

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO**



**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA** | **FACULDADE
DE DIREITO**
ESCOLA DE LISBOA

**Reflexões Sobre a Natureza da Prescrição Tributária – da especialidade
normativa à autonomia conceptual: a prevalência do princípio da
restituição do indevido**

David Nunes Fernandes

Curso de Mestrado Forense – Vertente Civil-Empresarial

Mestrado Orientado para a Investigação

Sob a orientação de Dra. Serena Cabrita Neto

Novembro de 2011

**Reflexões Sobre a Natureza da Prescrição Tributária – da especialidade
normativa à autonomia conceptual: a prevalência do princípio da
restituição do indevido**

David Nunes Fernandes

Índice

Considerações Preliminares	4
-----------------------------------	---

Capítulo I

1. Objecto de estudo e principais linhas argumentativas	7
a) Enunciado da questão controvertida	7
b) A solução tradicional – a dívida tributária prescrita é uma obrigação natural	9
c) Uma solução alternativa e os seus quatro pilares de sustentabilidade	12
2. Aproximação aos conceitos: prescrição tributária e prescrição civil	14
a) O tempo como facto jurídico	14
b) Da prescrição e caducidade em direito tributário	15
c) Da prescrição e caducidade em direito civil	22
d) Figuras afins à prescrição civil.....	26
e) Outras prescrições	2
3. Breve excuro histórico sobre a prescrição	29
a) Prescrição no âmbito do Direito Romano – imprescritibilidade das dívidas tributárias	29
b) O Código Civil de 1867 e a prescrição civil.....	31
c) Os sucessivos regimes da prescrição tributária.....	33
4. O regime da prescrição tributária vertido no artigo 48.º da Lei Geral Tributária .	36
a) Uma regulamentação minimalista	36
b) O prazo de prescrição geral e prazos de prescrição especiais.....	37
c) Da interrupção e suspensão do prazo de prescrição.....	38

Capítulo II

Da localização sistemática da prescrição tributária e do seu objecto.....	45
1. O Direito Tributário insere-se no quadro do Direito Público.....	45
a) Direito Público e Direito Privado – a autonomia entre sistemas normativos e especialidade intra sistémica	45
b) O Direito Tributário é Direito Administrativo especial	48
2. Os diferentes princípios subjacentes ao Direito Civil e ao Direito Tributário	52
a) O princípio da prossecução do interesse público e o princípio da legalidade administrativa e tributária	52
b) Os princípios da autonomia privada e da liberdade em direito civil.....	56
c) Breves notas sobre o contencioso tributário.....	57
3. Disparidade funcional – a prescrição tributária como garantia dos contribuintes	61
4. O objecto da prescrição tributária – A fórmula liminar do artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária	65
5. Impossibilidade da especialidade normativa entre prescrição civil e prescrição	67

tributária	
a) O objecto da prescrição civil e a disponibilidade dos direitos exigida pelo artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil	67
b) A indisponibilidade do crédito tributário	71
c) Consequente impossibilidade da relação de especialidade normativa e relação de excepcionalidade	72

Capítulo III

Conhecimento oficioso e efeito extintivo

1. Conhecimento da prescrição	77
a) A necessidade de invocação da prescrição civil e o “nascimento” da dívida prescrita	77
b) Breve excuro histórico sobre o conhecimento oficioso da prescrição tributária	82
c) Ratio subjacente ao conhecimento oficioso da prescrição tributária	85
2. O alcance do artigo 175.º do Código de Procedimento e Processo Tributário	87
a) O efeito “ <i>ope legis</i> ” da prescrição tributária	89
b) A invocação a título subsidiário	89
c) Interpretação extensiva do artigo 175.º do Código de Procedimento e Processo Tributário	92
d) Sede própria para conhecimento da prescrição tributária e notificação do devedor	94
e) A desoneração do devedor tributário	97
f) Consequências do não conhecimento da prescrição	99
g) A valoração do princípio “ <i>solve et repete</i> ” no âmbito da prescrição	100
h) A dúvida em torno do mecanismo de conhecimento da caducidade tributária	102
3. Irrenunciabilidade da prescrição tributária	104
a) O regime da renúncia em direito civil	104
b) O silêncio do regime tributário – a renúncia às garantias tributárias	107
4. Efeitos jurídicos da prescrição	108
a) O silêncio do regime tributário	108
b) O regime do artigo 304.º do Código Civil	111
c) A relação entre os efeitos e os mecanismos de conhecimento da prescrição ..	118
d) Os efeitos substantivos e adjectivos da prescrição tributária à luz da jurisprudência nacional	120
5. A autonomia da prescrição tributária – extraindo conclusões das premissas erigidas	123
a) O efeito extintivo da prescrição sobre o crédito tributário	123
b) Pagamentos indevidos e meio processual adequado para obter a restituição ..	123
c) Dos juros indemnizatórios	126

Considerações finais 128

Considerações Preliminares

O presente excuro constitui o resultado final de um trabalho de investigação no âmbito do Mestrado Forense, na vertente Civil e Empresarial, da Faculdade de Direito de Lisboa, da Universidade Católica Portuguesa. Trata-se de um texto elaborado à luz dos critérios impostos pela reforma de Bolonha, embora não se apresentando como um trabalho de índole profissionalizante. De facto, este é, ou ambiciona ser, um estudo orientado para a investigação, ainda que não regido pelos cânones clássicos, mormente no que respeita à sua extensão.

Não obstante, a investigação que ora se conduz não se arroga a faculdade de pôr cobro a muitas das dúvidas que têm vindo a ser debatidas sobre as matérias aqui vertidas. Em verdade, mais do que sugerir uma resposta jurídica cabal e definitiva, pretende-se suscitar a questão sobre a eventual procedência, ou improcedência, de um novo quadro dogmático quanto às matérias relacionadas com a *prescrição tributária*.

Como veremos, relativamente ao cerne da questão controvertida tem prevalecido um entendimento generalizado cujo teor nos propomos discutir. Ora, dessa uniformização de entendimento quanto ao que se debate decorre, desde logo, um especial ónus de cuidado e de fundamentação relativamente a qualquer posição distinta. Pelo respeito, designadamente intelectual e académico, que nos merecem aqueles que, antes de nós, versaram sobre o presente tema, entendemos tão-somente ser possível, e plausível, suscitar a questão à luz de outros parâmetros de apreciação. Melhor explicitando, consideramos apenas que não foi, ainda, apresentado qualquer argumento de tal modo irrefutável que resolva, definitivamente, as dúvidas emergentes do regime legal vigente – regime que não poderá deixar ser objecto de minuciosa análise. Não partimos do princípio de que a nossa argumentação goza daquela irrefutabilidade, embora procuremos, a toda a linha, apresentar argumentos coerentes dos quais seja possível assacar sólidas conclusões.

Neste sentido, seremos movidos, a todo momento, pelo intuito de promover um permanente raciocínio dialéctico, confrontando as nossas posições com as soluções comumente aplicadas. Nesse *iter* lógico a percorrer, pretendemos que o debate se desenvolva sob a égide do princípio da honestidade intelectual, ainda que tal nos conduza a identificar e reconhecer eventuais debilidades, vícios ou insuficiências dos argumentos por nós transportados para o seio da questão *sub judice*. Apenas deste modo será possível contribuir, de uma forma realmente produtiva e profícua, para a revelação da solução jurídica mais adequada no que respeita ao tema vertente.

Na elaboração do presente trabalho, recorreremos ao modo de citação comumente utilizado no meio jurídico, recorrendo apenas às abreviaturas de Acórdão (Ac.), Supremo Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Administrativo (respectivamente STJ e STA) e Tribunais Centrais Administrativos (TCA). Toda a jurisprudência mencionada, excepto quando expressamente disposto em sentido diverso, é pesquisável por data em www.dgsi.pt. Todos os elementos bibliográficos e legislativos reportam-se à data de apresentação da presente dissertação (30 de Novembro de 2011).

Neste início de caminhada, gostaria de agradecer a todos quantos contribuíram na pesquisa dos dados elementares, na discussão acesa dos mais variados aspectos aqui tratados e na elaboração deste trabalho final – sem o valioso contributo de todos eles, não teria sido possível apresentar a presente investigação. Assim, gostaria de agradecer, em particular, à Dra. Serena pela disponibilidade sempre manifestada ao longo de todo o processo de orientação; ao meu Pai; ao Pedro, pelas longas e frutuosas discussões; e, por último, uma palavra muitíssimo especial para a Catarina, por tudo, mas em especial pelo inestimável e inexcédível contributo que prestou nas várias fases da presente investigação. A todos, e outros tantos que aqui não especifiquei, o meu mais sincero muito obrigado!

Capítulo I
O cerne da questão controvertida e os seus dados iniciais

1. Objecto de estudo e principais linhas argumentativas

a) *Enunciado da questão controvertida*

A presente exposição é o resultado de uma investigação conexas com as consequências de natureza jurídica em virtude do decurso do tempo – em termos sintéticos, propomo-nos debater questões relacionadas com a prescrição de dívidas. Todavia, cabe desde logo referir que o tema central que nos propomos abordar se prende com a caracterização deste instituto no seio do Direito Tributário¹. Assim, em sentido lato, o trabalho que ora se apresenta versa sobre a *prescrição tributária*, o que não impede o estudo, com detalhe e pormenor, de institutos homónimos, sobretudo aquele que encontra plasmado no Código Civil² – a *prescrição civil*³.

Atenta a potencial latitude a que o tratamento do tema se presta, cumpre delimitar *a priori* o cerne da questão controvertida, em torno da qual se estrutura a presente investigação. É, da nossa perspectiva, um ponto de partida essencial para que a subsequente exposição de ideias seja devidamente orientada e norteada.

Na sua formulação mais simples, atomística diremos, a questão suscitada consiste em saber se o cumprimento de uma obrigação tributária prescrita deve, ou não, dar lugar à restituição do

¹ A prescrição sob análise diz-se *tributária*, o que nos coloca para além do plano do Direito Fiscal. Cumpre, nesse sentido, distinguir entre conceitos: o Direito Tributário reporta-se ao direito das receitas coactivas do Estado, no seio do qual se destaca o Direito Fiscal como o sub-ramo conexo com as receitas coactivas emergentes da figura jurídica dos impostos. Ambos se enquadram no contexto do Direito Financeiro Público. Os tributos compreendem impostos (incluindo os aduaneiros e especiais) e quaisquer espécies tributárias criadas por lei, tais como as taxas e as contribuições financeiras a favor de entidades públicas – artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. Logo, a prescrição que aqui se estuda tem por objecto – como oportunamente se procurará provar – as dívidas emergentes destas relações tributárias, não tendo aplicação quanto a dívidas de natureza privada, ainda que as mesmas, por razões de ordem legislativa, sejam cobradas com recurso ao processo de execução próprio das dívidas tributárias. Para a distinção entre Direito Tributário e os seus sub ramos, ver JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2011, pp.3-4; JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, aderindo à distinção supra efectuada, alerta que não raras vezes se recorre à expressão “Direito Fiscal” para significar Direito dos Tributos – ver, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, p.66; no mesmo sentido, NUNO DE SÁ GOMES refere que não obstante as expressões “tributário” e “fiscal” serem frequentemente utilizadas em sinonímia, aquele primeiro conceito é mais amplo, sendo que “nesta óptica, o direito tributário seja o género de que o direito fiscal é a espécie”. Ver, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 12.ª Edição, Editora Rei dos Livros, 2003, p.17. Sabemos, porém, que alguns princípios de Direito Tributário revestem maior preminência no quadro da relação de imposto – atenta, em particular, a sua natureza não sinalagmática –, como sucede designadamente quanto ao princípio da legalidade. De todo o modo, procuramos neste trabalho sustentar a autonomia da prescrição ao nível de todo o Direito Tributário e não apenas exclusivamente no que concerne ao direito dos impostos.

² Ver artigo 298.º, n.º 1 e artigos 300.º a 327.º, todos do Código Civil.

³ O real escopo deste estudo é o de determinar se estamos perante um instituto uno, moldado por diferentes características em atenção ao ramo de direito em que se insere, ou, em alternativa, se nos encontramos diante institutos verdadeiramente autónomos.

que tiver sido prestado. Este é, em termos sintéticos, o núcleo da temática que nos propomos desenvolver. Certamente que uma resposta de teor positivo nos obrigará a extrair as devidas conclusões, quais sejam a da autonomia conceptual e científica da prescrição tributária face à prescrição civil. A relevância do questionado é indiscutível, porquanto se aprecia, por um lado, da matéria relacionada com os efeitos jurídicos decorrentes da prescrição tributária e, por outro, da susceptibilidade de se aplicar o princípio da repetição do indevido⁴.

Colocando a questão sob um prisma diferente, indagamos se será merecedora de tutela jurídica a pretensão do contribuinte no sentido de ser restituído de uma quantia pecuniária paga a título de uma dívida tributária que se encontrava, à data do cumprimento, prescrita.

Numa primeira aproximação, diremos que a jurisprudência e a doutrina dominantes comungam de uma posição à luz da qual aquela pretensão não é merecedora de qualquer tutela, pois que a obrigação prescrita deve ser qualificada como uma obrigação natural – o interesse na satisfação do crédito público é, por assim dizer, *imprescritível*, apenas sendo afectada pelo decurso do tempo a sua exigibilidade. Logo, desde que espontaneamente cumprida a obrigação prescrita, não se entende ser de devolver os montantes tributários pagos pelo contribuinte. Trata-se, pura e simplesmente, da aplicação do regime atinente às obrigações naturais, pelo que, conseqüentemente, a obrigação tributária prescrita seria uma *obrigação natural*. A prescrição tributária seria, assim, um género da espécie prescrição.

Tal como frisado nas nossas considerações preliminares, a ponderação de uma alternativa face a um entendimento, doutrinal e jurisprudencial, cujo teor é maioritariamente aceite, exige da nossa parte uma fundamentação cuidada, de tal modo suficiente que permita erigir a premissa base – a *autonomia do instituto* – da qual decorrem, por dedução, as respectivas conclusões: a *extinção do crédito tributário* por intermédio da prescrição e a tutela da pretensão à *repetição do que foi indevidamente prestado*. Vejamos, então, qual tem sido a posição sufragada pelas instâncias administrativas e judiciais.

⁴ A alternativa consiste em defender que o pagamento da dívida tributária prescrita não constitui um pagamento indevido – o que se nos afigura, no mínimo, incoerente, porquanto parece desadequado chamar à colação o regime civil (no qual se alude directamente à natureza indevida da prestação), para seguidamente sustentar que tal natureza não se encontra no âmbito das dívidas tributárias prescritas.

b) A solução tradicional – a dívida tributária prescrita é uma obrigação natural

Em abono da verdade, como tivemos já oportunidade de sintetizar, quando convocadas para deliberar acerca da questão enunciada, as instâncias judiciais administrativas e tributárias têm sufragado o entendimento segundo o qual o cumprimento de uma obrigação tributária prescrita consiste no cumprimento de uma obrigação natural⁵. Em consonância, a pretensão de restituição dos montantes pagos para além do prazo prescricional tem sido reiteradamente indeferida, por alegada ausência de base legal que a sustente. Como pressuposto da recusa, porém, exige-se que o cumprimento tenha sido espontâneo, pelo que qualquer prestação fruto de coacção exercida sobre o devedor tributário deve ser restituída⁶ – de resto, tal como prevê o Código Civil no quadro do regime das obrigações naturais⁷. A delimitação do que deve, ou não, entender-se por coacção é matéria controvertida, sendo que a jurisprudência se tem dividido relativamente ao eventual cariz coercivo (e por inerência ilegítimo) do processo executivo iniciado ou prosseguido depois de decorrido o prazo prescricional⁸ aplicável em concreto.

Em nosso entender, a recusa de emissão de documento comprovativo de situação tributária regularizada com fundamento na existência de dívidas tributárias prescritas pode ser, igualmente, qualificada como coacção tendente à não verificação daquela espontaneidade⁹, uma vez que se

⁵ Ver, designadamente, Ac. STA de 19.07.2007, processo n.º 0194/07; Ac. TCA Norte de 10.01.2008, processo n.º 01489/07.2 BEPRT; Ac. TCA Sul de 10-12-2003, processo n.º 07156/02. Sem prejuízo de ulterior desenvolvimento, cumpre salientar que em todos estes arestos se negou a restituição contribuinte de montantes que este havia pago para além de decorrido o prazo prescricional.

⁶ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição Tributária – Notas Práticas*, 2.ª Edição, 2010, Áreas Editora, pp. 26-27.

⁷ Artigos 402.º a 404.º do Código Civil, em certa medida replicados pela solução consagrada pelo legislador relativamente à prescrição civil, no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, como melhor se verá.

⁸ Tem sido amplamente discutido se a instauração ou prosseguimento de processo executivo, instaurado na sequência do decurso do prazo prescricional, será, ou não, tendente a que o pagamento se deva qualificar como não voluntário (ou privado de espontaneidade) – o mesmo é dizer que aquele pagamento se ficaria a dever a uma coacção ilegítima exercida sobre o devedor. Em sentido afirmativo ver Ac. STA de 05.12.2007, processo n.º 0638/07; em sentido divergente, ver Ac. STA de 19.09.2007, processo n.º 0194/07 e Ac. TCA Norte de 10.01.2008, processo n.º 01489/07.2 BEPRT. A este respeito, JORGE LOPES DE SOUSA entende ser de distinguir entre “pagamento espontâneo” e “pagamento voluntário”, recorrendo-se do artigo 403.º, n.º 2 e do artigo 255.º, n.º 1, ambos do Código Civil, para defender que o pagamento só é verdadeiramente espontâneo quando realizado livre de toda a coacção (lícita ou ilícita), sendo que o processo executivo se afigura como uma modalidade de coacção lícita. Em seu entender, é esse o resultado útil da interpretação do artigo 403.º, n.º 2 do Código Civil, em particular da locução “*toda a coacção*” ali constante. Ver, *Sobre a Prescrição...*, pp. 25-29.

