee of the public interest on the part of the Tax Authorities. However, what is currently verified is that, with rare exceptions, tax obligations are not time-barred.

It is in this context that we will try to understand the prescription of tax obligations institute, its scope, its vicissitudes, and its compatibility with the Constitution of the Portuguese Republic. In this regard, we will analyse the main legal, jurisprudential, and doctrinal references on this matter and seek to take a position, specifically, on the effects of the verification of facts interrupting the tax prescription period. Finally, and considering the way the prescription regime is currently materialized and applied to the concrete case, we will propose solutions for the simplification and compatibility of the regime with the constitutional principles mentioned above, in order to make it possible to include the prescription of tax obligations, in the scope of the effective guarantees of taxpayers.

KEYWORDS: Tax Law; Lasting Effect; Immediate Effect; Guarantees of Taxpayers; Interruption; Prescription; Prescription of Tax Obligations; Suspension.

ÍNDICE GERAL

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS	9
INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I: O INSTITUTO JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO	13
1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	13
1.2. PRESCRIÇÃO EM DIREITO CIVIL	13
1.3. PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO	16
a) <i>Considerações gerais</i>	16
b) <i>Objeto do regime</i>	18
c) <i>Prazo de prescrição</i>	19
d) <i>Termo inicial do prazo de prescrição</i>	20
e) <i>Modo de contagem do prazo de prescrição</i>	22
f) <i>Vicissitudes no decurso do prazo de prescrição</i>	22
g) <i>Conhecimento oficioso do termo final do prazo de prescrição</i>	24
1.4. FUNDAMENTOS E VALORES CONSTITUCIONAIS DA PRESCRIÇÃO	26
a) <i>Prescrição como tutela dos interesses do sujeito passivo</i>	26
b) <i>Prescrição como sanção à inércia do sujeito ativo</i>	27
c) <i>Prescrição como garantia do interesse público</i>	28
CAPÍTULO II: EFEITOS DA INTERRUÇÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO	29
2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	29
2.2. LEGISLAÇÃO	29
a) <i>Regime civilista</i>	29
b) <i>Regime tributário</i>	30
2.3. JURISPRUDÊNCIA	31
a) <i>Efeitos da interrupção do prazo de prescrição</i>	31
b) <i>Efeito duradouro da interrupção do prazo de prescrição e sua compatibilização com princípios constitucionais e garantias dos contribuintes</i>	34
2.4. DOUTRINA	37
a) <i>Interrupção do prazo de prescrição com efeito duradouro</i>	37
b) <i>Interrupção do prazo de prescrição com efeito instantâneo</i>	38
2.5. ADMISSIBILIDADE DO EFEITO DURADOURO NO ÂMBITO DAS CAUSAS INTERRUPTIVAS DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO: PROBLEMAS	40
a) <i>Factos interruptivos do prazo de prescrição por iniciativa do sujeito passivo</i>	40
b) <i>Factos interruptivos do prazo de prescrição por iniciativa da Autoridade Tributária</i>	41

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

2.6. ADMISSIBILIDADE DO EFEITO DURADOURO NO ÂMBITO DAS CAUSAS INTERRUPTIVAS DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO: SOLUÇÕES	45
<i>a) Considerações gerais</i>	45
<i>b) Factos interruptivos da prescrição por iniciativa do sujeito passivo</i>	46
<i>c) Factos interruptivos da prescrição por iniciativa da Autoridade Tributária</i>	46
CONCLUSÃO	50

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

As abreviaturas e siglas utilizadas são de uso corrente, conforme a lista que se segue:

AT	-	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	-	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	-	Código Civil
CPC	-	Código de Processo Civil
CPCI	-	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT	-	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	-	Código de Processo Tributário
CRCSPSS	-	Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social
CRP	-	Constituição da República Portuguesa
IEC	-	Impostos Especiais de Consumo
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
IS	-	Imposto do Selo
ISV	-	Imposto sobre Veículos
IUC	-	Imposto Único de Circulação
IVA	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	-	Lei Geral Tributária
N.º	-	Número
P.	-	Página
RGIT	-	Regime Geral das Infrações Tributárias
RGTAL	-	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
RJAT	-	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
STA	-	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	-	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	-	Tribunal Administrativo e Fiscal
TC	-	Tribunal Constitucional
TCA	-	Tribunal Central Administrativo

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário encontra o seu campo de aplicação máximo no âmbito da relação jurídica tributária e das suas incontornáveis vicissitudes. Esta relação é composta por dois lados distintos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Enquanto o sujeito ativo é, nos termos do artigo 18.º, n.º 1 da LGT, o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária ⁽¹⁾, o sujeito passivo é, nos termos do artigo 18.º, n.º 3 da LGT, aquele que se encontra vinculado ao seu pontual e integral cumprimento.

Se é verdade que o Direito Tributário deve garantir ao Estado mecanismos de cumprimento coercivo da referida obrigação tributária, por forma a que este consiga arrecadar receita para fazer face à despesa pública, não é menos verdade que, numa ótica de contrapeso garantístico, o sujeito passivo tem de ter na sua esfera jurídica garantias que permitam equilibrar e atenuar a disparidade material que existe na relação jurídica tributária. Esta exigência está, desde logo, plasmada no artigo 268.º da CRP – que prevê direitos e garantias dos administrados – e também em diversos normativos da LGT e do CPPT.

Num Estado de Direito democrático e num sistema jurídico fundado no princípio da segurança e certeza jurídica (artigo 2.º da CRP), não deve surpreender o facto de uma das maiores e mais relevantes garantias dos contribuintes ser a previsão legal de um prazo máximo de prescrição da obrigação tributária, isto é, o prazo máximo que a AT dispõe para cobrança da obrigação tributária após liquidação do montante de imposto a pagar, por forma a existir a necessária estabilidade das relações jurídicas. Ora, o artigo 48.º, n.º 1 da LGT estabelece que a obrigação tributária comporta um prazo de prescrição de oito anos ⁽²⁾, cujo modo de contagem difere consoante estejam em causa impostos periódicos (por exemplo, IRC) ou impostos de obrigação única (por exemplo, IS) ⁽³⁾.

¹ A relação jurídica tributária é composta por dois tipos de obrigações tributárias: (i) obrigação principal de pagamento do imposto por parte do sujeito passivo e (ii) obrigações acessórias que auxiliam e acautelam o cumprimento da obrigação principal. Porém, e por razões de simplicidade e terminologia, iremos referir-nos à obrigação tributária apenas e só quanto à obrigação principal de pagamento do imposto por parte do sujeito passivo.

² Ressalve-se o prazo de prescrição especial de quinze anos, nos termos do artigo 48.º, n.º 4 da LGT, previsto, essencialmente, para situações em que existe considerável risco de fraude e evasão fiscal. Ademais, como veremos adiante, o prazo de prescrição nem sempre foi de oito anos, tendo sofrido já diversas alterações legislativas.

³ Veja-se, neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*. 2.ª edição. Lisboa: Áreas Editora, 2010, p. 44.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Porém, a verdade é que estes prazos acabam por ser praticamente inutilizados por via do artigo 49.º da LGT – que prevê factos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição acima referido – e das interpretações jurisprudenciais e doutrinárias que lhe servem de base.

Quanto aos factos interruptivos, isto é, aqueles que após a sua verificação, determinam que o prazo de prescrição retome a contagem do início, a maior parte da jurisprudência dos tribunais superiores tem-lhe atribuído o assim chamado “efeito duradouro”, no sentido de que só após a cessação de tal facto interruptivo é que o prazo de prescrição da obrigação tributária retoma a sua contagem, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente.

Tomemos como exemplo a seguinte situação fáctica que visa demonstrar a perversidade do sistema: X, sujeito passivo de imposto, não procedeu, no prazo legalmente previsto, ao pagamento do IMT liquidado e devido por ter adquirido um imóvel. A AT, tendo conhecimento de tal facto, liquidando o imposto em falta e sem que o mesmo se mostre pago, instaura um processo de execução ao sujeito passivo, providenciando a devida citação dois anos após a ocorrência do facto tributário, o que faz, portanto, com que se verifique a existência de uma causa interruptiva do prazo de prescrição, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT. Ora, imaginando que este processo dura, após a sua instauração e citação, dezoito anos sem que seja apurada a existência de qualquer bem do sujeito passivo que possa responder pela dívida, e na ausência de responsáveis solidários ou subsidiários, o processo termina, através de uma declaração em falhas da AT, cessando, assim, apenas nesse momento, a causa de interrupção. Se assim é, o prazo de prescrição recomeça a sua contagem nesse momento, sendo que a dívida se considera prescrita após oito anos. Assim, no caso vertente, e na ausência de normas que impeçam esta situação, a dívida tributária demorou vinte e oito anos a preencher os pressupostos legais da prescrição⁽⁴⁾.

Assim, após breve explicitação do regime jurídico da prescrição, que se demonstrará essencial para que o leitor esteja em melhor posição de compreender esta problemática e de tomar posição sobre o assunto, pretendemos expor o nosso juízo de valor e, bem assim, propor algumas soluções que possam ser integradas no regime, a fim de poder existir o maior equilíbrio possível entre as necessidades de receita pública do Estado e as garantias dos contribuintes, tomando em consideração o facto de a maior parte

⁴ Prazo bastante diferente do prazo de oito anos, previsto no artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

da jurisprudência dos tribunais superiores sustentar a admissibilidade e constitucionalidade da atribuição do chamado efeito duradouro no âmbito da interrupção do prazo de prescrição.

CAPÍTULO I: O INSTITUTO JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO

1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

“Time crumbles things, and everything grows old under the power of time and is forgotten through the lapse of time”⁽⁵⁾. Escrevia assim ARISTÓTELES. Em boa verdade, apesar de não se poder afirmar que o tempo é a chave mestra para resolução de todas as questões jurídicas, são inegáveis as diferentes consequências que o mesmo pode assumir. Assim, é o estudo de institutos jurídicos como a caducidade⁽⁶⁾ ou a prescrição que nos permite, em nossa opinião, compreender, essencialmente, qual a função do decurso do tempo no âmbito de uma relação jurídica tributária.

Não obstante este ser um estudo de Direito Tributário, julgamos que o leitor apenas estará em condições de melhor compreender a problemática em análise, se conhecer também o regime jurídico da prescrição em Direito Civil, nomeadamente as normas contidas no CC, repositório dos institutos que iremos analisar, tarefa que nos propomos fazer de seguida.

1.2. PRESCRIÇÃO EM DIREITO CIVIL

No âmbito do artigo 298.º, n.º 1 do CC, a prescrição pode ser definida como a faculdade de recusa de cumprimento de determinada obrigação com base no “*seu não exercício durante o lapso de tempo estabelecido na lei*”. Para tal, exige o presente normativo legal que os direitos em causa “*não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição*”. Porém, deve notar-se que o regime jurídico da prescrição em Direito Civil⁽⁷⁾ assume algumas características singulares que importam notar, por forma a melhor conseguirmos distingui-lo do regime tributário.

Em primeiro lugar, o regime da prescrição apresenta-se como sendo inderrogável ou injuntivo, isto é, não é facultada possibilidade às partes de modificarem os prazos legais de prescrição ou dificultarem (ou facilitarem) as condições em que a prescrição irá

⁵ Cf. ARISTÓTELES – *The physics, Books 1-4*. Harvard: Harvard University Press, 1957, pp. 402-403.

⁶ Não nos ocuparemos da densificação do conceito de caducidade no presente estudo. Porém, neste âmbito, deve ser notado o artigo 298.º, n.º 2 do CC, que define caducidade como o instituto jurídico por via do qual, por lei ou vontade das partes, um direito deve ser exercido num determinado prazo, sob pena da sua extinção.

⁷ Note-se que a lei faz uma distinção entre prescrição comum e prescrição presuntiva (que se funda numa presunção de cumprimento). Para tal veja-se, a título de exemplo, LUÍS MENEZES LEITÃO – *Direito das Obrigações, Volume II*. 13ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, pp. 110-112.

produzir efeitos, nos termos do artigo 300.º do CC ⁽⁸⁾. Esta característica do regime prescricional é, aliás, uma decorrência do artigo 809.º do CC, uma vez que, por exemplo, caso ambas as partes acordassem que a dívida poderia ser exigida em trinta anos, o devedor estaria, antecipadamente, a renunciar ao direito de se opor ao cumprimento da prestação, o que claramente não é admissível. Trata-se então de um regime garantístico de ordem pública, como bem defendem PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS ⁽⁹⁾ e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO ⁽¹⁰⁾.

Em segundo lugar, estabelece-se uma impossibilidade de renúncia da prescrição antes do decurso do seu prazo legal, nos termos do artigo 302.º, n.º 1 do CC, pretendendo o legislador que, mais uma vez, as partes não criem quaisquer distorções ao sistema. Na verdade, a renúncia da prescrição apenas será admissível após decurso do seu respetivo prazo legal que, como bem relembra MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA ⁽¹¹⁾, poderá ser tácita e não carece de aceitação por parte do seu beneficiário.

Em terceiro lugar, a prescrição terá de ser invocada por quem a aproveita, não podendo o tribunal ou qualquer outra entidade ⁽¹²⁾ reconhecer oficiosamente tais efeitos jurídicos, nos termos do artigo 303.º do CC. Daqui decorre que, se por inação, esquecimento ou propositadamente o interessado não invocar a prescrição, ninguém o poderá fazer, podendo (e devendo) o tribunal condenar ao pagamento de determinada quantia, ainda que suscetível de prescrição.

Em quarto lugar, os prazos de prescrição podem ser gerais ou especiais. Como regra geral, o prazo ordinário de prescrição é de vinte anos, nos termos do artigo 309.º do CC. Porém, para situações mais específicas, como por exemplo, rendas e alugueres devidos por locatários, existe um prazo de prescrição mais curto, de apenas cinco anos,

⁸ Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 28 de janeiro de 2010, processo n.º 1001/08.6TBSTR-A.E1 (EDUARDO TENAZINHA), disponível em www.dgsi.pt.

⁹ Cf. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS e PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS – *Teoria Geral do Direito Civil*. 9.ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 386.

¹⁰ Cf. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO – *Direito Civil V, Parte Geral, Exercício Jurídico*. 3.ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 197.

¹¹ Cf. MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA – *Direito das Obrigações*. 12.ª edição. Coimbra: Almedina, 2010, p. 1125. Veja-se também, a este propósito, PEDRO PAIS DE VASCONCELOS e PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS – *Teoria Geral do Direito Civil*, cit., p. 390.

¹² Atente-se a exceção prevista no artigo 305.º do CC, segundo a qual a prescrição pode também ser invocada por credores e por terceiros com legítimo interesse na sua declaração, ainda que tenha existido prévia renúncia do devedor. Neste caso, a invocação da prescrição está dependente da verificação dos requisitos da impugnação pauliana (artigos 610.º e seguintes do CC), nos termos do artigo 305.º, n.º 2 do CC. Bem se compreende este regime uma vez que, regra geral, a invocação da prescrição é uma faculdade que deve ser exercida apenas e só pelo devedor, sem qualquer conhecimento oficioso por terceiros.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

nos termos do artigo 310.º do CC⁽¹³⁾. Neste âmbito, coloca-se desde logo a questão de saber até que ponto um prazo geral de prescrição de vinte anos se apresenta como razoável, tendo em consideração a evolução tecnológica dos dias de hoje e a facilidade que existe na comunicação entre partes⁽¹⁴⁾.

