



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO | ESCOLA DE LISBOA

**PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O PROBLEMA DAS DÍVIDAS
TRIBUTÁRIAS TENDENCIALMENTE IMPRESCRITÍVEIS POR FORÇA DA
APLICAÇÃO DO ARTIGO 327.º DO CÓDIGO CIVIL AO PROCESSO DE
EXECUÇÃO FISCAL**

Maria Raquel Santos Ferreira

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Doutor Sérgio Vasques

Lisboa, outubro de 2020

**PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O PROBLEMA DAS DÍVIDAS
TRIBUTÁRIAS TENDENCIALMENTE IMPRESCRITÍVEIS POR FORÇA DA
APLICAÇÃO DO ARTIGO 327.º DO CÓDIGO CIVIL AO PROCESSO DE
EXECUÇÃO FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à
Universidade Católica Portuguesa com vista à
obtenção do grau de Mestre por Maria Raquel
Santos Ferreira sob orientação do Doutor
Sérgio Vasques

Lisboa, outubro de 2020

“Cada relação jurídica tem o seu tempo, convém que não perca quando o seu tempo já passou (...)”

DIOGO LEITE DE CAMPOS

Índice

Agradecimentos.....	5
Modo de citar.....	6
Resumo.....	9
Introdução.....	10
1. A prescrição no direito tributário: perspetiva geral e multidimensional.....	12
1.1. O tempo enquanto facto jurídico.....	12
1.2. A prescrição no direito civil: breve excurso.....	15
1.4. A prescrição no direito tributário: considerações preliminares.....	20
1.4.1. Fundamentos do instituto da prescrição.....	24
1.4.2. A natureza especial do processo de execução fiscal.....	26
1.5. A contagem do prazo prescricional: causas de suspensão e de interrupção da sua contagem.....	29
2. A tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias: a eventual inconstitucionalidade da tese do efeito duradouro da interrupção da prescrição.....	33
2.1. O efeito duradouro da interrupção da prescrição: breve excurso.....	33
2.2. A desnecessidade de aplicação subsidiária do n.º 1 do art.º 327.º do CC.....	39
2.3. O trânsito em julgado do processo de execução fiscal: um devaneio sem suporte legal?.....	42
2.4. A impossibilidade de equiparação da declaração em falhas à decisão que põe termo ao processo.....	44
Conclusões.....	52
Lista bibliográfica.....	55

Agradecimentos

Os agradecimentos que sinto que devo fazer vão bem para além da realização deste trabalho:

à Dra. Serena Neto, por ser uma líder sem par, um exemplo a seguir e por me inspirar, talvez sem saber, entre tantas coisas, a escrever

à Dra. Carla Castelo Trindade, que me preparou para a vida real – no direito, no trabalho, na família e no amor – e me ensinou que o tempo é mesmo o que fazemos dele

à Priscila, a quem “*com a devida vénia*” agradeço pelas longas conversas, discussões e apoio, mas sobretudo pelo tempo – essa coisa tão preciosa – que gastou comigo

ao Professor Sérgio Vasques, por me ter dado a oportunidade de ingressar no mestrado que, de facto, fez com que eu tivesse a certeza de que “era isto” e pelo seu entusiasmo singular

a Coimbra, uma escola de perseverança e de tantas coisas mais

aos meus colegas do escritório, que me contagiavam com a sua motivação todos os dias

à Rita, pela amizade sem fim

ao meu pai, que sente suas, as minhas pequenas conquistas

aos meus avós, que permitiram que tudo acontecesse, sem pensarem duas vezes

ao Rui, pela amizade de todas as horas, o carinho nos momentos difíceis, todo o amor e este empurrão final

à minha querida Mãe, a quem não há agradecimento possível, por tudo

à Zizi, com tantas saudades.

Modo de citar

- 1) As monografias são citadas em nota de rodapé, por referência ao nome do autor, ano, título e página. No texto, a partir da primeira citação, é feita referência a autor, ano, título (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
- 2) Os artigos ou partes do livro são citados em nota de rodapé, por referência a autor, ano, título do artigo ou parte de livro e página. No texto, a partir da primeira citação é feita referência ao autor, ano, título do artigo ou parte do livro (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
- 3) Na lista bibliográfica, as obras encontram-se elencadas por ordem alfabética do último apelido do autor e, existindo várias obras do mesmo autor, pela data de publicação, da mais antiga para a mais recente. Havendo mais do que um autor, é respeitada a ordem pela qual aparecem referenciados na obra.
- 4) A jurisprudência é citada em nota de rodapé, por referência a tribunal, data, número de processo e fonte onde foi consultada (com a correspondente hiperligação). A partir da primeira citação, é apenas feita referência a tribunal, data e número de processo.

Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
Art.º	Artigo
Art.ºs	Artigos
AT	Administração Tributária
CC	Código Civil
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos Humanos
cfr.	Confrontar
CP	Código Penal
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
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
n.º	Número

n.ºs	Números
p.	Página
pp.	Páginas
proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
ss.	Seguintes
SS	Segurança Social
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos Humanos
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães

Resumo

O instituto da prescrição perpassa os vários ramos do direito, tendo em vista dotar a ordem jurídica, nomeadamente as relações jurídicas, de estabilidade e segurança, ainda para mais no âmbito tributário, em que, naturalmente, o contribuinte surge colocado numa posição mais frágil diante da AT – figurando como beneficiário único da prescrição, no seio dessa relação jurídica. Sem prejuízo de o legislador ter regulado determinados aspetos do instituto da prescrição na Lei Geral Tributária, foi parco na sua previsão, deixando de fora alguns aspetos relevantes, nomeadamente os efeitos das causas de suspensão e de interrupção da contagem do prazo prescricional. Em face dessa lacuna, tem entendido a doutrina e a jurisprudência que a solução deve ser procurada noutra ramo do direito: o direito civil. No entanto, a aplicação subsidiária das disposições civilísticas não deve ir para além do estritamente necessário, sob pena de originar interpretações contraditórias. Uma delas – defendida pela atual jurisprudência do STA – é especialmente suscetível de ferir de morte as garantias dos contribuintes, consagradas na CRP, esvaziando o próprio fundamento do instituto da prescrição. Tal entendimento – a tese do efeito duradouro da interrupção da prescrição – tende a determinar, a final, em determinados casos, uma tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias, o que se afigura manifestamente contrário aos princípios basilares do direito tributário, ínsitos na CRP e plasmados na demais legislação tributária. Pretendemos perceber se uma interpretação nesse sentido tem, ou não, suporte no espírito da lei, partindo do pressuposto, em nossa opinião, que não o encontra no seu texto. Será a tendencial imprescritibilidade da dívida tributária uma realidade a vingar na ordem jurídica? Cremos que tal não pode suceder, sob pena de resultarem distorcidas as garantias providenciadas pela ordem jurídica aos contribuintes, que não se compadecem com a perpetuação, *sine die*, de uma dívida perante a AT. Desde logo se avenge que a resposta só poderá ser negativa, como demonstrado na presente dissertação.

Palavras-chave: tributo, relação jurídica tributária, prescrição, segurança jurídica, interrupção, artigo 49.º da LGT, instantâneo, interpretação, processo de execução fiscal, citação, artigo 327.º do CC, inconstitucional.

Introdução

A prescrição das dívidas tributárias apresenta-se como uma das mais importantes garantias dos contribuintes. Face à inevitabilidade do decurso do tempo – por seu turno, causador da prescrição –, à importância da tutela dos direitos, interesses e expectativas dos contribuintes e por se vir assistindo, nos últimos anos, ao desenvolvimento de uma cultura de cobrança desenfreada de tributos por forma a atender às necessidades públicas – por vezes, sem suporte legal –, a presente exposição assenta no inconformismo perante a adoção, pela AT, com apoio dos Tribunais superiores, de uma posição que subverte o instituto que em maior medida salvaguarda a não perpetuação de uma dívida ao Estado e legitima a arbitrariedade da “máquina cobradora de milhões”. Ideal seria não ser necessário tratar este instituto, pois tal significaria que a máquina fiscal seria célere e eficaz, mesmo em sede de cobrança. Mas não é assim.

A prescrição não é um instituto singular do direito tributário, germinando do domínio privado, sendo que por força do silêncio do legislador tributário na cabal regulação da matéria da prescrição, é do direito civil que o intérprete colhe os necessários contributos para concretizar as disposições tributárias. Por isso, importa uma análise multinível da prescrição, para perceber que diferenças existem entre ambos – com uma frugal passagem pelo direito penal, em que o legislador, cioso dos direitos e interesses em jogo, procurou conservar o mais possível a função garantística da prescrição.

Depois, entramos enfim no ramo do direito tributário, cumprindo escarpelizar os fundamentos do instituto da prescrição, analisar brevemente a controversa natureza judicial do processo de execução fiscal e, bem assim, aquelas que são as causas interruptivas e suspensivas do prazo prescricional, previstas na LGT.

E eis que chegamos ao problema: o legislador tributário, embora apresente um leque de factos dirigidos à interrupção ou suspensão do prazo prescricional, não cuidou de regular os seus efeitos. Guiados por um princípio interpretativo que obriga à procura dos elementos interpretativos no direito civil, quedamo-nos diante de um conjunto de normas que foram pensadas para o campo das relações entre privados, em que impera a autonomia privada e há uma margem negocial que inexistente nas relações jurídicas tributárias, pois o seu conteúdo não é suscetível de ser moldado à luz de uma concertação de vontades entre contribuinte e AT.

Atentas as diferenças entre as relações jurídicas em causa e o fundamento primeiro do instituto da prescrição em direito civil e em direito tributário, é necessário perceber até onde pode ir o intérprete e aplicador do direito aquando da aplicação das regras da prescrição, sobretudo quando ocorra alguma das causas interruptivas previstas na LGT.

E adensa-se o problema, pois a interpretação acolhida pelo STA – e prática comum da AT – confere à citação para o processo de execução fiscal uma virtualidade que não tem: interromper, com efeito duradouro, o prazo de prescrição da dívida tributária. E fá-lo por pretender aplicar um regime pensado para um processo executivo tão diferente do processo de execução fiscal.

Porém, porque as exigências de segurança e certeza do direito não permitem, em teoria, a postergação das garantias dos contribuintes – devendo a AT, na defesa do interesse público, garantir que as mesmas se efetivam na prática –, importa combater a legitimação do efeito duradouro da interrupção do prazo de prescrição, cuja consequência é drástica: a tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias e a perseguição perpétua do contribuinte pela AT, quando a cobrança coerciva dos tributos se não dá por sua negligência. Será a aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 327.º do CC ao processo de execução fiscal, inconstitucional? Esse é, pois, um exame que cabe ao “guardião da Constituição”, que permanece silente.

Mais do que levantar questões, pretendemos demonstrar que a jurisprudência na matéria, tal como se encontra consolidada pelo STA atualmente, é suscetível de endossar uma violação inaceitável dos direitos dos contribuintes, das suas expectativas dignas de tutela, postergando as exigências de justiça material que enformam a função jurisdicional e imperam na aplicação do direito ao caso concreto.

Isto posto, questionamo-nos: estará para breve uma solução conforme com os ditames do Estado de Direito Democrático? Não sabemos, mas não podemos deixar de nos pronunciar sobre o tema, pela relevância prática que assume no contencioso tributário, máxime na fase de cobrança coerciva da dívida

1. A prescrição no direito tributário: perspetiva geral e multidimensional

1.1. O tempo enquanto facto jurídico

RUI MARQUES refere-se ao tempo como “*um facto que, escapando à vontade de qualquer sujeito de direitos e deveres, adquire relevância pela mão do legislador, no que tange às relações jurídicas*”¹.

A problemática da prescrição, quer se coloque por referência ao direito tributário, quer a outro ramo do direito, consiste fundamentalmente numa discussão atinente aos efeitos jurídicos relativos ao decurso do tempo². Ainda que o tempo seja, pois, um facto jurídico involuntário, não é ignorado pela ordem jurídica, que lhe reconhece pertinência no âmbito das relações jurídicas – quer de natureza privada, quer de natureza pública –, as quais são por ele (o tempo) decisivamente influenciadas, tanto numa dimensão substantiva, quanto numa dimensão adjetiva³. Prova disso é o facto de o próprio CC consagrar um capítulo próprio sobre essa matéria, intitulado de “[o] *tempo e sua repercussão nas relações jurídicas*”.

Não obstante se trate de um facto jurídico com expressão nos diversos ramos do direito, o tempo conhece, em cada um deles, um nível de autonomia diferente e consequências também distintas, dando origem a figuras com uma dogmática própria. Se percorrermos a história do direito, percebemos que foram sendo criados diferentes ou institutos que revelam essa mesma diversidade, embora valorando todos eles, mesmo que distintamente, o decurso do tempo – assacando-lhe determinados efeitos que se refletem no conteúdo das relações jurídicas.

Pensados pelo legislador para a prossecução de fins distintos, com uma lógica singular, a caducidade, a prescrição, a usucapião, entre outros, são institutos que regulam o fenómeno cronológico. O tempo é um facto jurídico transversal ao ordenamento

¹ RUI MARQUES (2016) *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, 17.

² ANA FILIPA MORAIS ANTUNES (2010) “*Algumas questões sobre prescrição e caducidade*” in *Separata de Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, 35, refere que “[a] *prescrição e a caducidade constituem duas das mais significativas figuras em matéria de influência do decurso do tempo nas relações jurídicas. Como nota comum, há a referir a circunstância de se fundarem num facto jurídico voluntário: o decurso do tempo*”.

³ CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO (2012) *Teoria Geral do Direito Civil*, 659.

jurídico, sendo que os vários ramos do direito, tendo em conta a natureza dos interesses a tutelar, preveem figuras jurídicas que regulam os efeitos da passagem do tempo.