⁹ Nos termos do artigo 64.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária, considera-se como situação tributária regularizada, para efeitos da divulgação de listas de contribuintes com a sua situação por regularizar, “*o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização*” em conformidade com a legislação em vigor. Este conceito coaduna-se inteiramente com o regime previsto no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 236/95 e com a previsão do artigo 208.º, n.º 1 e 2, do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de

consustancia num constrangimento conducente ao cumprimento de uma prestação indevida. Constitui, por assim, dizer, uma forma de pressão absolutamente ilegal, violadora dos mais elementares princípios ordenadores das relações jurídico-administrativas (quer se considere que a prescrição extingue, em absoluto o crédito tributário, quer se defenda que o seu efeito se reconduz a simples inexigibilidade da prestação).

Salvo melhor opinião, as decisões proferidas pelas instâncias judiciais permitem estabelecer, por via de um raciocínio indutivo – pois que partimos de situações particulares para formular um princípio de carácter geral, não directa e explicitamente vertido na lei –, uma relação de especialidade normativa implícita¹⁰ entre o regime da prescrição previsto no Código Civil e o regime da prescrição estatuído na legislação de carácter tributário. Logo, em tudo quanto não se encontrasse previsto nas leis tributárias sobre a prescrição, seria aplicável o regime do Código Civil. É por intermédio da alusão, e respectiva aplicação, às normas ali vertidas que a jurisprudência em apreço tem caracterizado a dívida tributária prescrita como uma obrigação natural, sujeita à regra da não repetição do indevido.

Tal relação seria, deste modo, conducente à aplicação de normas de direito privado a relações de natureza pública e administrativa, em tudo quanto não se encontrasse especialmente previsto nas normas que compõem a Lei Geral Tributária e o Código de procedimento e de processo tributário. Esse tem sido, pelo menos, o caminho trilhado pelos próprios tribunais administrativos e fiscais. E, cumpre frisá-lo, à luz do artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária, o Código Civil surge, efectivamente, como sendo de aplicação subsidiária, o que parece conferir maior solidez à *tese da especialidade normativa implícita* (transfigurando-a em *semi-explicita*).

Segurança Social (Lei n.º 110/2009). Ora, sucede que para os mais variados efeitos se exige a apresentação de documento comprovativo da situação tributária regularizada – v.g., para participação em concursos no âmbito da contratação pública (artigo 55.º, alínea e), do Código dos Contratos Públicos), para participação em concursos públicos atinentes ao serviço de televisão e outros de carácter audiovisual (artigo 15.º, n.º 3, alínea g), da Lei n.º 27/2007, na redacção conferida pela Lei n.º 8/2011), para participação em concursos públicos conexos com a actividade radiofónica (artigo 19.º, n.º 2, alínea g), da Lei n.º 54/2010), para obtenção do estatuto da pessoa colectiva de utilidade pública (artigo 5.º, n.º 2, alínea d), do Decreto-Lei n.º 460/77, na redacção dada pela Lei n.º 40/2007), entre outros. Parece-nos não ser defensável a recusa de emissão daquele documento com base na existência de dívidas tributárias prescritas, na exacta medida em a competência da Administração tributária para proceder à cobrança se encontra paralísada por força da prescrição; do nosso ponto de vista, como melhor se verá, a paralisação abrange os conceitos de cobrança voluntária e cobrança coerciva. Por outras palavras, é defensável que o crédito tributário se extinga por efeito da prescrição.

¹⁰ Na verdade, é possível encontrar pontuais manifestações expressas dessa relação – v.g., no Ac. TCA Sul, de 09.05.2007, processo n.º 01750/07, alude-se ao “*regime especial* [d]o seu (da prescrição) *conhecimento oficioso no contencioso tributário*” (sublinhado nosso).

A posição da doutrina tributária nacional quanto ao entendimento *supra* exposto não é absolutamente cristalina. No fundo, deparamo-nos com duas grandes linhas de pensamento que nos parecem ser incompatíveis entre si, *i.e.*, são geradoras de um paradoxo: se a maior parte daquela doutrina se abstém de abordar o conceito e efeitos da prescrição tributária, a outra parte chama à colação as normas do Código Civil¹¹; no entanto, com base no princípio da legalidade, associado ao cariz garantístico da prescrição tributária, defendem alguns autores ser de afastar as soluções plasmadas no Código Civil¹². De acordo como entendimento maioritário, naquilo que não se refira aos prazos, modos de contagem e causas suspensivas ou interruptivas da prescrição remete-se, implicitamente ou por mera omissão, para os preceitos plasmados no Código Civil como sendo plenamente aplicáveis na ausência de uma disposição *especial* de natureza tributária. Em verdade, a regulação da prescrição tributária ao nível do conjunto normativo tributário é significativamente reduzida – a Lei Geral Tributária estabelece os prazos, modo de contagem e as causas suspensivas e interruptivas da prescrição (nos artigos 48.º e 49.º), ao passo que o Código de procedimento e de processo tributário trata do conhecimento da prescrição tributária (no artigo 175.º). No entanto, não se determina, em momento algum, que a prescrição tributária é especial face à prescrição civil, nem tão pouco se vislumbra norma remissiva para o Código Civil acerca

¹¹ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume III*, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, p.249-250 (quanto aos efeitos constantes do artigo 304.º do Código Civil). Ver ainda, do mesmo autor, *Sobre a Prescrição...*, p.18. De uma forma mais directa, CARLOS VALENTIM E PAULO CARDOSO afirmam que deverá proceder-se à aplicação das regras civis na ausência de “*normas especiais*” em sede tributária – ver *Roteiro de Justiça Fiscal – os poderes da Administração tributária versus as garantias dos contribuintes*, Vida Económica, 2011, p.66.

¹² BENJAMIM SILVA RODRIGUES é particularmente claro, ao afirmar que “(...) não é possível aceitar a tese de quem busca no Código Civil a solução para certas faltas de normação em matéria de prescrição tributária quando confrontadas, quer com o regime estipulado relativamente a outros elementos do tributo, quer com o regime de prescrição de direitos estipulado naquele diploma substantivo”. E conclui, dizendo que “na última hipótese [confronto com o Código Civil], nem sequer estamos perante uma lacuna do direito tributário (...)”, cfr. *A prescrição no Direito Tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p.267; em sintonia, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA defende que em relação ao regime da prescrição tributária “*todas as soluções devem ser directa e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço, nem para a autonomia da vontade (...), nem para espaços livres ou discricionários de valoração, nem para integração de lacunas por analogia (v.g., com o Código Civil)*”, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, p.433; de um modo mais sintético, DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE de Campos sustentam que “*as normas sobre a prescrição estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2 da CRP)*”, ver *Direito Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2000, pp. 437. No Ac. TCA Sul, de 18.03.2003, processo n.º 07361/02, entendeu-se que “*as normas de direito fiscal reguladoras do regime da prescrição, porque relativas às garantias dos contribuintes, estão sujeitas ao princípio da tipicidade e da legalidade, não podendo ser objecto de integração analógica*”. Mais se disse que “*a conformação da prescrição, dos seus prazos e das suas vicissitudes só possam se aqueles constavam dos referidos preceitos fiscais*”.

Como veremos com maior detalhe, o ordenamento tributário não determina quais são os efeitos da prescrição, pelo que a tese da autonomia e a impossibilidade de recorrer ao Código Civil, levadas que sejam até às suas últimas consequências, implicariam que a prescrição tributária não tivesse, por falta de estatuição expressa, qualquer efeito jurídico – desde já somos compelidos a manifestar o nosso desacordo com tal conclusão *lógico-formal*.

destas matérias. Existe apenas, já o dissemos, uma remissão genérica que estabelece a aplicabilidade subsidiária daquele diploma (e tal apenas sucede quanto à Lei Geral Tributária, sendo que quanto à matéria do conhecimento da prescrição não há base legal que permita recorrer aos dispositivos civis¹³ – artigo 2.º do Código de procedimento e de processo tributário, *a contrario sensu*).

A questão *sub judice* foi suscitada por diversas vezes junto dos tribunais (por vezes a título principal e por outras a título meramente incidental), implicando sempre uma caracterização – por vezes não tão exaustiva quanto seria desejável – do instituto da prescrição tributária. Em face da argumentação explanada pelos contribuintes nas suas petições iniciais, das contestações deduzidas pelos representantes da fazenda pública, dos pareceres emitidos pelo Ministério Público e da própria apreciação dos aspectos juridicamente relevantes pelos juízes, pretendemos averiguar se a solução que tem vindo a ser adoptada pode, ou não, ser confrontada com uma outra, de sentido diverso¹⁴. Não podemos, portanto, deixar de confrontar os regimes civil e tributário em todos os aspectos estruturantes, de modo a identificar quais os pontos de aproximação e quais os caracteres de distanciamento.

c) Uma solução alternativa e os seus quatro pilares de sustentabilidade

Em face da *tese da especialidade normativa* entre prescrição civil e prescrição tributária, que soluções alternativas são, *a priori*, equacionáveis? Não são numerosas, em verdade. De facto, configuramos apenas possível, como alternativa válida, equacionar o instituto¹⁵ da prescrição

¹³ Não pode dizer-se que a Administração ou as instâncias judiciais tenham vertido o artigo 303.º do Código Civil em algumas das suas decisões conexas com o regime de conhecimento da prescrição tributária. Porém, como veremos oportunamente, algumas das soluções propugnadas aproximam-se nitidamente do regime ali vertido, pois que parecem exigir uma actuação positiva do contribuinte no sentido de ser conhecida a prescrição a sua solicitação.

¹⁴ Note-se, aliás, que alguns dos AC.s referidos ao longo do presente trabalho são a consequência da interposição de recursos, por parte da Fazenda Pública, de decisões proferidas em 1ª instância, nas quais se ordenou a restituição dos montantes pagos uma vez decorrido o prazo de prescrição. Ver, designadamente, Ac. STA, de 19.09.2007, processo n.º 0194/07.

¹⁵ Como nota fundamental e transversal a todo o texto, importa reter que adoptamos o conceito de instituto sugerido por MENEZES CORDEIRO, segundo o qual “*o instituto jurídico é um conjunto concatenado de normas e de princípios que permite a formação típica de modelos de decisão*”. Cfr. *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I - Parte Geral*, 3.ª Edição, 2005, p.364. A concatenação normativa com princípios estruturantes obriga, desde logo, a que a se proceda a um estudo da prescrição tributária para além das regras positivadas na legislação tributária e, em segunda linha, na legislação civil – é por demais relevante discutir os princípios da prescrição, civil e tributária, enquanto elementos que imprimem “*uma certa direcção aos modelos de decisão jurídica que, com ele, tenham determinado contacto*”. Ver MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I...*, p.363; tal estudo certamente nos permitirá constatar significativas diferenças quanto aos princípios basilares das relações a que uma e outra se aplicam e, consequentemente, aos próprios princípios, fins e soluções que as enformam.

tributária como tratando-se de um instituto autónomo¹⁶ face ao seu homónimo civil. Tal autonomia¹⁷ poderá ser, pela sua parte, sustentáculo da restituição dos montantes pagos para além do prazo prescricional, porque indevidos e porque extinta a relação jurídica tributária, materializada, *rectius*, sintetizada no crédito tributário¹⁸. Os elementos e critérios a ponderar são de natureza diversa. A alternativa proposta funda-se, no essencial, nos seguintes quatro pilares fundamentais: (i) o Direito Tributário insere-se no quadro do Direito Público, sendo que os seus princípios basilares são significativamente distintos dos que imperam no Direito Privado (critério do sistema normativo); (ii) a prescrição tributária desempenha o papel de garantia dos contribuintes, no quadro da relação jurídico-tributária, com o inerente tratamento constitucional específico¹⁹, não desempenhando a prescrição civil idênticas funções ao nível das relações entre

¹⁶ Como explica MENEZES CORDEIRO, a autonomização de um qualquer instituto apenas se justifica quando uma dada “*articulação normativa (...) apresente uma unidade interna induzida da múltipla formação de modelos de decisão*”. Ver *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I...* p.365.

¹⁷ Não pode dizer-se que a ideia de autonomia é original ou verdadeiramente inovadora. De facto, as suas raízes remontam à vigência do Código das Execuções Fiscais e do Código de Processo das Contribuições e Impostos. ARMINDO MONTEIRO afirmava, na vigência daquele primeiro diploma, que “[e]m matéria de direito fiscal, o artigo fundamental é o 145.º do Código das Execuções Fiscais que estabelece, em matéria de prescrição, diferenças tão sensíveis em relação ao direito civil, que a prescrição no direito fiscal nos aparece como um instituto diferente de qualquer outro direito”. Cfr. *Direito Fiscal*, compilado por Abel Higgs e Fernando dos Santos Pinto Casa Lourenço de Melo, Lisboa, p.134. Na mesma obra, mas noutro lugar, afirmava igualmente o autor que “[a] prescrição fiscal tem um conteúdo próprio que encontra o seu fundamento na natureza da obrigação tributária”. Ver, *Direito Fiscal* p.138. A propósito deste ponto específico, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA reconhece a diferente natureza da prescrição fiscal, embora sugerindo que a mesma se esbateu com a entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos – diz o autor: “*Antes (...) a prescrição fiscal tinha natureza diferente da prescrição civil: a extinção da obrigação de imposto dependia do simples decurso do tempo e não da não exigência do cumprimento da obrigação, e contava-se (como melhor se verá) da autuação do processo executivo. Actualmente, têm ambas a mesma natureza, cifrando-se na extinção de um direito pelo seu não exercício durante um certo período*”. Cfr. *Princípios de Direito Fiscal, Volume I*, 3.ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1985, p.334. Em sentido idêntico, ver RUBEN ANJOS DE CARVALHO E FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, Livraria Almedina, 1963, p.47.

¹⁸ A relação jurídico-tributária (regulada, em traços gerais, no artigo 15.º e seguintes da Lei Geral Tributária) compreende um conjunto vasto de obrigações, as quais não se resumem à vinculação típica ao pagamento do tributo devido. Efectivamente, as obrigações de conduta emergentes da legislação tributária assumem, cada vez mais, lugar de destaque. O sujeito passivo vê-se por vezes colocado na situação de ter de liquidar o imposto para, seguidamente, o entregar nos cofres do Estado – casos do IVA e do IS. No mesmo sentido, no caso do IRC o sujeito passivo procede à autoliquidação do imposto, sendo que a sua obrigação vai muito para além da mera prestação pecuniária. Em IRS, o sujeito passivo deve declarar atempadamente os seus rendimentos, para que seja liquidado o imposto devido. Por outro lado, outros deveres acessórios perpassam o normativo tributário, v.g. aqueles que se referem à conservação da documentação fiscal relevante, devidamente organizada, ou à retenção na fonte de montantes devidos pelos trabalhadores a título de IRS. Sobre o conceito, e respectiva amplitude, de relação jurídico-tributária, ver, designadamente, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp.245-280. De qualquer modo, o cerne do presente estudo reside fundamentalmente na relação creditícia entre sujeito activo e sujeito passivo, pelo que o enfoque se dirige ao crédito tributário (o qual abarca o montante do tributo devido, bem como os juros moratórios e compensatórios que tenham sido apurados, como adiante se explanará).

¹⁹ Como adiante melhor se verá, as garantias dos contribuintes encontram-se sujeitas a um apertado princípio de legalidade, justificado “*(...) em nome dos princípios da igualdade, da justiça e da transparência fiscal*” – ver J.J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1.º a 107.º*, Coimbra

particulares (critério da função desempenhada); (iii) a prescrição civil apenas pode ter por objecto direitos disponíveis, pelo que a indisponibilidade do crédito tributário obsta à prevalência da tese que se funda na especialidade normativa *stricto sensu* entre os institutos (critério do objecto); (iv) a prescrição tributária, ao contrário do que sucede à luz do regime da prescrição civil, é de conhecimento oficioso, dispensando a sua invocação por parte do seu beneficiário (critério de operabilidade).

Tudo ponderado, importa determinar a relação entre dois institutos que, embora comungando do *nomen iuris* – e de algumas características essenciais –, apresentam diferenças assinaláveis.

2. Aproximação aos conceitos: prescrição tributária e prescrição civil

a) O tempo como facto jurídico

Discutir a prescrição, tributária ou de qualquer outra natureza, é falar dos efeitos jurídicos emergentes do decurso do tempo. Este, por seu turno, constitui um facto jurídico involuntário ao qual o ordenamento jurídico reconhece particular relevância no âmbito dos direitos e vinculações – *i.e.*, no que concerne ao conteúdo das relações jurídicas²⁰. Assim sendo, influi de modo decisivo e multifacetado sobre as relações jurídicas, quer no plano substantivo, quer no plano adjectivo²¹. Trata-se, como facilmente se depreende, de um facto jurídico que perpassa os vários ramos de direito que, com maior ou menor autonomia, é possível conceber. Neste sentido, apresenta uma inerente transversalidade a todo o ordenamento jurídico, sendo que todos os ramos de direito, com maior ou menor intensidade, valoram juridicamente o decurso do tempo.