Em quinto lugar, note-se que existem causas suspensivas e interruptivas dos prazos de prescrição anteriormente referidos, nos termos dos artigos 318.º a 322.º do CC e 323.º e 324.º do CC, respetivamente⁽¹⁵⁾. Quanto à interrupção da prescrição, esta pode ocorrer em virtude de citação ou notificação judicial de qualquer ato que exprima, direta ou indiretamente, a intenção de exercício do direito por parte do seu titular e ainda por via de compromisso arbitral⁽¹⁶⁾. Para o que aqui releva, no caso de citação ou notificação, a interrupção do prazo prescricional tem como efeitos (i) a inutilização de todo o prazo decorrido anteriormente, (ii) a não contagem do prazo enquanto não exista trânsito em julgado da decisão que coloque termo ao processo e (iii) o decurso de novo prazo prescricional primitivo após verificação da decisão anteriormente referida, nos termos dos artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do CC.

Assim, verificados todos os requisitos legais, a prescrição terá como efeito⁽¹⁷⁾ a concessão ao beneficiário da faculdade de recusar o cumprimento da prestação e a

¹³ Ressalve-se que as prescrições presuntivas, fora do objeto de estudo deste trabalho, estão sujeitas a prazos de prescrição mais reduzidos; a título de exemplo, atente-se o artigo 317.º do CC.

¹⁴ Neste ponto, somos de acompanhar a posição de ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO (*Direito Civil V, Parte Geral, Exercício Jurídico*, cit., p. 212) que, atendendo a outras experiências internacionais, considera irrealista o prazo geral de prescrição do artigo 309.º do CC.

¹⁵ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 26 de fevereiro de 2014, processo n.º 76/04.1TTVFX-B.L1-4 (SÉRGIO ALMEIDA), disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶ Veja-se MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA (*Direito das Obrigações*, cit., p. 1128), lembrando que a interrupção da prescrição terá de se realizar através de atos judiciais, não bastando que o exercício do direito seja extrajudicial. No mesmo sentido, veja-se também PEDRO PAIS DE VASCONCELOS e PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS – *Teoria Geral do Direito Civil*, cit., p. 396.

¹⁷ Note-se que existe uma grande querela doutrinária sobre saber quais os efeitos da prescrição. Enquanto LUÍS MENEZES LEITÃO (*Direito das Obrigações, Volume II*, cit., pp. 117-118) e CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO (*Teoria Geral do Direito Civil por ANTÓNIO PINTO MONTEIRO e PAULO MOTA PINTO*, 4ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 373-374) consideram que a prescrição extingue a obrigação, por se transformar numa obrigação natural sem valor jurídico, outros autores como MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA (*Direito das Obrigações*, cit., pp. 193 e 1121) entendem que a prescrição apenas é causa de extinção da obrigação civil ou perfeita, uma vez que a mesma se transforma numa obrigação natural com juridicidade, ainda que reduzida. Já PEDRO PAIS DE VASCONCELOS e PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS (*Teoria Geral do Direito Civil*, cit., p. 386) entendem que a prescrição nem sequer transforma a obrigação numa obrigação natural, sendo uma obrigação jurídica cuja especificidade se encontra na possibilidade de a pessoa vinculada recusar o cumprimento.

Apesar de revestir pouco alcance prático, analisaremos esta temática no âmbito da prescrição no Direito Tributário.

possibilidade de se opor a qualquer ação que tenha em vista a execução da prestação, nos termos do artigo 304.º, n.º 1 do CC. Todavia, note-se que, caso o devedor cumprir por lapso ou equívoco uma prestação já sujeita aos efeitos da prescrição, não poderá reverter a situação recorrendo ao instituto jurídico da repetição do indevido, uma vez que as obrigações naturais, apesar de não conterem um elemento coercivo, são passíveis de cumprimento, nos termos do artigo 304.º, n.º 2 do CC.

Em nossa opinião, a prescrição em Direito Civil assume contornos assumidamente conformes com os principais fundamentos do Direito Privado: a igualdade formal de poderes entre as partes, a prossecução de interesses privados e a existência de duas pessoas (singulares ou coletivas) de natureza privada. Como veremos, estes não são os princípios que norteiam o Direito Público, ramo do direito em que se insere o Direito Tributário, pelo que terá de existir alguma cautela na aplicação destas normas no âmbito da relação jurídica tributária⁽¹⁸⁾. Porém, seja no Direito Público, seja no Direito Privado, o ponto de partida para qualquer raciocínio terá de ser sempre o de que a prescrição é juridicamente qualificável como uma exceção, na medida em que permite ao teu titular paralisar de forma eficaz um direito validamente constituído da contraparte, como bem relembra LUÍS MENEZES LEITÃO⁽¹⁹⁾.

1.3. PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

a) Considerações gerais

Sendo a prescrição, como vimos, um instituto jurídico originalmente proveniente do Direito Civil⁽²⁰⁾, o seu regime assume algumas diferenças quando transposto para o Direito Tributário, por vezes até distorcivas face ao instituto civil e causadoras de algumas perplexidades interpretativas. Segundo o artigo 48.º da LGT, a prescrição corresponde ao prazo dentro do qual a AT pode validamente cobrar determinado tributo, após notificação da liquidação. Verificado esse decurso do prazo, mesmo que todos os restantes pressupostos não se tenham alterado e a dívida continue a ser legalmente devida ao Estado, pode o sujeito passivo escusar-se ao seu cumprimento.

¹⁸ O que é admissível em virtude do artigo 2.º, alínea d) da LGT.

¹⁹ Veja-se LUÍS MENEZES LEITÃO – *Direito das Obrigações, Volume II*, cit., pp. 117-118. Esta posição é também acompanhada por RUI MARQUES – O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º I/IV (Ano 76), p. 274.

²⁰ Para considerações históricas sobre o instituto jurídico da prescrição, veja-se ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO – *Direito Civil V, Parte Geral, Exercício Jurídico*, cit., pp. 173-179 e 191-196.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Neste âmbito, surge então a questão de saber quais os efeitos da prescrição no âmbito da obrigação tributária. Por um lado, há quem defenda que a prescrição produz a extinção, quer do direito de exigir a obrigação tributária por parte do sujeito ativo, quer da obrigação de pagamento da correspondente dívida por parte do sujeito passivo ⁽²¹⁾. Por outro lado, há quem entenda que a prescrição, embora impossibilitando que o sujeito ativo da relação jurídica tributária possa ver realizado seu o direito, não o elimina ⁽²²⁾. Apesar do reduzido alcance prático desta discussão doutrinária, uma vez que existe um consenso geral de que, após decurso do prazo legalmente previsto, a obrigação tributária carece de exigibilidade, deve recorrer-se ao elemento sistemático de interpretação da lei, nos termos do artigo 9.º do CC, por forma a concluir-se que o legislador deliberadamente inclui a prescrição no Capítulo IV da LGT (Secção III), intitulado como “*extinção da relação jurídica tributária*”, a par de outras formas de extinção desta mesma relação, como seja o pagamento da prestação tributária (Secção I) e a caducidade do direito de liquidação (Secção II) ⁽²³⁾. Ademais, com recurso ao elemento teleológico e literal das normas em questão, é facilmente perceptível que uma dívida que verifica todos os pressupostos da prescrição perde o seu elemento de coercibilidade, elemento este que corresponde a uma das principais características da obrigação tributária; assim, uma obrigação que perdeu o elemento coercivo não poderá validamente ser denominada como tal sendo, em nossa opinião, transformada numa verdadeira obrigação natural, cujo seu alcance já foi acima referido e cujo regime se encontra presente no artigo 304.º, n.º 2 do CC.

²¹ Veja-se, neste sentido, RUI MARQUES – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 61-62, MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES – *Direito Fiscal*. 5.ª edição. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 302-303 ou TOMÁS CANTISTA TAVARES – Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º III/IV (Ano 80), p. 836.

²² Assim defendem MARIA CELESTE CARDONA – Prescrição da Obrigação Tributária e Caducidade do Direito de Liquidar o Imposto. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º I (Ano 54), p. 477 e CARLOS VALENTIM – Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*. Coimbra. N.º 127 (2.º semestre de 2017), p. 292.

²³ Em nossa opinião existe, em Direito Tributário, uma fronteira melhor delineada entre prescrição e caducidade do que aquela que existe no âmbito do Direito Civil. Nesta sede, a caducidade da obrigação tributária reporta-se a um determinado prazo dentro do qual a AT pode validamente liquidar os tributos – isto é, determinar o montante da obrigação tributária – e notificar o contribuinte de tal liquidação. Se não existir liquidação e notificação dentro do prazo legalmente previsto, existe sujeição ao regime da caducidade; caso exista liquidação e notificação dentro do prazo legalmente previsto, mas sem pagamento, coloca-se um problema de exigibilidade pela sujeição ao regime da prescrição.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Num outro âmbito, note-se que a prescrição corresponde a uma importante garantia a favor dos contribuintes ⁽²⁴⁾, porventura das mais robustas, caracterizada por impedir que o Estado possa cobrar uma obrigação tributária *ad eternum*. Como tal, todo o regime jurídico da prescrição da obrigação tributária encontra-se sujeito ao princípio da legalidade, (i) na sua vertente formal, segundo a qual os elementos essenciais do imposto devem ser regulados por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei autorizado, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, e (ii) na sua vertente material, segundo a qual a prescrição se insere nos elementos essenciais do imposto por consubstanciar uma garantia dos contribuintes, nos termos do artigo 103.º, n.º 2 da CRP. Como bem defende SÉRGIO VASQUES, esta reserva de lei assume uma vertente integral, no sentido de que estão sujeitas a este princípio a criação de novas regras prescricionais, a alteração das regras atualmente em vigor e a extinção das mesmas ⁽²⁵⁾.

b) Objeto do regime

Aferido que está o conceito de prescrição e algumas considerações gerais sobre o mesmo, cabe agora responder à questão de saber quais as obrigações tributárias que se encontram sujeitas ao regime da prescrição. A verdade é que o conceito de “*dívida tributária*”, presente no artigo 48.º, n.º 1 da LGT, parece englobar também todas as obrigações que estão subjacentes à obrigação principal, a saber, a obrigação de pagamento de juros compensatórios e/ ou juros moratórios ⁽²⁶⁾. Aliás, o n.º 8 do artigo 35.º da LGT é claro ao determinar que os juros compensatórios se integram “*na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados*”; de igual forma, tal raciocínio parece também ser aplicável aos juros moratórios, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, alínea e) da LGT ⁽²⁷⁾. Já outros montantes associados ao crédito tributário, como as sanções aplicadas por contraordenações tributárias, seguem regras de prescrição autónomas, que se encontram presentes no artigo 34.º do RGIT.

²⁴ Assim defendem, por exemplo, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE – *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 250 e RUI MARQUES – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*, cit., pp. 15-16.

²⁵ Cf. SÉRGIO VASQUES – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2018. p. 330.

²⁶ Sobre o conceito e distinção entre juros compensatórios e juros moratórios, veja-se SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE – *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*, cit., pp. 313 e ss.

²⁷ Veja-se, neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA – *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*. 4ª edição. Lisboa: Encontro de Escrita, 2012, p. 394.

c) Prazo de prescrição

Criar um regime legal prescrição da obrigação tributária apenas fará sentido se forem expressamente estabelecidos pelo legislador determinados prazos dentro dos quais a AT pode, validamente, cobrar os tributos depois de liquidados e notificados. Desta forma, o legislador português criou dois tipos de prazos de prescrição: um prazo geral, correspondente a oito anos e diversos prazos especiais, com diversas durações.

Note-se que o referido prazo de prescrição (geral) da obrigação tributária de oito anos⁽²⁸⁾, afigura-se bastante mais reduzido do que o prazo prescricional de vinte anos estabelecido pela lei civil, e aplica-se à generalidade dos tributos, como veremos adiante⁽²⁹⁾.

Já os prazos prescricionais especiais da obrigação tributária poderão ser de três tipos.

O prazo prescricional especial de quinze anos aplica-se às situações reguladas pelo artigo 45.º, n.º 7 da LGT, por remissão expressa do artigo 48.º, n.º 4 do mesmo diploma legal. Assim, estão em causa situações em que existem (i) factos tributários conexos com país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável⁽³⁰⁾ ou (ii) contas de depósito de titulares abertas em instituições financeiras não residentes em Estados-Membros da União Europeia ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, não declaradas em sede de imposto sobre o rendimento. Ora, bem se compreende esta opção, uma vez que, quanto aos factos tributários que se inserem na previsão destas normas, existem dificuldades acrescidas de fiscalização, controlo e cobrança das obrigações e factos tributários, o que origina constantes situações de fraude e evasão fiscal, que carecem de mais tempo (e meios) para que possam ser detetadas pelas administrações tributárias dos diversos Estados⁽³¹⁾.

Numa outra vertente, existe ainda um outro prazo prescricional especial, correspondente a cinco anos, para prescrição de obrigações de pagamento das

²⁸ Refira-se que, paralelamente, o prazo de liquidação da obrigação tributária – caducidade – é substancialmente mais reduzido: quatro anos, nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

²⁹ Aliás, como bem relembra JORGE LOPES DE SOUSA (*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 43), o prazo geral de prescrição da obrigação tributária tem vindo a sofrer constantes reduções, passando de vinte anos (artigo 27.º do CPCI), para dez anos (artigo 34.º, n.º 1 do CPT) e, por fim, para oito anos (artigo 48.º, n.º 1 da LGT).

³⁰ Estes países, territórios ou regiões constam de uma lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças. Atualmente encontra-se em vigor a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, considerando as suas diversas alterações.

³¹ Veja-se, neste sentido, RUI MARQUES – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*, cit., pp. 135-136.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

contribuições e das quotizações, respetivos juros de mora e outros valores devidos à Segurança Social, no âmbito da relação jurídica contributiva, nos termos do artigo 187.º, n.º 1 do CRCSPPS⁽³²⁾ ⁽³³⁾.

Por fim, note-se o prazo prescricional especial aplicável no âmbito de dívidas de taxas devidas às autarquias locais, que corresponde, tal como o prazo prescricional geral, a oito anos, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 do RGTAL⁽³⁴⁾ ⁽³⁵⁾ e outros prazos prescricionais especiais aplicáveis no âmbito do IMT (artigo 40.º, n.º 2 do Código do IMT) e IS (artigo 48.º do Código do IS).

d) Termo inicial do prazo de prescrição

Tão importante como conhecer quais os prazos de prescrição das diversas obrigações tributárias, consoante o seu contexto específico, é conhecer o momento em que tal prazo inicia a sua contagem. Para tal, entendeu o legislador que deveria ser feita uma distinção conforme a qualificação que é atribuída ao tributo em causa, isto é, entre (i) impostos de formação única (ou impostos de obrigação única, na terminologia legal), (ii) impostos de formação sucessiva (ou impostos periódicos, na terminologia legal) e os casos específicos do (iii) IVA e da (iv) retenção na fonte de impostos sobre o rendimento, nos termos do artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

Quanto aos impostos de formação única, que não o IVA – por exemplo, IMT, IS, IUC, ISV ou IEC – estabelece o legislador que o prazo de prescrição da obrigação tributária tem o seu início a partir da data em que se verificou o facto tributário, isto é, o facto constitutivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 36.º, n.º 1 da LGT. Por exemplo, no caso do IS, que corresponde a um imposto de formação única, um dos factos tributários relevantes corresponde à transmissão onerosa do direito de propriedade (verba 1.1. da Tabela Geral do IS), pelo que o prazo de prescrição começará a contar a partir do momento de transmissão de tal direito⁽³⁶⁾.