O comércio jurídico não é alheio a preocupações de estabilidade e de segurança, antes pelo contrário⁴. O direito, principalmente as relações jurídicas, não podem conviver com uma incerteza permanente, que se perpetue no tempo, sendo essencial ao homem, face à sua natureza, a suscetibilidade de planeamento do seu quotidiano e das atividades económicas em que está envolvido, bem como a capacidade de antever as consequências jurídicas dos seus atos. A ordem jurídica é, por isso, conformada por um princípio de segurança jurídica que visa, em primeira linha, alcançar a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas, de tal modo que estas, quando consolidadas, não se vejam injustificadamente afetadas quer por uma lei nova, quer pela atividade judicativa (o que, entre nós, é alcançado quer por institutos como o caso julgado, mas também pela atividade uniformizadora dos Tribunais). Contudo, essa segurança é também trazida pelo instituto da prescrição, pelo que a relação direta entre o referido instituto e a segurança jurídica é indissociável, como a breve trecho se verá como maior acuidade.

As relações jurídicas⁵ não são eternas, atribuindo-lhes o legislador um “prazo de validade” que, uma vez ultrapassado, deve conduzir à “perda” do direito (de ação) do credor e, em consequência, à dissolução da relação jurídica. RUI MARQUES refere que “*o direito sujeito a prescrição terá que ser, forçosamente, um direito que nasce sujeito a um termo, ou seja, um direito temporário. Donde que por efeito da verificação do termo (final) ocorrerá a perda ou cessação daquele mesmo direito na esfera do seu titular. O decurso do tempo é então o causador da prescrição*”⁶. Entendemos, pois, que o legislador pretendeu desfavorecer o titular de um direito que revele inércia no exercício do mesmo

⁴ Neste ponto, seguimos de perto FREITAS DA ROCHA (2013) “*Protecção da confiança, procedimento e processo tributários*” in Segurança e confiança legítima do contribuinte (coord. MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES), 349 e ss., que refere que “[a]s pessoas em geral e os agentes económicos em particular esperam, no desenvolvimento das suas actividades, que as coisas se possam passar de determinado modo, de acordo com um esquema de previsibilidade minimamente plausível. Em princípio, não gostam de se encontrar desprevenidos face a eventos com os quais não poderiam razoavelmente contar, ainda para mais se tais eventos não são casuais e poderiam ser evitados, como é o caso de muitas condutas estaduais e públicas”.

⁵ Pense-se na relação jurídica de cariz obrigacional, prevista no art.º 397.º do CC). SOARES MARTINEZ (2000) *Direito Fiscal*, 161, entendia tratar-se, em direito tributário, de um “*vínculo jurídico obrigacional ou creditício, constituído com o fim de obtenção de uma receita pública e autónomo, no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem criar novos vínculos legais*”.

⁶ RUI MARQUES (2016) “*O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação*” in Revista da Ordem dos Advogados, 272-273.

e, portanto, que incumpriu as imposições legais cuja observância seria essencial à preservação do seu direito. E fê-lo, o legislador, através da consagração da prescrição.

De facto, é através da penalização da inércia que se alcança, em parte, pelo instituto da prescrição, a necessária estabilização da ordem jurídica, em concretização do latinismo “*dormientibus non succurrit ius*” (o direito não socorre aos que dormem). Sobre esta questão pronunciou-se o TCAS em Ac. de 5.07.2017, proferido no proc. n.º 979/16.0BESNT⁷:

“No âmbito da vida jurídica o tempo tem um importante efeito estabilizador de situações jurídicas e a estabilização jurídica operada pelo tempo decorre principalmente da consolidação de situações precárias duradouras e da penalização da inércia, sendo que a inércia do titular no exercício do direito conduz mais cedo ou mais tarde à sua perda, salvo nos casos dos direitos indisponíveis, como os direitos de personalidade e os direitos fundamentais”.

A doutrina jus-tributária nacional não se dedicou, porém, de modo exaustivo, às questões relativas à prescrição em matéria tributária, acabando por se acantonar nas ideias e asserções cuja gênese remonta ao direito civil – com exceção das normas especiais em matéria tributária, relativas às questões que exigem uma ótica distinta, integrada na lógica subjacente a este ramo do direito, face à indisponibilidade do crédito tributário.⁸

Embora possa atualmente afirmar-se que a problemática da prescrição das obrigações tributárias determina a interseção do direito tributário com o direito civil, durante bastante tempo a mesma foi vista como estranha ao domínio privatístico, em razão da irrenunciabilidade e indisponibilidade dos créditos tributários que, como tal, seriam insuscetíveis de extinção por via da prescrição, de acordo com o n.º 1 do art.º 268.º do CC⁹.

⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

⁸ Sobre a indisponibilidade do crédito tributário, FREITAS DA ROCHA (2015) “*A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível*” disponível em repositorium.sdum.uminho.pt.

⁹ O n.º 1 do art.º 268.º do CC prevê que “[e]stão sujeitos a prescrição, pelo seu não exercício durante o lapso de tempo estabelecido na lei, os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição”.

Por isso, a matéria da prescrição das dívidas tributárias, em particular, foi sempre objeto de específica regulação pelo direito tributário – atualmente, pela LGT e pelo CPPT.

Não obstante o legislador tributário tenha sentido necessidade de, face às especificidades da obrigação tributária, legislar ele próprio a matéria da prescrição, a realidade é que as normas jurídicas tributárias não regulam a figura da prescrição, nem os seus efeitos, em toda a sua extensão. Pelo que não é de todo incomum (como, pelo contrário, é necessário, salvaguardados certos limites) a aplicação subsidiária das normas de direito civil, aos casos em que a norma jurídica tributária não oferece solução para o caso concreto. Com a ressalva de que não se podem incluir no leque de preceitos de aplicação subsidiária as normas civilísticas que suponham o exercício de poderes de disposição pelo credor ou a natureza renunciável do crédito¹⁰.

No entanto, nem sempre o chamamento, a título subsidiário, das disposições integradas noutros ramos do direito é indispensável, por poder encapotar uma interpretação analógica, em regra proibida em direito tributário, por força do princípio da reserva de lei consagrado no n.º 2 do art.º 106.º da CRP e das regras de interpretação vigentes neste ramo do direito (cfr. o n.º 4 do art.º 11.º da LGT).

Ainda assim, porque a prescrição nasce no direito privado, impõe-se um olhar breve sobre o instituto da prescrição civil, antes de enveredarmos pelos sinuosos caminhos da prescrição das dívidas tributárias e, em concreto, das causas interruptivas da contagem do prazo prescricional.

1.2. A prescrição no direito civil: breve excuroso

Uma vez que o legislador tributário não nos brindou com uma definição do conceito de prescrição, não resta senão atender ao disposto no n.º 2 do art.º 11.º da LGT, que a propósito da árdua tarefa interpretativa, determina que sempre que nas normas tributárias sejam utilizados termos próprios de outros ramos do direito, deve, no âmbito da sua

¹⁰ BENJAMIM SILVA RODRIGUES (1999), “*A Prescrição no Direito Tributário*” in AAVV, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 264-265.

interpretação, atender-se ao sentido que revestem nesses ramos do direito de onde são oriundos, a menos que outro decorra diretamente da lei¹¹.

Visto que em termos históricos, o instituto da prescrição remonta ao direito privado – tendo sido paulatinamente transposto para o direito público –, deverá atender-se, na interpretação das normas relativas à prescrição, nos termos plasmados na legislação tributária, ao teor e sentido que aquele instituto reveste no campo civilístico, donde germinou.

No entanto, curiosamente o CC também não prevê uma definição *tout court* de prescrição, regulando este instituto nos seus art.ºs 300.º a 327.º e perspetivando-a como uma causa de extinção das obrigações (civis) – que, além disso, reveste a natureza de exceção – podendo o devedor recusar, de modo legítimo, o cumprimento de uma obrigação a cujo cumprimento, não fosse o decurso do tempo, estaria adstrito.

Ora, estão sujeitos a prescrição, pelo seu não exercício durante o período previsto na lei, os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare insuscetíveis de prescrição. Com efeito, revelando o credor – a quem a lei atribuiu um direito –, durante certo lapso de tempo, desinteresse no exercício desse seu direito, também nesse sentido vai a própria ordem jurídica, que determina não exatamente a perda do direito, mas a perda da força coerciva que naturalmente lhe assiste. Por efeito da prescrição deixamos, portanto, de estar diante uma obrigação civil, para passarmos a estar perante uma obrigação natural. Nos termos do art.º 402.º do CC, “[a] obrigação diz-se natural, quando se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça”¹².

¹¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA (2012) *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 120-121, ensinam que “tais conceitos apresentarão, no âmbito tributário, um sentido semelhante ou muito próximo do que lhes é atribuído nos seus ramos de origem. A pesquisa prévia sobre o sentido dos conceitos nos seus ramos de origem terá, além disso, duas grandes vantagens: primeiro permitir salvaguardar a unidade do Direito; depois, favorecer o avanço técnico do Direito tributário, através da recolha de conceitos já longamente estudados noutros ramos de direito, o que permitirá uma maior certeza e segurança das relações jurídicas tributárias”.

¹² Como se pode ler no Ac. do TRG de 11.02.2016, proferido no proc. n.º 1307/07.1TBFAF.G2, “[a]s obrigações naturais, fundando-se num mero dever de ordem moral ou social, e não sendo o seu cumprimento judicialmente exigível, devem porém corresponder a um dever de justiça, cabendo em última análise aos tribunais, em cada caso, definir (...) se se está na presença de um simples dever moral ou social ou de um verdadeiro dever de justiça” (disponível em www.dgsi.pt).

Posto isto, podemos afirmar, em termos simplistas, que no direito civil a prescrição não significa necessariamente a extinção do direito, mas sim a passagem a um estágio de inexigibilidade judicial, porquanto a dívida continua a existir, sendo que a partir de certo momento – decorrido um período de tempo definido pelo legislador – pode o devedor declinar o cumprimento da prestação a cuja obediência estaria, até aí, adstrito, ou opor-se à mesma invocando a prescrição. Nos termos do art.º 304.º do CC, “[c]ontemplada a prescrição, tem o beneficiário a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito”.

Por fim, cumpre dar nota do caráter imperativo do regime da prescrição, plasmado no art.º 300.º do CC, que faz dos negócios jurídicos cujo intuito seja o de alterar os prazos legais da prescrição ou o de facilitar, de qualquer outra forma, as condições ou pressupostos relativos à operação da prescrição, negócios nulos (cfr. o art.º 300.º do CC). Esta solução legal bem se compreende por razões de interesse e ordem pública interna, na base do instituto da prescrição, que se destina a tutelar a certeza do direito e a segurança do comércio jurídico. Assim, um negócio cuja finalidade seja derrogar o instituto da prescrição subverte, pois, a *ratio* do instituto, deixando o devedor desprotegido em face da eventual inércia do credor.

Rematando, no direito civil, por imperar a regra da disponibilidade dos direitos de crédito por parte dos seus titulares – que, inclusive, podem renunciar aos mesmos, nos termos do art.º 302.º do CC –, não se afigura despiciendo que o legislador tenha, procurando concretizar os valores da segurança jurídica e da tutela da confiança, estabelecido um prazo de prescrição para os direitos, fundado no seu não exercício. Direitos que, sem prejuízo de estarem na disponibilidade do seu titular, não podem perdurar *ad aeternum* na esfera do mesmo.

Por fim, podemos equacionar se deve assacar-se ao instituto da prescrição uma natureza efetivamente punitiva ou se não foi esse o objetivo do legislador, mas antes alcançar a estabilidade das relações jurídicas, à luz dos imperativos de certeza e segurança jurídica decorrentes do princípio do Estado de Direito Democrático. Cremos que é inegável a existência de uma pretensão punitiva, face à inércia do credor, que não pode titular para sempre um direito que, por opção sua ou por negligência, não exerceu num período por si conhecido. Portanto, não pode pretender que o mesmo seja protegido para sempre pela ordem jurídica, pois tal deixaria o credor numa posição de instabilidade que

não encontra sustento nas necessárias dimensões de previsibilidade e estabilidade que as relações jurídicas devem revestir.

1.3. Da prescrição em matéria penal: o exemplo a seguir?

Sem prejuízo de este estudo se centrar no direito tributário, a verdade é que abordar a prescrição em matéria penal é essencial para melhor se compreender aquele que é o problema que mais à frente se abordará – a tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias – ou, melhor dito, para se perceber que há formas de obstar a esse efeito – que não é o ambicionado pela ordem jurídica, atenta a *ratio* do instituto da prescrição, mas que nem sempre é acautelado pelo legislador. A referência, porém, será curta e cingir-se-á ao essencial para efeitos de enquadramento.

Faremos apenas referência ao art.º 120.º do CP, que consagra a possibilidade de suspensão da prescrição, prevendo a existência de factos cuja ocorrência gera um efeito suspensivo da contagem do prazo prescricional. No entanto, consciente da natureza fundamental dos direitos em causa (talvez os únicos mais merecedores de tutela jurídica do que os direitos tributários) – atente-se, no caso do direito tributário, ao direito de propriedade dos contribuintes que se vê altamente perturbado pela tributação –, o legislador penal procurou evitar a imprescritibilidade. Fê-lo, pois, através da previsão dos n.ºs 2, 3 e 4 do referido preceito legal, determinando a existência de prazos máximos de duração da suspensão do prazo prescricional, estabelecendo que a sustação do procedimento criminal não pode ultrapassar esses prazos, previstos por lei.