Deste modo, a técnica jurídica permitiu a criação de vários institutos que reflectem, de formas e por meios diversos, os efeitos do decurso do tempo sobre as relações jurídicas. Dotados

Editora, 4.^a Edição, p. 1091. Pode igualmente dizer-se que tal justificação se pode encontrar “(...) na circunstância de se poder afirmar que as garantias dos contribuintes, assim como os benefícios fiscais são essenciais para a caracterização do sistema fiscal, o qual deve ser objecto de apreciação global pelos representantes dos contribuintes”. Cfr. JORGE MIRANDA E RUI MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo II*, Coimbra Editora, 2006, p. 221.

²⁰ Cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Tomo II*, 5.^a Edição, Universidade Católica Editora, p.17; CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.^a Edição, Coimbra Editora, p. 659; JOSÉ ANTÓNIO DE OLIVEIRA REBOREDO, *A Prescrição no Contencioso Aduaneiro*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 22, 1962, p.5.

²¹ Sobre a influência do tempo nas relações jurídicas, ver MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica, Volume II*, 4.^a Reimpressão, Almedina, 1974, pp.439-441.

de uma mecânica própria e destinando-se à prossecução de fins díspares, institutos como a prescrição, a caducidade, o não-uso, a usucapião e a preclusão, comungam do facto de se reportarem ao fenómeno cronológico, caracterizado pela sua constância e irreversibilidade.

b) Da prescrição e da caducidade em direito tributário

Enunciada a questão motriz da presente investigação e balizados que foram os parâmetros à luz dos quais nos propomos proceder à sua apreciação, é fundamental que o nosso ponto de partida seja a definição conceptual de prescrição tributária. Trata-se de um conceito axial relativamente a toda a exposição²², pelo que a sua delimitação com exactidão é indispensável.

Como foi já frisado, o ordenamento jurídico tributário vigente não desenvolve com especial pormenor e acuidade as matérias conexas com a prescrição tributária, abstendo-se por inteiro de apresentar uma definição do instituto²³. Na ausência de tal definição legal, recorreremos à doutrina e jurisprudência, enquanto fontes mediatas de direito (artigo 1.º, n.º 1, do Código Civil, *a contrario sensu*), de modo a delimitar com rigor o que se entende, ou deve entender, por prescrição tributária²⁴.

A doutrina tributária, talvez imbuída pelo silêncio do legislador, não desenvolveu exaustivamente as matérias atinentes ao instituto ora em análise, seguindo de perto a construção teórica prevalecente no Direito Civil, ressalvadas as normas, ditas *especiais*, de Direito Tributário. Neste sentido, a prescrição tributária é comumente inserida no rol de causas extintivas da obrigação tributária²⁵. A diferença substancial face às demais formas de extinção da dívida tributária reside no facto de a prescrição produzir os seus efeitos por decurso do tempo – não é necessária, em verdade, uma manifestação de vontade nesse sentido, nem uma actuação

²² Na verdade, o conceito sob análise constitui, simultaneamente, o ponto de partida e o ponto de chegada do percurso argumentativo que nos dispomos a trilhar, dado que a sua autonomia pressupõe uma definição que lhe seja própria e exclusiva.

²³ Como aliás sucede em Direito Civil, pois que inexistente norma que proceda à definição do instituto da prescrição civil.

²⁴ Sendo certo que qualquer definição deveria ser construída a partir dos elementos legais disponíveis, pois que os mesmos constituem os únicos verdadeiramente caracterizadores da prescrição tributária. Mas o facto de as referências legais serem parcas dificulta substancialmente tal tarefa de índole hermenêutica.

²⁵ Ver, a título de exemplo, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal...*, pp. 287-291, DIOGO LEITE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, pp. 429-439, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp. 257-262 e SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 370.

positiva de qualquer um dos sujeitos da relação jurídica tributária²⁶; pode mesmo dizer-se que tudo se joga em função de uma concatenação de actuações negativas ou omissões.

Por outro lado, alguns autores estabelecem uma relação indissociável entre a prescrição tributária e a cobrança coerciva do imposto – aquela seria, como tal, mera limitação temporal dos poderes públicos, em concreto, de proceder a esta última²⁷.

Para José Luís Saldanha Sanches, “*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*”^{28/29}

Na mesma linha, a jurisprudência sintetiza aqueles que são os aspectos essenciais da prescrição, aludindo não raras vezes ao seu efeito extintivo sobre o crédito tributário, bem como à sua natureza processual de excepção peremptória³⁰.

Por seu turno, a caducidade tributária³¹ encontra-se prevista e regulada nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária, reportando-se fundamentalmente ao direito de liquidar os tributos³².

²⁶ Ao contrário do que sucede no pagamento, voluntário ou coercivo, na compensação ou na dação em cumprimento, uma vez que se exige aqui a actuação de um ou de ambos os intervenientes da relação tributária.

²⁷ Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4.ª Edição, Almedina, 2011, p.311

²⁸ JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp.261-262.

²⁹ Em verdade, a doutrina tende a não avançar uma definição do instituto, optando por enfatizar os efeitos extintivos da prescrição sobre a obrigação tributária. Assim, para PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “[c]omo qualquer outra obrigação também a relação jurídica de imposto se extingue quando o cumprimento respectivo não é realizado num certo período de tempo”, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 1983, p.183; por seu turno JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que “[p]ara além do cumprimento, há outros modos de extinção da obrigação fiscal, como a prescrição, a dação em cumprimento e a compensação”. Ver, *Direito Fiscal*, p.287; já BENJAMIM RODRIGUES, numa “*abordagem utilitária ao direito tributário*”, define a prescrição tributária “*como o instituto pelo qual se extingue a obrigação tributária, o procedimento contra-ordenacional, a coima, o procedimento criminal fiscal ou a pena criminal*”. Cfr. *A prescrição no Direito Tributário...*, p.262; MARIA CELESTE CARDONA, distinguindo entre prescrição e caducidade, sustenta que “*a prescrição é o facto natural juridicamente relevante na estrutura da relação jurídica, que se concretiza, no essencial por uma condição de exigibilidade, durante um certo lapso de tempo, do cumprimento de um direito já constituído, definido e preexistente*” – ver *Prescrição da Obrigação Tributária e Caducidade do Direito de Liquidar o Imposto*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 1994, p.478; VÍTOR ANTÓNIO FAVEIRO, na vigência do Código das Contribuições e Impostos, definia o instituto como “*a perda do direito pelo seu não exercício*”, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Volume I*, Coimbra Editora, 1984, p.379

³⁰ No Ac. TCA Sul, de 11.03.2008, processo n.º 1347/03, a prescrição é definida com “*uma excepção peremptória, em que o facto relevante (decurso de determinado prazo) dá origem à extinção do efeito jurídico inicialmente pretendido (cumprimento da obrigação tributária) (...)*” A escolha de palavras é notável, pois que não se afirma a extinção da dívida, mas antes do efeito jurídico pretendido; noutro aresto, considerou-se que “*a prescrição é uma excepção peremptória, uma causa (extintiva) de um direito*” (e não de um qualquer efeito jurídico) – ver Ac. STA, de 09.12.1998, processo n.º 022842; de um modo menos exaustivo, entendeu-se no Ac. STA, de 25.01.2000, processo n.º 023480, que a prescrição “*é uma excepção peremptória que ocorre quando o titular da obrigação não diligencia a sua cobrança no decurso do tempo que a lei para tanto lhe fixa*”.

Assim, de um ponto de vista da técnica jurídica, a diferença entre caducidade e prescrição no âmbito tributário é facilmente apreensível. A caducidade reporta-se à fase da liquidação do imposto, ou seja, ao momento da determinação do *quantum* da dívida tributária – trata-se, neste sentido, de um limite ao exercício do direito ou, de uma perspectiva distinta, da competência em concreto de proceder à liquidação³³. Por seu turno, a prescrição opera na fase da cobrança do imposto³⁴, traduzindo-se num obstáculo ao procedimento de execução. Na linha do exposto, a liquidação do tributo para além do prazo de caducidade constitui um vício da liquidação, gerador de uma ilegalidade cominada com a anulabilidade³⁵ (nos termos gerais de Direito Administrativo, à luz do artigo 135.º Código do Procedimento Administrativo, aplicável *ex-vi* artigo 2.º, alínea c) da Lei Geral Tributária e artigo 2.º, alínea d) do Código de procedimento e de processo tributário)³⁶; por seu lado, a prescrição é estruturada como um problema de (in)exigibilidade da dívida tributária³⁷.

³¹ Igualmente designada por preempção. Antes de prosseguir, importa proceder a uma importante distinção, recorrendo para o efeito às palavras de DIOGO LEITE CAMPOS: “[a] *caducidade verifica-se quanto ao direito do sujeito activo da relação jurídico tributária (Estado ou outro ente público) de liquidar o tributo, ou em relação ao direito do sujeito passivo de exercer os seus direitos ou obter tutela para os seus interesses protegidos (direitos: de impugnação judicial, de recurso contencioso, de acção de reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária (...))*” *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – os abusos do Estado Legislador/Credor*, in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, Almedina, 2007, p.343 – é àquela primeira que nos referimos nas linhas se seguem, salvo menção expressa em contrário. Importa notar que o termo “caducidade” é também empregue no que se refere às garantias prestadas para efeitos de suspensão do processo executivo – assim dispõe o artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Decorrido aquele prazo, o contribuinte pode requerer o levantamento da garantia prestada. Caduca igualmente o arresto de bens do devedor, nos termos do artigo 137.º do mesmo diploma.

³² Tal é o que resulta da terminologia empregue na redacção do preceito referido, na exacta medida em que se afirma que “*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*”. Nestes termos, está em causa “*o prazo durante o qual a lei permite que a obrigação tributária seja objecto de constatação, consequente determinação e, ainda, de notificação*” ver JOAQUIM GONÇALVES, *A caducidade face ao direito tributário*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, p.232.

³³ JOSÉ CASALTA NABAIS alude ao poder de que dispõe a Administração tributária para liquidar impostos. Ver *Direito Fiscal*, p.288. No entanto, deve tomar-se em linha de conta o crescente fenómeno da autoliquidação, nos termos do qual compete ao próprio sujeito passivo determinar os montantes de imposto em dívida, o qual não parece ser susceptível de interferir com a *ratio* subjacente ao instituto da caducidade, como melhor se verá. Ver SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal...*, p.371.

³⁴ O que não implica forçosamente que o imposto se encontre liquidado. Tem sido entendido que, atento o termo inicial do prazo de prescrição (matéria a abordar *infra*), pode suceder que uma determinada dívida tributária prescreva sem que tivesse sido liquidada. No Ac. STA, de 22.10.1997, processo n.º 21 813, determinou-se que “*a prescrição refere-se à obrigação tributária, independentemente desta estar ou não liquidada e de o estar bem ou mal, e o início do seu prazo está reportado ao facto tributário*” – o que permite igualmente identificar a diferença cristalina entre o que são problemas de legalidade da liquidação e problemas de exigibilidade do imposto.

³⁵ Ver Ac. STA, de 02.11.2005, processo n.º 0361/05, Ac. STA, de 04.02.2004, recurso n.º 1733/03 e Ac. STA, de 18.05.2005, recurso n.º 1178/04.

³⁶ O acto de liquidação é o acto tributário *stricto sensu*, sendo igualmente um acto administrativo. Para JOSÉ CASALTA NABAIS a liquidação é “*(...) um acto administrativo exequível (...) que, atento o seu carácter, por um lado*

Da análise da doutrina tributária nacional, resulta evidente que a construção da figura jurídica da caducidade tributária é decalcada dos moldes disponibilizados pelo direito civil³⁸ (sem prejuízo dos assinaláveis desvios de regime face ao Código Civil), razão pela qual a ínsita relação de especialidade entre prescrição tributária e civil, que pretendemos contestar, não é caso isolado e pontual – antes vem confirmar a regra de que muitas das figuras tributárias provêm originalmente do Direito Civil, sob a égide da importação de institutos e soluções jurídicas.

Em termos sumários e a título colateral, cumpre frisar que o prazo geral de caducidade é de quatro anos³⁹, suspendendo-se com a notificação do despacho de início de acção inspectiva

estritamente vinculado e, por outro, largamente massificado, se presta sobremaneira a ter natureza informática (...)”. *Direito Fiscal...*, p.324.

³⁷ Por imperativo de rigor, cabe chamar a atenção para o facto de a caducidade poder, em determinados casos, ser reconduzida a um problema de inexigibilidade do crédito tributário. De facto, por via de regra está em causa a determinação do imposto e a notificação ao contribuinte sem que decorra o prazo legal. Aquela notificação é da maior relevância, encontrando-se prevista nos artigos 35.º, 36.º e 37.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Como resulta, em especial, do artigo 36.º, n.º 1, “*os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados*”, pelo que uma liquidação não notificada constitui um acto administrativo válido mas ineficaz. Importa reter que o regime legal transcrito se consubstancia em direito constitucional concretizado, visto que o artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa dispõe que “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados (...)*”. Sucede, porém, que a referida notificação pode ter lugar depois de decorrido o prazo prescricional. Nessas circunstâncias não há, pois, que falar em ilegalidade do acto de liquidação, uma vez que tal acto não padece de qualquer vício. Contudo, uma vez que o acto apenas se torna eficaz depois de notificado, e tendo a notificação excedido o prazo de caducidade, pode o pagamento ser recusado com base em notificação da liquidação para além do prazo de caducidade. Trata-se, em suma, de uma situação de mera inexigibilidade, como se infere a partir da sua inserção no rol de fundamentos de oposição à execução (artigo 204.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

³⁸ Sobretudo no que concerne à ideia de que a caducidade extingue o direito em causa, em virtude do seu não exercício, formulação que, por exemplo, resulta com toda a nitidez das investigações conduzidas por DIAS MARQUES, *Teoria Geral da Caducidade*, Lisboa, 1953 e ANÍBAL DE CASTRO, *A Caducidade na Doutrina, na Lei e na Jurisprudência*, Lisboa, 1962, acerca do instituto da caducidade civil. Contudo, embora não se renunciando às raízes civilísticas, prescrição e caducidade tributárias apresentam características de tal modo distintas, que permitem o seu tratamento com autonomia face às normas do Código Civil.

³⁹ Prazo cuja duração foi já criticada por DIOGO LEITE CAMPOS: “*este prazo parece exagerado, servindo, não o interesse de certeza na ordem jurídica, mas tão só o de arrecadação de receitas. (...) O credor tem ao seu serviço milhares de funcionários. Compete-lhe organizar a Administração dos impostos de modo a torná-la o mais eficiente possível. E não lançar sobre os contribuintes as incertezas e os custos da insuficiente administração, fazendo prolongar no tempo a incerteza sobre o «se» e o «quanto» dos impostos.*” *Caducidade e Prescrição...*, p. 344 Por outro lado, é de apontar que o prazo geral é pontualmente derogado por prazos especiais, como sucede nos termos dos artigos 35.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis 39.º do Código do Imposto de Selo – preceitos através dos quais se estabelece um prazo de caducidade para a liquidação de imposto devido pela transmissão, gratuita ou onerosa (consoante o caso), de imóveis. É igualmente derogado nas situações em que relativamente aos factos a que o direito à liquidação respeite tenha sido instaurado inquérito criminal, caso em que o prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, nos termos do artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária. Em face da premente necessidade de arrecadar tributos e evitar a dispersão de meios financeiros pelos designados “paraísos fiscais”, foi inserido na proposta de orçamento de Estado para 2012 um n.º 7 ao artigo 45.º da Lei Geral Tributária, nos termos do qual “*sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável,*

externa e em caso de litígio judicial de cuja solução dependa a liquidação, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão (artigo 45.º, n.º 1 e artigo 46.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária)⁴⁰.

Uma vez aqui chegados, impõe-se colocar a seguinte questão: esboçada que foi a definição de ambos os institutos, qual a *ratio* que os anima? Qual o propósito visado pelo legislador com a sua inserção no ordenamento jurídico tributário? Mais do que perscrutar a *mens legislatoris* – em particular pela dificuldade em recriar o pensamento do legislador aquando da feitura da lei –, pretende-se agora promover uma breve interpretação de cariz teleológico com base na *mens legis*.

Em rigor, é difícil descortinar fundamentos distintos para cada um dos institutos, na medida em que ambos assentam em “razões de certeza, de segurança e de paz jurídicas, quer para o Estado, quer para os cidadãos”^{41/42}.

No fundo, pretende-se a estabilização, transparente e definitiva, de situações jurídicas que, por razões anómalas, perduram excessivamente no tempo⁴³. De facto, não se vislumbra qualquer vantagem em dispor que a Administração tributária possa, a todo e qualquer momento, determinar montantes tributários a pagar, com base em factos tributários ocorridos há muitos

constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam, o prazo referido no n.º 1 é de 12 anos”.

⁴⁰ As causas de suspensão indicadas não são as únicas previstas no artigo 46.º, n.º 2, uma vez que ali também se alude a situações relacionadas com benefícios fiscais, de natureza contratual (alínea b)) ou condicionada (alínea c)), bem como a situações em que o direito à liquidação resulta de reclamação ou impugnação.

⁴¹ BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *A prescrição no Direito Tributário...*, p.263. Mais afirma o autor que idênticas razões subjazem à caducidade do direito de acção que a Constituição e a legislação tributária ordinária reconhecem aos cidadãos. Precisamente no mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA defende que “(...) no direito tributário, a necessidade de segurança ou certeza jurídica é o fundamento comum de ambos institutos”, ver *Sobre a Prescrição da Obrigação...*, pp.17-18. CALVO ORTEGA, salientando o confronto entre os princípios da justiça e da segurança jurídica, avança dois factores tendentes à sujeição do crédito tributário ao instituto da prescrição (com prazos mais reduzidos face ao direito civil): (i) os mecanismos e poderes de que dispõe o credor da relação tributária, que facilitam a gestão e cobrança dos tributos em dívida; (ii) a crescente complexidade das obrigações tributárias e a conjugação do princípio da segurança jurídica com o princípio da proporcionalidade. Cfr. *Curso de Derecho Financiero I – Derecho Tributario (Parte General)*, 4.ª Edição, Civitas, pp.268-274. ANTÓNIO CARDOSO MOTA destaca razões de natureza publicista, afirmando que a figura pretende proteger os princípios da certeza e estabilidade nas relações económicas, não podendo assentar na negligência do credor em ver satisfeito o seu crédito (porque no que concerne ao crédito tributário, o credor não pode “desinteressar-se” da prestação). Ver, *Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 181-182, pp.36-37.