³² O regime de prescrição das obrigações no âmbito da relação jurídica contributiva encontra-se fora do objeto deste estudo. Para mais desenvolvimentos veja-se, a título de exemplo, JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., pp. 49-50.

³³ Aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

³⁴ De igual forma, também a prescrição destas obrigações tributárias não será objeto de investigação neste estudo.

³⁵ Aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro.

³⁶ Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de outubro de 2011, processo n.º 0354/11 (CASIMIRO GONÇALVES), disponível em www.dgsi.pt, no qual se considerou que, tendo a aquisição de um

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Quanto aos impostos de formação sucessiva – por exemplo, IRS, IRC ou IMI – estabelece o legislador que o prazo de prescrição da obrigação tributária tem o seu início a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Por exemplo, no caso do IRS, que corresponde a um imposto de formação sucessiva, caso o rendimento seja referente ao ano de 2006, o prazo de prescrição começa a contar a partir de 1 de janeiro de 2007⁽³⁷⁾, considerando que o período de tributação coincide com o ano civil, nos termos do artigo 143.º do Código do IRS⁽³⁸⁾.

Quanto ao IVA, entendeu o legislador que lhe deveria ser conferido um tratamento distinto. Apesar de este imposto se enquadrar de forma clara e inequívoca na categoria de impostos de formação única, as obrigações declarativas que impendem sobre os sujeitos passivos assumem um carácter periódico⁽³⁹⁾. Assim, no âmbito deste imposto, o prazo de prescrição da obrigação tributária tem o seu início a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto. Note-se que o legislador, propositadamente, não se referiu ao momento de formação do facto tributário, mas sim ao momento de exigibilidade do imposto, isto é, ao momento em que a AT pode fazer valer, face ao devedor, o pagamento do imposto⁽⁴⁰⁾. Ora, regra geral, o facto gerador e a exigibilidade do imposto coincidem, nos termos do artigo 7.º do Código do IVA. Porém, note-se que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA estabelece um exemplo de não coincidência destes dois conceitos, no que concerne às transmissões de bens ou prestações de serviços que derem lugar à emissão de uma fatura, nos termos do artigo 29.º do Código do IVA, considerando que esta pode ser emitida, o mais tardar, até ao quinto dia útil seguinte ao momento em que ocorre o facto gerador. Por exemplo, caso esteja em causa uma prestação de serviços de arranjo de um automóvel no dia 30 de dezembro de 2020, que dê lugar à obrigação de emissão de uma fatura e a mesma seja emitida no dia 2 de

prédio operado por escritura de 7 de setembro de 2000, deve atender-se, para definição do termo inicial do prazo de prescrição, apenas à data desse facto tributário.

³⁷ Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de julho de 2016, processo n.º 0823/16 (ANA PAULA LOBO), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual o termo prazo de prescrição do referido exemplo verificar-se-ia em 1 de janeiro de 2015.

³⁸ RUI MARQUES (*A Prescrição das Dívidas Tributárias*, cit., pp. 80-81) defende que os casos especiais de contagem de prazo de caducidade do artigo 92.º, n.º 3 do Código do IRS são transponíveis para o regime jurídico da prescrição, uma vez que é patente a lógica de similitude entre os artigos 45.º, n.º 4 e 48.º, n.º 1 da LGT. Acompanhamos esta posição por não se vislumbrarem razões substanciais que sustentem a posição contrária.

³⁹ Veja-se, no mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 46.

⁴⁰ Cf. artigo 62.º, n.º 2 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

janeiro de 2021, o prazo de prescrição da obrigação tributária apenas tem início no dia 1 de janeiro de 2022. Assim, é inegável que este regime resultou num alargamento do prazo de prescrição, retirando o IVA dos critérios aplicados aos impostos de formação única ⁽⁴¹⁾.

Cabe-nos ainda salientar que, quando a tributação ocorre segundo retenção na fonte a título definitivo, no âmbito dos impostos sobre o rendimento, o prazo de prescrição da obrigação tributária tem o seu início a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário. Por exemplo, caso esteja em causa a tributação de dividendos de uma sociedade portuguesa recebidos na esfera jurídica do seu acionista, pessoa singular, em 1 de janeiro de 2021, existe aplicação do artigo 71.º do Código do IRS, caso não exista opção pelo englobamento, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo; logo, o prazo prescricional deste tributo apenas tem início no ano seguinte àquele que se verificou o facto tributário, ou seja, em 1 de janeiro de 2022.

e) Modo de contagem do prazo de prescrição

Segundo o entendimento generalizado da doutrina e da jurisprudência, a contagem do prazo prescricional parece seguir, na ausência de regras expressas em normativos tributários, as regras do CC, nomeadamente no seu artigo 279.º, aplicável por via da alínea d) do artigo 2.º da LGT ⁽⁴²⁾. Daqui se retira, entre outros, que (i) o primeiro dia do prazo corresponde ao dia seguinte em que ocorrer o facto que dá início à contagem do prazo prescricional, (ii) sendo o prazo contado em anos, o último dia do prazo corresponde a esse mesmo dia, uma vez decorridos os anos devidos e (iii) o prazo que termine em dia não útil, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

f) Vicissitudes no decurso do prazo de prescrição

Para além da questão do termo inicial de contagem do prazo, o prazo de prescrição da obrigação tributária pode, durante o seu decurso, sofrer vicissitudes que fazem com o mesmo se suspenda ou interrompa, alongando-se, na prática, os seus efeitos. Num caso e noutro, é possível assistir a uma paralisação da contagem do prazo, mas as diferenças residem, essencialmente, na sua duração e aproveitamento do prazo já corrido. No caso

⁴¹ Veja-se, neste sentido, CARLOS VALENTIM – *Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal*, cit., p. 300.

⁴² Assim defende, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de novembro de 2007, processo n.º 0614/07 (JORGE LINO), disponível em www.dgsi.pt. Porém, como relembra o referido Acórdão, “(...) o prazo processual da citação [causa de interrupção do prazo de prescrição] é disciplinado, não por esta norma, mas pelas dos artigos 143.º e 144.º do CPC (...)”.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

da suspensão, após cessação do facto que lhe der causa, o prazo retoma a sua contagem no exato momento em que se encontrava aquando da verificação de tal facto. Já no caso da interrupção, após verificação do facto que lhe der causa, o prazo retoma a sua contagem do início ⁽⁴³⁾. Por exemplo, decorridos já quatro anos de um determinado prazo prescricional, caso exista uma causa de suspensão, aquando da sua cessação, restam apenas mais quatro anos de prazo prescricional; já se existir uma causa de interrupção, aquando da sua verificação, restam oito anos de prazo prescricional, uma vez que este recomeçou a sua contagem do início ⁽⁴⁴⁾.

No caso da prescrição, são causas de suspensão do prazo, nos termos do artigo 49.º, n.º 4 da LGT e do artigo 13.º, n.º 5 do RJAT, (i) o pagamento da dívida tributária em prestações legalmente autorizadas, (ii) a pendência de decisão definitiva ou transitada em julgado que colocar termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso, oposição ou pedido de constituição de tribunal arbitral, quando determinem a suspensão da dívida, (iii) a ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público ⁽⁴⁵⁾, (iv) o impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente ⁽⁴⁶⁾, (v) a pendência de reclamação das decisões do órgão de execução fiscal ⁽⁴⁷⁾, (vi) a pendência do prazo de suspensão do efeito do artigo 169.º, n.º 3 do CPPT e (vii) a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença. Por outro lado, são causas de interrupção do prazo prescricional, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT e do artigo 13.º, n.º 5 do RJAT, (i) a citação, (ii) a reclamação graciosa, (iii) o recurso hierárquico, (iv) a impugnação judicial, (v) o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo e (vi) o pedido de constituição de tribunal arbitral.

O regime de interrupção do prazo prescricional sofreu uma importante alteração legislativa com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007 ⁽⁴⁸⁾, segundo a qual se revogou a norma do artigo 49.º, n.º 2 da LGT que previa que, quando determinado processo estivesse

⁴³ É, aliás, esta a lógica da regra geral do artigo 326.º, n.º 1 do CC, como bem relembra SERENA CABRITA NETO (*Prescrição da Obrigação Tributária* [em linha]. 2.ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020, p. 87. [09.03.2022]. Disponível www.cej.justica.gov.pt).

⁴⁴ Considerando o prazo de prescrição (geral) de oito anos, nos termos do artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

⁴⁵ Por exemplo, quando são feitas alienações gratuitas ou onerosas de bens como forma de fuga aos credores.

⁴⁶ Quanto à afetação de mais-valias.

⁴⁷ Apenas quando desta resulte a impossibilidade de praticar atos coercivos no respetivo processo de execução.

⁴⁸ Cf. Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

parado por um período superior a um ano devido a facto não imputável ao sujeito passivo, tal fazia cessar o efeito interruptivo da prescrição, convolvando “*a interrupção em mera suspensão do prazo*”⁽⁴⁹⁾. Para efeitos de sucessão de leis no tempo, a revogação desta regra seria aplicável a todos os prazos de prescrição que já estivessem em curso à data e que tivessem sido objeto de interrupção, cujo facto que lhe deu origem não se tenha verificado por período superior a um ano⁽⁵⁰⁾.

Se é certo que a suspensão do prazo de prescrição assume um efeito duradouro⁽⁵¹⁾, no sentido de que o prazo não recomeça a sua contagem enquanto não se verificar a cessação do facto ao qual é atribuído o efeito suspensivo, dúvidas surgem sobre saber qual o efeito que a interrupção do prazo de prescrição assume. Deverá a interrupção do prazo de prescrição assumir um efeito instantâneo, segundo o qual, após verificação do facto interruptivo, o prazo recomeça a sua contagem do início, ou deverá antes assumir-se um efeito duradouro, em que ao efeito anteriormente referido se acrescenta um efeito suspensivo, segundo o qual o prazo de prescrição antes interrompido não corre enquanto não se verificar o termo da causa que lhe deu origem? Ora, é precisamente esta a questão que tentaremos responder no capítulo seguinte.

g) Conhecimento oficioso do termo final do prazo de prescrição

Contrariamente ao que estabelece o CC, no seu artigo 303.º, a prescrição no âmbito do Direito Tributário é de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 175.º do CPPT. Assim, em sede de execução fiscal, isto é, no momento em que a AT tenta exigir coercivamente o cumprimento da obrigação tributária, caso o sujeito passivo não o invoque, deve o juiz conhecer oficiosamente a prescrição. De igual forma, também a AT está obrigada a invocar oficiosamente a prescrição, nos termos dos artigos 58.º da LGT e 112.º do CPPT.

⁴⁹ Cf. SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE – *O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas* [em linha]. 2.ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020, p. 52. [09.03.2022]. Disponível www.cej.justica.gov.pt. Atente-se, no mesmo sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de janeiro de 2022, processo n.º 1100/05.6BESNT (CRISTINA FLORA), disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁰ Por razões de economia do presente estudo, e face ao lapso temporal cada vez mais acentuado desta alteração legislativa, não iremos aprofundar a questão. Remete-se, assim, para a explicitação do regime, nas palavras de SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE (*O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*, cit., pp. 43-63).

⁵¹ Assim defendem JORGE LOPES DE SOUSA (*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 52) e SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE (*O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*, cit., p. 47).

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Tais diferenças de regime (entre o regime civilista e o regime tributário) justificam-se pelos princípios subjacentes a cada ramo do direito; como bem relembra RUI MARQUES, enquanto o Direito Civil se rege por princípios como o princípio do dispositivo e a autonomia privada das partes, o Direito Tributário guia-se pela persecução do interesse público e pelo estrito cumprimento da legalidade, devendo a AT realizar todas as diligências necessárias à satisfação de tal interesse, nos termos do artigo 58.º da LGT, mesmo que a situação se demostre vantajosa para o sujeito passivo e faça com que o Estado não receba o montante de imposto que legalmente lhe seria devido ⁽⁵²⁾.

Note-se que a invocação da prescrição da obrigação tributária não corresponde a um problema de legalidade, mas sim de exigibilidade, pelo que a prescrição, quando não conhecida antes (oficiosamente, pelo órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 175.º do CPPT), não pode ser fundamento de impugnação judicial, mas sim de oposição à execução, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea d) do CPPT ⁽⁵³⁾. Assim, sendo exigido o cumprimento de determinada obrigação tributária já sujeita a prescrição, a mesma apenas é tutelada em sede de oposição à execução, onde já não será possível discutir a legalidade da dívida.

Porém, a jurisprudência dos tribunais superiores, tem vindo a defender que “*o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide -, (...) o tribunal deve, também, conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário*”. Em boa verdade, assiste razão ao STA, por forma a garantir a utilidade do processo e evitar a prática de atos inúteis; num sistema atolado de processos, de pouco serviria discutir complexa e morosamente a legalidade de uma dívida, quando a mesma já se encontra sujeita aos pressupostos da prescrição, e sendo por isso inexigível.

⁵² Cf. Rui Marques – *O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação*, cit., p. 275. Veja-se, no mesmo sentido, INÉS ALVES DE AZEVEDO – *A Prescrição no Direito Fiscal: a imprescritibilidade das dívidas fiscais?* Braga: Nova Causa, Edições Jurídicas, 2020, pp. 69-71.

⁵³ Vejam-se Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de novembro de 2015, processo n.º 0234/15 (ANA PAULA LOBO), disponível em www.dgsi.pt e do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de maio de 2016, processo n.º 09523/16 (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt.

1.4. FUNDAMENTOS E VALORES CONSTITUCIONAIS DA PRESCRIÇÃO

Após análise do regime da prescrição no âmbito tributário, importa explicitar, de forma breve, quais os fundamentos e valores constitucionais que se levantam, quer do ponto de vista do sujeito ativo, quer do ponto de vista do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Embora possam existir algumas similitudes com o regime civilista⁽⁵⁴⁾, a prescrição no âmbito tributário não se funda na presunção de desinteresse do credor ou na renúncia do direito deste à obrigação tributária⁽⁵⁵⁾, uma vez que a AT tem o “*dever funcional de proceder sempre à arrecadação dos tributos liquidados de acordo com a lei*”⁽⁵⁶⁾, num sistema em que o crédito tributário se apresenta como indisponível, nos termos dos artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 2 da LGT.

a) Prescrição como tutela dos interesses do sujeito passivo

Do ponto de vista do sujeito passivo da relação jurídica tributária, é inegável que a prescrição consagra um dos mais importantes valores constitucionais de um Estado de Direito democrático – a segurança, a certeza e a paz jurídica (artigo 2.º da CRP)⁽⁵⁷⁾. Como bem defende RUI MARQUES, o contribuinte tem o direito de ver definida a sua situação jurídica tributária num prazo razoável, não podendo ficar sujeito ao poder coercivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária *ad aeternum*⁽⁵⁸⁾. Em nossa opinião, é essencial que o Direito Tributário revista importantes graus de previsibilidade, uma vez que o mesmo constitui um meio para arrecadar receitas dos sujeitos passivos, devendo estes conhecer, nas palavras de DIOGO LEITE DE CAMPOS, “*as normas jurídicas e o Direito que*

⁵⁴ Sobre esta temática, atente-se o elenco de fundamentos da prescrição, apresentado por ANA FILIPA MORAIS ANTUNES (Algumas Questões sobre Prescrição e Caducidade. In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor SÉRVULO CORREIA, Volume III*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 39), com base no que anteriormente tinha sido defendido por ADRIANO VAZ SERRA (Prescrição Extintiva e Caducidade. *Boletim do Ministério da Justiça*. Lisboa. N.º 105 (abril de 1961), p. 32).