Esta é uma limitação que, em razão dos direitos e interesses em jogo no domínio penal, é perfeitamente compreensível e justificada, mas que o seria também, em incontestável medida, no direito tributário, em que a obrigação do pagamento de tributos se apresenta como o mais gravoso e polémico ato ablativo praticado pelo poder público sobre o património dos particulares, a sua propriedade privada¹³.

Somos, por isso, partidários de que uma limitação em termos semelhantes seria essencial no direito tributário, em matéria de prescrição, porquanto a ausência de imposição de um prazo máximo de prescrição leva, pois, a uma entorse dos fundamentos

¹³ SÉRGIO VASQUES (2018), 65.

que presidem à prescrição e, em consequência, à consolidação de situações de injustiça grave, em que a dívida tributária, na prática, dificilmente poderá prescrever.

Os factos interruptivos da prescrição, em matéria penal, estão previstos no art.º 121.º do CP, operando como reação à inação do próprio Estado, refletindo um interesse superior na resolução do crime.

Ora, de uma leitura conjugada dos n.ºs 2 e 3 do art.º 121.º do CP, retira-se que, após ocorrência do facto interruptivo, tem início um novo prazo prescricional para o agente, sem prejuízo de estar ressalvado um limite máximo do período de prescrição.

Pode afirmar-se que, hodiernamente, a doutrina (re)conhece a necessidade de serem previstos limites temporais máximos quanto à prescrição, cujo decurso determina que o procedimento criminal já não possa ter lugar. Foi justamente com fundamento nessa necessidade que o legislador consagrou, no n.º 3 do art.º 121.º do CP, o mencionado limite máximo do prazo prescricional.

Em suma, a lei determina um prazo limite, uma verdadeira válvula de escape do sistema, findo o qual o procedimento penal prescreve, independentemente da ocorrência de causas interruptivas. Embora não deixemos de reconhecer a necessidade de, em determinados casos, ser interrompida a prescrição do procedimento criminal, não deixamos, igualmente, de perspetivar com bons olhos a fixação, por acção do legislador, de um limite máximo para o termo do aludido procedimento.

A punição não deve ser perpetuada no tempo pois, a ser assim, a possibilidade de sanção, pelo Estado, seria também ilimitada – o que, à luz dos imperativos de segurança jurídica e de tutela da confiança legítima, se afigura incompreensível.

O mesmo se passa com a tributação, que atinge veementemente o património dos particulares. Assim, decorrido determinado lapso temporal – que é diferente em função do tipo legal de crime em causa – a intensidade com que a coletividade perspetiva a necessidade de punição vai decrescendo, sendo que a tendência contrária pode mesmo acarretar mais inconvenientes do que uma vantagem para a comunidade.

É com base no que se acaba de expor que radica a *ratio* da previsão, em matéria criminal, de um limite máximo do prazo prescricional, introduzida no ordenamento jurídico português pelo CP de 1982, estando atualmente consagrado nos termos *supra*

referidos. A referida norma garante a impossibilidade da imprescritibilidade que é potencialmente ocasionada pela profusão de causas interruptivas da contagem do prazo prescricional, com fundamento nas imposições garantísticas que decorrem do já aludido princípio do Estado de Direito democrático¹⁴. Preocupações que não são, de todo, despiciendas em sede tributária.

1.4. A prescrição no direito tributário: considerações preliminares

O dever de pagar tributos nasce da relação jurídica tributária – que se constitui com a ocorrência do facto tributário, nos termos do n.º 1 do art.º 36.º da LGT – ou da relação jurídica contributiva – que consubstancia um vínculo obrigacional entre o sistema previdencial e os trabalhadores, entidades empregadoras e trabalhadores independentes¹⁵.

A prescrição, lado a lado com a caducidade, figuram como dois institutos fundamentais no âmbito da arrecadação das receitas tributárias, ainda que não sejam confundíveis, porquanto apresentam contornos distintos – cada um conhece uma regulação jurídica própria em sede tributária, como sucede também no domínio civilístico.

A caducidade respeita à fase da liquidação do imposto, isto é, ao momento a que se reporta a determinação do *quantum* a exigir ao contribuinte, pelo que se trata de um limite ao exercício de um direito ou poder (de liquidar) na esfera da AT. Deve também atender-

¹⁴ A definição de prazos legais de prescrição é um relevantíssimo contributo para a segurança jurídica, pois a previsão de um prazo durante o qual o Estado pode atuar punitivamente obsta a que, sobre certa pessoa, possa estar eternamente pendente a atuação da justiça. Tal entendimento é transponível, com as necessárias adaptações, para o direito tributário, em que não é aceitável que determinado sujeito passivo fique refém de uma dívida tributária *sine die*.

¹⁵ A relação jurídica contributiva apresenta-se como semelhante à relação jurídica tributária, conforme resulta do Ac. do STJ de 15.11.2013, proferido no proc. n.º 1187/09.2TDLSB.L2-A.S1, referindo que “*esta relação entre sujeitos (ente público – sujeito activo, e entidade empregadora/trabalhador – sujeitos passivos), em que ao sujeito activo assiste o direito de exigir do sujeito passivo uma certa quantia, é em tudo semelhante à relação jurídica tributária (...). Igualmente as contribuições visam não só a satisfação das necessidades financeiras das instituições competentes para o pagamento das prestações substitutivas de rendimentos de trabalho perdidos, em virtude de contingências previstas na lei, ou compensatórias de certos encargos, mas também visam a promoção da justiça social e a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (artº 5º, nº 1 da Lei Geral Tributária)*” (disponível em www.dgsi.pt).

se à crescente consolidação da autoliquidação¹⁶, em que mesmo cabendo ao sujeito passivo determinar o imposto em dívida, não contende com a lógica subjacente ao instituto da caducidade.

A prescrição, por sua vez, ocorre numa outra fase – de cobrança do tributo –, funcionando como um obstáculo ao prosseguimento do processo de execução fiscal. Tal não quer significar, necessariamente, que tenha ocorrido previamente a liquidação do tributo, conforme apontou já, no passado, a jurisprudência do STA. De facto, têm os tribunais entendido que pode ocorrer a prescrição de uma dívida tributária sem que a mesma tenha sido liquidada.

Ficam assim à vista as diferenças estruturais entre a problemática da exigibilidade do tributo e a legalidade da liquidação do mesmo. É que, como se pode ler no Ac. do STA de 22.10.1997, proferido no proc. n.º 021813¹⁷, “*o início do seu prazo [ou seja, do prazo prescricional] está reportado ao facto tributário*”, não dependendo da sua (adequada) liquidação, porquanto se refere, em rigor, à obrigação tributária.

A prescrição integra-se, portanto, na problemática da exigibilidade da dívida tributária¹⁸ e não da legalidade do ato que lhe deu origem.

Com efeito, a prescrição tributária é habitualmente perspectivada como uma causa extintiva da obrigação tributária¹⁹, em que a particularidade que a distingue das restantes causas de extinção da dívida tributária tem que ver com o facto de a prescrição produzir os seus efeitos pelo decurso do tempo. Assim, é independente de uma qualquer manifestação de vontade nesse sentido, escusando a intervenção de qualquer dos sujeitos da relação jurídica tributária – contrariamente ao que ocorre no caso de pagamento

¹⁶ ANA PAULA DOURADO (1988) “*A Natureza Jurídica da Autoliquidação*” in Separata da Revista Jurídica da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 180-181, refere-se a um fenómeno em que “*o interesse material do Estado na aquisição de quantias a título de imposto é assegurado sem a emanação de um acto proveniente de um órgão administrativo*”, verificando-se uma “*transferência de responsabilidades respeitante à concreta aplicação da norma tributária*”.

¹⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

¹⁸ A exigibilidade, como qualidade do crédito tributário que origina a sua cobrança coerciva, está sujeita a controlo jurisdicional, sendo que a não observância dessa qualidade impõe a extinção do processo executivo.

¹⁹ Veja-se, entre outros, J. L. SALDANHA SANCHES (2007) *Manual de Direito Fiscal*, 257-272, JOSÉ CASALTA NABAIS (2006) *Direito Fiscal*, 291-294, e SÉRGIO VASQUES (2018), 426-429.

(voluntário ou coercivo), que naturalmente implica uma atuação (positiva) de um dos sujeitos da relação jurídica, como no caso em que seja a AT a anular a dívida.

No entanto, uma vez que o ordenamento jurídico tributário vigente não desenvolve com especial acuidade e minúcia as matérias atinentes à prescrição tributária, coibindo-se de fornecer uma definição do próprio instituto da prescrição²⁰, é necessário recorrer às demais fontes do direito – doutrina e jurisprudência – para granjear uma delimitação adequada do que deve entender-se por prescrição tributária. Ainda que saibamos que esta definição deve, em primeira linha, ser buscada nos meios legais à disposição, pois são estes que, verdadeiramente, caracterizam a prescrição tributária, a verdade é que a tarefa hermenêutica resulta empecilhada face à frugalidade da lei tributária na matéria.

Importa trazer à tona as considerações de alguns autores, como FREITAS PEREIRA, que vê como indissociáveis a prescrição tributária e a cobrança coerciva do tributo, olhando à prescrição como uma mera limitação no tempo, que se impõe à AT, impedindo-a de proceder à cobrança²¹.

Por seu turno, SALDANHA SANCHES ensinou que *“a prescrição é a extinção de uma obrigação vencida em consequência do decurso de um prazo, quer da obrigação que existiria quando se tivesse verificado o cumprimento pontual dos deveres de cooperação e dos deveres de prestação pecuniária, quer da obrigação tributária existente depois da contagem de juros compensatórios e de juros de mora”*²².

Resulta, pois, que a doutrina, ao invés de procurar explorar uma definição, mais ou menos exata, da prescrição, tende a desenvolver o seu trabalho em torno dos efeitos por ela provocados ao nível da obrigação tributária, nomeadamente a sua potencial extinção.

CASALTA NABAIS entende que *“além do cumprimento, há outros modos de extinção da obrigação fiscal, como a prescrição”*²³, tratando-se da perda de um direito face ao seu não exercício, não imediatamente, mas despoletada pelo decurso de um período que o legislador estabeleceu para o seu exercício, atentos critérios de razoabilidade.

²⁰ Recorde-se que este não é um problema particular do direito tributário, pois o direito civil também não oferece uma noção do instituto da prescrição.

²¹ MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA (2011) *Fiscalidade*, 311.

²² J. L. SALDANHA SANCHES (2007), 261-262.

²³ J. CASALTA NABAIS (2006), 291.

De facto, se olharmos ao panorama da justiça tributária nacional, concluímos que o Estado parece não se sentir tão pressionado quanto deveria na célere resolução dos litígios em matéria tributária, levando a que o contribuinte acabe por se ver na ingrata situação de discutir a liquidação de tributos ou a exigibilidade das dívidas resultantes do seu não pagamento, junto dos tribunais, por períodos de tempo excessivos. Fica, pois, o contribuinte completamente refém de uma dívida tributária durante vários anos (por vezes dezenas!), com contrapartidas financeiras gravíssimas – v.g., o empolamento dos juros de mora ou os encargos financeiros subjacentes à garantia que teve de prestar para ver suspenso o processo de execução fiscal²⁴.

No entanto, essa é uma demora que ao contribuinte é impossível controlar, para além de não lhe poder ser imputada, representando mesmo a preterição do direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo, previsto no n.º 4 do art.º 20.º da CRP, e refletindo-se, igualmente, ainda que de modo mais ténue, numa transgressão do princípio da proporcionalidade, consagrado no n.º 2 do art.º 266.º da CRP²⁵.

Também a jurisprudência dos nossos tribunais tem vindo a estabelecer os aspetos fundamentais do instituto da prescrição, fazendo, na maioria das vezes, referência àquele que é o seu efeito principal ao nível da obrigação tributária – a sua extinção – e, bem assim, aludindo à sua natureza de exceção perentória, relevante em sede processual.

Sobre este último ponto, pode ler-se no Ac. do TCAS de 14.10.2003, proferido no proc. n.º 00179/03²⁶, que:

“Constituindo a prescrição uma exceção peremptória, em que o facto relevante (decurso de determinado prazo) dá origem à extinção do efeito jurídico inicialmente pretendido (cumprimento da obrigação tributária), nada obsta a que possa ser invocada em impugnação, atacando não o acto

²⁴ Para suspensão das diligências de cobrança coerciva, o contribuinte tem de prestar garantia idónea, nos termos do n.º 1 do artigo 199.º do CPPT. A garantia corresponde ao montante da dívida exequenda acrescido de 25% do valor (cfr. o n.º 6 do referido preceito), o que é bastante oneroso para o contribuinte. A juntar a isso surge o facto de a AT ser deveras exigente na avaliação das garantias prestadas, ainda que os critérios legais, no que respeita à idoneidade e suficiência das garantias, sejam demasiado amplos e pouco precisos, dificultando a tarefa interpretativa e viabilizando uma menos adequada aplicação da lei.

²⁵ Acresce que, em razão do passar do tempo, pode tornar-se impossível ao contribuinte provar a inexigibilidade da dívida, o que representa uma diminuição das suas garantias de defesa.

²⁶ Disponível em www.dgsi.pt.

formal de liquidação mas a obrigação tributária, independentemente de esta ter dado azo ou não a uma liquidação.”

Ora, ainda que seja verdade que à dívida tributária está associada uma obrigação de cumprimento que recai sobre o contribuinte por força da lei, não é menos verdade que um dever desse tipo, com implicações financeiras assinaláveis, não pode subsistir na esfera de um sujeito de direitos por tempo indeterminado. Vejamos, melhor, de seguida.