⁴² A caducidade tributária foi já apontada como elemento promotor da certeza dos direitos e das relações jurídicas, visando a salvaguarda de interesses públicos, da segurança social da circulação e do interesse na brevidade das relações jurídicas. Ver JOAQUIM GONÇALVES, *A Caducidade face ao Direito Tributário...*, p.228. A estes fundamentos de índole político-social acrescenta o autor um outro, de índole jurídica, que se traduz “no não exercício dos direitos prolongado por um certo decurso de tempo”. Cremos que todos estes fundamentos são inteiramente transponíveis para a discussão da teleologia da prescrição tributária, com excepção, porventura, deste último aspecto introduzido pelo autor, por se tratar de uma finalidade própria da caducidade em direito civil.

⁴³ Assim se evitando “que a situação fiscal de um contribuinte se mantenha por um tempo excessivo numa situação de pendência e indeterminação”, ver JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, p.260.

anos; de igual modo, não se coaduna com a certeza e segurança jurídicas um regime que permita eternamente a exigibilidade de um tributo. Considerando que o credor da relação se encontra legalmente adstrito à prossecução da satisfação do crédito apurado, parece inviável enveredar por uma linha argumentativa segundo a qual a prescrição visaria sancionar a inércia daquele credor.

É de notar que o crédito tributário apresenta características e assume contornos que o distinguem face ao crédito civil. Como não deixaremos de analisar, a sua natureza pública reflecte as finalidades sociais que almeja garantir, pelo que de uma perspectiva valorativa poderia defender-se a imprescritibilidade de créditos desta natureza. Acontece que não existem princípios absolutos, pelo que múltiplas soluções jurídicas emergem, precisamente, do confronto e colisão de vários princípios e valores, num esquema em que um ou vários cedem perante outros, de uma forma fluida e dinâmica (ou seja, não se fala numa hierárquica estática de princípios – a prevalência de um em detrimento de outro sempre dependerá do caso concreto que se discute).

Os institutos da caducidade e da prescrição surgem, assim, como mecanismos de extinção da relação jurídica tributária⁴⁴, divergindo essencialmente no momento da relação em que produzem os seus efeitos – a caducidade, por assim dizer, actua a montante da liquidação, sendo que a prescrição, por via de regra como salientámos, actua a montante da determinação do crédito tributário. A primeira tem por objecto o direito a liquidar o tributo⁴⁵ e a segunda tem por objecto o próprio crédito tributário⁴⁶. Tal é a sua evidente similitude quanto às finalidades prosseguidas, que vários ordenamentos jurídicos tributários optaram por um regime unitário, abrangendo ambos os institutos sobre a tutela da mesma norma⁴⁷ e, por inerência, das mesmas regras. Logo, de *iure*

⁴⁴ Pese embora alguma doutrina não considere que assim seja, criticando de modo veemente a inserção sistemática dos seus preceitos reguladores, ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo...*, p.429.

⁴⁵ Como explica JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “[o] poder de liquidar o imposto é o poder de aplicar a lei e, por isso, não se trata de um direito da Administração fiscal, mas antes de um poder vinculado desta”, pelo que subsume a problemática a uma limitação temporal do poder de tributar. Ver, *Manual de Direito Fiscal...*, p.260.

⁴⁶ Traduzindo-se “num limite ao poder de cobrar o imposto em dívida”. Ver, *Manual de Direito Fiscal...*, p.262. No mesmo sentido, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, p.98.

⁴⁷ O caso paradigmático é o do ordenamento jurídico espanhol – numa formulação abrangente, o artigo 66.º da *Ley General Tributaria* determina que prescrevem no prazo de quatro anos: (i) o direito da Administração determinar a dívida tributária através da liquidação; (ii) o direito da Administração exigir o pagamento das dívidas tributárias liquidadas e autoliquidadas; (iii) o direito de solicitar e o direito de obter devoluções, mormente em virtude do pagamento de tributos indevidos e pelos custos suportados com garantias. No entanto, alguma doutrina questiona a adequação do preceito, porquanto entende que se confundem direitos e acções (ou direitos potestativos). Ver JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLENO E JOSÉ M. LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª Ed., Tecnos, p.444 (deve advertir-se que os autores citados aludiam a uma versão normativa anterior, no essencial para o que se discute idêntica à que vigora actualmente). Também no *Abgabenordnung* alemão se faz referência ao prazo de prescrição para liquidar a dívida (§ 169.º e § 170.º) e ao prazo

condendo, não seria desajustado reunir ambos os institutos sob um conjunto de regras comuns e desarraigadas do direito civil. É absolutamente indubitável que ambos visam a salvaguarda de interesses de natureza pública, prevenindo a litigiosidade sobre factos há muito decorridos – em face, por exemplo, da inerente dificuldade probatória que tal acarreta.

Uma vez que a evolução histórica da prescrição tributária será objecto de análise *infra*, cumpre agora explicar em traços sumariíssimos a evolução do instituto da caducidade tributária. Na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a caducidade do direito à liquidação constava dos diplomas reguladores de cada tributo⁴⁸, inexistindo um comando normativo centralizado.^{49/50} Consequentemente, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário constitui o primeiro preceito a versar, com pretensão de generalidade, sobre as matérias da caducidade tributária. A novidade de maior relevo introduzida pelo normativo em causa relaciona-se com o prazo, o qual passou, em múltiplas situações, de vinte anos para cinco anos⁵¹.

Sem equacionar, de momento, a adequação da terminologia “prescrição” a muitas das realidades a que nos referiremos nas páginas seguintes, reconhecemos que entre a prescrição tributária e a prescrição civil existe um nexó de proximidade difícil de ignorar – o objecto de ambas é, a grande maioria das vezes, um crédito de natureza pecuniária. Por outro lado, não negamos que a prescrição tributária seja inspirada na tramitação e natureza da prescrição civil, tendo sido importada pelo Direito Tributário em termos que melhor se explanará. Fazê-lo seria, porventura, intelectualmente desonesto, assim como inquinaria todo o raciocínio que aos pouco vamos construindo. A relação entre ambos os institutos existe e é inegável – resta delimitar, com o máximo de precisão e exactidão possíveis, os seus exactos contornos.

de prescrição do próprio crédito tributário (§ 228.º a § 232.º) – sendo certo que o instituto apresenta uma natureza expressamente extintiva, como decorre do § 47.º.

⁴⁸ A título de mero exemplo, são de referir os seguintes preceitos: artigo 92.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Doações e Sucessões, no qual se estabelecia que o tributo apenas poderia ser liquidado no prazo de vinte anos contados a partir da data da transmissão ou da perda de efeito da isenção (sem prejuízo de regras especiais quanto ao termo inicial do prazo e sua suspensão, constantes dos parágrafos § 2.º e § 3.º do mesmo artigo; o artigo 264.º-A do Regulamento do Imposto do Selo determinava um prazo de liquidação de cinco anos a partir da prática dos actos, da ocorrência dos factos ou da emissão de documentos, se sujeitos a imposto; o artigo 94.º do Código da Contribuição Industrial (bem como o Código do Imposto Profissional, no artigo 35.º, sob a epígrafe de caducidade) adoptava igualmente um prazo máximo de liquidação de cinco anos, com referência ao ano a que respeitava o lucro tributável, prazo esse replicado (como prazo geral) pelo Código do Imposto de Capitais, no seu artigo 43.º.

⁴⁹ Ver JOAQUIM GONÇALVES, *A Caducidade face ao Direito Tributário...*, p.230 e, no mesmo sentido, PINTO FERNANDES E CARDOSO DOS SANTOS, *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, Lisboa, p.133

⁵⁰ O mesmo sucedia no quadro de vigência do Código das Execuções Fiscais, como explica FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código das Execuções Fiscais Anotado*, Coimbra, 1962, p.330 .

⁵¹ Casos da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

c) Da prescrição e caducidade em direito civil

Ao tratar da matéria conexa com os efeitos do decurso do tempo sobre as relações jurídicas, o legislador de 1966 optou por dedicar à mesma todo um capítulo do Código Civil⁵². No entanto, não curou de definir com exactidão o conceito de prescrição⁵³, nem tão pouco o conceito de caducidade. Em rigor, diremos que não definiu conceptualmente nenhum dos institutos mencionados no artigo 298.º do Código Civil. Não dispomos, assim, de critério legal para os distinguir, em particular no que concerne à prescrição e à caducidade⁵⁴.

Tal omissão conduziu a que a doutrina, por intermédio do estudo das normas que compõem os institutos, erigisse diferentes concepções de carácter teórico e dogmático acerca dos mesmos.

Por via de regra, a prescrição surge associada à extinção de direitos subjectivos – em particular, direitos de crédito –, ao passo que a caducidade tem por objecto direitos temporários⁵⁵ (*i.e.*, que devam ser exercidos num determinado prazo, intrínseco ao próprio direito)^{56/57}. De outro modo, dir-se-á que a prescrição consiste num limite temporal à exigibilidade da satisfação de um determinado direito e a caducidade traduz um idêntico limite quanto ao exercício de um

⁵² Ver Capítulo III, do Subtítulo III, do Título II, do Livro I, do Código Civil, precisamente epigrafado de “O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas”. Esta é, pois, a inserção sistemática da temática no seio daquele diploma fundamental, diferentemente do que sucede na Lei Geral Tributária – aí a prescrição e caducidade são inseridas no Capítulo IV, epigrafado de “Extinção da relação jurídica tributária”. A interpretação sistemática não logra ser decisiva, mas não deixa de se apresentar como um indício relevante no que concerne às disparidades que nos propomos identificar.

⁵³ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade – Anotação aos artigos 296.º a 333.º do Código Civil (“O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas”)*, Coimbra Editora, 2008, p.16. Em sentido idêntico, ABÍLIO NETO, *Código Civil Anotado*, 16ª Edição, Ediforum, 2009, p. 227. E sempre se dirá que assim fez ao arripio do Código Civil de 1867.

⁵⁴ M. BRITO, *Código Civil Anotado*, 1.º - 380, *apud*, ABÍLIO NETO, *Código Civil Anotado...*, p. 227 No mesmo sentido, ver AC. do STA, de 29.11.2005, processo n.º 05S1703.

⁵⁵ Tal como parece resultar do artigo 298.º, n.º 2 do Código Civil: “Quando, por força da lei ou por vontade das partes, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição”. A transcrição permite, *a priori*, constatar que o próprio legislador reconhece a fronteira ténue que separa a caducidade da prescrição. Tanto assim é, que o artigo 299.º do Código Civil, sob a epígrafe de *alteração de qualificação*, regula a concatenação dos prazos no caso de sucessão de leis da qual resulte a aludida alteração. Ora, tais dúvidas foram absolutamente dissipadas, como *supra* estudado, no âmbito das relações tributárias, porquanto a técnica legislativa empregue permite sempre distinguir, com clareza, quando nos movemos nas regras da caducidade e quando nos movemos no quadro da prescrição.

⁵⁶ Por oposição, o prazo de prescrição é um facto extrínseco ao direito objecto do instituto, a conjugar com o da inexigibilidade por parte do credor (ou melhor, o não exercício do direito naquele prazo).

⁵⁷ PEDRO PAIS DE VASCONCELOS salienta que o actual regime vertido no Código Civil não distingue entre direitos subjectivos e direitos potestativos, mas sim entre direitos que devem ser exercidos num determinado prazo (legal ou negocialmente estipulado) e outros cujo o exercício não se encontra balizado temporalmente – releva pois, naquele primeiro caso, a inércia do titular em exercer o seu direito tempestivamente. Ver *Teoria Geral do Direito Civil*, 6.ª Edição, Almedina, 2010, p.379. Referindo-se à caducidade em geral, JOAQUIM GONÇALVES afirma que a “*doutrina vem apontando que a caducidade tem por objecto direitos potestativos, poderes ou faculdades de constituir ou anular uma situação jurídica subjectiva (...)*”. *A Caducidade Face ao Direito Tributário...*, p.228.

direito temporário⁵⁸. Na ausência de definição legal, voltamo-nos para a doutrina e jurisprudência, antes de nos aventurarmos pelo caminho interpretativo das normas constitutivas dos institutos em causa.

No que concerne à prescrição, Manuel de Andrade considera tratar-se “[d]o instituto por via do qual os direitos subjectivos se extinguem quando não exercitados durante certo tempo fixado na lei e que varia conforme os casos”.^{59/60} Noutra aceção, colocando o acento tónico sobre a inexistência de um efeito extintivo, Pedro Pais de Vasconcelos afirma que “a prescrição é um efeito jurídico da inércia prolongada do titular do direito no seu exercício, e traduz-se em o direito prescrito sofrer na sua eficácia um enfraquecimento consistente em a pessoa vinculada poder recusar o cumprimento ou a conduta a que esteja adstrita”.^{61/62} A jurisprudência não se afasta destas concepções, seguindo de perto estes aspectos basilares apontados pelos autores em causa⁶³.

Relativamente à definição de caducidade, Pedro Pais de Vasconcelos adopta uma formulação muito simples, através da qual antecipa desde logo o elemento distintivo, no seu entender, face à prescrição: “A caducidade é a extinção de um direito pelo decurso do respectivo prazo”⁶⁴. Ou seja, como vimos, o prazo é intrínseco ao próprio direito – não se conjugando com a

⁵⁸ É de notar que a origem da caducidade, como melhor se verá, se reporta à não sujeição dos prazos de propositura de acções judiciais ao regime da prescrição, mas antes a um outro, diferente no que concerne à modalidade de conhecimento por parte do juiz.

⁵⁹ MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, 4.ª Reimpressão, Almedina, 1974, p.445

⁶⁰ Em sintonia, LUÍS CARVALHO FERNANDES entende tratar-se da “extinção de direitos por efeito do seu não exercício dentro do prazo fixado na lei, sem prejuízo de se manter devido o seu cumprimento como dever de justiça”, *Teoria Geral do Direito Civil, Volume II...*, 5ª Edição, p.694; CARLOS MOTA PINTO defende, em linha argumentativa similar, que “se o titular de um direito o não exercer durante certo tempo fixado na lei, extingue-se esse direito” *Teoria Geral do Direito Civil...*, p.373. Deve dizer-se que, por influência do regime vigente à data (Código Civil de 1867) já assim se entendia aquando dos trabalhos preparatórios do Código Civil de 1966 – prova disso mesmo é a definição sugerida por ADRIANO VAZ SERRA, para quem a “prescrição consiste, segundo o art.º 505.º do nosso Código, na extinção de obrigações pelo facto de não ser exigido o seu cumprimento nas condições e lapso de tempo determinados na lei”, ver *Prescrição e Caducidade*, Boletim do Ministério da Justiça n.º 105, 1961, p.5.

⁶¹ PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil...*, p.380.

⁶² Com recurso a uma formulação idêntica, MÁRIO JÚLIO MÁRIO JÚLIO ALMEIDA COSTA define prescrição como o “instituto por virtude do qual a contraparte pode opor-se ao exercício de um direito, quando este não se verifique durante certo tempo indicado na lei e que varia consoante os casos”. Ver *Direito das Obrigações*, 10ª Edição, Almedina, p.1120.

⁶³ Ver, designadamente, Ac. Tribunal da Relação de Lisboa, de 31.03.2011, processo n.º 411348/09.3YIPRT-B.L1-2, Ac. Tribunal da Relação de Évora, de 14.12.1998, n.º processo 1573/97-2 e Ac. Tribunal da Relação de Coimbra, de 30.11.2010, processo n.º 637/09.2T2AVR.C1.

⁶⁴ PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil...*, p.391. Para MANUEL DE ANDRADE a “caducidade ou preclusão é um instituto por via do qual os direitos potestativos se extinguem pelo facto do seu não-exercício prolongado por certo tempo”. Ver *Teoria Geral da Relação Jurídica, Volume II ...*, p. 463. Muito antes da entrada em vigor do Código Civil de 1966, ALBERTO DOS REIS definia já caducidade nos seguintes termos: a

actuação positiva ou negativa do seu titular – e o seu efeito é absolutamente extintivo, embora se deva dizer que a lei, em momento algum, dispõe sobre quais sejam os efeitos da caducidade.

Cumprir notar que nem sempre se defendeu a autonomia entre estes dois institutos, sendo que alguma doutrina (e jurisprudência) perfilhava o entendimento segundo o qual não haveria que distinguir entre prescrição e caducidade, com base numa pretensa comunhão de efeitos, bem como de fundamentos, e em virtude da inexistência de norma que previsse o instituto da caducidade.⁶⁵ Ao nível dos tribunais discutia-se com particular intensidade se os prazos para a propositura de acções judiciais eram de caducidade ou de prescrição.⁶⁶

caducidade “*não extingue uma obrigação já constituída; unicamente obsta a que se torne efectivo o poder legal de criar uma certa situação*”. Ver, *Anotação ao Assento do Supremo Tribunal de Justiça*, de 18.04.1933, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 66, p.15.