⁵⁵ Veja-se, no mesmo sentido, TOMÁS CANTISTA TAVARES – *Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”*, cit., p. 836.

⁵⁶ Cf. BENJAMIM SILVA RODRIGUES – A Prescrição no Direito Tributário. In *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999, p. 263.

⁵⁷ Assim defendem, entre outros, ANA PAULA DOURADO (*Direito Fiscal – Lições*. 6.ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 131) ou MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES (*Direito Fiscal*, cit., p. 303). No âmbito jurisprudencial, veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de março de 2008, processo n.º 01347/03 (JOSÉ CORREIA), disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁸ Cf. RUI MARQUES – *O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação*, cit., p. 271.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

é dito pela Administração e pelos Tribunais (...) [e]m termos de pautarem por a sua conduta conscientemente e livremente”⁽⁵⁹⁾.

Por tudo isto e muito mais, a prescrição constitui uma das mais importantes garantias dos contribuintes, evitando que o sujeito passivo possa, a todo o tempo e num horizonte temporal indefinido, ser interpelado para o cumprimento da obrigação tributária⁽⁶⁰⁾.

b) Prescrição como sanção à inércia do sujeito ativo

Do ponto de vista do sujeito ativo da relação jurídica tributária, a prescrição visa impedir que o Estado possa cobrar o tributo a todo o tempo, sancionando eventuais inércias que se possam verificar da sua parte⁽⁶¹⁾. A verdade é que, numa realidade em que a maior parte dos processos de execução fiscal se iniciam por mera citação eletrónica e as penhoras se fazem, também elas, eletronicamente, não é razoável a existência de situações em que o Estado não tem capacidade de cobrar determinada obrigação tributária.

Acompanhamos então a posição de DIOGO LEITE DE CAMPOS, que considera que a prescrição, *“assenta na intenção de punir a inércia do titular do direito que não o exerceu durante um certo período quando podia fazê-lo, deixando de se justificar socialmente (e perante o respectivo titular) esse direito”⁽⁶²⁾⁽⁶³⁾.*

⁵⁹ Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS – *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário* [em linha]. Lisboa: Ordem dos Advogados, 2007. [01.03.2022]. Disponível em www.portal.oa.pt.

⁶⁰ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de abril de 2017, processo n.º 0304/17 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt.

⁶¹ Conforme referido anteriormente, a inércia nunca poderá conduzir a uma presunção de desinteresse na cobrança dos tributos, por parte da AT, por se encontrar adstrita ao cumprimento da lei e interesse público, nos termos do artigo 58.º da LGT. Veja-se, no mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de janeiro de 2022, processo n.º 02462/20.0BEPRT (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt.

⁶² Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS – *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*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 342.

⁶³ Não acompanhamos, no âmbito do Direito Tributário, a posição do Tribunal da Relação de Lisboa (Acórdão de 26 de fevereiro de 2014, processo n.º 76/04.1TTVFX-B.L1-4 (SÉRGIO ALMEIDA), disponível em www.dgsi.pt), sufragada por RUI MARQUES (*O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação*, cit., p. 274), que considera que a prescrição não tem como finalidade punir a inércia do credor, mas, simplesmente, assegurar a certeza e segurança da ordem jurídica. Se é verdade que a certeza e segurança da ordem jurídica constitui um princípio basilar de sustentação da prescrição, parece ser inegável assumir que a prescrição visa também atribuir um desvalor, ainda que mediato, ao comportamento do sujeito ativo da relação jurídica que, podendo exercer coercivamente o seu direito, não o fez num prazo razoável.

c) Prescrição como garantia do interesse público

Não obstante tudo o que acima foi referido, a verdade é que a prescrição visa também garantir o interesse público, enquanto determinante da estabilização das situações tributárias, em detrimento da garantia dos créditos tributários e do princípio da capacidade contributiva. Aliás, só assim é possível justificar que a prescrição, em Direito Tributário, seja de conhecimento oficioso (artigo 175.º do CPPT), por forma a ser mais facilmente aplicável ao caso concreto, depois de verificados os seus pressupostos.

Ora, num Estado de Direito democrático que se considere como tal, a segurança jurídica e a garantia dos créditos tributários parecem encontrar prevalência em distintos momentos temporais, no âmbito da exigibilidade do tributo. Num primeiro momento, deve a garantia dos créditos tributários e o princípio da capacidade contributiva prevalecer perante a segurança jurídica, admitindo-se o estabelecimento de um prazo dentro do qual o credor tributário pode – e deve, segundo o artigo 58.º da LGT – cobrar o seu crédito; após decurso desse prazo, as posições de ambos os interesses alteram-se, passando a ser merecedora de maior tutela a garantia da certeza e segurança da ordem jurídica ⁽⁶⁴⁾.

Ademais, pensamos que a prescrição possa também ter uma finalidade, ainda que residual, de prevenção de litígios e custos de litigância ⁽⁶⁵⁾; por exemplo, pense-se na dificuldade e complexidade que seria litigar em tribunal sobre um processo cujos factos subjacentes ocorreram há mais de trinta anos.

⁶⁴ Atente-se também JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., pp. 17-18. Quanto à jurisprudência, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de setembro de 2012, processo n.º 02662/11.4BEPRT (NUNO FILIPE MORGADO TEIXEIRA BASTOS), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual se conclui que a prescrição da obrigação tributária “(...) opera uma função relevante na defesa dos direitos dos contribuintes, delimitando temporalmente o poder de cobrar do Estado e promovendo estabilidade e segurança nas relações tributárias”, evidenciando desta forma os dois momentos temporais acima explicitados.

⁶⁵ Cf. CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA com a colaboração de RITA CANAS DA SILVA – *Caducidade do Direito a Indemnização por Informação Deficiente no Âmbito dos Mercados de Valores Mobiliários. Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*. Lisboa. N.º 54 (agosto de 2016), p. 18. Ainda que esta posição do autor seja assumida no âmbito do Direito Civil, não se vislumbram razões para a sua não transposição no âmbito do Direito Tributário. Sobre a prevenção de custos de litigância como fundamento da prescrição, veja-se também REINHARD ZIMMERMANN – *Comparative Foundations of a European Law of Set-Off and Prescription*. Cambridge: Cambridge University Press, 2002, pp. 63-80, citado por CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA com a colaboração de RITA CANAS DA SILVA – *Caducidade do Direito a Indemnização por Informação Deficiente no âmbito dos Mercados de Valores Mobiliários*, cit., p. 18.

CAPÍTULO II: EFEITOS DA INTERRUPÇÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO

2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Conforme referido anteriormente, importa agora analisar com maior detalhe o regime jurídico da interrupção do prazo de prescrição da obrigação tributária, considerando a legislação, jurisprudência e doutrina existentes. Após isso, estaremos em condições de emitir um juízo de valor sobre o presente regime e propor eventuais soluções que possam ir de encontro às questões por nós suscitadas.

2.2. LEGISLAÇÃO ⁽⁶⁶⁾

a) Regime civilista

Em geral, estabelece o artigo 326.º, n.º 1 do CC, que a interrupção do prazo de prescrição inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir da verificação do facto interruptivo em causa, que terá a duração do prazo de prescrição primitivo. Por exemplo, considerando um prazo prescricional de vinte anos (artigo 309.º do CC) iniciado em janeiro de 2000 e existindo um facto interruptivo após terem decorrido dez anos, em janeiro de 2010, o prazo prescricional retoma a contagem do seu início após essa data, devendo considerar-se a prescrição em janeiro de 2030. Neste caso, estamos perante o denominado efeito instantâneo da prescrição.

Porém, estabelece o artigo 327.º, n.º 1 do CC que, no caso de citação, notificação ou ato equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não existir trânsito em julgado da decisão que colocar termo ao processo. Exemplificando, considerando um prazo prescricional de vinte anos (artigo 309.º do CC) iniciado em janeiro de 2000 e existindo um facto interruptivo (citação) após terem decorrido dez anos, em janeiro de 2010, o prazo de prescrição retoma a sua contagem do início, mas apenas e só após trânsito em julgado de tal decisão. Admitindo que tal ocorre em setembro de 2013, o prazo prescricional de vinte anos começará a correr a partir dessa data, devendo considerar-se a prescrição em setembro de 2033. Neste caso, estamos perante o denominado efeito duradouro da prescrição.

⁶⁶ Esta temática será analisada de forma mais abreviada, uma vez que já foi tratada anteriormente, no capítulo I do presente estudo. Ademais, e para que o leitor possa também tomar posição sobre a questão, limitar-nos-emos a fazer uma mera explicitação dos normativos em causa, sem qualquer juízo de valor.

b) Regime tributário

No âmbito tributário, estabelece o n.º 1 do artigo 49.º da LGT que a citação, a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição, não lhe atribuindo diretamente qualquer efeito instantâneo ou duradouro ⁽⁶⁷⁾. Porém, note-se que o n.º 4, alínea b), do presente artigo estabelece que alguns destes factos interruptivos são simultaneamente causa de suspensão do prazo prescricional, a saber, a reclamação, a impugnação, o recurso ou a oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida ⁽⁶⁸⁾. Assim, o legislador pretendeu atribuir a factos de iniciativa do sujeito passivo, para além de um efeito interruptivo, um efeito suspensivo, que culminará num verdadeiro efeito duradouro da interrupção da prescrição ⁽⁶⁹⁾, nada referindo quanto aos factos de iniciativa do sujeito ativo, como seja a citação para processo de execução fiscal. Note-se que também o n.º 3 do presente artigo não resolve o problema, uma vez que estabelece que a interrupção apenas tem lugar uma vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

Como referido anteriormente, o n.º 2 do artigo 49.º da LGT foi revogado pelo artigo 90.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, estabelecendo-se anteriormente que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito interruptivo do prazo de prescrição, convolvendo-se este efeito num mero efeito suspensivo.

Por fim, veja-se que o artigo 2.º da LGT elenca um conjunto de legislação complementar, subsidiariamente aplicável aos códigos tributários e, portanto, no âmbito da relação jurídica tributária, onde se insere expressamente o Código Civil e, conseqüentemente, as normas anteriormente referidas no âmbito do regime civilista. Surge assim a questão de saber quando estamos perante uma lacuna que cumpra suprir através de tais diplomas.

⁶⁷ Recorde-se que, também o pedido de constituição de tribunal arbitral é causa interruptiva do prazo prescricional, nos termos do artigo 13.º, n.º 5 do RJAT.

⁶⁸ De igual forma, também o pedido de constituição de tribunal arbitral é causa suspensiva do prazo prescricional, nos termos do artigo 13.º, n.º 5 do RJAT

⁶⁹ Quanto a estes factos, não parece existir margem de dúvida para considerar que o prazo prescricional não corre enquanto se verificar a sua existência, ao mesmo tempo que, após cessação, o novo prazo prescricional volta a correr.

2.3. JURISPRUDÊNCIA

a) Efeitos da interrupção do prazo de prescrição

A jurisprudência dos tribunais superiores, no âmbito dos efeitos do regime interruptivo da prescrição, tem-se apresentado constante ao longo do tempo. Entendem estes tribunais que a interrupção do prazo de prescrição da obrigação tributária assume um efeito duradouro, por via da aplicação do regime civilista (artigo 327.º do CC), no sentido do qual, o novo prazo não retoma a sua contagem enquanto não cessar o facto interruptivo em causa. Vejamos.

O STA começa por recordar que “(...) a *Lei Geral Tributária* não regula o instituto da prescrição – que é um instituto de direito comum –, na sua completude”. Como tal, “[n]ão contém a lei tributária uma definição de prescrição, como nada diz quanto aos efeitos dos factos interruptivos e suspensivos do respectivo prazo, porquanto em tal matéria pressupõe a aplicação do direito comum, atenta a unidade do sistema jurídico”⁽⁷⁰⁾. Para tal, o STA fundamenta a sua posição no âmbito do artigo 2.º, alínea d) da LGT que permite a aplicação das regras do CC à relação jurídica tributária, aquando da ausência de normativo expresso na LGT⁽⁷¹⁾.

Quanto ao efeito interruptivo da prescrição da obrigação tributária, parece ser unânime e consensual que este se trata de um efeito instantâneo, no sentido do qual é “(...) inutilizado todo o tempo decorrido anteriormente [antes de se verificar o facto que dá causa à interrupção] (...)”⁽⁷²⁾. Segundo esta linha jurisprudencial, trata-se então de um efeito próprio da prescrição que se encontra presente em todas as situações, nos termos do artigo 326.º, n.º 1 do CC.

⁷⁰ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de dezembro de 2017, processo n.º 01300/17 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt.

⁷¹ Entre outros, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de setembro de 2020, processo n.º 071/20.3BESNT (ANABELA RUSSO), disponível em www.dgsi.pt, onde se refere expressamente que “(...) é naquele Código [Código Civil], depositário dos princípios gerais de direito e que tem um regime acabado da prescrição das obrigações, que encontramos resposta legislativa às questões que o regime da prescrição das obrigações tributárias consagrado na lei tributária não regulou diretamente”. Veja-se também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de janeiro de 2020, processo n.º 0717/19.6BEAVR (PAULO ANTUNES), disponível em www.dgsi.pt.

⁷² Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de maio de 2018, processo n.º 0419/18 (ANTÓNIO PIMPÃO), disponível em www.dgsi.pt. Veja-se também os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de janeiro de 2020, processo n.º 0717/19.6BEAVR (PAULO ANTUNES), disponível em www.dgsi.pt, de 17 de janeiro de 2018, processo n.º 01463/17 (CASIMIRO GONÇALVES), disponível em www.dgsi.pt e de 27 de janeiro de 2016, processo n.º 01698/15 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Porém, o ponto mais controvertido da discussão surge no âmbito da atribuição do chamado efeito duradouro à interrupção do prazo de prescrição que, segundo a jurisprudência dos tribunais superiores, irá acrescer ao efeito instantâneo.

Quanto aos factos interruptivos da prescrição, por iniciativa do sujeito passivo ⁽⁷³⁾, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT, entende o STA que estes assumem um efeito duradouro, que consiste “(...) *em obviar ao início do novo prazo durante o tempo em que estiver pendente o processo que provoca o efeito interruptivo*”. A título de exemplo, no caso concreto da impugnação judicial, entendeu-se que “(...) *interrompido o prazo prescricional por força da instauração de impugnação judicial, só se inicia a contagem do novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo a esse processo*” ⁽⁷⁴⁾. Ou seja, refere o STA que, devido a facto cuja iniciativa depende do sujeito passivo, deve atribuir-se um efeito duradouro à interrupção.