1.4.1. Fundamentos do instituto da prescrição

São várias – e de várias ordens – as motivações subjacentes ao instituto da prescrição, que podem diferir consoante o ramo do direito sob análise.

No direito civil, por exemplo, uma vez que nos situamos no domínio dos direitos disponíveis, verifica-se uma natural preponderância do interesse privado relativamente ao interesse público, numa lógica contrária àquela que vinga no direito tributário, enquanto ramo autónomo do direito público.

No direito tributário vigora um princípio de indisponibilidade dos direitos (de crédito), plasmado nos n.ºs 2 e 3 do art.º 36.º da LGT, sobre o qual se pronunciam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, no sentido de que *“nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento; etc. A isto se opõe o princípio de legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa. A vontade das partes, quer da administração, quer dos contribuintes, não releva juridicamente enquanto tal. Uma vez preenchidos os pressupostos de facto, nasce a obrigação estreitamente vinculada. Mesmo no âmbito de conceitos indeterminados, está-se perante o seu preenchimento em obediência à lei e não aos interesses das partes”*²⁷.

Com efeito, no direito tributário constata-se uma preeminência do interesse público em prol dos interesses privados, o que em matéria de prescrição é visível na

²⁷ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA (2012) 297.

natureza oficiosa do seu conhecimento no âmbito da execução fiscal, prevista no art.º 175.º do CPPT. À imposição legal do carácter oficioso da prescrição, reveladora da classificação diferenciada entre interesses público e privados, está subjacente “o entendimento de que o interesse da segurança ou certeza jurídica deve prevalecer sobre o interesse patrimonial do credor tributário”²⁸.

A AT “*não é defensora dos interesses financeiros públicos, [mas] uma aplicadora da lei e defensora da verdade material que, nesta situação, não tem de conduzir à arrecadação da receita, uma vez que a conflitar existe o valor da segurança jurídica*”²⁹, pelo que se impõe, à luz do princípio da verdade material que norteia a sua atividade, conhecer officiosamente a prescrição.

A prescrição acaba por revestir um pendor garantístico evidente, em conformidade com os princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário, decorrentes de um princípio maior – o princípio do Estado de Direito Democrático – a recordar: a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima³⁰. Os referidos princípios impõem que a ordem jurídica promova uma estabilização das expectativas jurídicas criadas pelos contribuintes na conduta do Estado, mormente da AT – *in casu*, procurando evitar a desordem que naturalmente se gera pela cobrança coerciva de uma dívida já depois de terminado o prazo legalmente previsto para o efeito.

Figurando a prescrição como garantia³¹ – ainda que desprovida de natureza impugnatória – do contribuinte, surge como propugnadora da estabilidade das relações jurídicas e, bem assim, como calibradora de uma atuação tendencialmente arbitrária da AT.

Contudo, cumpre referir que, revestindo a natureza de garantia dos contribuintes, a matéria da prescrição está sujeita ao princípio da legalidade, plasmado no n.º 2 do art.º

²⁸ JORGE LOPES DE SOUSA (2010) *Sobre a prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, 18.

²⁹ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 485.

³⁰ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES (2010), 39, refere-se à prescrição enquanto “*homenagem ao valor da segurança jurídica e da certeza do direito, mas, também, em nome do interesse particular do devedor, funcionando, como reacção à inércia do titular do direito, fundada num imperativo de justiça*”.

³¹ Releva, entre outros, o trecho do Ac. do STA de 14.10.2009, proferido no proc. n.º 0528/09, onde se lê que “[a]s normas que regulam o regime da prescrição da obrigação tributária, inclusivamente as relativas ao regime da sua suspensão, inserem-se nas «garantias dos contribuintes», pelo que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre essa matéria”, disponível em www.dgsi.pt.

103.º da Constituição da República Portuguesa, que determina que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Em suma, não é possível apontar um só fundamento à prescrição, isto é, um só interesse que vise atingir. Todavia, remate-se, referindo que, no fundo, este instituo procura “*uma razoabilidade entre o tempo em que a Administração pode cobrar certa dívida e o tempo que pode durar uma obrigação no foro tributário, sem infringir as garantias conferidas aos contribuintes e respeitando o princípio da legalidade tributária e da reserva de lei formal, previstos no art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)*”³².

1.4.2. A natureza especial do processo de execução fiscal

O legislador prevê um processo especial em matéria de cobrança coerciva dos créditos tributários – o processo de execução fiscal – previsto na al. a) do n.º 1 do art.º 148.º do CPPT.

Nesta matéria, a não ser a título meramente supletivo, não se aplicam as normas gerais civilísticas, respeitantes ao processo de execução. Assim, para as situações em que esteja em causa a cobrança de dívidas cujo credor é, em sentido amplo, o Estado, reservou o legislador uma forma processual própria.

O n.º 1 do art.º 103.º da LGT refere-se ao processo de execução fiscal como tendo natureza judicial³³, ainda que nele participem os órgãos da AT, nos atos desprovidos de natureza jurisdicional³⁴. E, embora, o n.º 2 do referido preceito legal garanta “*aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos*

³² SERENA CABRITA NETO (2019), “*A prescrição da obrigação tributária*” in Prescrição da obrigação tributária, Centro de Estudos Judiciários, 2019, 85.

³³ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO (2001) *Lei Geral Tributária Anotada*, 421.

³⁴ No Ac. do STA de 23.05.2012, proferido no proc. n.º 0489/12, é referido que “[n]o processo de execução fiscal – que tem natureza judicial (cfr. art. 103.º da LGT) – a AT intervém quer como órgão de execução fiscal, praticando actos processuais sem natureza jurisdicional, quer como sujeito activo da relação tributária que deu origem à dívida exequenda, praticando actos administrativos tributários” (disponível em www.dgsi.pt).

materialmente administrativos praticados por órgãos da AT”, é possível – dir-se-ia até normal – que todo o processo de execução fiscal decorra (ou seja, que se inicie e finde) como um procedimento meramente administrativo, sem que ocorra qualquer tipo de intervenção judicial. Em rigor, tantas vezes, toma as vestes de um “processo judicial sem juiz”.

Ancorado na própria lei, o Estado, mormente a AT, surge, em simultâneo, enquanto credor – que titula o crédito incumprido – e entidade exequente no âmbito do processo de execução fiscal. Adicionalmente, verifica e gradua, administrativamente, os créditos reclamados nas execuções fiscais por si concretizadas. É a AT quem tem legitimidade para promover a execução das dívidas dessa natureza, nos termos do n.º 1 do art.º 152.º do CPPT.

Crê-se, à partida, que embora não seja controverso que a AT detenha o poder de autotutela declarativa, já não é assim quanto à autotutela executiva – com a sua atribuição à AT, a coberto de motivações relativas à eficácia, está a promover-se uma desmaterialização da separação de poderes, constitucionalmente consagrada, permitindo a intrusão da AT no poder judicial, inferiorizando-o³⁵.

O órgão da execução fiscal atua independentemente da iniciativa de outrem. A própria suspensão do processo de execução fiscal – prevista na lei em casos excepcionais – é decidida pela própria Administração, a quem compete definir as condições para que a suspensão possa ser concedida, de acordo com a lei³⁶.

No entanto, nos termos do art.º 151.º do CPPT³⁷, pode o tribunal tributário ser chamado a intervir no processo, sendo que o desencadear dessa ação resulta de um pedido do executado e é financeiramente suportado por este. Contudo, *“é a Administração (em particular, o órgão de execução fiscal) quem, por regra, decide em primeiro lugar da*

³⁵ Pode aventar-se que esta autotutela executiva tributária, que é prerrogativa da AT, não é acolhida por qualquer norma constitucional, configurando um conflito com o princípio da separação de poderes. Afinal, o processo de execução fiscal – ainda que a lei o categorize como um processo de natureza judicial – é, fundamentalmente, um processo administrativo.

³⁶ No caso da execução cível é diferente, conforme resulta do art.º 733.º do CPC.

³⁷ O n.º 1 do art.º 151.º do CPPT prescreve que “[c]ompete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário (...) decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal”.

sorte do peticionado pelo executado”³⁸. Os incidentes, embargos e a reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal são deduzidos junto deste último que dispõe de um prazo, previsto na lei, durante o qual pode revogar o ato contestado sem dar subida ao processo, conforme disposto no art.º 79.º da LGT³⁹ e no n.º 2 do art.º 277.º do CPPT⁴⁰.

Contudo, são bastantes mais do que se pensa os casos em que a intervenção do tribunal não é convocada, não chegando ao seu conhecimento tantos dos processos de execução fiscal instaurados pela AT. Daí que grande parte dos atos que são praticados no âmbito do processo de execução fiscal são, rigorosamente, atos administrativos – não se verificando, pois, o efetivo (e tutelar) exercício da atividade jurisdicional. Como se retira da al. h) do n.º 1 do art.º 54.º da LGT, o procedimento tributário corresponde à sucessão de atos que se dirige à declaração de direitos de natureza tributária, nomeadamente a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não revista natureza judicial (cfr. a al. g) do n.º 1 do art.º 44.º do CPPT, no mesmo sentido).

O processo de execução é, por tudo isto, “*apenas em último termo (...) judicial*”⁴¹, ou seja, apenas o é em determinados casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte – de facto, só se tratará de processo judicial se forem desencadeados e praticados alguns dos aludidos atos de natureza judicial.

Uma vez que no processo de execução fiscal não se verifica a intervenção da Representação da Fazenda Pública nem do MP, sendo que o Tribunal intervém apenas quando tal seja suscitado pelo próprio executado (ou, bem assim, por um terceiro interessado), surge evidenciada uma violação nítida das garantias dos contribuintes, que se veem, na prática, desprovidos da tutela jurisdicional a que, nos termos da Constituição, têm direito.

Refira-se ainda, para rematar, que a orgânica controversa do processo de execução fiscal acaba por ser reveladora de um enfoque na tarefa de arrecadação de receitas, que permite rotular a execução fiscal de um verdadeiro instrumento de política financeira – afinal, trata-se de um processo que, quase integralmente, é conduzido por uma entidade

³⁸ RUI MARQUES (2016), 281.

³⁹ O art.º 79.º da LGT prevê, no n.º 1, que “[o] ato decisório pode revogar total ou parcialmente ato anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão”.

⁴⁰ O n.º 2 do art.º 277.º do CPPT estabelece que “[a] reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado”.

⁴¹ RUI DUARTE MORAIS (2006), *A Execução Fiscal*, 43.

hierarquicamente dependente do Governo, por um lado, e que é tida como “*o cobrador implacável*”, quando a sua atividade deve nortear-se pelo interesse público, que nunca pode ver-se confundido com um mero interesse financeiro, tendente à arrecadação de receitas para financiamento público, por outro⁴².

É manifesto que a AT assume um papel particularmente influente no processo de execução fiscal, intervindo o Tribunal apenas quando instado pelo contribuinte ou para tramitar e decidir sobre incidentes processuais. No entanto, os atos praticados pelo órgão da execução fiscal são, nada mais, nada menos, que atos puramente administrativos, que não podem confundir-se com qualquer ato praticado pelo poder judicial, diferindo substancialmente quanto às suas características e efeitos.

1.5. A contagem do prazo prescricional: causas de suspensão e de interrupção da sua contagem

O regime da prescrição em matéria tributária foi sendo alvo de diversas e profundas alterações ao longo do tempo, que suscitaram bastantes dúvidas ao intérprete e aplicador do direito no âmbito da intrincada tarefa da contagem do prazo.

Conforme se viu, a prescrição tem lugar no âmbito da cobrança coerciva da dívida, sendo que a consequência é a extinção do processo de execução, dado que a dívida (em rigor, a obrigação tributária) deixa de existir como obrigação civil – passando a figurar como uma obrigação natural –, pelo que desaparece o objeto do processo de execução fiscal⁴³.

Importa então perceber quando se verifica a prescrição das dívidas tributárias objeto de cobrança coerciva através do processo de execução fiscal, pelo que importa atentar no n.º 1 do art.º 48.º da LGT que determina que “[a]s dívidas tributárias prescrevem, salvo

⁴² A AT não tem, nem pode ter, interesses próprios, limitando-se à prossecução do interesse geral e coletivo. Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2018), 47 e ss., “[m]uito mais do que um cobrador de impostos, o fisco é uma entidade pública, vinculada aos mais diversificados imperativos, como a justiça, a igualdade, a equidade, a proporcionalidade, a preservação da liberdade de empresa (...), não podendo fazer tábua rasa destes últimos, negligenciando-os ou esquecendo-os e pensando apenas na vertente quantitativa”.

⁴³ SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina, 2017, 701.

o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário^{44,45,46,47}.

O legislador não se limitou a definir um só momento, a partir do qual se inicia a contagem do prazo de prescrição, tendo antes adotado um critério tripartido – ou seja, a lei prevê três momentos para o seu início – que, em nossa opinião, não deixa de revelar alguma incongruência conceptual, tornando (ainda mais) complexa a tarefa de aplicação da lei.

A título de enquadramento importa distinguir a interrupção do prazo de prescrição da sua suspensão. A lei tributária, embora especifique as diversas causas de interrupção e de suspensão do prazo de prescrição, não apresenta normas especiais atinentes aos seus efeitos, pelo que se justifica o recurso ao direito civil, nos termos da al. d) do art.º 2.º da LGT, para densificar os conceitos que o legislador tributário não foi capaz de precisar. Com efeito, atendendo ao art.º 318.º e seguintes do CC, temos que (i) as causas interruptivas serão, à partida, instantâneas, inutilizando “*para a prescrição todo o tempo*

⁴⁴ No que respeita às dívidas à SS, veja-se o art.º 187.º do CRCSPSS, que prevê que a obrigação de pagamento de contribuições e quotizações, bem como juros de mora ou outras quantias devidas àquela entidade têm um prazo específico de prescrição, de cinco anos, contados da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida.