⁶⁵ Ver ADRIANO VAZ SERRA, *Prescrição Extintiva e Caducidade*, Boletim do Ministério da Justiça n.º 107, 1961, p. 163-164. Outra doutrina, no entanto, invocava a distinção com base em poderes objectivos e situações subjectivas – os primeiros seriam permanentes, modificáveis pela lei e insusceptíveis de renúncia, pelo que não estariam sujeitos a prescrição, ao contrário do que sucedia com os segundos. Manuel Lontro Mariano, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 4.º, n.º 3 e 4, p.217, *apud* ANÍBAL DE CASTRO, *A Caducidade na Doutrina...* pp.27-28. Já DIAS MARQUES defende que a caducidade não é um facto exterior ao direito (como sucede na prescrição), mas é antes “*o próprio direito de acção considerado sobre o ponto de vista da sua duração*”. Ver *Teoria Geral da Caducidade*, Lisboa, 1953, p.44.

⁶⁶ A entrada em vigor do Código de Processo Civil de 1939 foi precedida de importantes discussões em sede judicial, tendo uma das quais dado lugar à prolação de um AC. do Supremo Tribunal de Justiça, de 06.01.1928, e outra a um Assento do Supremo Tribunal de Justiça, de 18.04.1933. São, indubitavelmente, duas decisões paradigmáticas e reveladoras da evolução conjunta dos institutos que ora nos ocupam, razão pela qual lhes dedicamos algumas linhas. A primeira daquelas decisões judiciais tinha como pano de fundo o seguinte: tendo intentado uma acção de investigação de paternidade ilegítima contra os representantes do seu pretense pai, a recorrente viu a sua pretensão indeferida, por intempestiva, sem que a contraparte tivesse alegado a prescrição (desde já se esclarece que, ao abrigo do Código Civil de 1867, a prescrição não era de conhecimento officioso), embora reconhecendo a própria recorrente que havia excedido o prazo legalmente estabelecido para o efeito. O tribunal, embora nunca utilizando a terminologia “caducidade”, veio dizer o seguinte: “*(...) o juiz deve indeferir in limine a petição inicial, quando a inviabilidade da pretensão do autor fôr de tal modo evidente que se torne inútil qualquer instrução e discussão posterior. Ora, fixando a lei prazo para a instauração da acção, tinha o juiz de conhecer necessariamente dêsse prazo como condição essencial para julgamento da viabilidade ou inviabilidade da acção.*” Dito isto, concluiu em conformidade que “*verificando-se que a acção tinha sido instaurada fora do prazo legal e não podendo essa falta remediar-se por instrução e discussão posterior, tinha de indeferir in limine a petição, independentemente da arguição de prescrição, visto não se tratar de prescrição positiva ou negativa relativa a direitos e obrigações das partes, objecto principal da acção.*” Ver *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 61, p.150-151. É curioso verificar que os juízes, não definindo o que se entenda por caducidade, concluíram que aquele prazo para intentar a acção não era, pelo menos, um prazo de prescrição. Este entendimento foi perfilhado por cinco AC.s subsequentes – ver, ALBERTO DOS REIS, *Anotação ao Assento do Supremo Tribunal de Justiça*, de 18.04.1933, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 66, p.14. Contudo, no Assento de 1933, verificou-se uma entorse ou retrocesso quanto ao que se havia já decidido. A discussão girava ali (parcialmente) em torno de saber se era “*(...) de caducidade ou de prescrição o prazo para a propositura de acções (...)*”, de modo a aferir da qualificação da citação do réu como facto interruptivo do prazo. O ponto de partida para a apreciação da questão consistiu na inexistência de previsão normativa do instituto da caducidade – o tribunal foi especialmente impressivo, dizendo que “*[c]aducidade é que se não encontra em artigo algum, e assim tem de entender-se que o referido artigo 37.º se refere à prescrição de tal acção*”. E concluiu, frisando que “*(...) há mesmo quem considere inútil a distinção entre prescrição e caducidade, por em ambas se dar a perda de um direito pelo não exercício dêle durante o prazo marcado na lei (...)*” e decidindo que “*(...) não devem os tribunais fazer essa distinção enquanto a lei não fixar*

Não obstante o apontamento histórico, é actualmente indiscutível que o Código Civil vigente distingue ambos os institutos, sujeitando-os a regimes díspares (e em larga medida contrapostos), embora sejam evidentes e notórios os sinais de longas e profundas discussões quanto ao âmbito de aplicação de cada um.

A questão de saber quais as finalidades prosseguidas pela prescrição e caducidade impõe-se em termos idênticos aos analisados quanto à prescrição e caducidade de natureza tributária. Ora, a prescrição é comumente associada a uma ideia de inércia do credor em ver satisfeita a prestação (ou exercido o seu direito) que lhe é devida. Melhor explicitando, dir-se-á que a sua pretensão se vê privada de tutela jurídica, porquanto a expectativa do devedor em torno da inexigibilidade da prestação se torna merecedora de protecção⁶⁷. Estamos, portanto, em sede de confronto entre o princípio da justiça e a salvaguarda de situações geradas pelo decurso do tempo (relacionadas com a certeza e a segurança jurídicas). Destacámos oportunamente, e reiteramo-lo agora por pertinente, que tem sido entendido não poder a prescrição tributária fundar-se na negligência do credor, porquanto ali este se encontra legalmente adstrito à cobrança dos montantes devidos – reconhecemos, porém, que tal por si só não basta para sufragar a tese da sua autonomia face ao Direito Civil.

Não obstante, outros elementos podem ser avançados como *ratio legis* do instituto, a saber: (i) a probabilidade de ter sido exercido o direito ou satisfeita a prestação⁶⁸; (ii) a presunção de renúncia do credor ao seu direito, por decorrido um determinado lapso temporal sem que o

claramente os casos em que se dá um ou outro desses institutos.” Ver, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 66, pp.11-14. Mas a decisão não foi unânime. Foi redigido um voto vencido no qual se plasmavam diversos argumentos. Sinteticamente, afirmava-se que: (i) a prescrição pressupunha direitos já adquiridos anteriormente; (ii) que a interpretação literal do termo “prescrevem” reportado a prazos de propositura de acções não deveria ser argumento exclusivo; (iii) que a decisão dispunha contra o entendimento generalizado da doutrina. Ver, *loc. cit.*, pp.13-14. Na Anotação ao Assento *supra* referida, ALBERTO DOS REIS criticou amplamente a decisão, considerando que “a prescrição negativa e a caducidade correspondem a conceitos jurídicos diversos”. *loc.cit.*, p.15 Com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 1939 e autonomização do tratamento dos prazos para propositura de acções ali efectuada, discutia-se se Assento *sub judice* teria, ou não, caducado. Barbosa de Magalhães considera que o normativo ali plasmado não era nítido, embora subtraísse os prazos para propositura de acções ao regime da prescrição extintiva. Ver, *Prazos de Caducidade, de Prescrição e de Propositura de Acções*, Separata do Jornal do Fôro, Ano 13.º, Lisboa, 1950, p.7.

⁶⁷ Ver PEDRO PAIS VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil...*, p.380. Nas palavras de CARLOS MOTA PINTO, a prescrição é “um instituto endereçado fundamentalmente à realização de objectivos de conveniência ou oportunidade. Por isso, encarada numa perspectiva de justiça, foi pelos antigos crismada de «*impium remedium*» (...)”, *Teoria Geral do Direito Civil...*, pp.375-377.

⁶⁸ O que dá origem às prescrições presuntivas, previstas nos artigos 312.º a 317.º do Código Civil, fundando-se as mesmas numa presunção – ilidível nos termos do artigos 314.º e 350.º, n.º 2, ambos do Código Civil – de cumprimento.

mesmo tenha sido exercido ou a prestação devida exigida⁶⁹ (raciocínio que, como é bom de ver, é igualmente intransponível para o Direito Tributário, pois que o credor não pode renunciar ao seu crédito); (iii) a sanção pela negligência do credor em ver o seu direito satisfeito⁷⁰; (iv) a necessidade social de segurança jurídica – uma componente vincadamente publicista⁷¹, caracterizada pela estabilização, o mais definitiva quanto seja possível, das relações entre particulares, em prol da comunidade globalmente considerada.

A caducidade, por seu turno, tem vindo a ser justificada com recurso a diferentes fundamentos, sendo usualmente associada a um “*interesse público de paz familiar e segurança social da circulação, e no interesse privado da brevidade das relações jurídicas*”⁷². Verifica-se, é facto, uma linha condutora comum nas finalidades subjacentes aos institutos em análise, embora neste último a componente social e de estabilização verdadeiramente definitiva se sobressaia face ao primeiro.

d) Figuras afins à prescrição civil

Abordar as matérias conexas com a prescrição sem tratar de apontar, no mínimo, as principais características de institutos afins, não parece ser o método mais indicado para conduzir o presente diálogo. Aliás, tais características são absolutamente essenciais no processo de distinção da prescrição face a tais institutos com natureza similar.

O primeiro aspecto a reter prende-se o instituto da *usucapião*, anteriormente designada *prescrição aquisitiva*⁷³. Como se infere a partir da terminologia utilizada, àquela prescrição

⁶⁹ Como se elucida no AC. do Tribunal da Relação de Coimbra, de 30.11.2010, processo n.º 637/09.2T2AVR.C1, “[a] sua justificação radica nos valores da segurança jurídica e da certeza do direito por referência à inércia do titular do direito em exercitá-lo que faz presumir a sua renúncia ou, ao menos, a desnecessidade de sua tutela jurídica de harmonia com o antigo aforismo «*dormientibus non succurrit jus*»”, também ali se aludindo ao seu efeito extintivo sobre os direitos.

⁷⁰ No AC. STA, de 04.03.2010, processo n.º 1472/04.OT, afirma-se claramente que “o fundamento último da prescrição situa-se na negligência do credor em não exercer o seu direito durante um período de tempo razoável, em que seria legítimo esperar que ele o exercesse, se nisso estivesse interessado. Compreendendo-se que razões de certeza e de segurança nas relações jurídicas imponham que a inércia prolongada do credor envolva consequências desfavoráveis para o exercício tardio do direito, nomeadamente em defesa da expectativa do devedor de se considerar liberto de cumprir e até da dificuldade que ele poderia ter de, passado muito tempo, fazer prova de um cumprimento que, porventura, tivesse feito.”

⁷¹ Sucede, pois, que são vários os pilares fundamentantes do instituto jurídico “prescrição”, pelo que ADRIANO VAZ SERRA a ele se referia como tratando-se de um “*instituto complexo, em que confluem razões várias e se debatem interesses contraditórios, cuja conciliação não é sempre fácil*”. Ver, *Prescrição e Caducidade...*, pp.32-33 e *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, 1953, pp.11-19.

⁷² Ver ANÍBAL DE CASTRO, *A Caducidade na Doutrina...*, p.26.

⁷³ Sobre a prescrição aquisitiva ver, José DIAS MARQUES, *A Prescrição Aquisitiva*, Escolas Profissionais Salesianas, 1960 .

contrapõe-se a prescrição objecto de análise na presente exposição – *a prescrição extintiva*. É possível, quase intuitivamente, concluir que a diferença entre ambos os institutos reside nos efeitos jurídicos deles decorrentes. Diremos assim que a prescrição aquisitiva, ou na sua nomenclatura actual, a usucapião, consiste no instituto através do qual se adquirem determinados direitos uma vez decorrido um prazo predeterminado; em sentido oposto, a prescrição dita *extintiva* promove a extinção de direitos por decurso do prazo estabelecido.

Sinteticamente, cumpre dizer que o artigo 1287.º do Código Civil dispõe no sentido de a posse do direito de propriedade, ou de outros direitos reais de gozo, mantida por certo lapso de tempo, facultar ao possuidor a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua actuação. Tal faculdade apenas não se verificará havendo disposição legal⁷⁴ que a tanto obste. Por força do artigo 1288.º do Código Civil, uma vez invocada a usucapião os seus efeitos retrotraem-se à data do início da posse.

Atento o exposto, o campo de actuação da usucapião cinge-se aos direitos reais, correspondendo a aquisição ao efeito da posse reiterada de um direito real⁷⁵, ou seja, aquela que se “*prolonga durante um certo período de tempo fixado na lei*”⁷⁶.

Importa ainda evidenciar duas notas fundamentais, referindo-se a primeira das quais ao facto de ser possível adquirir, desta forma, direitos reais sobre bens móveis e bens imóveis, embora o regime dos prazos seja mais exigente no que se refere aos bens imóveis⁷⁷. A segunda daquelas notas prende-se com a necessidade invocação da usucapião por parte do seu beneficiário, *i.e.*, aquele que adquire o respectivo direito real. Em verdade, são aplicáveis as regras de invocação da prescrição contidas no artigo 303.º e seguintes, *ex vi* artigo 1292.º, todos do Código Civil. Aquele primeiro preceito evidencia as raízes, profundas e comuns, de que partilham a usucapião e a prescrição. Pelo mesmo comando legislativo, são ainda aplicadas as regras relativas à suspensão e à interrupção dos prazos de prescrição.

Figura igualmente afim da prescrição e desde logo prevista no artigo 298.º, n.º 3, do Código Civil é a do *não uso*. Nos termos daquele normativo, os direitos de propriedade, de usufruto, de uso e habitação, de superfície e de servidão são excluídos do escopo da prescrição, sendo

⁷⁴ Como sucede, por exemplo, no âmbito das servidões não aparentes e com os direitos de uso e habitação – artigo 1293.º, artigo 1485.º e artigo 1548.º, todos do Código Civil. Sobre a *ratio* que preside à exclusão daqueles direitos, cfr. RUI PINTO DUARTE, *Curso de Direitos Reais*, Principia, 2002, pp.282-283.

⁷⁵ Cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Direitos Reais*, Quid Juris Editora, 6.ª Edição, 2009, pp.241-242.

⁷⁶ Cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *idem*, p.243.

⁷⁷ Os artigos 1293.º e seguintes do Código Civil regulam a aquisição de direitos reais sobre bens imóveis por usucapião; os artigos 1298.º e seguintes exercem igual função de regulação quanto aos bens móveis.

integrados num regime extintivo distinto, próprio dos direitos reais⁷⁸, como se pode inferir dos direitos supra enunciados – o regime do não uso. Tal exclusão é complementada pela aplicabilidade das regras atinentes à caducidade, quanto ao que não se encontrar expressamente tratado.

O não uso pode assim ser definido como o não exercício reiterado daqueles direitos supra mencionados⁷⁹, embora a sua sujeição ao regime extintivo em causa dependa de disposição especial da lei nesse sentido, como resulta do artigo 298.º, n.º 3 do Código Civil.

e) Outras prescrições

O termo *prescrição* surge no quadro do ordenamento jurídico nacional em múltiplos diplomas, de direito privado e de direito público, consubstanciando não raras vezes um regime distinto daquele que se encontra previsto no Código Civil. Pode mesmo afirmar-se que algumas *prescrições* não correspondem, em rigor, ao instituto jurídico da prescrição extintiva⁸⁰ e que o conceito se reveste de acentuada polissemia⁸¹.

Recorrendo a fórmulas de sistematização temos que, regra geral, as prescrições se referem a direitos (na grande maioria das situações, direitos de crédito) ou a procedimentos (de natureza criminal, contra-ordenacional ou disciplinar).

Quanto aos primeiros, encontramos múltiplas manifestações ao longo de todo o ordenamento jurídico (muitas vezes meramente remissivas para o Código Civil). Veja-se, por exemplo, o artigo 174.º do Código das Sociedades Comerciais, o artigo 5.º do Regime da Responsabilidade Extracontratual do Estado, o artigo 337.º do Código do Trabalho, entre outros.

Relativamente ao segundo, encontramos a terminologia empregue no Código Penal (artigo 118.º, referente ao procedimento criminal e artigo 122.º quanto à prescrição das próprias penas); também o artigo 209.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

⁷⁸ Neste sentido, ver LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Direitos Reais...*, p.267.

⁷⁹ Como aponta, com toda a acuidade, LUÍS CARVALHO FERNANDES, a “*lei fala mesmo em não exercício, em lugar de não uso, a respeito do usufruto [artigo 1476.º, n.º1, al. c)]*”, cfr. *Direitos Reais...*, p.267.

⁸⁰ JOSÉ DIAS MARQUES alertava para um “*emprego fácil e indiscriminado*” do conceito, o qual foi conducente a uma descaracterização paulatina dos seus elementos fundamentais. Mais reconhece que, embora comungando de algumas características comuns, prescrição tributária e prescrição extintiva das obrigações em direito privado são realidades jurídicas diferentes, sendo a primeira uma prescrição de direito público. Ver *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, pp.1-7.

⁸¹ A título de mera curiosidade, note-se que o termo *prescrição* se reveste de significado próprio na área da medicina, sendo conseqüentemente transposta com esse significado para diversos diplomas normativos (v.g., Portaria n.º 198/2011 do Ministério da Saúde e artigo 15.º do Regime Jurídico do Tráfico e do Consumo de Estupefacientes).

prevê prazos de prescrição para os procedimentos pelos ilícitos de mera ordenação e para as respectivas sanções; no âmbito penal-tributário, deparamo-nos com a prescrição do procedimento criminal (artigo 21.º do Regime Geral das Infracções Tributárias) por contra-ordenação (artigo 33.º do Regime Geral das Infracções Tributárias) e das respectivas sanções resultantes deste último procedimento (artigo 34.º Regime Geral das Infracções Tributárias). São meras alusões a um conjunto muito vasto de procedimentos limitados pelo decurso do tempo.

3. Breve excursão histórica sobre a prescrição

a) Prescrição no âmbito do Direito Romano – imprescritibilidade das dívidas tributárias

Tanto o escopo como a dimensão da presente exposição não se compadecem com o estudo exaustivo das origens históricas do instituto da prescrição. De qualquer modo, porque entendemos tratar-se de um elemento interpretativo da maior importância⁸², procuramos aqui aflorar alguns aspectos fundamentais relacionados com a génese da prescrição.