Quanto aos factos interruptivos da prescrição, por iniciativa do sujeito ativo ⁽⁷⁵⁾, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT, entende o STA que a interrupção do prazo de prescrição assume também um efeito duradouro, no sentido do qual se “(...) *obsta ao início da contagem do novo prazo enquanto o processo executivo não findar (nº 1 do Artº 327º do CC)*” ⁽⁷⁶⁾. Assim, tomando como exemplo a citação no âmbito do processo executivo, esta irá interromper o prazo prescricional com um duplo efeito – instantâneo e duradouro – por via da aplicação do artigo 327.º, n.º 1 do CC, uma vez que “(...) *quando (...) o prazo de prescrição foi interrompido pela citação, a cessação da eficácia do facto interruptivo é diferida para a data da decisão que ponha termo ao processo, sem prejuízo de dever equiparar-se a essa decisão aquela que declare a execução fiscal em*

⁷³ São eles a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação, o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo e o pedido de constituição de tribunal arbitral.

⁷⁴ Todas as citações do presente parágrafo são retiradas do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de maio de 2017, processo n.º 0452/17 (FRANCISCO ROTHES), disponível em www.dgsi.pt. Embora ainda com base na legislação anteriormente em vigor, atente-se também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de dezembro de 2008, processo n.º 01020/08 (MIRANDA DE PACHECO), disponível em www.dgsi.pt e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26 de abril de 2018, processo n.º 01163/17.1BEBRG (BÁRBARA TAVARES TELES), disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁵ São eles a citação para processo de execução fiscal.

⁷⁶ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, processo n.º 0672/20.0BELRS (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, vejam-se, a título de exemplo, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de dezembro de 2021, processo n.º 0384/21.7BEVIS (ANÍBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt e de 13 de março de 2019, processo n.º 01437/18.4BELRS (DULCE NETO), disponível em www.dgsi.pt e os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 24 de setembro de 2020, processo n.º 00825/20.0BEPRT (ANA PATROCÍNIO), disponível em www.dgsi.pt e de 5 de julho de 2012, processo n.º 00243/12.4BEPNF (IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES), disponível em www.dgsi.pt.

falhas (...)”⁽⁷⁷⁾. Ou seja, entende o STA que, não existindo, no âmbito do processo executivo, qualquer decisão transitada em julgado – com exceção da oposição à execução que, como se sabe, é causa suspensiva da prescrição, nos termos do artigo 49.º, n.º 4, alínea b) da LGT – deve olhar-se para o momento em que a AT declare a execução fiscal em falhas⁽⁷⁸⁾; e como esta declaração é emitida pelo órgão de execução fiscal – AT – é facilmente perceptível que, segundo o entendimento da jurisprudência, a cessação do facto interruptivo está na dependência total do sujeito ativo da relação jurídica, contra quem em princípio o instituto da prescrição deve operar, uma vez que as condições de tal declaração contemplam um acentuado elemento subjetivo. Consequentemente, pode o prazo de prescrição estar interrompido, no âmbito do efeito duradouro, por vários e longos anos, por facto alheio à vontade do sujeito passivo, em manifesta distorção das finalidades a que se destina a garantia. Assim, no âmbito da citação, o que determina a extinção do efeito duradouro da prescrição e consequente início de novo prazo de prescrição é a existência de uma declaração em falhas por parte da AT.

Por fim, e não obstante o que foi referido anteriormente, denote-se que começam a surgir opiniões dissonantes à tese do efeito duradouro defendida pelo STA, nomeadamente o voto de vencida de ANA PAULA LOBO, onde se considera que “(...) *sendo a citação facto interruptivo, não é facto suspensivo do prazo de prescrição por não constar do elenco de factos suspensivos constantes do n.º 4 e 5 do referido artigo [artigo 49.º da LGT]*”⁽⁷⁹⁾.

⁷⁷ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, processo n.º 0672/20.0BELRS (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, veja-se também Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de novembro de 2021, processo n.º 0972/21.1BEBRG (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt e de 31 de janeiro de 2018, processo n.º 021/18 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁸ Cabe, desde já, dar breve nota sobre o instituto jurídico da declaração em falhas em sede de processo de execução fiscal. Nos termos do artigo 272.º do CPPT, a dívida tributária deverá ser declarada em falhas pelo órgão de execução fiscal – AT – nos casos em que (i) se demostre a falta ou insuficiência de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários, (ii) seja desconhecido o executado e não se possa identificar o prédio, quando a dívida exequenda for relativa a tributos sobre a propriedade imobiliária ou (iii) se encontre ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não existirem outros bens penhoráveis. Nas palavras de TOMÁS CANTISTA TAVARES (*Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”*, cit., pp. 848-849), o processo de execução, com a sua declaração em falhas, não se extinguirá, mas ficará parado até que se cumpra novo prazo de prescrição ou que possa prosseguir a execução da dívida declarada em falhas, nos termos do artigo 274.º do CPPT (por exemplo, pela posse superveniente de bens penhoráveis). Sobre os efeitos da declaração em falhas no âmbito do processo de execução fiscal, veja-se também INÊS ALVES DE AZEVEDO (*A Prescrição no Direito Fiscal: a imprescritibilidade das dívidas fiscais?*, cit., pp. 73-75).

⁷⁹ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de outubro de 2016, processo n.º 0984/16 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, atente-se o Voto de Vencida da

b) Efeito duradouro da interrupção do prazo de prescrição e sua compatibilização com princípios constitucionais e garantias dos contribuintes

Ficando clara qual a tese defendida pelos tribunais superiores no âmbito da interrupção do prazo prescricional, importa agora analisar a forma como esses tribunais defendem que tal doutrina não viola princípios constitucionais e garantias dos contribuintes.

Quanto ao princípio da segurança jurídica (artigo 2.º da CRP), entende o TCA Norte que a legislação atualmente em vigor não afeta, de forma desfavorável, as legítimas expectativas dos cidadãos, “[d]e um lado, porque o termo inicial do prazo não depende da instauração de nenhum processo; do outro lado, porque na versão inicial [do artigo 49.º, n.º 2 da LGT], foram estabelecidos limites aos efeitos duradouros da interrupção e, na versão atual, foram estabelecidos limites às causas de interrupção”. Entende assim o referido Tribunal que o n.º 3 do artigo 49.º da LGT faz com que, após verificação da primeira causa de interrupção, “(...) só podem sobrevir suspensões de prazo e por causa imputável ao contribuinte”⁽⁸⁰⁾. Num outro ângulo, entende o STA que, sendo “(...) certo que a prescrição da obrigação tributária se justifica pela necessidade da estabilização das relações jurídicas tributárias, de segurança e de paz jurídica, (...) essa necessidade não confere ao respetivo devedor o direito a prazos de prescrição menores do que os previstos para o devedor de obrigação civil, ou o direito a enfrentar menos atos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição destas obrigações, ou, sequer, o direito a obter diferenciados efeitos (duradouros ou instantâneos) para os atos interruptivos relativamente ao devedor de obrigação civil, pois não existe regra ou princípio (legal ou constitucional) que o imponha”^{(81) (82)}. Ou seja, considera o STA que,

mesma autora no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de junho de 2017, processo n.º 0639/17 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁰ Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de setembro de 2012, processo n.º 02662/11.4BEPRT (NUNO FILIPE MORGADO TEIXEIRA BASTOS), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de janeiro de 2018, processo n.º 01463/17 (CASIMIRO GONÇALVES), disponível em www.dgsi.pt e de 27 de janeiro de 2016, processo n.º 01698/15 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24 de setembro de 2020, processo n.º 00825/20.0BEPRT (ANA PATROCÍNIO), disponível em www.dgsi.pt.

⁸¹ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de março de 2019, processo n.º 01437/18.4BELRS (DULCE NETO), disponível em www.dgsi.pt.

⁸² Em boa verdade, note-se que o referido Acórdão ressalva, posteriormente, que não é possível, “(...) no âmbito de obrigações tributárias, chamar à colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, que regem a determinação do dies a quo e que definem atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” (...)”. Porém, não se pode deixar de assinalar que a tese do STA impende sobre a consideração de que o Direito Tributário, em

regra geral, os princípios que estão em causa no Direito Tributário e no Direito Civil são os mesmos, de tal forma que o Direito Tributário se deve moldar, em muitos dos casos, ao Direito Civil.

Quanto ao princípio da legalidade, na sua vertente material e formal (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP), entende o STA que, apesar de tal efeito duradouro não estar expressamente previsto na lei, o recurso ao artigo 327.º do CC não constitui a “(...) *colmatação de uma lacuna da legislação tributária por recurso à analogia (...)*”. Desta forma, entende o referido tribunal que, como a analogia não é admissível quanto a normas que regulem os elementos essenciais do imposto (como seja o caso das garantias dos contribuintes), o recurso ao artigo 327.º do CC resulta “(...) *tão-só da interpretação e da aplicação da lei subsidiária nos termos por aquela previstos (...)*”⁽⁸³⁾, considerando os artigos 11.º, n.º 2 do CC e 2.º da LGT. Para tal, considerou também que o recurso à lei civil, neste âmbito, não encontra limites, podendo o CC regular quais os efeitos da interrupção da prescrição, adicionando-lhe um efeito suspensivo e duradouro não previsto na LGT, mas obviamente assumindo que esta é lacunosa quanto à matéria.

Quanto à necessidade de obtenção de uma decisão em prazo razoável (artigo 20.º, n.º 4 da CRP), entende também o TCA Norte que “(...) *as normas que disciplinam as causas da interrupção da prescrição e os seus efeitos nunca poderiam contender com o direito à decisão em prazo útil e razoável, porque não impedem o andamento de nenhum processo nem interferem com a prolação da decisão respetiva*”, impedindo apenas o “(...) *andamento do prazo de prescrição*”⁽⁸⁴⁾. Ou seja, considera o referido Tribunal que

muitos casos, não poderá ser autónomo e que terá de se socorrer integralmente do Direito Civil, ramo do direito cujos princípios e fundamentos diferem bastante, tal como analisado no capítulo I do presente estudo.

⁸³ Todas as citações do presente parágrafo dizem respeito ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, processo n.º 0672/20.0BELRS (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. Para esta linha jurisprudencial, o STA baseia-se no entendimento do TC (Acórdão do Tribunal Constitucional de 26 de setembro de 2012, n.º 441/2012, processo n.º 890/2011 (MARIA LÚCIA AMARAL), disponível em www.tribunalconstitucional.pt) no sentido do qual “[o] *que é relevante é que se não pode concluir, sem margem para dúvidas, que, in casu, o processo interpretativo seguido pelo tribunal a quo se terá traduzido na criação de uma “norma” por parte do juiz, com recurso aos instrumentos próprios do pensamento analógico, e, por isso, através do emprego de meios hermenêuticos que a Constituição, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º inequivocamente proíbe*”. Vejam-se, também, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de setembro de 2020, processo n.º 071/20.3BESNT (ANABELA RUSSO), disponível em www.dgsi.pt, de 2 de setembro de 2020, processo n.º 0705/19.2BELLE (FRANCISCO ROTHES), disponível em www.dgsi.pt e de 6 de dezembro de 2017, processo n.º 01300/17 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁴ Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de setembro de 2012, processo n.º 02662/11.4BEPRT (NUNO FILIPE MORGADO TEIXEIRA BASTOS), disponível em www.dgsi.pt.

não está em causa nenhuma violação do artigo 20.º, n.º 4 da CRP, mesmo considerando que o legislador transferiu para o sujeito passivo o ónus da morosidade da justiça e que os prazos prescricionais dependem totalmente, em caso de interrupção, da maior ou menor rapidez de obtenção de uma decisão administrativa ou judicial. A título de exemplo, se a citação ocorrer passados dois anos do início do prazo prescricional e o processo durar vinte anos até que seja emitida uma declaração em falhas, entende o referido Tribunal que este princípio não se encontra violado, mesmo que o prazo de prescrição desta obrigação tributária tenha passado de oito para trinta anos, em virtude da morosidade do processo judicial de execução ⁽⁸⁵⁾.

Quanto à eventual violação do princípio da proporcionalidade, entende o TC que conferir um efeito duradouro à interrupção da prescrição não se afigura como uma solução inadequada, desnecessária ou desproporcionada, considerando “(...) *o elevado número de dívidas fiscais com que a Administração Fiscal se vê confrontada e a dificuldade em lhes dar resposta imediata, bem como, naturalmente, o interesse público na cobrança efetiva dessas dívidas, as quais constituem receitas do Estado a afetar no cumprimento por este dos deveres a que se encontra constitucionalmente vinculado (...)*” ⁽⁸⁶⁾.

Por fim, e relacionado com os temas anteriormente tratados, entende o STA que a consideração de um efeito duradouro no âmbito da interrupção do prazo prescricional não contende com as garantias dos contribuintes, nomeadamente com a sua defesa e proteção jurisdicional, por considerar que “(...) *a AT não tem interesse algum em protelar a cobrança das dívidas, antes pelo contrário, sendo que, em regra, a execução fiscal deverá estar concluída no prazo de um ano (...)*”, nos termos do artigo 177.º do CPPT ⁽⁸⁷⁾. Ora, esta linha jurisprudencial considera então que todas as garantias jurisdicionais (ou não) se encontram salvaguardadas com a consideração deste efeito, mesmo que a realidade fáctica seja clara ao sinalizar que os processos de execução fiscal têm duração bem maior

⁸⁵ Adota-se a tese (não consensual) de que o processo executivo assume natureza jurisdicional. Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de agosto de 2012, processo n.º 0803/12 (LINO RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, veja-se também JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 119 e SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE – *Contencioso Tributário, Volume II – Processo, Arbitragem e Execução*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 497.

⁸⁶ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional de 22 de setembro de 2021, n.º 731/21, processo n.º 373/20 (PEDRO MACHETE), disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁸⁷ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, processo n.º 0672/20.OBELRS (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, veja-se Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de dezembro de 2017, processo n.º 01300/17 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt.

do que apenas um ano, por via destes apenas poderem ser extintos nos casos taxativamente elencados na lei (essencialmente, pagamento e anulação da dívida ou processo), nos termos do artigo 176.º do CPPT⁽⁸⁸⁾.

2.4. DOCTRINA

Contrariamente ao que se verificou aquando do estudo da jurisprudência dos tribunais superiores, não é possível encontrar na doutrina uma unanimidade quanto aos efeitos da interrupção do prazo prescricional da obrigação tributária. Desta forma, existem autores que defendem que a interrupção do prazo prescricional deve revestir um efeito duradouro, havendo quem defenda, por outro lado, que tal interrupção deve revestir um mero efeito instantâneo. Vejamos⁽⁸⁹⁾.

a) Interrupção do prazo de prescrição com efeito duradouro

Considera JORGE LOPES DE SOUSA que todos os factos interruptivos do prazo de prescrição têm um efeito duradouro; enquanto no caso da reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa “(...) *faz-se referência, como facto interruptivo, ao próprio processo (facto duradouro) e não à apresentação da peça processual que dá início àqueles meios processuais*”, no caso da citação, “*não estando previsto um regime especial sobre os seus efeitos, seria de lhe atribuir os que lhe reconhece o CC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT*”⁽⁹⁰⁾.