⁴⁵ No caso das dívidas respeitantes a coimas ou outras sanções contraordenacionais, dita o art.º 34.º do RGIT que “*as mesmas prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral*”. Cabe, portanto, remissão para o DL n.º 433/82, de 27 de outubro, que institui o ilícito de mera ordenação social e respetivo processo (cfr. os art.ºs 30.º e 30.º-A do mencionado diploma).

⁴⁶ Refira-se que o processo de execução fiscal que tenha como objeto uma dívida não tributária ao Estado tem aplicação, em regra, o prazo ordinário da prescrição previsto no art.º 309.º do CC.

⁴⁷ A jurisprudência, fomentada pela posição do TJUE, tem aceitado que existem certas dívidas, como é o caso dos reembolsos de montantes indevidamente recebidos, relativos a fundos europeus, em que o prazo de prescrição é de quatro anos (veja-se, entre outros, o Ac. do STA de 9.04.2014, proferido no proc. n.º 0173/13, disponível em www.dgsi.pt e o Ac. do TCAN de 24.04.2015, proferido no proc. n.º 00496/12.8BEVIS, disponível em www.dgsi.pt, em que foi acolhida a posição do TJUE no Ac. de 29.01.2009, proferido nos processos *Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb GmbH & Co.* (C-278/07), *Vion Trading GmbH* (C-279/07) e *Ze Fu Fleischhandel GmbH* (C-280/07), disponíveis em eur-lex.europa.eu).

decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo” (cfr. o n.º 1 do art.º 326.º do CC), ao passo que (ii) as causas suspensivas determinam que o prazo não corra enquanto o facto suspensivo se mantiver, pelo que têm um efeito duradouro (cfr. o art.º 318.º do CC). Uma vez que o legislador tributário não esclarece, ele próprio, a produção de efeitos das causas interruptivas e suspensivas da prescrição, deve atender-se aos referidos preceitos – e apenas a esses – porquanto no mais a própria LGT oferece uma solução cabal no âmbito da contagem do prazo prescricional⁴⁸.

No entanto, de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 49.º da LGT, são vários os factos cuja ocorrência determina a interrupção da prescrição, a saber: a citação⁴⁹, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Por seu turno, o n.º 4 do art.º 49.º da LGT elenca as causas de suspensão do prazo de prescrição, pelo que face à letra da lei, o prazo prescricional suspende a sua contagem (i) pelo pagamento de prestações legalmente autorizadas, (ii) enquanto não haja decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida, (iii) desde a instauração, até ao trânsito em julgado, da ação de impugnação pauliana intentada pelo MP e, por fim, (iv) pelo período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente.

O n.º 5 do art.º 49.º da LGT estabelece que o prazo de prescrição legal se suspende desde a instauração de inquérito criminal até que haja arquivamento ou a sentença transite em julgado.

No que respeita à suspensão do prazo prescricional, enquanto não estiver decidida definitivamente a reclamação graciosa ou, por seu turno, não tenha transitado em julgado a sentença proferida no âmbito da impugnação judicial, recurso ou oposição, é de salientar, na senda do que defendem JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES,

⁴⁸ Seguimos de perto SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE (2011) “*O Regime da Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*” in Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches (Org. PAULO OTERO, FERNANDO ARAÚJO, JOÃO TABORDA DA GAMA) Vol. V, 417-444.

⁴⁹ Segundo JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES (2015) *Procedimento e Processo Tributário*, 414, qualquer forma de citação – de entre as previstas no art.º 191.º do CPPT – é suscetível de ocasionar a interrupção do prazo de prescrição.

que a sua apresentação só determina a suspensão do prazo de prescrição se apresentada garantia, nos termos do disposto no art.º 52.º da LGT e nos art.ºs 169.º e 199.º do CPPT ou, bem assim, se for deferido o pedido de dispensa de prestação de garantia⁵⁰.

Pode dar-se ainda o caso de ocorrer a reversão do processo de execução fiscal contra os responsáveis solidários ou subsidiários, no caso de o património do devedor/executado originário não ser suficiente para garantir o pagamento (integral) da dívida exequenda. Os n.ºs 2 e 3 do art.º 48.º da LGT determinam que as causas de suspensão e interrupção da prescrição previstas aproveitam igualmente aos responsáveis solidários ou subsidiários e não apenas ao devedor originário. Contudo, uma ressalva para referir que a interrupção da prescrição quanto ao devedor originário não produz quaisquer efeitos a respeito do responsável subsidiário se a citação deste último, para o processo de execução fiscal, for efetuada no quinto ano posterior ao da liquidação do tributo⁵¹.

Ora, para responder à questão acima colocada – isto é, quando se verifica a prescrição em matéria tributária e a conseqüente extinção do processo executivo tributário – importa, desde logo, perceber qual a natureza da dívida exequenda, porquanto os prazos prescricionais diferem em função da mesma. Consequentemente, importa determinar o termo inicial do prazo prescricional e, bem assim, perceber se ocorreu alguma causa de interrupção ou suspensão da contagem do prazo. Com efeito, verificando-se a prescrição da dívida exequenda, tal é, nos termos *supra* expostos, de conhecimento oficioso, propiciando a extinção do processo de execução em razão da falta do seu objeto.

Conclui-se, pois, dos normativos referidos, que sendo o contribuinte alvo de processo de execução fiscal, a si comunicado por via da citação, ou nos casos em que intente um dos meios de defesa elencados no n.º 1 do art.º 49.º da LGT, o prazo de prescrição é interrompido, no momento em que a primeira das causas interruptivas se verificar, inutilizando-se o prazo até então decorrido – reiniciando a contagem de novo prazo, seja o prazo-regra de oito anos, seja de outro aplicável nos termos da lei.

⁵⁰ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES (2015), 415-416.

⁵¹ De notar que a jurisprudência tem entendido que “*se a citação do responsável subsidiário pela dívida exequenda tiver ocorrido para além do 5º ano posterior ao ano da liquidação mas antes do 8.º ano a contar do início da prescrição os efeitos da interrupção derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele*” (veja-se, a título de exemplo, o Ac. do TCAN de 11.02.2016, proferido no proc. n.º 00309/10.5BEPRT, disponível em www.dgsi.pt), determinando, na prática, que o n.º 3 do art.º 48.º da LGT seja “lei morta”.

No entanto, o momento em que se dá o reinício da contagem do prazo prescricional suscita bastante controvérsia, o que motivou o presente estudo e constitui o seu cerne. Desde logo, face ao texto da norma ínsita no art.º 49.º da LGT, adivinhamos a complexidade que se gera no que respeita à conjugação das regras relativas à interrupção e suspensão do prazo prescricional.

Embora sejam várias as dúvidas e discussões que possam brotar, fixemo-nos em apenas uma delas: que efeito tem a interrupção operada, em concreto, no caso da citação? Será duradouro – como entende a jurisprudência do STA – ou apenas instantâneo?

2. A tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias: a eventual inconstitucionalidade da tese do efeito duradouro da interrupção da prescrição

2.1. O efeito duradouro da interrupção da prescrição: breve excurso

Depois de percorridos os aspetos essenciais atinentes à prescrição e referidas as principais causas interruptivas do prazo prescricional, cumpre finalmente desenvolver, à luz de todo o exposto, a questão nuclear do presente excurso, que se prende com os efeitos da ocorrência de factos interruptivos que, tendencialmente, culminam numa indesejável imprescritibilidade das dívidas tributárias. Imprescritibilidade que, ainda que apenas tendencial, se afigura, numa primeira aceção, contrária à luz dos imperativos de segurança jurídica e tutela da confiança legítima que conformam a ordem jurídica, nos termos do art.º 2.º da CRP.

Também se deixou assente que, para delimitação do regime da prescrição tributária, é necessário entrecruzar as disposições tributárias com as disposições civis, mas apenas e só quando o direito tributário não fornece uma solução cabal para o problema suscitado – *in casu*, em matéria de prescrição das obrigações tributárias –, e se a aplicação das normas civilísticas não contender com a natureza do crédito tributário, nomeadamente com a sua indisponibilidade.

Ao longo do tempo foram várias as alterações operadas ao regime da prescrição das dívidas tributárias, quer no que respeita ao início da contagem do prazo prescricional,

quer no âmbito das causas de suspensão e interrupção da contagem do prazo de prescrição. Sem prejuízo da bondade do legislador na procura do melhor quadro regulador em matéria de prescrição, a verdade é que o mesmo se revela intrincado e complexo, originando interpretações díspares, mesmo conflituantes, num domínio cujo pendor é iminentemente garantístico, porquanto o instituto da prescrição se funda em exigências de segurança jurídica e tutela da confiança legítima, com vista à estabilização das relações jurídicas.

No que respeita às causas de interrupção da prescrição, importa recuar um pouco no tempo. No CPCI, bem como no CPT era indicada, como causa interruptiva do prazo prescricional, a execução e a instauração da execução, respetivamente. No entanto, com a aprovação da LGT – cuja entrada em vigor data de 1 de janeiro de 1999 – o legislador nada previu no que toca à execução fiscal, surgindo apenas mais tarde, com a Lei n.º 100/99, de 26 de julho, a citação como causa interruptiva do prazo de prescrição.

Na sua redação originária, o n.º 1 do art.º 49.º da LGT previa diversas causas de interrupção do prazo de prescrição, defendendo a jurisprudência do STA, a partir de certo momento, que deveriam ser consideradas as várias causas interruptivas da prescrição⁵².

Contudo, deu-se um momento de viragem com a aprovação da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro – LOE para 2007 – que procurou simplificar o sistema, através de uma aproximação do regime da prescrição das dívidas tributárias ao da prescrição civil. Através da referida Lei, foi objeto de revogação aquela que era a principal especificidade da prescrição tributária face à prescrição em direito civil: deixou de estar prevista a norma que disciplinava a conversão da interrupção da prescrição em suspensão da prescrição, nos casos em que o processo de execução fiscal estivesse parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. o então n.º 2 do art.º 49.º da LGT). Até ali, as várias causas interruptivas da prescrição tinham a virtualidade de cessar e, conseqüentemente, reiniciar o prazo de prescrição, sendo que, quando se verificasse a inércia da AT – plasmada na paragem do processo por período superior a um ano –, o efeito interruptivo da prescrição cessaria, *“somando-se o tempo que tivesse decorrido após a cessação do efeito interruptivo ao que tivesse decorrido até à data da autuação do*

⁵² Cfr. o Ac. do STA de 28.05.2008 proferido no proc. n.º 0840/07, disponível em www.dgsi.pt.

processo”⁵³. As questões quanto ao início da contagem eram, à luz da maior clareza da norma e da sua evolução natural que vinha gerando jurisprudência bastante esclarecedora, porventura bastante mais simples de descortinar.

Em simultâneo com a eliminação do designado sistema de degradação do facto interruptivo em facto suspensivo, teve lugar a previsão do n.º 3 do art.º 49.º da LGT, estabelecendo que a interrupção teria lugar apenas uma vez, com o facto (interruptivo) verificado em primeiro lugar. Desta forma, o legislador pôs fim à corrente jurisprudencial que defendia a multiplicidade de factos interruptivos da contagem do prazo prescricional que, não obstante antes da referida intervenção legislativa colhesse suporte na letra da lei, punha em causa os princípios fundamentantes do regime da prescrição em matéria tributária. É que, na prática, a interrupção do prazo prescricional poderia prolongar-se por períodos excessivamente extensos. No entanto, conforme se verá mais à frente, essa suscetibilidade de perpetuação da interrupção do prazo prescricional verifica-se, ainda assim, e talvez ainda mais, nos dias que correm – não por via da aplicação da LGT, mas sim pela (desnecessária) aplicação, a título subsidiário, de algumas disposições civilísticas, tudo agravado pelo facto de não existir um prazo máximo de prescrição em sede tributária.

Ainda que o legislador tenha passado a prever a interrupção única e não sucessiva do prazo de prescrição das dívidas tributárias, cuja bondade da norma não se pretende menosprezar, a verdade é que o regime tende a motivar duas interpretações que não podem, segundo cremos, coexistir no ordenamento jurídico tributário.

Uma nota para referir que, no direito tributário, contrariamente ao que sucede no direito civil, é o devedor/executado que, em regra, provoca a interrupção da prescrição, quando lança mão dos mecanismos tutelares (administrativos ou contenciosos) ao seu dispor, com exceção do caso particular da citação para o processo de execução fiscal.

A doutrina, bem como a jurisprudência do STA, têm defendido que a interrupção da prescrição tem um efeito duradouro, apontando que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa, a par da citação para o processo de execução fiscal (cfr. o n.º 1 do art.º 49.º da LGT) interrompem a contagem do prazo prescricional

⁵³ SÉRGIO GONÇALVES DO CABO (2019) “*Nota sobre a prescrição de obrigações tributárias*” in *Prescrição da Obrigação Tributária*, 27.

no momento em que ocorrem, mas que o novo prazo apenas começa a contar aquando do fim do processo, da sua decisão definitiva. Esta posição surge, porém, ancorada numa disposição civilística que entendemos não ter aplicação, em determinadas circunstâncias, ao processo de execução fiscal.

Cumpre, ainda assim, distinguir duas hipóteses: (i) quando a interrupção da prescrição é ocasionada pelo recurso a um dos meios tutelares previstos no n.º 1 do art.º 49.º da LGT e, por outro lado, (ii) quando decorre da citação para o processo de execução fiscal.