Etimologicamente⁸³, o termo prescrição deriva da expressão latina *praescriptio*, a qual por seu turno consiste no substantivo do verbo *praescribo* – escrever antes ou mencionar antecipadamente, entre outros significados natureza similar.

Como muitos outros institutos jurídicos, a prescrição encontra a sua matriz genética no Direito Romano, por força da acção dos pretores⁸⁴. Como explica Savigny, ao inserirem um conjunto de novas *actiones* nos éditos, os pretores fixaram condições temporais para o seu exercício, em claro regime de excepção relativamente à regra, então vigente, da perpetuidade do direito de acção⁸⁵. Alguma doutrina considera mesmo que no direito pretório prevalecia o princípio da temporalidade – *actiones temporales*.⁸⁶

⁸² Na expressão impressiva de MARTA REBELO, “(...) o passado serve para compreender o presente e melhor preparar para viver o futuro”, *A tutela jurisdicional efectiva e os poderes de pronúncia do juiz em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – a teoria do alcance médio*, in *Fiscalidade* n.º 13/14, p. 28.

⁸³ JOSÉ ANTÓNIO DE OLIVEIRA REBOREDO, *A prescrição no contencioso aduaneiro...*, p. 7, entende que “a palavra prescrição não significa nada”. Curiosamente, mais sugestivo é o derivado “caducidade”, que “vem do latim *Caducus*, que significa *decrépito, antigo*”, ver ANÍBAL DE CASTRO, *A Caducidade na Doutrina, na Lei e na Jurisprudência*, Lisboa, 1962, p.15.

⁸⁴ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES defende que “na sua origem [da prescrição] residiam imperiosas exigências da vida jurídica, que aconselhavam o estabelecimento de prazos máximos e de limites temporais ao exercício dos direitos”, destacando o carácter de limite às *actiones* criadas pelo pretor. Cfr. *Prescrição e Caducidade...*, p.17.

⁸⁵ SAVIGNY, *Traité de Droit Roman*, traduit par M.CH.Guenoux, Tome V, Paris, 1846, p.292.

⁸⁶ JUAN IGLESIAS, *Derecho Romano, Intituciones de Derecho Privado*, 6.ª Edição, Ediciones Ariel, p.191.

A primeira lei a prever o instituto com carácter de generalidade iniciou a sua vigência em 424 d.C., pela mão do Imperador Teodósio II, estabelecendo uma prescrição de trinta anos para todas as acções imprescritíveis. Sucede que, ainda assim, nem todas as acções se encontravam abrangidas por esta lei – casos da *actio finium regundorum* e da acção hipotecária contra o próprio devedor, sendo que a primeira das excepções indicadas seria abolida na vigência do Código Justiniano⁸⁷.

Posteriormente, em 491 d.C., o Imperador Anastácio, no âmbito de uma reforma controversa⁸⁸ àquela primeira lei, esclareceu, para o que mais nos interessa, ser imprescritível a acção do fisco para pagamento de impostos⁸⁹. Tudo indica que esta terá sido a orientação posteriormente seguida pelo direito romano⁹⁰. Esta medida legislativa merece alguma reflexão, pois cabe indagar acerca dos motivos que terão estado na origem deste esclarecimento. Clarifiquemos: considerando a estrutura operativa da *praescriptio*, porque terá o Imperador Anastácio sentido necessidade de legislar no sentido da inaplicabilidade do instituto quanto às dívidas de natureza tributária? A questão reveste sobretudo uma importância teórica, podendo, em nosso entender, ser respondida de uma das seguintes duas formas:

a) Pode equacionar-se que tal medida legislativa representa uma salvaguarda dos interesses patrimoniais do erário público, assumindo a imprescritibilidade das dívidas tributárias a natureza de uma opção meramente política;

b) Por outro lado, podemos considerá-la como mero esclarecimento legislativo, tendente ao afastamento de eventuais dúvidas, no sentido de as dívidas tributárias não poderem, pela sua natureza, integrar o campo de aplicação da prescrição.

A pertinência da questão reside, mais do que na resposta a dar, nos pressupostos em que cada uma delas assenta. Assim, se esta última reconhece haver um espaço legítimo – pois se assim não fosse certamente seria desnecessária a medida legislativa – de dúvida acerca da aplicação da *praescriptio* às obrigações tributárias, aquela primeira reconhece implicitamente tal aplicação, estabelecendo a medida do Imperador um verdadeiro desvio a uma regra de carácter geral. Ora, para quem, como nós, se propõe equacionar a autonomia do regime prescricional

⁸⁷ SAVIGNY, *Traité de Droit Roman...*, pp.293-294.

⁸⁸ SAVIGNY, *Traité de Droit Roman...*, pp.294-297.

⁸⁹ SAVIGNY, *Traité de Droit Roman...*, pp.297-298.

⁹⁰ JOÃO CARDOSO DE AZEVEDO, *A prescrição no Direito Fiscal português*, Tese de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 1947, p.4.

conexo com as dívidas tributárias, qualquer um destes pressupostos suscita dificuldades facilmente apreensíveis.

Em termos jurídicos, o termo *prescrição* poderia referir-se a duas realidades distintas, sendo que ambas se coadunam com a ideia supra exposta: (i) a parte inicial de uma *lex rogata*⁹¹; (ii) a parte inicial de uma fórmula, no âmbito do processo do *agere per formulas*, tendente à limitação ou afastamento dos efeitos da *litis contestatio*, podendo operar em favor do autor ou do réu⁹² – o que actualmente designamos de excepção.

b) O Código Civil de 1867 e a prescrição civil

Não tendo sofrido alterações significativas até à vigência do Código Civil de 1867⁹³, a prescrição encontrava ali assento normativo, nos seguintes termos:

«Art.505.º

Pelo facto da posse adquirem-se cousas e direitos, assim como se extinguem obrigações pelo facto de não ser exigido o seu cumprimento. A lei determina as condições e o lapso de tempo que são necessários tanto para uma como para outra coisa. Chama-se a isto prescrição.

§ único. A aquisição de cousas ou direitos pela posse diz-se prescrição negativa; a desoneração de obrigações pela não exigência diz-se prescrição extintiva.»⁹⁴

Assumindo um carácter geral, o preceito em análise reunia duas realidades jurídicas distintas: (i) a aquisição originária via usucapião, a qual viria a ser inserida no Livro de direitos reais no âmbito do Código Civil de 1966 (artigo 1287.º e seguintes); (ii) um regime prescricional aplicável à extinção das obrigações.

A respeito deste último, devemos aludir, por pertinentes, a determinados aspectos conexos com a terminologia legal empregue. Em primeiro lugar, salientar a utilização das expressões *extinção das obrigações* e *desoneração de obrigações*. Parece daqui resultar o propósito do

⁹¹ SEBASTIÃO DA CRUZ, *Direito Romano I, Introdução. Fontes.*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 1973, p. 210.

⁹² ANTÓNIO SANTOS JUSTO, *Direito Privado Romano – I, Parte Geral*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2003, pp.309-331 e FRÉDÉRIC GIRARD, *Manuel Élémentaire de Droit Romain*, 7.ª Edição, Librairie Arthur Rousseau, 1924, p.1092.

⁹³ Efectivamente, a matéria foi objecto de pontuais alterações, sobretudo no âmbito das Ordenações Afonsinas. Contudo, não pode dizer-se que as mesmas tenham influído na natureza e funções desempenhadas pelo instituto no seio do ordenamento jurídico. Ver, designadamente, JOÃO CARDOSO DE AZEVEDO, *A prescrição no Direito Fiscal português...*, pp.6-9.

⁹⁴ JOÃO ELOY PEREIRA NUNES CARDOSO, *Código Civil Português, actualizado e comentado*, Edição da Procural, Lisboa, 1940, p. 298.

legislador em conceder ao instituto um efeito extintivo sobre direitos de crédito, embora se diga que “extinção” e “desoneração” não são rigorosamente sinónimos.

Como tal, duas notas comparativas: (i) o instituto adquire, como melhor se verá, amplitude no Código Civil de 1966, por ai não se cingir unicamente a obrigações; (ii) a letra da lei é aqui mais evidente do que na actual redacção no que se refere ao alcance dos efeitos legais decorrentes da prescrição.

Em segunda linha, o elemento literal da interpretação da norma *sub judice* permite concluir que os efeitos prescricionais dependiam de uma conjugação simultânea de três requisitos, a saber⁹⁵:

- a) a existência de uma obrigação;
- b) o decurso de um determinado lapso temporal a definir por lei;
- c) a não exigência do cumprimento da obrigação por parte do credor.

Todavia, o regime da prescrição negativa era complementado pelas normas contidas no artigo 535.º e seguintes, sendo que transcrevemos na íntegra o primeiro daqueles preceitos:

«Aquele que se achar constituído para com outrem na obrigação de prestar, ou fazer alguma cousa, pode livrar-se dessa obrigação, se não tiver sido exigida por espaço de vinte anos, e o devedor se achar em boa fé, quando findar o tempo da prescrição; ou por trinta anos, sem distinção de boa ou má fé, salvo nos casos em que a lei estabelecer prescrições especiais.

§ único. A boa fé, na prescrição negativa, consiste na ignorância da obrigação. Esta ignorância não se presume nos que originariamente contraíram a obrigação»⁹⁶

A norma ora em análise, embora coadunando-se com o regime plasmado no artigo 505.º, introduz elementos que permitem traçar os contornos do instituto com maior exactidão.

Em nosso entender, ao dispor que o devedor *pode livrar-se* da obrigação, a norma reflectia a sua natureza meramente facultativa, *i.e.*, enunciava que a produção de efeitos prescricionais dependia, como ainda hoje depende em Direito Civil, de uma declaração de vontade por parte do devedor em aproveitar-se de tais efeitos. Ao não o fazer, a prescrição seria ineficaz ou inoperante.

Por outro lado, considerações atinentes à boa ou má fé do devedor, embora suprimidas no âmbito do Código Civil ora em vigor, eram relevantes no que respeitava ao prazo prescricional aplicável, embora absolutamente desconsideradas pelo instituto da prescrição tributária.

⁹⁵ José DIAS MARQUES, *Prescrição Extintiva...*, p.73.

⁹⁶ JOÃO ELOY PEREIRA NUNES CARDOSO, *Código Civil...*, p.313.

c) Os sucessivos regimes da prescrição tributária

A regulação jurídica da matéria relacionada com a prescrição tributária sofreu, em virtude de sucessivas alterações legislativas, uma transfiguração significativa, pelo que importa analisar e confrontar, nos aspectos pertinentes, as previsões normativas do Código das Execuções Fiscais, do Código de Processo das Contribuições e Impostos, do Código de Processo Tributário e, por último, da previsão conjugada da Lei Geral Tributária e do Código de procedimento e de processo tributário. Considerando que as temáticas do conhecimento oficioso e do objecto da prescrição serão objecto de debate em sede própria, a análise *infra* incide somente sobre a matéria dos prazos e seu modo de contagem

No âmbito do Código das Execuções Fiscais⁹⁷, dispunha o artigo 145.º:

«Salvas as prescrições especiais de curto prazo, é de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, a prescrição por contribuições em dívida ao Estado, começando o prazo dela a contar-se da autuação do processo executivo.»

§1.º Esta prescrição interrompe-se se o devedor empregar, no processo executivo, qualquer meio que o juiz declare, por despacho, impertinente ou dilatatório.»

§2.º (...)

§3.º Embora não haja processos instaurados, o competente juízo fiscal conhecerá ex-officio da prescrição relativamente a todas as contribuições vencidas nos anos civis após os quais hajam decorrido mais de vinte anos.

Importa destacar um aspecto crucial, relacionado com o termo inicial do prazo de prescrição. Como se pode constatar da letra do preceito, a contagem do prazo iniciava-se a partir da autuação do processo executivo. Essa era a regra, apenas derogada pela letra do parágrafo 3.º, nos termos do qual corria imediatamente um prazo de vinte anos a partir do vencimento da contribuição – uma vez decorrido aquele prazo sem que qualquer processo executivo viesse a ser autuado, deveria conhecer-se da prescrição da obrigação. Logo, parece-nos que aquela norma prevê dois prazos distintos: (i) um primeiro a correr a partir do ano civil em que se verifica o vencimento da contribuição; (ii) um segundo contado a partir da respectiva autuação do processo

⁹⁷ Sobre o regime prescricional ao abrigo do Código das Execuções Fiscais ver, designadamente, ARMINDO MONTEIRO, *Direito Fiscal...*, pp.134-140; FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código das Execuções Fiscais*, Actualizado e Anotado, Coimbra, 1962, pp.326-336; JOAQUIM TAVARES DE OLIVEIRA COUTINHO, *Código das Execuções Fiscais*, Anotado e Comentado, Coimbra Editora, 1948, pp.484-487.

executivo⁹⁸. Resta perceber como se concatenavam os prazos referidos⁹⁹. Indiscutível parece ser o seguinte: decorridos os vinte anos deste segundo prazo, a contribuição prescrevia, sem que fosse necessário apurar da verificação de qualquer outro pressuposto.

No diploma sucedâneo, o Código de Processo das Contribuições e Impostos¹⁰⁰, o regime da prescrição tributária sofreu ligeiras alterações, dispondo-se no artigo 27.º daquele diploma:

«É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

§1.º A reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição. Cessa, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação.

É de notar a supressão daquele segundo prazo a que aludimos *supra*, referente ao início do processo executivo – nesta fase evolutiva do instituto, e sem prejuízo do que sucedia em sede de regimes especiais¹⁰¹, relevava o facto tributário, pelo que o prazo de prescrição contava-se a partir do início do ano seguinte ao da sua ocorrência.

⁹⁸ Apenas quanto a este prazo se pode falar em prescrição por verificação de um facto objectivo, que seja o decurso do prazo. Claramente distinto é este regime face ao *supra* analisado regime da prescrição civil prevista no contemporâneo Código Civil de 1867.

⁹⁹ ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA defendia que a autuação do processo executivo inutilizava o prazo decorrido ao abrigo do § 3.º do artigo 145.º, por constituir um facto interruptivo daquele prazo. Ver *A relação jurídica fiscal, in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1962, pp.104-105. Contudo, importa frisar que a lei não dispunha directamente nesse sentido. Todavia, se não se admitir tal entendimento, somos forçados a concluir que os prazos ora em análise eram autónomos. Nesse cenário, das duas, uma: ou o prazo do §3.º era um prazo absoluto, que se impunha inclusive ao do corpo da norma (caso em que a prescrição era de conhecimento oficioso uma vez que decorressem vinte anos sobre o vencimento da contribuição, independentemente de ter sido ou não autuado processo executivo); ou o prazo do §3.º devia entender-se como sendo o prazo para a autuação do processo executivo, momento a partir do qual corria novo prazo (não condicionado por actuações positivas ou negativas da Administração tributária e a ser invocado pelo contribuinte caso viesse efectivamente a decorrer na totalidade). Neste último caso, o prazo de prescrição seria, na verdade, de quarenta anos. Curiosamente, se optarmos pelo entendimento segundo o qual o prazo era único e a autuação do processo executivo interrompia esse prazo, o efeito útil decorrente é similar ao ora apresentado – também aí o prazo de prescrição poderia correr durante quarenta anos.

¹⁰⁰ Sobre o regime da prescrição ao abrigo deste diploma ver, designadamente, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª Edição, Almedina, 1988, pp.145-148.

¹⁰¹ Regime especiais como os que vigoravam, por exemplo, quanto à taxa militar (cujo prazo de prescrição se contava a partir do início do ano a que diziam respeito as respectivas anuidades) ou quanto aos direitos aduaneiros (cujo prazo se iniciava a partir da data da exigibilidade da obrigação ou do trânsito em julgado da decisão condenatória). Ver, PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Manual de Direito Fiscal...*, p.260. Regime especial vigorava igualmente para o Imposto de Selo, porquanto o prazo de vinte anos corria “no momento em que a obrigação do seu pagamento se tornou exigível (...), o próprio momento em que ocorrer o facto pelo qual é devido imposto – art. 42.º

Outro aspecto por demais relevante consiste na inserção da execução no rol de factos interruptivos do prazo prescricional, fazendo cessar qualquer dúvida que subsistisse a esse respeito¹⁰². Ou seja, de facto tendente à verificação do termo inicial do prazo de prescrição, a execução passa a ser facto interruptivo de um prazo que vinha correndo, por força de disposição expressa. Todavia, alguma doutrina entende que tal inserção comporta uma verdadeira transmutação do paradigma prescricional, tendente à aproximação da prescrição tributária do regime civil. Para tanto, sustenta-se que a prescrição tributária se funda, a partir do diploma ora em apreço, na não exigência do pagamento das obrigações tributárias e não apenas no mero decurso do tempo¹⁰³. Pela nossa parte, salvo melhor opinião, a prescrição tributária funda-se precisamente na conjugação do decurso tempo com a não exigência do cumprimento, visando a estabilização definitiva e precisa de uma dada situação jurídica, embora consideremos que já assim o era à luz do Código das Execuções Fiscais, em virtude da dualidade de prazos que ali se previam (sem prejuízo das diferenças de regime que temos vindo apontando). O que havia mudado não era a sua natureza, mas apenas o referencial temporal, *i.e.*, o momento, ou facto, juridicamente relevante para que o prazo corresse. Não vemos porque dizer que no Código das Execuções Fiscais o fundamento da prescrição tributária era o simples decurso do tempo e já não aqui – a menos que se diga que na pendência da execução o prazo não corria, sendo assim inelutável a paralisação definitiva do prazo prescricional. Somente neste quadro se poderia firmar que a prescrição assentava na inexigibilidade do crédito. Sobretudo em virtude das alterações normativas subsequentes, não cremos que assim fosse.

do Regulamento do Imposto de Selo”, ver RUBEN ANJOS DE CARVALHO E FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos...*, p.47.