De igual forma, CARLOS VALENTIM é também defensor da tese do efeito duradouro em todos os factos interruptivos do prazo de prescrição, seguindo quatro linhas de ideias: “(...) *i) a múngua de qualquer disposição no domínio tributário que defina os efeitos da interrupção; ii) a previsão no art.º 11.º da LGT que “na interpretação do sentido das normas fiscais (...) são observáveis as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, o que implica o recurso ao art.º 9.º do CC e ao*

⁸⁸ Adicionalmente, veja-se TOMÁS CANTISTA TAVARES – *Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”*, cit., pp. 840 e 848.

⁸⁹ De seguida, serão elencadas as considerações dos principais autores que já se pronunciaram sobre esta temática. Será feito um mero resumo, uma vez que consideramos que o conhecimento do estado de arte da doutrina apenas ficará completo com a leitura integral das obras dos autores que serão citados de seguida.

⁹⁰ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 70. Veja-se, no mesmo sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA – *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, cit., pp. 405-410.

princípio da unidade do sistema jurídico; iii) todos os factos interruptivos se reconduzem a processos ou procedimentos; e, iv) onde a lei não distingue não deve distinguir o intérprete. 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”⁽⁹¹⁾.

b) Interrupção do prazo de prescrição com efeito instantâneo

Deste logo, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA considera que, apenas nos factos que são simultaneamente causa de suspensão e interrupção do prazo prescricional é possível considerar a existência de um efeito duradouro, sendo o caso da reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de revisão oficiosa. Para estes atos, “(...) o novo prazo [de prescrição] só se começa a contar no final do procedimento ou do processo”⁽⁹²⁾.

Já RUI MARQUES demonstra-se frontalmente contra a consideração de um efeito duradouro no âmbito da interrupção do prazo prescricional da obrigação tributária, por entender que, no âmbito da citação do executado para processo executivo, “(...) a prescrição é matéria de garantias dos contribuintes, sujeita ao princípio da legalidade tributária (arts. 103.º, n.º 2, da Constituição, e 8.º, da LGT) não havendo lugar à aplicação subsidiária do n.º 1 do art. 327.º do Código Civil e sendo esta aplicação violadora das garantias dos contribuintes”. Quanto às restantes causas de interrupção, o autor refere que “(...) o efeito duradouro é próprio dos factos suspensivos da prescrição, que passaram a estar previstos, justamente, na LGT (art. 49.º, n.ºs 4 e 5)”⁽⁹³⁾.

De igual forma, TOMÁS CANTISTA TAVARES entende que o problema de considerar o efeito duradouro apenas se coloca nos atos de impulso legal, uma vez que ocorrem por iniciativa do sujeito ativo da relação jurídica. Para estes atos, entende que “(...) o legislador fiscal foi claro e exaustivo na regulação do instituto da prescrição da obrigação tributária: descreveu pormenorizadamente todas as situações de interrupção e suspensão da prescrição no foro fiscal (...)”. Ademais, considera que a citação do executado e a conseqüente interrupção do processo corresponde a uma situação bastante

⁹¹ Cf. CARLOS VALENTIM – *Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal*, cit., pp. 309-310.

⁹² Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 8.ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, pp. 513-514.

⁹³ Cf. RUI MARQUES – *O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação*, cit., pp. 284. Do mesmo autor, atente-se, também, RUI MARQUES – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*, cit., pp. 104-116.

comum, pelo que “(...) não seria crível que o legislador fiscal a não tivesse regulado expressamente, mas por remissão para o regime do Direito Civil (...)”⁽⁹⁴⁾.

Também JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES consideram que a linha jurisprudencial adotada pelos tribunais superiores no âmbito da citação para processo executivo “(...) é bastante gravosa porque representa, ao arrepio da vontade do legislador, inexistência de um limite temporal para o exercício do direito de cobrança (...)”. Ademais, consideram que “(...) é juridicamente errónea, na medida em que o artigo 327.º do Código Civil é inaplicável no âmbito do processo de execução fiscal, porquanto, o legislador estabeleceu nas leis tributárias – n.ºs 4 e 5 do artigo 49.º da LGT – causas ou factos especiais a que é atribuído efeito suspensivo (...)”⁽⁹⁵⁾.

Note-se que JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e OUTROS consideram também que o reinício da contagem do prazo de prescrição aquando da verificação de um facto interruptivo ocorre de imediato, uma vez que, entre outras razões, entendem que “(...) [a] aplicação supletiva do Código Civil deve depender sempre de uma real e manifesta lacuna da LGT, o que não é manifestamente o caso, dada a clareza da lei no que respeita aos efeitos da interposição dos processos do contencioso tributário, administrativo ou judicial”⁽⁹⁶⁾.

Por fim, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE demonstram-se contra a atribuição de um efeito duradouro na globalidade das causas interruptivas do prazo de prescrição; assim, consideram que “(...) se as causas interruptivas do prazo de prescrição da obrigação tributária tivessem o efeito duradouro pretendido, estar-se-ia a aplicar em simultâneo as duas desvantagens, na óptica do contribuinte, decorrentes das causas de suspensão e das causas de interrupção conseqüentemente transformando o instituto da prescrição numa “não garantia”, em violação do princípio da legalidade”⁽⁹⁷⁾.

⁹⁴ Cf. TOMÁS CANTISTA TAVARES – *Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”*, cit., pp. 842-843.

⁹⁵ Cf. JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES – *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 424.

⁹⁶ Cf. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES [ET AL.] – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 462.

⁹⁷ Cf. SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE – *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*, cit., p. 258. Atente-se, ainda, SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE – *O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*, cit., pp. 47-52.

2.5. ADMISSIBILIDADE DO EFEITO DURADOURO NO ÂMBITO DAS CAUSAS INTERRUPTIVAS DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO: PROBLEMAS

Após análise dos mais importantes elementos legais, jurisprudenciais e doutrinários no âmbito dos efeitos atribuídos à interrupção do prazo de prescrição da obrigação tributária, importa agora desenhar uma linha de raciocínio sobre o tema, que será dividida consoante o facto interruptivo do prazo prescricional ocorra por iniciativa (a) do sujeito passivo ou (b) da AT.

a) Factos interruptivos do prazo de prescrição por iniciativa do sujeito passivo

Quanto aos factos interruptivos da prescrição por iniciativa do sujeito passivo, isto é, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação judicial, o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo e o pedido de constituição de tribunal arbitral, parecem não restar dúvidas de que estes assumem uma natureza duradoura.

Em primeiro lugar, note-se que a lei atribui, de forma literal e expressa, um efeito interruptivo (artigo 49.º, n.º 1 da LGT) e suspensivo (artigo 49.º, n.º 4, alínea b) da LGT) a estes factos, no sentido do qual o prazo prescricional interrompe a sua contagem aquando da verificação dos mesmos (efeito instantâneo) e não recomeça a correr enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo (efeito duradouro).

Em segundo lugar, considerando o elemento teleológico das normas em questão, fica clara a ideia de que a verificação destes factos, caso comportasse um efeito instantâneo da interrupção do prazo prescricional, poderia servir como elemento dilatatório da cobrança da obrigação tributária, podendo verificar-se casos em que os sujeitos passivos se aproveitavam de elementos como estes, apenas e só para garantir a prescrição, sem qualquer racionalidade jurídica, num sistema que se pauta por constantes atrasos no procedimento e processo. Neste âmbito, não podemos deixar de acompanhar a posição de TOMÁS CANTISTA TAVARES⁽⁹⁸⁾, no sentido da qual este regime representa uma solução justa e equilibrada entre o direito de defesa dos contribuintes e o direito da AT, de cobrança da obrigação tributária no final do procedimento administrativo ou processo judicial.

⁹⁸ Cf. TOMÁS CANTISTA TAVARES – *Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”*, cit., p. 838.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

Não obstante o que acabou de ser referido, a grande questão que se coloca é a de saber como considerar admissível este regime normativo, face à constante lentidão da justiça tributária, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito jurisdicional. Se é razoável considerar que o prazo prescricional deve permanecer suspenso (efeito duradouro) por causa imputável ao sujeito passivo, parece já ser menos razoável que o ónus da atual morosidade da justiça tributária impenda, na sua totalidade, sobre o sujeito passivo.

Entendemos, assim, que conceder um efeito duradouro à interrupção do prazo prescricional por causa imputável ao sujeito passivo é facilmente admissível, face ao que acima foi referido. Porém, se parece ser razoável que o prazo prescricional se encontre suspenso enquanto não for proferida uma decisão transitada em julgado no âmbito de um pedido de constituição de tribunal arbitral – cujo limite máximo de decisão é de doze meses, nos termos do artigo 21.º do RJAT – parece ser menos razoável admitir que o prazo prescricional permaneça indefinidamente suspenso na impugnação judicial – cujos prazos de decisão podem ascender a mais de quinze anos após verificação dos factos tributários.

b) Factos interruptivos do prazo de prescrição por iniciativa da Autoridade Tributária

É nos factos interruptivos da prescrição por iniciativa da AT, a saber a citação para o processo executivo, que reside a discussão mais intensa sobre saber qual o efeito que lhe deve ser atribuído. Em nossa opinião, avance-se deste já, que só a consideração destes factos como tendo um efeito instantâneo permite cumprir com razoabilidade a CRP e a legislação atualmente em vigor.

Em primeiro lugar, não pode acompanhar-se a posição de que existe uma lacuna legal e que, por isso, será necessário o seu preenchimento com normas provenientes de outros ramos do direito, nomeadamente do Direito Civil. É que o legislador atribuiu, expressamente, um efeito interruptivo do prazo de prescrição (efeito instantâneo), nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT, mas não atribuiu qualquer efeito suspensivo do mesmo (efeito duradouro), porquanto não é possível encontrar a previsão legal da citação no âmbito do n.º 4 do artigo 49.º da LGT⁽⁹⁹⁾. E, neste âmbito, não existe qualquer lacuna,

⁹⁹ Note-se, ainda, que o legislador previu, expressamente, no artigo 49.º, n.º 4, alínea b) da LGT que apenas a oposição à execução é causa suspensiva do prazo de prescrição, em conjunto com outras vicissitudes do processo executivo, como seja, o pagamento de prestações legalmente autorizado (artigo 49.º, n.º 4, alínea a) da LGT). Daqui se retira a clara conclusão de que não pretendeu o legislador tributário atribuir, a todo o

mas antes, pelo contrário, uma expressa intenção do legislador em não atribuir efeito duradouro à interrupção do prazo de prescrição, por via da citação. Considerar, no presente caso, que existe uma lacuna legal por inexistir previsão normativa expressa para determinada situação, seria o equivalente a considerar que, sempre que o legislador não inclui determinada previsão nas normas tributárias, existe uma lacuna. A título de exemplo, pelo legislador não incluir entidades de Direito Privado no conceito de sujeito ativo da relação jurídica tributária, não cremos que exista aí uma qualquer lacuna; o que existe é uma intenção expressa de o legislador apenas considerar entidades de Direito Público como titulares da relação jurídica tributária, o que se aceita unanimemente sem contestação, mesmo considerando que o Direito Civil comporta como sujeitos ativos da relação jurídica entidades públicas e privadas. Fica a questão de saber porque não se assume o mesmo entendimento no tema em discussão, quando o legislador esclarece, expressamente, quais as causas suspensivas do prazo prescricional – nelas não se incluindo a citação para processo executivo.

Em segundo lugar, e na sequência do que acima foi referido, mesmo que se considerasse a existência de uma lacuna no âmbito do presente regime, seria constitucionalmente impossível recorrer aos casos análogos, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 do CC, porquanto a prescrição corresponde a uma das mais relevantes garantias dos contribuintes – que constitui um elemento essencial do imposto – não sendo suscetível de integração analógica, nos termos dos artigos 103.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e artigo 11.º, n.º 4 da LGT⁽¹⁰⁰⁾.

Em terceiro lugar, e porque consideramos ilegal, por via do artigo 2.º da LGT e 10.º do CC, o recurso a outros ramos do direito, quando inexistente uma lacuna na legislação tributária, não poderá ser aplicável, em qualquer circunstância, o artigo 327.º do CC, que estabelece, esse sim, um verdadeiro efeito duradouro da interrupção da prescrição no âmbito do Direito Civil. Mas tal só assim é, porque são manifestamente diferentes os fundamentos e pretensões do Direito Civil e do Direito Tributário, tal como já foi possível

processo de execução fiscal, um efeito suspensivo, que se acrescentaria ao efeito interruptivo do prazo de prescrição, previsto no artigo 49.º, n.º 1 da LGT.

¹⁰⁰ Cf. SÉRGIO VASQUES – *Manual de Direito Fiscal*, cit., pp. 369-370 e DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA – *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, cit., pp. 122-123. Em sentido contrário, ainda que minoritário, veja-se o entendimento de JOSÉ CASALTA NABAIS (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 389) e J. L. SALDANHA SANCHES (*A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário*. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 140 (1985), pp. 279-315).

analisar acima. Recorde-se que, no âmbito do Direito Civil, o litígio no qual se discute a dívida e a sua exigibilidade é apenas um, enquanto no Direito Tributário, a execução fiscal corre sempre em processo paralelo àquele que discute a legalidade da dívida. Desta forma, ainda que se admitisse estarmos perante uma lacuna e que essa lacuna teria – e poderia – ser preenchida por recurso ao Direito Civil, são manifestamente diferentes os fundamentos, mecanismos e efeitos da citação em Direito Civil, comparando com a citação em Direito Tributário⁽¹⁰¹⁾.

Em quarto lugar, o recurso ao Direito Civil, como forma de colmatar qualquer ausência de previsão normativa expressa no âmbito tributário, deve encontrar critérios bem definidos. Por exemplo, não se entende qual a razão de ser de, no caso em discussão, existir recurso expresso e direto ao Direito Civil quando, padecendo uma citação para o processo de execução fiscal de nulidade, o STA entende – e bem, a nosso ver – que não deve existir recurso ao artigo 323.º, n.º 3 do CC, considerando-se, por contrário, que o efeito interruptivo da prescrição da obrigação tributária não opera devido à referida nulidade da citação⁽¹⁰²⁾.

Em quinto lugar, atribuir efeito duradouro à interrupção do prazo prescricional, com base no artigo 327.º do CC, criaria problemas graves de interpretação sobre como integrar o conceito de trânsito em julgado presente no n.º 1 do mesmo artigo; ou seja, o legislador civil afirma que o prazo prescricional deve recomeçar a sua contagem quando exista a verificação de um facto independente e não relacionado com qualquer uma das partes – o trânsito em julgado, que pressupõe, em princípio, a intervenção de um tribunal. Assim, caso fosse admissível a aplicação do artigo 327.º do CC ao Direito Tributário, esperar-se-ia que a cessação da causa interruptiva ocorresse aquando da verificação de um facto também ele independente das partes. Porém, e com grande surpresa, tem referido o STA que, no âmbito da transposição deste conceito para o Direito Tributário, deve remeter-se para o momento em que ocorre a declaração da execução fiscal em falhas que, na prática, ocorre quando o sujeito ativo da relação jurídica tributária assim o entender. Quer isto dizer que o efeito duradouro do prazo prescricional deixa na total dependência

¹⁰¹ Recorde-se as acentuadas diferenças existentes entre a prescrição no âmbito do Direito Civil e no âmbito do Direito Tributário, que foram analisadas no Capítulo I do presente estudo.