Nos casos em que o contribuinte lança mão de um dos mecanismos acima referidos, JORGE LOPES DE SOUSA defende que o efeito duradouro resulta da letra da lei, por a mesma se referir ao próprio meio de defesa – isto é, ao processo – e não concretamente ao momento da sua apresentação junto da AT ou de um Tribunal. Entende o autor que o facto interruptivo consubstancia o processo *per se*, e não a peça processual que é apresentada, daí que o efeito interruptivo deva prolongar-se até que transite em julgado a decisão sobre o mesmo^{54,55}.

Quando é a citação para o processo de execução fiscal que dá origem à interrupção do prazo de prescrição, o mesmo autor vem defender idêntico entendimento, no sentido de que tal prazo apenas reinicia a sua contagem quando o processo de execução findar, por aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC. Com efeito, refere – posição, de resto, confirmada pela jurisprudência dos Tribunais superiores – que o prazo prescricional apenas retoma a sua contagem com o trânsito em julgado da decisão que pôs termo ao processo de oposição à execução ou, no caso da discussão da legalidade da dívida, com o trânsito em julgado da decisão que pôs termo ao processo de impugnação judicial.

Contudo, a mais recente jurisprudência tem, contudo, equiparado o trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo e, no caso particular do processo de execução fiscal, à declaração em falhas a que alude o art.º 272.º do CPPT – posição em que não nos revemos nem perfilhamos.

⁵⁴ JORGE LOPES DE SOUSA (2010), 14 e ss.

⁵⁵ Contudo, coloca-se desde logo um problema, que deriva da demora na obtenção de uma decisão, quer em sede administrativa, quer junto dos Tribunais, o que denota alguma incoerência face aos interesses que constituem fundamento do instituto da prescrição em sede tributária.

Face ao silêncio do legislador tributário em matéria de prescrição, é verdade que se torna necessário o recurso, a título subsidiário, ao direito civil, cuja aplicação às relações jurídicas tributárias terá lugar, nos termos do disposto na al. d) do art.º 2.º da LGT, se assim se justificar. Como referem SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, “sendo o referido código o depositário, no nosso ordenamento jurídico, dos princípios gerais de direito, têm a jurisprudência e a doutrina facilmente acolhido a aplicação subsidiária daquelas regras”⁵⁶.

De facto, entendemos que se justifica o recurso às disposições civilísticas, a título subsidiário, para densificar o conceito de interrupção, porquanto a LGT não o concretiza. Pelo que, à luz do n.º 1 do art.º 326.º do CC, que prevê que “[a] interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.os 1 e 3 do art.º seguinte”, a regra, em matéria de interrupção da prescrição, é que a mesma tem um mero efeito instantâneo.

Da aplicação das normas dos art.ºs 318.º a 326.º do CC, que regulam a prescrição, decorre que, ao passo que as causas de suspensão admitem o reaproveitamento do prazo já decorrido, que é retomado quando finda o efeito suspensivo, o mesmo não sucede com a interrupção. Aí, em virtude da verificação de um efeito instantâneo, o prazo começa a contar de início, quando ocorre a causa de interrupção, desaproveitando-se por completo o período anteriormente decorrido (antes de se verificar o facto interruptivo).

A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa interrompem o prazo de prescrição, mas não alcançamos de que forma se pode retirar um qualquer efeito duradouro dessa interrupção da letra da lei, porquanto cremos que tal não encontra arrimo no espírito do legislador. Pensemos, por exemplo, na reclamação graciosa, a que a lei expressamente a virtualidade interruptiva do prazo prescricional: caso o legislador tivesse a intenção de atribuir à reclamação um efeito diferente do efeito-regra, naturalmente tê-lo-ia expressamente declarado, à luz do que foi feito pelo legislador do CC no mencionado n.º 1 do art.º 327.º, quando comparado com o preceito imediatamente anterior, o art.º 326.º.

⁵⁶ SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE (2017), *Contencioso Tributário I – Procedimento, Princípios e Garantias*, 257.

Adicionalmente, o entendimento cuja validade contrariamos culmina numa situação de incoerência sistemática, porquanto de nada serve o n.º 4 do art.º 49.º da LGT – que prevê a suspensão do prazo de prescrição quando seja apresentado um dos referidos meios contenciosos, enquanto não haja decisão definitiva/transitada em julgado e desde que determinada a suspensão da cobrança coerciva da dívida, ou seja, quando haja sido prestada garantia ou tenha sido deferido o pedido de dispensa de prestação da mesma⁵⁷, nos termos e para os efeitos dos art.ºs 169.º do CPPT e 52.º da LGT.

A previsão de um regime de suspensão do prazo de prescrição seria, na prática, inútil, porque no caso de o contribuinte intentar um meio de reação contencioso aplicar-se-ia a igualmente a interrupção do prazo prescricional, no mesmo hiato temporal. Ainda para mais porque esse regime de suspensão do prazo está previsto para os mesmos meios tutelares cuja apresentação consubstancia facto interruptivo do prazo de prescrição.

Sendo que as regras da interpretação jurídica, designadamente o n.º 3 do art.º 9.º do CC, determinam que o intérprete deve basear-se no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento convenientemente e consagrou as soluções mais acertadas – soluções coerentes, face ao regime legal em que se enquadram – então não faz sentido que subsistam duas normas, num mesmo preceito legal, cujos efeitos de uma anulam os efeitos da outra.

Como referem SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE, “[a] interpretação da “interrupção duradoura” levaria, por exemplo, a que, uma vez verificada uma causa interruptiva, não tivesse relevância qualquer causa suspensiva posterior enquanto a interrupção não deixasse de produzir efeitos, por não ser possível, por definição, suspender um prazo que não está a correr”⁵⁸. Com efeito, à luz da tese referida pelas autoras, da qual não somos partidários, a citação levada a cabo na pendência de reclamação graciosa ou impugnação judicial, não surtiria qualquer efeito em relação ao prazo prescricional – por não se poder interromper um prazo que estaria, pois, já interrompido.

⁵⁷ A al. b) do n.º 4 do art.º 49.º da LGT prevê a suspensão do prazo de prescrição “[e]nquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida”.

⁵⁸ SERENA CABRITA NETO e CLÁUDIA REIS DUARTE (2011), 428.

E não podemos concordar com a referida tese que, ainda assim, consubstancia a posição maioritária da jurisprudência dos Tribunais superiores, na medida em que ao atribuir-se aos factos interruptivos do prazo prescricional, em matéria tributária, um efeito duradouro, estar-se-á a permitir a consolidação de uma situação prejudicial, em duas vertentes (estando em causa duas circunstâncias desfavoráveis). Em rigor, deixa de se estar perante um instituto de pendor garantístico, face à subversão dessa sua vocação, que é suscetível de violar o princípio da legalidade previsto na CRP.

Uma tese que pugne pelo efeito duradouro da interrupção da prescrição apenas faria sentido se, simultaneamente, o ordenamento jurídico deixasse uma “porta aberta” ao sistema, estatuidando um prazo máximo para a verificação da prescrição⁵⁹, como acontece noutros ramos do direito.

O problema adensa-se, no entanto, por referência à citação, em que contrariamente ao que é defendido pela doutrina maioritária e pela jurisprudência dos Tribunais superiores, entendemos que o efeito interruptivo produzido é também o designado efeito instantâneo.

2.2. A desnecessidade de aplicação subsidiária do n.º 1 do art.º 327.º do CC

JORGE LOPES DE SOUSA refere que *“as obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que às prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações, previstas no CC”*⁶⁰. Embora não se discorde do autor, a verdade é que essa aplicação não está isenta de reservas, pois as regras previstas no domínio civilístico foram pensadas e delineadas para um tipo de relação jurídica de natureza distinta da relação jurídica tributária, cujos direitos e obrigações dela emergentes acabam por revestir particularidades a que importa atender.

Com efeito, o autor entende que o regime vigente atualmente na LGT determina que vigore a tese do efeito duradouro da interrupção, perdurando os efeitos interruptivos

⁵⁹ Como sucede com os crimes e as contraordenações fiscais que, por força da aplicação subsidiária das regras previstas no CP, têm um prazo máximo para a verificação da prescrição.

⁶⁰ JORGE LOPES DE SOUSA (2010), 18.

até que se dê o trânsito em julgado do processo em que se verificou o facto interruptivo (cfr. o n.º 1 do art.º 323.º do CC).

No entanto, não conseguimos enxergar a existência de qualquer lacuna em matéria de interrupção do prazo de prescrição, determinante da aplicação subsidiária do n.º 1 do art.º 327.º do CC e, em consequência, do efeito duradouro da interrupção do prazo prescricional.

A definição aventada pela LGT no que respeita ao conceito de interrupção, plasmada no art.º 49.º do referido diploma, resulta da disposição civilística sobre o tema – por aplicação das regras de interpretação jurídica, que determinam que sempre que das normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados com o mesmo sentido daquele que têm nesses ramos de direito (cfr. o n.º 2 do art.º 11.º da LGT) –, que é, nada mais, nada menos, que o art.º 326.º do CC. Uma vez que a própria LGT prevê a interrupção da prescrição, sem ir mais além, incumbe ao intérprete procurar o seu significado noutra ramo do direito em que o conceito radica (o direito civil). Porém, mais do que isso é ultrapassar injustificadamente os limites das regras jurídico-interpretativas, até porque ao aplicar-se subsidiariamente o disposto no n.º 1 do art.º 327.º do CC, está a transpor-se para o domínio do processo tributário um efeito que foi rigorosamente pensado para processos de outra índole (privatística), que não se confundem nem em que a lógica subjacente a um e a outro é idêntica.

De resto, sempre se diga que se era intenção do legislador atribuir um efeito duradouro à interrupção do prazo prescricional, então deveria tê-lo feito expressamente, ao nível da legislação tributária. E mais: se à citação, enquanto causa interruptiva do prazo prescricional, está associado um efeito duradouro, resultaria desprovida de sentido a previsão de um efeito suspensivo nos casos em que é apresentada oposição à execução. A oposição à execução implicará, à partida, a precedência da citação para o processo de execução fiscal, pelo que acompanhamos de perto a declaração de voto emitida por ANA PAULA LOBO no proc. n.º 0639/17⁶¹, plasmada no Ac. do STA de 21.06.2017, quando refere que (sublinhado nosso):

“No direito tributário a citação não causa nenhuma suspensão do prazo de prescrição, apenas o interrompe - art.º 49.º, n.º 1 da LGT. Da conjugação do

⁶¹ Disponível em www.dgsi.pt.

n.º 1 com o n.º 4 do art.º 49.º da Lei Geral Tributária pode também confirmar-se que assim é, pois, se a oposição no processo tributário só pode ocorrer em processo executivo depois da citação, e se a citação fosse facto interruptivo duradouro, o que era igual a ser interruptivo + suspensivo, para que era necessário dizer que a oposição acompanhada de garantia determinava a suspensão do prazo de interrupção até ao termo do processo se ele já estivesse suspenso, até esse mesmo momento desde a citação que a antecede? (...) Só faz sentido suspender um prazo que está em curso e não um prazo que está suspenso e só faz sentido dizer que se não suspende um prazo que está em curso – caso não seja prestada garantia, ao deduzir oposição – e não que se não suspende um prazo suspenso.”

Não se justifica, pois, a aplicação analógica do n.º 1 do art.º 327.º do CC, desde logo porque a prescrição integra a matéria das garantias dos contribuintes e, como tal, está sujeita ao princípio da legalidade. Ademais, não pode “*ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*” (cfr. o n.º 2 do art.º 9.º do CC). A aplicação subsidiária do n.º 1 do art.º 327.º do CC consiste, verdadeiramente, na adoção de uma solução que não só não tem correspondência com o texto da lei, como certamente está, em nossa opinião, bastante longe daquela que foi a intenção e espírito do legislador, especialmente face à ausência de qualquer lacuna que justificasse o respetivo preenchimento por essa via.

Conclui-se, portanto, que os factos interruptivos previstos no art.º 49.º da LGT têm a virtualidade de interromper a contagem do prazo, porquanto é esse o seu intuito, mas que o (novo) prazo se reinicia logo a partir da ocorrência do facto interruptivo, conforme plasmado no n.º 1 do art.º 326.º do CC.

Contudo, cumpre referir que o TC, chamado a intervir para fiscalização concreta da constitucionalidade, entendeu não julgar inconstitucional a interpretação explicitada⁶², sendo que o STA tem sido perentório na adoção desta posição, conforme se depreende da

⁶² Veja-se o Ac. n.º 441/12, proferido no proc. n.º 890/2011, de 26.09.2012, disponível em www.tribunalconstitucional.pt e Ac. n.º 6/2014, proferido do proc. n.º 905/2012, de 7.01.2014, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

leitura de alguns acórdãos seus, como o Ac. de 31.03.2016, proferido no proc. n.º 0184/16⁶³ ou o Ac. de 26.08.2015, proferido no proc. n.º 1012/15⁶⁴.

2.3. O trânsito em julgado do processo de execução fiscal: um devaneio sem suporte legal?

É, pois, inconcebível, atenta a natureza do próprio processo de execução fiscal, a aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC, porquanto dela decorre a exigência de uma decisão transitada em julgado, que ponha termo ao processo de execução fiscal, para que o prazo prescricional possa reiniciar a sua contagem.

A causa interruptiva da contagem do prazo de prescrição que ora se discute – isto é, a equiparação da declaração em falhas ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo – não tem, sequer, natureza judicial, configurando um ato administrativo que é praticado pela AT.

Assim sendo, não tem qualquer sentido que se possa falar no “*trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo*” a que alude o n.º 1 do art.º 327.º do CC, porque esse trânsito em julgado não se verifica no processo de execução fiscal – é mesmo uma figura inexistente. Não tem cabimento falar em trânsito em julgado, (i) o qual, por princípio, pressupõe a intervenção de um Tribunal e, bem assim, (ii) porque o órgão da execução fiscal não pode, sob qualquer circunstância, ser equiparado a um Tribunal (ainda que de primeira instância).