¹⁰² Cabe frisar que tem sido entendido que o facto interruptivo do prazo não era o acto instantâneo de apresentação da reclamação, impugnação ou recurso, mas antes estes meios processuais em si mesmos, como actos duradouros, o que impedia que a contagem do prazo se reiniciasse antes da conclusão daqueles processos gratuitos ou judiciais, dependendo do caso. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p.60.

¹⁰³ De facto, um dos grandes argumentos sugeridos para a “especial natureza da prescrição fiscal” consistia no facto de a mesma se fundar no mero decurso do tempo: “(...) a diferença fundamental está em que na lei civil o facto de se não ter exigido a obrigação é elemento fundamental para que a prescrição se dê, e no direito fiscal o elemento fundamental é o simples decurso do tempo, ainda que a obrigação se exija e corra processo executório.” Ver ARMINDO MONTEIRO, *Direito Fiscal...*, p.134. Pese embora a validade lógica da argumentação plasmada, importa não perder de vista dois factores: (i) o primeiro conexo com a concatenação de prazos no âmbito do Código das Execuções Fiscais, que curámos já de analisar, a qual é susceptível de pôr em causa a tese segundo a qual a prescrição se fundava, à data, exclusivamente no mero decurso do tempo; (ii) o segundo, atinente ao normativo que impedia a interrupção *ad aeternum* da prescrição, sendo que se o processo estivesse parado por mais de um ano, em virtude de facto não imputável ao contribuinte, retomava-se a contagem do prazo (normativo que, na verdade, transformava a interrupção em suspensão, porquanto o prazo decorrido até à autuação não ficava inutilizado e era utilizado para apuramento do prazo decorrido).

O Código de Processo Tributário viria introduzir novidades. Assim, versava o seu artigo 34.º:

«1. A obrigação tributária prescreve no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

As notas essenciais a reter prendem-se com a redução do prazo geral para metade (de vinte anos para dez anos – sendo que, como melhor se verá, actualmente tal prazo geral é de oito anos), e com a inserção da expressão “instauração” relativamente à execução e ao seu efeito interruptivo – o que permite argumentar que, a partir daquele momento, corre novo prazo prescricional, por se tratar agora de um facto interruptivo instantâneo. No resto seguem-se as soluções anteriormente adoptadas¹⁰⁴.

Admitindo sem conceder que a prescrição tributária viu a sua natureza alterar-se com a revogação do Código das Execuções Fiscais e o início da vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, deveríamos agora concluir que tal natureza readquiriu a sua forma original na sequência da vigência do Código de Processo Tributário e respectiva revogação daquele segundo diploma. Afinal, o elemento que de critério foi, uma vez mais, reajustado. Pela nossa parte, critério verdadeiramente apto a inculcar uma alteração de natureza da prescrição tributária é o da forma como a mesma é, ou deve ser, conhecida.

4. O regime da prescrição tributária vertido no artigo 48.º da Lei Geral Tributária

a) Uma regulamentação minimalista

Actualmente, e na linha de regimes anteriores, o ordenamento jurídico-tributário trata da prescrição de modo muito sintético. De facto, eventualmente movido por uma ideia de implícita

¹⁰⁴ Sobre o regime prescricional ao abrigo deste diploma ver ALFREDO JOSÉ DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário*, Comentado e Anotado, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, pp. 97-100 e 540-541.

relação de especialidade face ao direito civil, o legislador tributário não curou de desenvolver exaustivamente a matéria, como tivemos já oportunidade de referir. Dir-se-á mesmo, para quem adere à tese da dita especialidade, que a legislação tributária apenas regula a prescrição relativamente aos aspectos que considera merecerem diferente tratamento, aplicando-se a lei civil quanto aos demais. Esse é, de resto, o mote de qualquer relação de especialidade normativa – aplicação do regime geral em tudo quanto não se ache especificamente regulado pelo regime especial.

Neste sentido, na qualidade de normas com vocação universal em sede tributária, deparamo-nos com os artigos 48.º e 49.º da Lei Geral Tributária, atinentes à matéria dos prazos e sua suspensão ou interrupção, e o artigo 175.º do Código de procedimento e de processo tributário, conexo com o regime de conhecimento da prescrição tributária.

b) O prazo de prescrição geral e prazos de prescrição especiais

No quadro do Direito Tributário, o preceito nuclear quanto aos prazos de prescrição, e seu modo de contagem, consta do artigo 48.º da Lei Geral Tributária. Ali se estabelece um prazo geral (uma vez que se salvaguarda, à partida, a existência de um prazo especial, previsto em qualquer outro diploma de natureza tributária¹⁰⁵) de oito anos¹⁰⁶, para que as dívidas tributárias se considerem prescritas. É facilmente assinalável a diferença significativa entre o prazo geral da prescrição tributária e o prazo geral da prescrição civil¹⁰⁷, a qual pode, eventualmente, justificar-

¹⁰⁵ Sucede que a maioria das referências legislativas relacionadas com prazos de prescrição, como aponta SÉRGIO VASQUES, limitam-se a remeter directamente para o artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. *Manual de Direito Fiscal...*, p.372. Assim sucede, por exemplo, por força do disposto no artigo 48.º do Código do Imposto do Selo e do artigo 40.º do Código do Imposto sobre a Transmissão Onerosa de bens Imóveis. Por outro lado, o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n.º 53-E/2006), de 29 de Dezembro) não remete directamente para a Lei Geral Tributária, mas estabelece idêntico prazo de oito anos. Regime distinto consta do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial, no qual se prevêem prazos de prescrição de cinco anos (ver artigos 187.º e 272.º, sendo a Lei Geral Tributária de aplicação subsidiária nos termos do artigo 3.º, alínea a)). Na senda das alterações sugeridas quanto ao regime da caducidade tributária, foi inserida na proposta de orçamento de Estado para 2012 uma alteração ao regime da prescrição, nos termos da qual as dívidas tributárias emergentes de liquidações cujos factos respeitem a “*regimes claramente mais favoráveis, prescrevem no prazo de quinze anos*”.

¹⁰⁶ De resto, na linha do que vem sendo estabelecido nos ordenamentos jurídicos europeus. Neste sentido, ver DIOGO LEITE CAMPOS, *Caducidade e Prescrição...*, p.346.

¹⁰⁷ Nos artigos 309.º e 310.º, ambos do Código Civil, encontramos o *prazo ordinário* da prescrição civil e um elenco de direitos (v.g., direito a juros) sujeitos a um *prazo especial*, mais reduzido – aquele primeiro foi estabelecido em vinte anos, ao passo que este último é de cinco anos. Ao longo do Código Civil encontramos, dispersos, vários direitos sujeitos a prazos de prescrição especiais (v.g., o artigo 498.º, n.º 1, do Código Civil determina que o direito de indemnização prescreve no prazo de três anos, contados da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete, embora com desconhecimento da pessoa do responsável e da extensão integral dos danos, sem prejuízo da prescrição ordinária se tiver decorrido o prazo a contar do facto danoso – ou seja, os vinte anos operam como limite absoluto, contados a partir do facto do qual o dano decorre; também o artigo 482.º

se por razões de maior necessidade de certeza e segurança nas relações jurídico-tributárias; dir-se-á com maior propriedade, de maior urgência na prossecução e efectivação daqueles objectivos. Melhor dizendo, parece o legislador ter sentido a necessidade de promover a estabilização mais célere de uma potencial situação de indefinição – ou, por outras palavras, de promover num menor lapso de tempo a definição daquela situação, de forma a pôr cobro a situações, sempre indesejáveis, de incerteza jurídica. A não ser assim, o que justificaria tão evidente disparidade?

Mais se diga que a prescrição tributária apresenta um termo inicial do prazo específico, em função do tipo de tributo em causa. À luz da lei vigente, deparamo-nos com três situações distintas, a saber: (i) nos impostos periódicos (v.g., casos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e do Imposto Municipal sobre Imóveis), o prazo conta-se a partir do termo do ano em que facto tributário ocorreu; (ii) nos impostos de obrigação única (casos do Imposto Municipal sobre Transmissões onerosas de Imóveis e Imposto do Selo), contamos o prazo a partir da data em que o facto tributário ocorreu; (iii) nos casos do Imposto sobre o Valor Acrescentado e dos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, o prazo deve contar-se a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário¹⁰⁸.

Do exposto resulta evidente, como havíamos oportunamente apontado, que a prescrição tributária pode começar a correr sem que esteja liquidado o tributo devido – isto é, sem que esteja apurado o montante pecuniário devido pelo contribuinte.

c) Da interrupção e suspensão do prazo de prescrição

Um dos aspectos mais relevantes quanto à prescrição tributária consiste nas causas de suspensão e interrupção do prazo, reguladas no artigo 49.º da Lei Geral Tributária. Nos termos do

do Código Civil estabelece idêntica conjugação de prazos – três anos a partir do conhecimento do direito e da pessoa responsável, subordinados a um prazo máximo de vinte anos, no que concerne ao direito à restituição por enriquecimento sem causa; no artigo 498.º, n.º 2, do Código Civil estabelece-se um prazo de três anos para a prescrição do direito de regresso entre responsáveis por facto danoso).

¹⁰⁸ O caso do IVA presta-se a dúvidas uma vez que se trata de um imposto que gera obrigações periódicas (mensais ou trimestrais) para o sujeito passivo. No entanto, tudo se joga nos “*actos concretos praticados e não ao exercício continuado da actividade*”. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p.46. Neste sentido, o autor clarifica que não deve confundir-se, nesta sede, factos tributários e momentos de entrega de imposto, não se devendo considerar o como um imposto de obrigação periódica, o que se coaduna com as regras de exigibilidade vertidas no artigo 7.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Acerca esta matérias, e apresentando um rol de argumentos no sentido que vimos de expor, ver JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, pp.46-49.

n.º 1 do preceito aludido, a citação, a reclamação, o recurso hierárquico¹⁰⁹, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo produzem um efeito interruptivo sobre o prazo, inutilizando aquele que tiver decorrido até àquele momento¹¹⁰. Por seu turno, o n.º 4 do mesmo normativo determina que o pagamento a prestações, devidamente autorizado, suspende o prazo decorrido; igual efeito suspensivo verificar-se-á enquanto não for proferida decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação ou oposição, quando aqueles meios determinem a suspensão da cobrança da dívida (em rigor, quando for prestada garantia para assegurar a dívida tributária e produzir esse mesmo efeito suspensivo, ou tenham sido penhorados bens suficientes para pagamento da dívida exequenda e do acrescido)¹¹¹.

A conjugação entre as normas em apreço suscita alguns problemas de índole interpretativa, sobretudo se considerarmos que no âmbito do Orçamento de Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) foi revogado o n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária. Aquele

¹⁰⁹ O efeito interruptivo do recurso hierárquico é particularmente dúbio. O recurso hierárquico é um passo lógico subsequente ao indeferimento, total ou parcial, de uma reclamação graciosa conexas com actos de liquidação. Pelo que, de duas uma: ou na realidade o recurso hierárquico não deveria constar do rol do n.º 1 do preceito sob análise; ou o legislador admite que aquele meio impugnatório gracioso possa ser utilizado *prima facie* (o que já se admitia quanto a actos em matéria tributária, mormente os que respeitam a benefícios fiscais). A pertinência da questão reside no facto de aquela interrupção apenas se verificar uma vez, com o facto que tiver lugar primeiramente (artigo 49.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária). Ou seja, quando o contribuinte recorre do indeferimento da reclamação graciosa, o efeito interruptivo já se produziu aquando daquele meio gracioso impugnatório. Se considerarmos que os factos interruptivos sob análise são duradouros, por oposição a instantâneos (querela a que regressaremos), a previsão do recurso hierárquico como facto interruptivo do prazo de prescrição permite estender aquele efeito gerado no âmbito da reclamação graciosa. Para além desta interpretação salvífica, que confessamos nos parecer excessiva e pouco plausível, apenas lhe reconhecemos utilidade (à referida previsão normativa) quando o recurso hierárquico opera como impulso processual primário.

¹¹⁰ Poderá levantar-se a questão de saber se a dedução de pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária deve surtir efeito idêntico. Não vislumbramos motivo para excluir tal meio de resolução alternativa de litígios do rol de causas interruptivas do prazo prescricional, por imperativo de coerência do próprio sistema. Por outro lado, dado que nos movemos no seio de uma garantia dos contribuintes e atentas as exigências impostas pelo Princípio da Legalidade, sempre se poderá dizer que tal efeito depende de normativo que o determine expressamente. O legislador assim entendeu, estatuinto no artigo 13.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 10/2011 que “à apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral os efeitos da apresentação da impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária”. Assim é sem prejuízo de regras especiais vertidas no artigo 14.º, conexas com actos de determinação da matéria colectável e tributável, actos de fixação de valores patrimoniais ou a apreciação de questões, de facto ou direito, atinentes ao projecto de decisão da liquidação – regras especiais, de resto, cuja revogação se propõe na Proposta de Orçamento de Estado para 2012.

¹¹¹ Ver, JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p.52-53. Importa salientar que o Estado goza de um privilégio de execução prévia, corolário do princípio do *solve et repete*, a abordar *infra*. Assim, quanto à reclamação graciosa e à impugnação judicial, o efeito suspensivo sobre o prazo de prescrição depende da suspensão do processo executivo: caso este seja suspenso, igualmente suspenso fica o prazo de prescrição; caso este corra a sua tramitação paralelamente à sede impugnatória, o prazo tem-se por interrompido – o que, convenhamos, é material e significativamente diferente, na óptica do contribuinte.

preceito determinava que o prazo interrompido retomaria a sua contagem uma vez decorrido um ano, contado sobre a paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte – e tal retoma do prazo seguiria as regras da suspensão, aproveitando-se o prazo que tivesse corrido anteriormente, numa solução que mais não era do que a transposição das regras originalmente inseridas no Código de Processo das Contribuições e Impostos. Ou seja, actualmente, parece ser sustentável que “*o exercício dos direitos de defesa do contribuinte (impugnação, recurso, etc.) ou a mera citação deste, interrompe para sempre o prazo de prescrição*”¹¹². À luz das normas ora vigentes, *quid iuris?*¹¹³

Trata-se, efectivamente, de uma opção do legislador no sentido de coarctar, em larga escala, a produção de efeitos da prescrição – em boa verdade, a medida aproxima-se substancialmente da imprescritibilidade do crédito tributário, pois que se entendermos que o prazo não volta a correr depois de interrompido, é necessário que nem credor nem devedor actuem para que a prescrição possa efectivamente operar. No actual contexto das relações entre os contribuintes e a Administração tributária, tal situação parece inconcebível, sendo certo que, salvo melhor opinião, não nos parece que assim seja. Vejamos.

O primeiro aspecto a salientar consiste na inexistência de normas tributárias que regulem os efeitos da suspensão e da interrupção, pelo que, uma vez mais, a tendência natural é a de recorrer ao Código Civil, a título subsidiário¹¹⁴. Ora, não nos repugna aceitar que o ordenamento jurídico tributário tenha recebido, e feito suas, as normas sobre os efeitos da suspensão e interrupção da prescrição, mormente as que constam dos artigos 318.º e 326.º do Código Civil¹¹⁵. Deste modo,

¹¹² DIOGO LEITE CAMPOS, *Caducidade e Prescrição...*, p.346.

¹¹³ Pode sustentar-se, como já o foi, que na prática a revogação daquela norma comporta o fim da prescrição tributária. No seguimento deste raciocínio, DIOGO LEITE CAMPOS sufragou entendimento segundo o qual “*o Estado é simultaneamente legislador, credor e juiz. Não querendo sofrer como credor as consequências da sua inércia como juiz (administrador da justiça), lançou, enquanto legislador, os encargos desta inércia sobre o devedor*”. Cfr. *Caducidade e Prescrição...*, p.346

¹¹⁴ Ver JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p.52 e 57.

¹¹⁵ Este aspecto presta-se a algumas considerações, uma vez que chamamos à colação normas de direito civil para regular o que deve entender-se por “interrupção” e “suspensão” do prazo, ao passo que afastamos as normas de direito civil que nos dizem quais os efeitos da prescrição – somos, como tal, confrontados com o risco de incorreremos numa contradição argumentativa, a qual urge clarificar e dissipar. Sucede, pois, que o ordenamento jurídico-tributário recebe, sem introduzir alterações (por inexistência de imperativo axiológico que as imponha, em virtude do seu papel instrumental), as normas de direito civil conexas com os prazos e sua contagem, como resulta do artigo 57.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e no artigo 20.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, desde que extensivamente interpretados – se o prazo se conta como em direito civil (até porque inexistem razões que justifiquem solução diversa), também a sua suspensão e interrupção deverão ter o mesmo significado. Tal não significa, porém, que produzam na íntegra o mesmo efeito, ou seja, temos as maiores reservas quanto à aplicabilidade directa de algumas normas de direito privado, como por exemplo a do artigo 327.º do Código Civil (assim como, de resto, não são idênticos os factos suspensivos ou interruptivos daquele prazo). Curiosamente, são

quando o prazo se encontra suspenso, a prescrição não começa nem corre – quando a suspensão cessar, retoma-se a sua contagem, considerando (*i.e.*, somando) o prazo que houver decorrido até ao facto suspensivo, no cômputo do prazo final; quando interrompido, inutiliza-se o prazo até então decorrido, recomeçando a correr novo prazo a partir do facto interruptivo (o qual pode ser instantâneo ou duradouro).