¹⁰² Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de novembro de 2020, processo n.º 0365/20.8BEBRG (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt. Porém, atente-se, em sentido contrário e em clara oposição ao referido Acórdão, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de fevereiro de 2022, processo n.º 0365/20.8BEBRG (CRISTINA FLORA), disponível em www.dgsi.pt.

do sujeito ativo o momento em que a prescrição recomeça a sua contagem, o que, salvo o devido respeito, não se pode aceitar, por clara violação de princípios como a certeza e segurança jurídica e a tutela da confiança. De facto, num Estado de Direito democrático, não se percebe como poderá a AT promover declarações com semelhantes efeitos ao do trânsito em julgado. E mais. Havendo uma declaração em falhas, tal significa que existe falta ou insuficiência dos bens do executado, sucessores ou responsáveis solidários ou subsidiários, pelo que, não é rigorosamente possível afirmar que a dívida tributária ainda é exigível. E se assim o é, deve ser questionada qual a razão de ser de o prazo prescricional se ter encontrado suspenso e recomeçar a sua contagem, do início.

Em sexto lugar, quando se assume determina posição, seja ela qual for, há que considerar quais são os seus efeitos e, se estarão ou não a ser violados outras preceitos legais, até hierarquicamente superiores no âmbito das fontes do direito. É que, considerar que a interrupção do prazo prescricional tem, no caso da citação, efeito duradouro é negar a existência de prescrição da obrigação tributária e, conseqüentemente, votar à inutilidade uma das mais importantes garantias dos contribuintes. Note-se ainda que, para existir prescrição, segundo a doutrina do efeito duradouro, seria necessário que não existisse citação, por parte da AT, no prazo prescricional fixado por lei; ora, olhando para a realidade fáctica de hoje em dia, a citação para o processo executivo é processada por via de automatismos informáticos, sem que seja necessária qualquer intervenção humana, pelo que atualmente serão raros os casos em que a AT não cita o sujeito passivo no âmbito do processo executivo. Elogiando-se o automatismo destes procedimentos, e contextualizando-o com um efeito duradouro da prescrição, surge a questão de saber qual o espaço que resta para a prescrição, moldada numa ótica em que os automatismos e a eficácia do poder coercivo da AT eram manifestamente distintos. A verdade é que as posições doutrinárias, por mais válidas que sejam, têm de ser confrontadas com a realidade fáctica, e carecem de atualização, sob pena de se criarem situações manifestamente violadoras do princípio da proporcionalidade.

Por fim, e em resultado de tudo quanto foi referido acima, a doutrina do STA promove, em nossa opinião e salvo o devido respeito, uma lógica de imprescritibilidade das dívidas tributárias, uma vez que, considerando o efeito duradouro defendido pelo referido Tribunal, do ponto de vista prático, com a citação, a AT terá o poder de eternizar o processo de execução e, conseqüentemente, o efeito interruptivo da prescrição. Conforme refere o n.º 2 do artigo 30.º da LGT, o crédito tributário é indisponível, não

podendo a AT promover a sua redução ou extinção sem respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária, pelo que, estabelecer um efeito duradouro da interrupção do prazo prescricional é conceder, a possibilidade de cobrança da obrigação tributária numa lógica de eternização, o que não é admissível num Estado de Direito democrático.

2.6. ADMISSIBILIDADE DO EFEITO DURADOURO NO ÂMBITO DAS CAUSAS INTERRUPTIVAS DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO: SOLUÇÕES

Concluída que está a exposição da posição assumida face ao presente regime, e não pretendendo que este estudo se centre apenas e só nos argumentos a favor da inadmissibilidade da atribuição do efeito duradouro aos factos interruptivos da prescrição por iniciativa da AT – pese embora o tema tenha vindo a ser objeto de discussão doutrinária nas várias vertentes que encerra – e porque em Direito é essencial não só apontar as necessárias críticas mas também traçar possíveis caminhos alternativos, cabe agora avançar para algumas sugestões de melhoria do regime da prescrição em Direito Tributário.

a) Considerações gerais

Tal como foi referido anteriormente, existem complexas regras de início de contagem do prazo prescricional, que acabam por criar situações onde se acrescentam consideráveis períodos de tempo ao prazo de prescrição legalmente previsto ⁽¹⁰³⁾. Assim, em nossa opinião, julgamos que o prazo prescricional deve iniciar a sua contagem no momento em que seja possível iniciar validade a cobrança do tributo e não após dilações de um ano, que aumentem brutalmente e sem justificação plausível o prazo prescricional.

A verdade é que o instituto jurídico da prescrição assume níveis de complexidade elevados, o que faz com que nem todos os sujeitos passivos de imposto o possam cabalmente compreender da melhor forma. Nesse sentido, julgamos que a necessidade de simplificação da norma tributária poderia sobrepor-se, em detrimento de quaisquer outros princípios. Estabelecer diversos prazos de prescrição, com diversas regras relativas ao seu

¹⁰³ Por exemplo, caso esteja em causa uma prestação de serviços de arranjo de um automóvel no dia 30 de dezembro de 2020, que dê lugar à obrigação de emissão de uma fatura e a mesma seja emitida no dia 2 de janeiro de 2021, o prazo de prescrição da obrigação tributária apenas começa a correr no dia 1 de janeiro de 2022.

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

modo e início de contagem não são, por certo, abonatórios da sempre desejada simplicidade da norma tributária.

Assim, defendemos que o prazo prescricional, deve começar a contar, em qualquer circunstância, a partir do momento em que o titular do direito será capaz de o exercer, isto é, após ocorrência do facto tributário que serve de suporte à liquidação da prestação tributária.

b) Factos interruptivos da prescrição por iniciativa do sujeito passivo

Tal como referido anteriormente, cremos que o regime jurídico da prescrição da obrigação tributária, no que concerne a factos interruptivos da prescrição por iniciativa do sujeito passivo, encontra-se adequado, por forma a que evitar que se criem meios dilatórios de cumprimento da obrigação tributária. Defendemos, de forma expressa, um efeito duradouro da interrupção do prazo prescricional e consideramos que a legislação, embora podendo ser simplificada do ponto de vista literal, encontra-se bem delineada para responder a tais exigências.

Não obstante, e por considerarmos que impende sobre o sujeito passivo o ónus excessivo da atual morosidade do procedimento e do processo tributário, mostram-se necessárias medidas urgentes que permitam encurtar o tempo médio de decisão dos litígios entre a AT e o sujeito passivo, nomeadamente a gestão e diminuição das pendências nos tribunais administrativos e fiscais ⁽¹⁰⁴⁾ ou mesmo o estabelecimento de compensações pecuniárias ao sujeito passivo, quando a decisão do litígio seja excessivamente prolongada. Porém, julgamos que estas medidas devem ser adotadas para todo o contencioso tributário e não especificamente para o instituto jurídico da prescrição da obrigação tributária.

c) Factos interruptivos da prescrição por iniciativa da Autoridade Tributária

Como se viu, somos da opinião de que a atual legislação que estabelece factos interruptivos do prazo prescricional por iniciativa da AT – a saber, a citação para processo de execução fiscal – atribui um efeito instantâneo ao referido facto, recorrendo aos diversos elementos interpretativos da lei, nos termos do artigo 9.º do CC. Porém, e como maior parte da jurisprudência e alguma doutrina assim não o considera, consideramos que

¹⁰⁴ Somos da opinião de que este objetivo, embora ambicioso, é possível de alcançar. Prova disso, é a celeridade processual que consegue ser obtida no âmbito da arbitragem tributária (artigo 21.º do RJAT).

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

deverá ser expressamente estabelecido em lei que a citação para processo executivo não é causa suspensiva do prazo de prescrição e, como tal, o referido prazo deve imediatamente recomeçar a sua contagem, a partir da verificação do facto que deu causa à interrupção, não lhe concedendo efeito duradouro.

Em alternativa, e pretendendo o legislador atribuir de facto um efeito duradouro ao prazo prescricional interrompido por citação para processo executivo – o que desde já se avança sem conceder com o que anteriormente foi referido – princípios como a certeza e segurança jurídica exigem que sejam legalmente estabelecidas soluções que mitiguem a indefinição da interrupção do prazo de prescrição.

Por um lado, poderia ser estabelecido um limite temporal máximo, dentro do qual a AT pudesse validamente cobrar a obrigação tributária, independentemente da verificação de causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Esta solução é, aliás, seguida no âmbito do Direito Penal, nos termos do n.º 3 do artigo 121.º do Código Penal, no qual se prevê que “(...) a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade”. Ou seja, daqui se retira que o legislador, no âmbito do Direito Penal, assumiu uma preocupação de estabelecer um período máximo dentro do qual, independentemente de causas interruptivas que se possam verificar, pode o procedimento criminal seguir os seus trâmites normais ⁽¹⁰⁵⁾. Desta forma, somos da opinião de que o legislador tributário poderia – e deveria – ter tido igual preocupação, estabelecendo um prazo máximo dentro do qual a dívida tributária poderia ser validamente cobrada. Sendo o Direito Penal e o Direito Tributário os ramos do direito que preveem as sanções mais gravosas que poderão ser aplicadas aos agentes – a saber, a privação do direito fundamental à liberdade e o pagamento de quantias pecuniárias – justificar-se-ia que igual limite prescricional fosse estabelecido, por forma a que se afaste a tão afamada imprescritibilidade das dívidas tributárias. Ainda assim, e apesar da imposição destes limites temporais ao prazo prescricional, pensamos que em Direito Tributário se poderá ir ainda mais longe e alargar também este “teto máximo” aos

¹⁰⁵ Para mais desenvolvimentos sobre a interrupção da prescrição em Direito Penal veja-se PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE – *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*. 3.ª edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2019, pp. 484-486 e MARIA VELEZ – *Entre Perdidos e Achados – Da (im)possibilidade da imprescritibilidade prática no Direito Penal Português* [em linha]. Lisboa: Julgar, 2021. [16.03.2022]. Disponível em www.julgar.pt.

períodos de suspensão, evitando que o prazo de prescrição possa permanecer indefinidamente suspenso até que cesse o facto suspensivo que se tenha verificado ⁽¹⁰⁶⁾.

Por outro lado, e considerando a tese dos tribunais superiores de que a cessação do efeito interruptivo (duradouro) no âmbito da citação se dá com a declaração da execução fiscal em falhas, somos da opinião de que este instituto jurídico poderia ser revisto, no sentido da sua objetivação e determinação exata do momento de extinção da execução. Embora com fundamentos distintos, veja-se por exemplo o regime jurídico da extinção da execução da obrigação civilista, no sentido do qual são estabelecidas causas de extinção da execução, como seja, nos termos do artigo 849.º do CPC, que remete para o artigo 750.º do CPC, o caso da ausência de bens penhoráveis, onde, após notificação do exequente para a indicação de bens penhoráveis, a execução extingue-se obrigatoriamente no prazo de 10 dias ⁽¹⁰⁷⁾. Pensamos, assim, que tais limites à execução permitem assegurar as efetivas garantias dos contribuintes, sem colocar em causa o direito da AT ao cumprimento da obrigação tributária, uma vez que esta solução prevê a renovação do processo executivo, quando se identificam concretamente os bens a penhorar, nos termos do artigo 850.º do CPC.

Em suma, consideramos que ambas as medidas – o estabelecimento de um “teto máximo” ou a reformulação do instituto jurídico da declaração em falhas, estabelecendo situações concretas em que o mesmo deve ser aplicado – permitem ir de encontro aos argumentos invocados pela jurisprudência dos tribunais superiores, por forma a que a AT não seja prejudicada na cobrança da obrigação tributária. A verdade é que toda a discussão acima explicitada, leva a que se verifique um enorme volume de contencioso tributário, seja no âmbito do procedimento, seja no âmbito do processo, o que faz com que os tribunais e a própria AT tenham de despender meios para resolução destes litígios, que poderiam estar alocados a outros procedimentos e processos cujas probabilidades de cobrança são muito superiores ⁽¹⁰⁸⁾. Inclusivamente, no caso concreto

¹⁰⁶ De igual forma, em Direito Penal, existe quem defenda o estabelecimento de um “teto máximo”, também para as causas de suspensão da prescrição. Veja-se, neste sentido, MARIA VELEZ – *Entre Perdidos e Achados – Da (im)possibilidade da imprescritibilidade prática no Direito Penal Português*, cit., pp. 16 e 24.

¹⁰⁷ O recurso ao regime civilista, neste âmbito, surge apenas como mero exemplo, uma vez que não defendemos a sua aplicação direta ao Direito Tributário, mas sim a sua transposição através de normas jurídicas claras e precisas.

¹⁰⁸ Não obstante ser claro o entendimento dos tribunais superiores sobre este tema, basta uma simples pesquisa nas bases de dados de jurisprudência dos tribunais superiores portugueses para perceber que os efeitos da interrupção do prazo de prescrição continuam a ser matéria bastante controvertida. Por exemplo,

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

da reformulação do instituto jurídico da declaração em falhas, entendemos que esta opção permite que se reduzam os valores de créditos efetivamente incobráveis que se verificam anualmente na esfera jurídica da AT ⁽¹⁰⁹⁾ e, bem assim, permite que o seu sistema de cobrança seja libertado deste tipo de dívidas verdadeiramente incobráveis, por forma a que a alocação de meios (humanos e informáticos) possa ser o mais eficiente e eficaz possível para cobrar outras obrigações tributárias legalmente devidas e efetivamente passíveis de cobrança.

atente-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de fevereiro de 2022, processo n.º 01208/21.OBEBRG (ANÍBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20 de janeiro de 2022, processo n.º 02684/09.5BEPRT (CELESTE OLIVEIRA), disponível em www.dgsi.pt.

¹⁰⁹ Segundo o Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado de 2020, a dívida a cobrar pela AT correspondia a € 22.028 M (50,3% da receita fiscal do ano) sendo que a dívida incobrável (isto é, a dívida cuja execução foi declarada em falhas) corresponde a € 7.401 M.

CONCLUSÃO

O Direito Tributário é um dos ramos do direito mais transversais a toda a sociedade, uma vez que, de forma mais ou menos considerável, todos serão chamados a pagar os seus impostos em algum momento da sua vida, seja na compra de um simples café, onde existe IVA a suportar, seja na compra de um imóvel, onde será devido IMT. Desta forma, é esperado que o normativo legal que rege as relações jurídicas tributárias seja simples, adequado à realidade, proteja a confiança dos sujeitos passivos e imprima níveis de segurança jurídica que permitam equilibrar da melhor forma a referida relação jurídica.