Importa recordar que nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 103.º da LGT, em virtude da (controversa) natureza judicial do processo de execução fiscal, a AT está impedida de praticar atos jurisdicionais no âmbito da execução. O próprio facto interruptivo – a citação, enquanto ato comunicativo, nos termos do n.º 2 do art.º 35.º do CPPT – é o ato que se destina a dar conhecimento ao executado que sobre ele foi

⁶³ Disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁴ Disponível em www.dgsi.pt.

instaurado um processo de execução fiscal ou de chamar pela primeira vez ao processo a pessoa interessada^{65,66}.

Importa convocar de novo o n.º 3 do art.º 9.º do CC e, bem assim, as palavras de RUI MARQUES, que refere que “[n]ão se pretendendo que a citação, sendo um acto instantâneo e não um “processo”, tenha um efeito duradouro sobre a interrupção do prazo de prescrição. Bastando-se com a inutilização de todo o prazo decorrido anteriormente, o que, diga-se, já não é pouca coisa.”⁶⁷.

Ademais, a aceitar-se em termos apenas hipotéticos a tese do efeito duradouro, recorde-se que o prazo de prescrição marca o período durante o qual a AT pode proceder à cobrança coerciva da dívida tributária, ou seja, durante o qual se verifica a sua exigibilidade. Se o mesmo findar – quer através do pagamento da dívida, quer da anulação da mesma (cfr. o art.º 176.º do CPPT) – deixa de existir qualquer obrigação do contribuinte perante a AT, pelo que perde qualquer sentido que o prazo prescricional reinicie a sua contagem, pois já não há um prazo findo o qual deixe de poder ser exigida uma dívida tributária – é que, rigorosamente, essa dívida extinguiu-se com o *terminus* do processo de execução fiscal. O regime da prescrição só fará sentido enquanto se verificar a exigibilidade da dívida, ou seja, enquanto subsistir um processo de execução fiscal.

Se o CPPT prevê expressamente as circunstâncias em que se dá a extinção do processo de execução fiscal, deixando de existir na ordem jurídica uma dívida tributária exigível, que lógica subjaz à aplicação de uma norma que prevê o início da contagem de um prazo que já nem está em curso? O n.º 1 do art.º 327.º do CC está pensado para um domínio distinto, em que a subsistência da dívida depois de findo o processo executivo pode ter lugar, o que não acontece, porém, no caso do processo de execução fiscal.

É forçoso concluir que no processo de execução fiscal não existe a figura do trânsito em julgado, que está, conforme se referiu acima, limitada aos processos em que

⁶⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2019) “Sobre a natureza jurídicas dos atos praticados em execução fiscal” in Execução Fiscal, 52, refere que “este ato comunicativo de feição individual [citação] é, também ele, amiúde efetuado por via automática e eletrónica, com pouca intervenção de vontade ao nível da modelação do conteúdo – e aqui se aproximando dos atos de mero trâmite –, embora assumam uma importância crucial no desenrolar de toda a tramitação executiva”.

⁶⁶ A lei, diferentemente do que sucedeu no passado, deixou de se referir à “execução” ou mesmo à “instauração execução”, mas apenas ao ato de citação, nos termos e para os efeitos do art.º 188.º e ss. do CPPT.

⁶⁷ RUI MARQUES (2016), 286.

intervenha um Tribunal. Assim, o mesmo finda – e, conseqüentemente, extingue-se – quer pelo pagamento, quer pela anulação da dívida, pelo que como referem JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, “[a]pós o termo do processo de execução fiscal não se coloca mais a questão da prescrição”, porquanto “a prescrição da dívida é uma causa de extinção do processo de execução fiscal”⁶⁸.

A considerar-se que é o fim do processo que marca o fim da interrupção do prescricional, estar-se-ia igualmente – e conforme mais abaixo se verá a respeito da declaração em falhas do processo de execução fiscal, enquanto facto equiparado ao trânsito em julgado do processo de execução fiscal – a deixar na mão da AT o poder de decidir, de livre e espontânea vontade, o momento em que pretenderia fazer reiniciar a contagem do prazo de prescrição. Dado o seu intento de arrecadação de tributos, não é despiciendo pensar que pretenderia a manutenção da interrupção *sine die*, acabando por se subverter por completo um dos fundamentos da prescrição, por quase se estar a instigar a inércia da AT – a qual seria proveitosa face à prossecução do seu interesse financeiro. Não se vislumbra maior contrariedade conceptual quando falamos, recorde-se, em garantias dos contribuintes.

2.4. A impossibilidade de equiparação da declaração em falhas à decisão que põe termo ao processo

A AT e a SS têm pugnado pela equiparação da declaração em falhas do processo de execução fiscal à decisão que põe fim ao mesmo e/ou determina o seu trânsito em julgado, para efeitos de aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC.

No mesmo sentido aponta a jurisprudência do STA, que tem entendido que⁶⁹:

“Embora o julgamento em falhas no processo executivo fiscal se trate de um arquivamento provisório, trata-se, inequivocamente, de uma decisão que põe termo ao processo o qual só prosseguirá nas específicas situações previstas

⁶⁸ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, 424.

⁶⁹ Cfr. o Ac. de 31.01.2018, proferido no proc. n.º 021/18, disponível em www.dgsi.pt.

no referido art.º 274.º do CPPT as quais se prefiguram como hipotéticas e indeterminadas temporalmente.”

A jurisprudência vem entendendo, conforme é habitualmente pugnado pela AT, que a decisão que põe termo ao processo a que se refere o n.º 1 do art.º 327.º do CC é, no caso em que o facto interruptivo é a citação, a declaração em falhas da execução fiscal, prevista no art.º 272.º do CPPT.

Nos termos do referido preceito legal, a dívida exequenda e acrescido “[s]erá declarada em falhas pelo órgão de execução fiscal (...) quando, em face de auto de diligência, se verificar” um dos casos previstos nas als. subsequentes, a saber: (i) verificação da falta de bens penhoráveis do executado, sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; (ii) não seja conhecido o executado e, bem assim, não seja possível identificar o prédio, nos casos em que a dívida exequenda diga respeito a tributo incidente sobre propriedade imobiliário; e, por fim, (iii) quando o devedor do crédito penhorado se encontre ausente, em parte incerta, e não tenha o executado outros bens penhoráveis. Com efeito, uma vez verificada a existência de uma situação fática de insuficiência patrimonial – ou seja, o executado não cumpriu as suas obrigações em virtude da falta de património para tal – justifica-se a suspensão do processo de execução, devendo a AT declarar o mesmo em falhas.

Ora, a declaração em falhas acaba por se apresentar como uma espécie de arquivamento provisório do processo, porquanto face às situações acima enunciadas, mais não resta ao órgão da execução fiscal senão proceder à declaração em falhas da execução, por ver esgotada a possibilidade de execução de atos tendentes à cobrança da dívida. No entanto, a qualquer momento, pode a AT, a seu bel-prazer, fazer “ressuscitar” o processo. O processo voltará a correr termos sem que seja necessário promover nova citação e a todo o tempo – trata-se, portanto, de uma prerrogativa do processo de execução fiscal (cfr. o art.º 274.º do CPPT).

Se formos rigorosos, a declaração em falhas, prevista no art.º 272.º do CPPT não consubstancia uma forma de extinção do processo de execução fiscal – não estando nem prevista no art.º 176.º do CPPT, designadamente no seu n.º 1, nem lhe sendo atribuída essa virtude pela normal legal que instituiu esta figura – de tal modo que é inadequada a respetiva equiparação ao “fim” do processo de execução fiscal ou ao seu trânsito em

julgado (desde logo, também, por não ser suscetível de transitar em julgado). O que a declaração em falhas provoca é uma sustação das diligências de cobrança coerciva, por uma das razões enunciadas no aludido art.º 272.º do CPPT, como seja a falta de bens penhoráveis do devedor, impossibilitando a cobrança da dívida. Trata-se de uma suspensão forçada, pelo que nada impede que, no futuro, uma vez surgindo bens novos na esfera do devedor, sejam retomadas as diligências coercivas. Assim, atendendo à própria natureza da declaração em falhas, entendemos que esta não pode ser considerada uma causa extintiva do processo, não sendo sequer possível identificar, como se referiu *supra*, qual o momento em que ocorreu o trânsito em julgado respetivo.

Ora, aceitar-se esta tese seria estar a eternizar a exigibilidade do crédito tributário, porquanto a interrupção decorrente do ato de citação levaria a que a (re)contagem do prazo de prescrição – entretanto inutilizado – dificilmente pudesse ter novo início. E ainda que o possa ter, tal estaria sempre na esfera da AT, não obstante a ocorrência de outros factos interruptivos e da produção dos seus efeitos.

JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, que seguimos de perto, contrariando a interpretação por nós também refusada, referem que “*a defesa desta posição [a aplicação da disposição civilística em matéria tributária, por referência ao processo de execução fiscal], conduz à existência de um direito ilimitado e absoluto do credor tributário, sem qualquer limite temporal para a preclusão do direito à exigibilidade do crédito, o que representa a violação de princípios fundamentais de um Estado de direito*”⁷⁰.

De facto, não pode aceitar-se que uma vez efetuada a citação – o que necessariamente terá de ocorrer para que exista processo de execução fiscal – se permita à AT “perseguir” *ad aeternum* o executado e o seu património, até decidir em sentido contrário, o que, na prática, apenas fará quando assim lhe aprouver, desde logo porque a declaração em falhas determina a necessidade da prática de um ato administrativo por parte do órgão de execução fiscal e, conseqüentemente, determinará que será o credor a decidir o momento do reinício da contagem do prazo de prescrição, o que nos parece estar em contradição com o espírito do legislador na criação da norma legal e com o próprio instituto da prescrição.

⁷⁰ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES (2015), 424.

O STA tem sido perentório na adoção desta posição, conforme se depreende da leitura de alguns acórdãos seus, como o Ac. de 16.09.2020, proferido no proc. n.º 071/20.3BESNT⁷¹, sendo que, neste capítulo, o TC ainda não foi chamado a pronunciar-se ou, pelo menos, não foram ainda publicadas decisões em que a questão tenha sido suscitada.

Contudo, refira-se que não é esta a posição que sufragamos neste estudo, pelo contrário: entendemos que a interrupção tem, em regra, um efeito meramente instantâneo. Assim, verificado o facto interruptivo, o prazo prescricional interrompe, reiniciando a sua contagem, desde o início, exatamente no momento da ocorrência daquele facto, conforme resulta claramente do n.º 1 do art.º 326.º do CC.

E, mesmo admitindo a aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC em sede do processo de execução fiscal – o que fazemos com inteiras reservas, por entendermos, como acima se expôs, que a sua aplicação pode levar a que o n.º 4 do art.º 49.º da LGT seja tido como “letra morta” –, entendemos que o mesmo apenas terá aplicação quando os executados tenham apresentado oposição à execução ou outro meio tutelar equivalente, em que se discuta a exigibilidade ou a legalidade da dívida tributária. Apenas nesses casos deve relevar-se a decisão (judicial) que ponha termo ao processo, *in casu*, do processo judicial de oposição à execução ou outro, de natureza comparável ou equivalente.

Posto isto, se o prazo prescricional apenas iniciasse a sua contagem com a declaração em falhas do processo de execução fiscal, enquanto decisão que coloca termo ao processo, **tal acarretaria que as dívidas tributárias figurassem como tendencialmente imprescritíveis, dado que a declaração em falhas é uma decisão administrativa, sem prazo para ser tomada pela AT, obstando ao cômputo efetivo do prazo interruptivo**, deixando o executado numa posição frágil e desprovida das garantias que, à luz da CRP, lhe são devidas, promovendo um desequilíbrio inadmissível na relação jurídica tributária e deixando o caminho livre para que a AT possa perpetrar legitimamente uma ação arbitrária que não se coaduna com o interesse público que deve nortear a sua atividade.

Esta posição revela-se, ainda, violadora – entre outros – dos princípios da justiça e da segurança jurídica, o que leva a equacionar a sua inconstitucionalidade. É que através

⁷¹ Disponível em www.dgsi.pt.

da aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC no sentido de equiparar o termo do processo judicial à declaração em falhas, parece pretender a AT – posição que tem vindo a ter apoio no STA – que a prescrição, enquanto garantia dos contribuintes, decorrente das exigências de segurança jurídica e expectativas de tutela dos seus interesses depositada pelos contribuintes no poder público, nunca se venha a impor, por força da lei, à AT.

Em nossa opinião, esta interpretação não se coaduna com os imperativos constitucionais que regem as relações jurídicas tributárias e, para o que nos importa, o momento da cobrança coerciva das dívidas tributárias, postergando-os, pelo que não pode colher junto do órgão da cúpula da jurisdição administrativa e tributária, sob pena de a descredibilizar.

Aceitar a tese do efeito duradouro da interrupção do prazo de prescrição significa, na prática, que uma vez efetuada a citação – como, de resto, ocorre em qualquer processo de execução fiscal – a Autoridade Tributária possa “atormentar” perpetuamente o executado, até decidir, efetivamente (quando ou se bem entender), em sentido contrário, declarando em falhas do processo, o que é inadmissível à luz do instituto da prescrição das dívidas tributárias.

A aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC ao processo executivo tributário, nos termos apontados – ou seja, no sentido do efeito duradouro da prescrição, determinando o seu termo com a declaração em falhas pela própria AT –, nos casos em que o executado não contribuiu de forma alguma para a ausência de cobrança da dívida, que apenas adveio da inércia (ou mesmo negligência) da AT, esvazia por completo de sentido o instituto da prescrição das dívidas tributárias e anula toda a bondade que este reveste, enquanto garantia dos contribuintes.

Com efeito, ao esvaziar-se por completo o instituto da prescrição das dívidas tributárias, fica gravemente em perigo a segurança jurídica que é devida, pelo Estado, ao contribuinte, por força do princípio do Estado de Direito Democrático – com assento constitucional –, o que é inaceitável à luz dos princípios basilares da ordem jurídica, bem como não foi esse o resultado pensado pelo legislador aquando da edição do regime da prescrição.

A interrupção da prescrição operada pela citação deve, pois, consubstanciar um efeito meramente instantâneo, na medida em que o prazo já decorrido se vê inutilizado, mas reiniciando-se, sem delongas, logo após a ocorrência do facto interruptivo.

E, ainda que se possa admitir um efeito duradouro da citação, nos termos do n.º 1 do art.º 327.º do CC, o mesmo apenas será aplicável às situações em que existe um processo (judicial ou administrativo) – intentado pelo executado, na qualidade de interessado – e que, por força deste processo, a AT se veja impedida (ou tenha de aguardar) de tramitar regularmente o processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida tributária.

A suspensão do prazo de prescrição consagrada no n.º 1 do art.º 327.º do CC tem em vista proteger o credor enquanto subsistir o processo judicial pendente, na medida em que a delonga judicial – período durante o qual, em regra, a cobrança coerciva da dívida fica impedida – não deve interferir com o seu direito à execução da dívida. Com efeito, nos casos em que não subsista qualquer processo judicial, impeditivo da cobrança do crédito tributário, derivando a interrupção do prazo da mera citação para o processo de execução fiscal, estando antes em causa a ineficiência da própria AT, que não revela interesse na cobrança coerciva dos seus créditos, só pode ser, pois, penalizada por essa ineficiência.

Rematando, recorde-se que em matéria de garantias dos contribuintes – como é o caso da prescrição das obrigações tributárias – está vedada a aplicação de normas de outros ramos do direito, como regras do direito civil, se e quando o direito tributário regular integralmente, e de forma especial, a matéria em causa – que, de resto, está abrangida pelo princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado. Pelo que a tese do efeito duradouro da interrupção do prazo prescricional não pode vingar na ordem jurídica, sob pena de desvirtuar os princípios fundamentais que subjazem à ordem jurídica no seu todo, mas também ao ordenamento jurídico tributário: o princípio do Estado de Direito Democrático e os seus corolários – segurança jurídica, proteção da confiança legítima, justiça material, proporcionalidade e igualdade –, todos com assento constitucional.

Pelo que se acredita que, de facto, se está perante uma interpretação manifestamente desconforme com a CRP, urgindo a intervenção do TC para colocar

termo a esta querela que, a pouco e pouco, vai erodindo os pilares do instituto da prescrição das dívidas tributárias, fazendo dele uma figura vazia e incapaz de obedecer à *ratio* que lhe se subjaz.

De facto, a prevalecer a interpretação defendida pela AT – e apoiada pelo STA –, poder-se-á estar perante uma violação do n.º 4 do art.º 20.º da CRP e, bem assim, do art.º 6.º, parágrafo primeiro, da CEDH⁷², quanto ao direito do contribuinte a um processo equitativo, porquanto o mesmo fica, indefinidamente, refém de uma dívida fiscal com vários anos de existência e sujeito ao agravamento financeiro decorrente da morosidade na resolução do litígio, designadamente ao nível do empolamento dos juros de mora, o que consubstancia um protelamento sem fim deste processo judicial, em contravenção com as mais elementares regras de celeridade processual. Posto isto, abrem-se portas ao recurso, mediante queixa, ao TEDH, a quem incumbe conhecer e examinar as queixas provindas de pessoas singulares, organizações e sociedades que entendam terem sido vítimas da violação de qualquer dos princípios consagrados na CEDH – *in casu*, o direito a um processo equitativo consagrado no art.º 6.º, parágrafo primeiro

Note-se que à luz do mencionado princípio da segurança jurídica e da tutela da confiança legítima, ao contribuinte deve ser possível “*conduzir, planificar e conformar autónoma e responsavelmente a sua vida*”⁷³, sendo que essa necessidade deve assumir uma importância reforçada quando em causa estejam tributos, os quais interferem com a propriedade privada do contribuinte.

Seguimos de perto JORGE MIRANDA, sobre a interpretação conforme à CRP⁷⁴:

“Trata-se, antes de mais, de conceder todo o relevo, dentro do elemento sistemático da interpretação, à referência à Constituição. Com efeito, cada disposição legal não tem somente de ser captada no conjunto das disposições da mesma lei e no conjunto da ordem legislativa; tem outrossim de se considerar no contexto da ordem constitucional (...).”

⁷² O referido preceito prevê que “[q]ualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. (...)”.

⁷³ J. J. GOMES CANOTILHO (2003), 257 e ss.

⁷⁴ JORGE MIRANDA (1991), 263.

Concluimos, pois, que a situação despoletada pelo entendimento propugnado pelos Tribunais superiores – em linha com o que vem defendendo a AT –, acarreta para os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, um *status quo* de incerteza jurídica prolongada, que em nada se coaduna com os princípios que fundamentam o instituto da prescrição da dívida tributária⁷⁵: os assinalados princípios da legalidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, todos consagrados na CRP, tornando tendencialmente imprescritíveis as dívidas tributárias, dada a falta de operatividade do instituto da prescrição, em particular da interrupção do prazo prescricional.

O princípio da segurança jurídica é, pois, completamente inconciliável com as situações eternamente não consolidáveis na ordem jurídica, sobretudo quando, como sucede no direito tributário, estejam em causa interesses patrimoniais dos contribuintes, que muito se veem afetados, na sua subsistência financeira, pelo arrastar no tempo dos processos de execução fiscal.

⁷⁵ RUI MARQUES (2016), 297, entende, em linha com o que defendemos, que se afigura “*mesmo inconstitucional (art. 204.º, da Constituição), por violação do princípio da segurança e da confiança jurídica (...), da garantia fundamental do direito de defesa e protecção jurisdicional efectiva (...), e dos princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público (...), a norma do n.º 1 do art. 327.º do CC, na interpretação segundo a qual o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do executado, não cessa com até ao termo do processo de execução fiscal.*”

Conclusões

- A. A prescrição é, no direito em geral, mas sobretudo em direito tributário, uma garantia essencial dos contribuintes, objeto de consagração e tutela constitucional.
- B. O tempo consubstancia um facto jurídico, produtor de efeitos que moldam as relações jurídicas, sendo relevado pelo legislador através de vários institutos – entre eles, a prescrição.
- C. A prescrição visa dotar as relações jurídicas da estabilidade reivindicada pela ordem jurídica, por imperativo do Estado de Direito Democrático, procurando também castigar o credor pela inércia no exercício do seu direito.
- D. Embora o direito tributário e o direito civil figurem como ramos do direito autónomos, em matéria de prescrição pode e deve haver comunicabilidade entre ambos, transpondo-se conceitos e aceções de um para outro, respeitando os limites à interpretação jurídica, elementares no direito no geral, mas que em sede tributária se afiguram mais estritos.
- E. O prazo geral de prescrição das dívidas tributárias é de oito anos, sendo que a lei tributária não prevê qualquer limite máximo do prazo prescricional, ao contrário do que sucede noutros ramos do direito.
- F. A LGT prevê causas de suspensão e de interrupção da contagem do prazo de prescrição, elencadas no seu art.º 49.º, embora não preveja normas especiais reguladoras dos seus efeitos.
- G. Face ao silêncio do legislador tributário quanto aos efeitos das causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional das dívidas tributárias, impõem-se o recurso, a título subsidiário, às normas de direito civil, consentido pela al. d) do art.º 2.º da LGT.

- H. Porque o direito tributário consubstancia um sistema normativo autónomo, com princípios e regras próprios, sem prejuízo da hipótese de aplicação subsidiária de disposições de outros ramos do direito, a prescrição das dívidas tributárias não pode ser interpretada, sem mais, pela mera transposição dos conceitos vertidos nas disposições do CC, por não o permitir o princípio da legalidade.
- I. No direito tributário prevalece o interesse público e impera o princípio da legalidade, contrariamente ao que sucede no direito civil, em que a regra é a da autonomia privada, pelo que as soluções procuradas nas normas civilísticas devem atender a às diferenças estruturantes entre a relação jurídica tributária e a privatística, bem como aos interesses preponderantes num e noutro campo.
- J. A jurisprudência do STA tem defendido a aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC à prescrição das dívidas tributárias, a qual se afigura uma extrapolação escusada por não existir qualquer lacuna – além daquela que é colmatada pelo art.º 326.º do CC – que cumpra preencher.
- K. Atendendo à tese do efeito duradouro da prescrição – a qual não adotamos – que vinga nos nossos tribunais, é imperioso que o legislador preveja um prazo máximo de prescrição (como sucede no âmbito penal) para garantir a proteção dos direitos e interesses dignos de tutela dos contribuintes.
- L. Os casos de suspensão da prescrição em direito tributário são apenas os constantes do n.º 4 do art.º 49.º da LGT, onde, conscientemente, o legislador não incluiu qualquer efeito suspensivo paralelo ao previsto pelo n.º 1 do art.º 327.º do CC.
- M. Legitimando-se a manutenção *ad æternum* de um processo de execução fiscal, torna-se discutível a conformidade do nosso ordenamento com a CRP, por não ser aceitável que, em razão dos vários regimes aplicáveis, possa subsistir a exigibilidade uma dívida tributária ao fim de tanto tempo e face à inércia da AT na sua cobrança.

- N. Os Tribunais superiores têm entendido que a declaração em falhas no âmbito do processo de execução fiscal deve ser entendida como a decisão que põe termo ao processo, para efeitos da aplicação do n.º 1 do art.º 327.º do CC.
- O. O facto de a declaração em falhas implicar a necessidade da prática de um ato administrativo por parte do órgão de execução fiscal e, conseqüentemente, determinar que será o credor a decidir o momento do reinício da contagem do prazo de prescrição, parece-nos estar em manifesta contradição com o espírito do legislador na criação da norma legal e com o próprio instituto da prescrição.
- P. A prevalecer a tese defendida pela AT – apoiada pelo STA –, estar-se-á perante uma violação do n.º 4 do art.º 20.º da CRP, bem como do art.º 6.º da CEDH, quanto ao direito a um processo equitativo, por ficar o contribuinte, indefinidamente, refém de uma dívida fiscal com vários anos e sujeito ao dano financeiro que advém da morosidade na resolução do litígio, consubstanciando o protelamento sem fim do mesmo, em contravenção com as mais elementares regras de celeridade vigentes.

Lista bibliográfica

ANTUNES, Ana Filipa Morais (2010) “*Algumas questões sobre prescrição e caducidade*” in Separata de Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, Vol. III, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora

CABO, Sérgio Gonçalves do (2019) “*Nota sobre a prescrição de obrigações tributárias*” in Prescrição da Obrigação Tributária, Centro de Estudos Judiciários, pp. 23-39, disponível em www.cej.mj.pt

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de (2012) *Lei Geral Tributária*, Encontro da Escrita Editora, 4.^a Edição

CANOTILHO, J. J. Gomes (2003) *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.^a Edição

DOURADO, Ana Paula (1988) *A Natureza Jurídica da Autoliquidação* in Separata da Revista Jurídica da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa

GUERREIRO, António Lima (2001) *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros

MARQUES, Rui (2010) *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica

MARQUES, Rui (2016) “*O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação*” in Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, A. 76, janeiro a dezembro de 2016

MARTINEZ, Soares (2000) *Direito Fiscal*, Almedina, 10.^o Edição

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa (2015) *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina

MIRANDA, Jorge (1991) *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, Coimbra Editora, 3.^a edição

MORAIS, Duarte Rui (2006) *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.^a Edição

NABAIS, José Casalta (2006) *Direito Fiscal*, Almedina, 4.^a Edição

NETO, Serena Cabrita, DUARTE, Cláudia Reis (2011) “*O Regime da Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*” in Org. PAULO OTERO, FERNANDO ARAÚJO, JOÃO TABORDA DA GAMA – Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017) *Contencioso Tributário I – Procedimento, Princípios e Garantias*, Almedina

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina

NETO, Serena Cabrita (2019), “*A prescrição da obrigação tributária*” in Prescrição da obrigação tributária, Centro de Estudos Judiciários, pp. 85-94, disponível em www.cej.mj.pt

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2011) *Fiscalidade*, Almedina, 4.^o Edição

PINTO, Carlos Alberto da Mota (2012) *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, reimpressão da 4.^a Edição

ROCHA, Joaquim Freitas da (2013) “*Protecção da confiança, procedimento e processo tributários*” in Segurança e confiança legítima do contribuinte (coord. MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES), Ed. Universidade Lusíada

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 5.^a Edição

ROCHA, Joaquim Freitas (2015), “*A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível*” disponível em repositorium.sdum.uminho.pt

ROCHA, Joaquim Freitas da (2019) “*Sobre a natureza jurídicas dos atos praticados em execução fiscal*” in Execução Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, pp. 35-59, disponível em www.cej.mj.pt

RODRIGUES, Benjamim Silva (1999) “*A Prescrição no Direito Tributário*” in AAVV, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores

SANCHES, J. L. Saldanha (2007) *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3.^a Edição

SOUSA, Jorge Lopes de (2010) *Sobre a prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2.^a edição

VASQUES, Sérgio (2018) *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2.^a Edição