Era tudo isto que se esperava de um instituto jurídico como a prescrição, que permite, através do decurso do tempo, estabilizar a relação jurídica tributária e conferir aos sujeitos passivos um elevado grau de confiança no poder tributário do Estado, por um lado, e nas opções do legislador, por outro. Porém, é tudo isto que atualmente não se verifica. O regime da prescrição tende a ser, em nosso ponto de vista, desadequado da realidade, complexo e impreciso, quando prevê diversas formas de contagem do prazo prescricional, seja quanto ao seu início, seja quanto às suas vicissitudes ou ainda mal articulado, quando deixa espaço para que se criem discussões sem fim, quanto aos efeitos da interrupção do prazo prescricional, nomeadamente quando não considera que uma citação para processo executivo se faz hoje de forma automática e que a realidade das execuções fiscais é hoje muito distinta daquela que presidiu à criação do regime da LGT. Ademais, a interpretação jurisprudencial e doutrinal (em alguns casos) que se faz do regime da prescrição e das suas vicissitudes, tende a ser pouco conforme com as garantias dos contribuintes, gerando manifestas injustiças e desconformidades e até importantes dúvidas de constitucionalidade. Num Estado de Direito democrático, era tudo isto que não se desejava.

Posto isto, ao longo deste estudo, procurámos explicar o regime da prescrição em Direito Tributário, indo de encontro às suas raízes e dando todos os instrumentos para que o leitor pudesse, de forma própria e isenta, assumir a sua posição. Procurámos também aderir ao coro de críticas que têm sido feitas a este regime, mas fomos mais longe, dando soluções concretas para o problema.

Que não existam ilusões sobre a nossa posição. Ressalvando o respeito pela eventual divergência interpretativa deste regime por outros, cremos que a aplicabilidade prática do regime da prescrição, no âmbito dos tribunais superiores, leva a que atualmente

não seja possível falar numa verdadeira prescrição da obrigação tributária. Assim, exigem-se mudanças estruturais de reformulação e clarificação da legislação atualmente em vigor. Exigem-se que, havendo suspensão do prazo prescricional por facto imputável ao sujeito passivo, este não tenha de suportar, na totalidade, o ónus da morosidade da justiça tributária. Exige-se que, pretendendo ser atribuído um efeito duradouro à citação como causa interruptiva da prescrição, seja considerado um limite máximo dentro do qual a AT possa validamente cobrar o tributo ou ainda a reformulação do instituto jurídico que põe termo à execução, atribuindo-lhe uma regulamentação mais objetiva e linear.

Em resultado, exige-se somente que volte a ser possível, em Portugal, considerar a existência de um verdadeiro e efetivo regime de prescrição da obrigação tributária, através da inserção das regras bastante simples que aqui propomos. Não porque o sujeito passivo não deve cumprir a sua obrigação tributária validamente liquidada. Não porque o Estado deve ser flexível no cumprimento da obrigação tributária. Não porque se pretenda premiar o incumprimento.

O que se pretende com este estudo é somente o equilíbrio da relação jurídica tributária. É somente o desenvolvimento de um sistema tributário que seja exigente, sim, mas ao mesmo tempo competitivo, podendo atrair investimento externo – uma vez que, ao contrário do que os mais cétricos consideram, é possível conjugar ambas as ideias. É somente o cumprimento e o equilíbrio de princípios da Constituição da República Portuguesa, tais como a certeza e segurança jurídica, a igualdade, a capacidade contributiva, e tantos outros.

BENJAMIN FRANKLIN, célebre político e cientista, afirmou sem qualquer dúvida que “*in this world, nothing is certain except death and taxes*”⁽¹¹⁰⁾. Ora, é inegável que os impostos são o preço a pagar por um Estado Social onde os direitos, liberdades e garantias fundamentais de cada um estão garantidos. Porém, existe ainda um longo caminho a percorrer, no sentido de equilibrar as necessidades de receita tributária e as garantias dos contribuintes. A prescrição pode – e deve – representar um exemplo perfeito desse equilíbrio. Saibamos estar à altura desse desafio.

¹¹⁰ Escreveu BENJAMIN FRANKLIN, numa carta ao cientista francês Jean-Baptiste Le Roy, em novembro de 1789.

JURISPRUDÊNCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Acórdão do Tribunal Constitucional de 22 de setembro de 2021, n.º 731/21, processo n.º 373/20 (PEDRO MACHETE), disponível em www.tribunalconstitucional.pt;
- Acórdão do Tribunal Constitucional de 12 de fevereiro de 2015, n.º 122/15, processo n.º 179/13 (MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA), disponível em www.tribunalconstitucional.pt;
- Acórdão do Tribunal Constitucional de 6 de março de 2014, n.º 219/14, processo n.º 905/12 (CARLOS FERNANDES CADILHA), disponível em www.tribunalconstitucional.pt;
- Acórdão do Tribunal Constitucional de 21 de janeiro de 2014, n.º 67/14, processo n.º 214/13 (MARIA DE FÁTIMA MATA-MOUROS), disponível em www.tribunalconstitucional.pt;
- Acórdão do Tribunal Constitucional de 26 de setembro de 2012, n.º 441/12, processo n.º 890/11 (MARIA LÚCIA AMARAL), disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de fevereiro de 2022, processo n.º 01208/21.0BEBRG (ANÍBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de janeiro de 2022, processo n.º 02462/20.0BEPRT (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de dezembro de 2021, processo n.º 0384/21.7BEVIS (ANÍBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de novembro de 2021, processo n.º 0972/21.1BEBRG (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de novembro de 2020, processo n.º 0365/20.8BEBRG (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, processo n.º 0672/20.0BELRS (PAULA CADILHE RIBEIRO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de setembro de 2020, processo n.º 071/20.3BESNT (ANABELA RUSSO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de setembro de 2020, processo n.º 0705/19.2BELLE (FRANCISCO ROTHES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de fevereiro de 2020, processo n.º 0440/10.7BECBR 01088/17 (NEVES LEITÃO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de janeiro de 2020, processo n.º 0717/19.6BEAVR (PAULO ANTUNES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de março de 2019, processo n.º 01437/18.4BELRS (DULCE NETO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de maio de 2018, processo n.º 0419/18 (ANTÓNIO PIMPÃO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de janeiro de 2018, processo n.º 021/18 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de janeiro de 2018, processo n.º 01463/17 (CASIMIRO GONÇALVES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de dezembro de 2017, processo n.º 01300/17 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de junho de 2017, processo n.º 0639/17 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de maio de 2017, processo n.º 0452/17 (FRANCISCO ROTHES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de abril de 2017, processo n.º 0304/17 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de outubro de 2016, processo n.º 0984/16 (ASCENSÃO LOPES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de julho de 2016, processo n.º 0823/16 (ANA PAULA LOBO), disponível em www.dgsi.pt;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de março de 2016, processo n.º 0184/16 (PEDRO DELGADO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de janeiro de 2016, processo n.º 01698/15 (ISABEL MARQUES DA SILVA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de novembro de 2015, processo n.º 0234/15 (ANA PAULA LOBO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de outubro de 2011, processo n.º 0354/11 (CASIMIRO GONÇALVES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de dezembro de 2008, processo n.º 01020/08 (MIRANDA DE PACHECO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de novembro de 2007, processo n.º 0614/07 (JORGE LINO), disponível em www.dgsi.pt.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20 de janeiro de 2022, processo n.º 02684/09.5BEPRT (CELESTE OLIVEIRA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24 de setembro de 2020, processo n.º 00825/20.0BEPRT (ANA PATROCÍNIO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26 de abril de 2018, processo n.º 01163/17.1BEBRG (BÁRBARA TAVARES TELES), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de setembro de 2012, processo n.º 02662/11.4BEPRT (NUNO FILIPE MORGADO TEIXEIRA BASTOS), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 5 de julho de 2012, processo n.º 00243/12.4BEPNF (IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES), disponível em www.dgsi.pt.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de fevereiro de 2022, processo n.º 0365/20.8BEBRG (CRISTINA FLORA), disponível em www.dgsi.pt;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de janeiro de 2022, processo n.º 1100/05.6BESNT (CRISTINA FLORA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de setembro de 2019, processo n.º 742/13.0BELLE (CATARINA ALMEIDA E SOUSA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de maio de 2016, processo n.º 09523/16 (JOAQUIM CONDESSO), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de março de 2008, processo n.º 01347/03 (JOSÉ CORREIA), disponível em www.dgsi.pt.

OUTROS TRIBUNAIS

- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 26 de fevereiro de 2014, processo n.º 76/04.1TTVFX-B.L1-4 (SÉRGIO ALMEIDA), disponível em www.dgsi.pt;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 28 de janeiro de 2010, processo n.º 1001/08.6TBSTR-A.E1 (EDUARDO TENAZINHA), disponível em www.dgsi.pt.

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE – *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*. 3.^a edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2019;
- ALMEIDA, CARLOS FERREIRA DE (com colaboração de SILVA, RITA CANAS DA) – Caducidade do Direito a Indemnização por Informação Deficiente no Âmbito dos Mercados de Valores Mobiliários. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*. Lisboa. N.º 54 (agosto de 2016), pp. 9-22;
- ANTUNES, ANA FILIPA MORAIS – Algumas Questões sobre Prescrição e Caducidade. In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor SÉRVULO CORREIA, Volume III*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp. 35-72;
- ARISTÓTELES – *The physics, Books 1-4*. Harvard: Harvard University Press, 1957;
- AZEVEDO, INÊS ALVES DE – *A prescrição no Direito Fiscal: a imprescritibilidade das dívidas fiscais?*. Braga: Nova Causa, Edições Jurídicas, 2020;
- CABO, SÉRGIO GONÇALVES – Notas sobre a Prescrição de Obrigações Tributárias. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Lisboa. N.º 3 (2010), pp. 269-290;
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE – *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário* [em linha]. Lisboa: Ordem dos Advogados, 2007. [01.03.2022]. Disponível em www.portal.oa.pt;
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE – 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*. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 339-347;
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE – *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*. 4.^a edição. Lisboa: Encontro de Escrita, 2012;
- CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL – *Constituição da República Portuguesa – Anotada, Volume II*. 4.^a edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- CARDONA, MARIA CELESTE – Prescrição da Obrigação Tributária e Caducidade do Direito de Liquidar o Imposto. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º I (Ano 54), pp. 473-488;
- CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES – *Direito Civil V, Parte Geral, Exercício Jurídico*. 3.ª edição. Coimbra: Almedina, 2018;
- COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA – *Direito das Obrigações*. 12.ª edição. Coimbra: Almedina, 2010;
- DOURADO, ANA PAULA – *Direito Fiscal – Lições*. 6.ª edição. Coimbra: Almedina, 2021;
- LEITÃO, LUÍS MENEZES – *Direito das Obrigações, Volume II*. 13ª edição. Coimbra: Almedina, 2021;
- LIMA, FERNANDO ANDRADE PIRES DE; VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES – *Código Civil Anotado – Volume I*. 4ª edição revista e atualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 2010;
- MARQUES, RUI – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*. Coimbra: Almedina, 2018;
- MARQUES, RUI – Interrupção do Prazo de Prescrição da Dívida Tributária pela Citação: Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de Abril de 2017 (Processo n.º 0304/17) – Relator: ASCENSÃO LOPES. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Lisboa. N.º 1 (2018), pp. 235-241;
- MARQUES, RUI – O Estranho Caso das Dívidas Fiscais Nunca Prescritas: a Interrupção pela Citação. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º I/IV (Ano 76), pp. 269-298;
- MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA; ALVES, JOSÉ COSTA – *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015;
- MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI – *Constituição Portuguesa Anotada, Volume II*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018;
- MORAIS, RUI DUARTE – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016;
- NABAIS, JOSÉ CASALTA – *Direito Fiscal*. 11ª edição. Coimbra: Almedina, 2019;
- NABAIS, JOSÉ CASALTA – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- NETO, SERENA CABRITA – *Prescrição da Obrigação Tributária* [em linha]. 2.^a edição. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [09.03.2022]. Disponível em www.cej.justica.gov.pt, pp. 83-94;
- NETO, SERENA CABRITA; DUARTE, CLÁUDIA REIS – *O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas* [em linha]. 2.^a edição. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [09.03.2022]. Disponível em www.cej.justica.gov.pt, pp. 41-63;
- NETO, SERENA CABRITA; TRINDADE, CARLA CASTELO – *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*. Coimbra: Almedina, 2017;
- NETO, SERENA CABRITA; TRINDADE, CARLA CASTELO – *Contencioso Tributário, Volume II – Processo, Arbitragem e Execução*. Coimbra: Almedina, 2017;
- PINTO, CARLOS ALBERTO DA MOTA – *Teoria Geral do Direito Civil por ANTÓNIO PINTO MONTEIRO e PAULO MOTA PINTO*. 4.^a edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2005;
- PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES [ET AL.] – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2015;
- PIRES, MANUEL; PIRES, RITA CALÇADA – *Direito Fiscal*. 5.^a edição. Coimbra: Almedina, 2016;
- RIBEIRO, J. J. Teixeira – Aplicação do artigo 297.º do Código Civil aos prazos de prescrição dos créditos fiscais. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*. Coimbra. N.º 3840 (Ano 127), pp. 75-79;
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 8.^a edição. Coimbra: Almedina, 2021;
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA; SILVA, HUGO FLORES DA – *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina, 2017;
- RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA – A Prescrição no Direito Tributário. In *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999, pp. 261-298;
- SANCHES, J. L. SALDANHA – A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 140 (1985), pp. 275-374;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- SANCHES, J. L. SALDANHA – *Manual de Direito Fiscal*. 3.^a edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007;
- SAVIGNY, FRIEDRICH KARL VON - *Traité de Droit Roman, traduit par M.CH. Guenoux, Tome V*. Paris: Firmin Didot Frères, 1846;
- SERRA, ADRIANO VAZ – Prescrição e Caducidade. *Boletim do Ministério da Justiça*. Lisboa. N.º 105 (abril de 1961), pp. 5-248;
- SOUSA, JORGE LOPES DE – *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume I*. 6.^a edição. Lisboa: Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, JORGE LOPES DE – *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II*. 6.^a edição. Lisboa: Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, JORGE LOPES DE – *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume III*. 6.^a edição. Lisboa: Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, JORGE LOPES DE – *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume IV*. 6.^a edição. Lisboa: Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, JORGE LOPES DE – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*. 2.^a edição. Lisboa: Áreas Editora, 2010;
- SOUTELINHO, SUSANA – A “Evolução” Jurisprudencial sobre Prescrição da Obrigação Tributária. In *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. SALDANHA SANCHES, Volume V*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 445-466;
- TAVARES, TOMÁS CANTISTA – Prescrição da Prestação Tributária: Execução Fiscal, Suspensão e “Declaração em Falhas”. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa. N.º III/IV (Ano 80), pp. 835-856;
- VALENTIM, CARLOS – Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*. Coimbra. N.º 127 (2º Semestre de 2017), pp. 291-318;
- VASCONCELOS, PEDRO PAIS DE; VASCONCELOS, PEDRO LEITÃO PAIS DE – *Teoria Geral do Direito Civil*. 9.^a edição. Coimbra: Almedina, 2019;
- VASQUES, SÉRGIO – *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a edição. Coimbra: Almedina, 2018;
- VELEZ, Maria – Entre Perdidos e Achados – Da (im)possibilidade da imprescritibilidade prática no Direito Penal Português [em linha]. Lisboa: Julgar, maio de 2021. [16.03.2022]. Disponível em www.julgar.pt;

Prescrição da Obrigação Tributária: a Aparente Garantia dos Contribuintes?

- ZIMMERMANN, REINHARD – *Comparative Foundations of a European Law of Set-Off and Prescription*. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.