A tudo quanto se disse pode contrapor-se que não existe norma que determine a retoma do prazo prescricional, sendo que a única que assim dispunha foi propositadamente revogada – o que só é inteiramente correcto quanto à interrupção, porquanto, por definição, o prazo suspenso nos termos do artigo 49.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária retoma a sua contagem após prolação de decisão definitiva, insusceptível de recurso. Não obstante, pode defender-se que, na ausência de normativo que determine a sua retoma, o prazo interrompido não mais volta a correr. Pela nossa parte, temos as maiores dúvidas, adensadas no confronto com a previsão do artigo 49.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária: “(...) a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.

Se a contagem do prazo não devesse, por algum modo, ser retomada, o preceito citado nada mais seria do que uma tautologia, pois que, evidentemente, o prazo apenas poderia ser interrompido uma vez – a dúvida centra-se no momento em que tal retoma se verifica. Por outro lado, a norma revogada não dispunha simplesmente no sentido da retoma do prazo interrompido; rigorosamente, estatuidando a retoma do prazo, promovia igualmente a convalidação da interrupção em suspensão, o que nos indicia que a partir do facto interruptivo correria necessariamente um novo prazo¹¹⁶.

Renovado sentido adquire o preceito (n.º 3, do artigo 49.º), assim, se encarado como um mecanismo de salvaguarda face à revogação do n.º 2 daquele artigo 49.º (até porque inserido ao abrigo da mesma lei)¹¹⁷ – logo, uma vez que o prazo interrompido retome a sua contagem, não poderá ser novamente objecto de interrupção, sob pena de se eternizar a relação jurídico-

assim afastadas as regras de contagem dos prazos que vigoram por força do artigo 72.º do Código de Procedimento Administrativo, regras que se encontram no mesmo sistema normativo que o Direito Tributário (sobre este aspecto ver DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª Edição, Vislis, 2002, p.238). Não perscrutamos motivo atendível para tal opção do legislador.

¹¹⁶ Criticando a sua revogação, RUI DUARTE MORAIS escreve com particular assertividade que o normativo em causa exigia que “no mínimo uma vez por ano acontecesse um acto processual com relevância externa para a prescrição não correr, o que, convenhamos, não era exigir muita diligência...” – ver *Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes*, in *Revista Fiscal*, Março 2007, p.7.

¹¹⁷ A jurisprudência tem vindo a frisar mesmo que somente a partir da vigência daquela lei é que se pode afirmar correctamente que a interrupção apenas tem lugar uma vez. Ver Ac. STA 18.05.2011, processo n.º 0348/11.

tributária, por actos da autoria do contribuinte, frustrando-se deste modo a teleologia inerente ao instituto.

Neste sentido, pode sustentar-se que, no que respeita à dedução de reclamação graciosa ou impugnação judicial, o prazo retoma a sua contagem (do início, em virtude de se tratar de uma simples interrupção de prazo¹¹⁸) após o trânsito em julgado das respectivas decisões (no caso da reclamação, retomaria a sua contagem após a notificação da decisão ao contribuinte)¹¹⁹ – visto a lei parecer aludir a estes mecanismos como factos duradouros¹²⁰. Diferentemente dispôs o legislador no que respeita à revisão oficiosa da liquidação e ao processo executivo.

Como assertivamente destaca Jorge Lopes de Sousa, quanto à revisão oficiosa da liquidação, o legislador entendeu que o facto interruptivo do prazo de prescrição seria o pedido deduzido pelo contribuinte¹²¹. Diremos, como tal, que o prazo retoma a sua contagem a partir da data daquele pedido e não da notificação da decisão da Administração tributária.

Todavia, mais controversa será a questão de saber quando corre o prazo novamente caso a interrupção se ficar a dever à citação do devedor. Note-se que a lei não mais fala em “execução” ou “instauração da execução” (como falava em tempos não muito longínquos), mas sim no acto de citação – o que, em processo tributário, só pode entender-se como acto praticado nos termos do artigo 188.º e seguintes do Código de procedimento e de processo tributário, para efeitos do

¹¹⁸ Aplicando-se neste domínio as regras sobre contagem dos prazos constantes do Código Civil (artigo 297.º Código Civil), na medida em que as suas regras não são influenciadas pelo sistema normativo em cuja sua aplicação é efectuada.

¹¹⁹ Em face do princípio da decisão a que se encontra vinculada a Administração tributária, nos termos do artigo 56.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (e sem prejuízo dos limites temporais determinados pelo n.º 2, em especial a sua alínea a), cuja conformidade com a Constituição é duvidosa) não parece poder falar-se em caso julgado quanto às decisões proferidas em sede de reclamação graciosa. Mais se diga que, nos termos do artigo 69.º, alínea c), a inexistência de caso decidido ou resolvido é uma das características fundamentais do procedimento de reclamação graciosa. No entanto, pode questionar-se o que sucede ao prazo se a Administração se abster de cumprir a sua obrigação – até porque têm sido ineficazes os mecanismos tendentes à satisfação coactiva da obtenção de resposta expressa da Administração tributária. Ficará interrompido por tempo indeterminado? Poderia aplicar-se analogicamente a lógica que preside ao indeferimento tácito, correndo o prazo decorridos que fossem seis meses (quatro de acordo com a proposta de Orçamento de Estado para 2012) após o início do procedimento sem que este se encontrasse concluído. Não foi, porém, este o intuito do legislador ao prever a figura do indeferimento tácito, pois que nada se diz quanto aos prazos de prescrição – ver artigo 57.º, n.º 1 e 5, da Lei Geral Tributária. No entanto, RUI DUARTE MORAIS denuncia que a inércia da Administração pode, no que à prescrição diz respeito, dar azo a que a indefinição da relação jurídica se protele por largos anos – ver, *Uma intolerável diminuição...*, p.8.

¹²⁰ Ainda assim, não deixam de se suscitar dúvidas, porquanto aqueles meios processuais não visam discutir a exigibilidade da dívida, mas sim a legalidade dos actos tributários. Poderá defender-se ser descabido, numa sede em que se discute a legalidade, interromper um “prazo de exigibilidade” até que seja tomada decisão definitiva quanto à legalidade ou ilegalidade do acto tributário. De uma perspectiva da garantia dos contribuintes, é perfeitamente plausível sustentar o afastamento da teoria dos actos duradouros, invocando-se a prevalência da teoria dos actos instantâneos, por conforme às finalidades almejadas pelo instituto.

¹²¹ Ver, *Sobre a Prescrição...*, p.70 e 71.

chamamento do executado à instância executiva (para pagar voluntariamente ou deduzir oposição à execução). Neste sentido, ao abrigo de uma interpretação literal, diremos que o facto interruptivo é instantâneo, começando a correr outro prazo a partir desse momento, desde que nenhum facto interruptivo se tenha verificado anteriormente¹²² – pois que se tiver, não se reconhece qualquer influência da citação ao nível da prescrição tributária. Não vemos, portanto, razão para chamar à colação o artigo 327.º do Código Civil, do qual decorre que a citação¹²³ gera uma interrupção até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser tomada¹²⁴. Mais se diga que pelo seu efeito decisivo – paralisador até ao termo daquele processo – acabaria por privar a prescrição de qualquer efeito material (o que, atentas as exigências impostas pelo princípio da legalidade tributária, deveria ser expressamente recebido pelo ordenamento tributário, o que não se verifica).

Como é bom de ver, tais diligências tendentes à satisfação do crédito apenas cessam¹²⁵ com a execução da dívida exequenda, através da excussão do património do devedor, eventuais devedores subsidiários e eventuais garantes, pelo que nesse momento será manifestamente inútil retomar a contagem do prazo prescricional, por extinção da relação jurídico-tributária em virtude do pagamento (ainda que coercivo). O que vale por dizer que a prescrição não extinguiria o processo executivo, apenas obstará a que o mesmo tivesse lugar (sendo ilegal se decorresse para além do prazo de prescrição), a menos que facto interruptivo se tivesse verificado a montante da citação (ou seja, aí sim o efeito seria extintivo sobre o processo executivo, dado que a citação não interromperia o decurso do prazo).

Creemos que a única interpretação plausível ou compatível com o instituto da prescrição, e com os fins por este prosseguidos, exige que o facto interruptivo (citação) determine a inutilização do prazo decorrido, fazendo correr um novo nesse mesmo momento¹²⁶.

¹²² Fica aqui bastante elucidado que a prescrição tributária não pode fundar-se exclusivamente na não exigência do crédito prescrito, uma vez que o prazo pode correr durante a própria execução (enquanto são praticados todos os actos e diligências tendentes à integral satisfação do crédito tributário).

¹²³ No mesmo sentido do afastamento do artigo 327.º, como de resto vedando a aplicação analógica dos artigos 323.º e seguintes do Código Civil, ver DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária...*, p.194. Por outro lado, cumpre destacar que a citação em sede de processo civil, prevista no artigo 228.º do Código de Processo Civil, pode implicar o chamamento do réu para se defender ou de pessoa interessada na causa no quadro de uma acção declarativa ou executiva.

¹²⁴ Em sentido contrário, JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p. 70.

¹²⁵ Contanto que nenhuma outra causa concorresse para a extinção da instância executiva.

¹²⁶ A jurisprudência dominante assim não tem entendido, como se pode constatar no Ac. STA, de 12.10.2011, processo n.º 0819/11 e no Ac. STA, de 08.06.2011, processo n.º 0301/11.

Capítulo II

Da localização sistemática da prescrição tributária e do seu objecto

1. O Direito Tributário insere-se no quadro do Direito Público

a) Direito Público e Direito Privado – a autonomia entre sistemas normativos e especialidade intra sistémica

A origem da distinção entre os conceitos de Direito Privado e Direito Público remonta ao direito romano¹²⁷, sendo certo que se reveste de particular relevância no âmbito da investigação que ora se conduz. De facto, a adopção das regras de Direito Civil no quadro da prescrição tributária traduz, como se verá, a aplicação de regras e princípios de Direito Privado a relações jurídicas constituídas ao abrigo de normas de Direito Público. Tal aplicação poderá ser controversa, em virtude dos diferentes princípios que regem as relações de cada um destes sistemas normativos¹²⁸. Ou seja, a disparidade ao nível dos princípios de cúpula de cada um daqueles sectores – os quais enformam as normas que lhes subjazem – exige que a transposição de soluções normativas, necessariamente moldadas por aqueles princípios, de um sector para o outro seja rodeada das maiores cautelas. No mínimo, tais soluções devem ser contrapostas aos princípios basilares do sector que as *recebe* ou *importa*. Assim será, de tal modo que a recepção ou importação não bastam por si, consubstanciando mera etapa de um procedimento complexo, findo o qual a solução normativa objecto de importação é transformada em solução própria do sector que a recebe¹²⁹.

Descendo da estratosfera teórica para o plano concreto do instituto que ora nos ocupa, diremos que a prescrição tributária é precisamente o resultado de uma importação¹³⁰ de direito

¹²⁷ Na fórmula clássica de Justiniano “*huius studii duae sunt positiones, publicum et privatum. Publicum ius est quod ad statum rei romanae spectat; privatum, quod ad singulorum utilitatem pertinet*” (cfr. INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Introdução ao Estudo do Direito, Volume I*, 11.ª Edição, Coimbra Editora, pp.165-166).

¹²⁸ OLIVEIRA ASCENSÃO configura a ordem jurídica como uma unidade repartida em sectores, designados ramos de direito, sendo que “*o conteúdo de cada ramo deve ser estruturado por intermédio de princípios gerais próprios desse ramo*”, assim se permitindo a coordenação no aprofundamento das matérias abrangidas em cada um. Cfr. *O Direito*, 13.ª Edição, Almedina, 2005, p.333.

¹²⁹ Aderimos aqui às palavras de MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, autor que, versando sobre estas matérias, expõe com clareza o seguinte: “*(...) existem nos dois ramos de direito, conceitos, princípios e regras que lhes são comuns, representando a utilização por cada um deles de conceitos e princípios pertencentes ao património da ciência jurídica. (...) tratando-se de noções e regras comuns – e enquanto tais, contém um núcleo fundamental que podemos surpreender quer no direito privado, quer no direito administrativo – elas «encarnam» por forma diferente em cada um desses ramos, consoante as características e necessidades de cada um (...).*” *Direito Administrativo, Volume I*, Almedina, Coimbra, 1980, pp.76 e 77.

¹³⁰ A ideia adquire contornos cristalinos nas palavras de JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, referindo-se à adopção pelo *Direito Tributário de técnicas e soluções oriundas do Direito das Obrigações*: “*A sua [do Direito Fiscal] natureza de Direito Público não impede, contudo, a adopção de técnicas criadas pelo Direito Privado como*

civil (negá-lo seria irrazoável), adequada e ajustada aos princípios estruturantes do Direito Público – em especial, do Direito Administrativo e do sub ramo de Direito Tributário em que se insere. É, por conseguinte, um instituto diferente, distinto e autónomo face ao seu homónimo de direito civil, embora comungue parte da sua estrutura genética com aquele primeiro (o que vale por dizer que não é absolutamente inovador). Qual seja o seu efeito é matéria a descortinar em sede de Direito Público, não de acordo como os cânones civilísticos.

Cumprido notar que a matéria conexa com os critérios de distinção entre Direito Público e Direito Privado não está absolutamente dirimida¹³¹. Em termos sumários, diremos que se debatem três teorias fundamentais, a saber: (i) o critério dos interesses – à luz do qual o Direito Público se caracteriza pela prossecução de interesses de natureza pública, ao passo que o Direito Privado visa a salvaguarda de interesses individuais; (ii) o critério do sujeito – o qual concede especial enfoque à natureza pública dos sujeitos que se movem no quadro do Direito Público; (iii) o critério do *ius imperii* – nos termos do qual a relação jurídico-pública pressupõe a intervenção de um sujeito dotado de poderes de autoridade, tratando-se por conseguinte de uma relação de subordinação.¹³²

Delimitada a esfera de cada um destes grandes sistemas normativos, devemos procurar aferir das relações que se estabelecem entre ambos. Entre estes dois grandes ramos de direito verifica-se uma relação de verdadeira e própria autonomia¹³³, por oposição à qualificação do Direito Privado como direito comum do qual dimanam soluções jurídicas gerais, derogadas por

forma de enquadramento metodológico do seu objecto. (...) A adopção da técnica da relação jurídica conduzirá à (...) criação de um Direito das Obrigações de natureza pública” (certamente erigido sob as fundações dos princípios ali prevalentes). Ver *Manual de Direito Fiscal...*, p. 245.

¹³¹ BAPTISTA MACHADO afirma que para esta “*summa divisio*” não foi “*achado até hoje um critério absolutamente satisfatório*” tratando-se de uma “*distinção que continua a ser polémica, não faltando autores que a atribuam a fundamentos simplesmente «ideológicos»*”. Ver *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 11ª Reimpressão, 1999, p.65.

¹³² No sentido da prevalência de um critério misto dos sujeitos e dos poderes de autoridade exercidos ver LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, Tomo I, 3ª Edição, Universidade Católica Editora, pp.17-22 e CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil...*, pp.39-40; em defesa do critério dos interesses prosseguidos, cfr. MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, 3ª Edição, Dom Quixote, pp.58 e seguintes; quanto a um quadro mais abrangente da multiplicidade de critérios alternativos avançados, ver MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português*, Tomo I..., pp.36-41.

¹³³ Como explica MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA “[o] D.A. (Direito Administrativo) é visto como um sistema coerente e unitário de normas jurídicas com um objecto específico e dominadas por princípios e regras próprias, ambos (objecto e princípios) diversos, senão mesmo opostos, em relação ao direito privado”. O autor conclui, assim, pela autonomia do Direito Administrativo no quadro do ordenamento jurídico. *Direito Administrativo*, Volume I..., p.75

soluções de Direito Público às quais seriam conferidas um cariz excepcional¹³⁴; ou seja, não é hoje entendimento unânime que o Direito Público seja, a toda a linha, especial face ao Direito Privado¹³⁵. Recorrendo à alegoria da árvore, afastamos a ideia de o Direito Público ser um ramo que se prolonga a partir do tronco formado pelo Direito Privado. Assim, Direito Privado e Direito Público são duas árvores distintas, o que não prejudica a comunicabilidade entre ambas. Regressando à terminologia jurídica, não estamos em presença de compartimentos normativos estanques, pelo que se verificam indubitavelmente áreas de convergência ou confluência. Todavia, embora ambos os sistemas se subordinem aos princípios gerais de Direito, os princípios fundamentais de cada um são manifestamente distintos – pelo que distintas serão também as relações constituídas ao abrigo de cada um¹³⁶. Melhor dizendo, uma relação obrigacional privada não é igual a uma relação obrigacional pública, não obstante a existência de aspectos comuns e a adopção de técnicas jurídicas, por vezes, similares.

No seio do sistema normativo público encontramos uma multiplicidade assinalável de sub ramos ou subsistemas, os quais se conjugam por intermédio de uma relação de especialidade, melhor descrita por recurso à imagem dos círculos concêntricos, sucessivamente mais restritos e específicos. Como tal, a especialidade afere-se do círculo mas próximo do centro – ou círculo mais restrito – (norma especial) para os círculos exteriores – ou mais abrangentes – (norma geral), numa relação em cadeia, até que se atinja a fronteira da circunferência. Também a

¹³⁴ Este foi já um entendimento dominante no quadro da própria doutrina administrativa, ao abrigo do qual o direito privado seria o direito-regra, ou direito comum, reconhecendo-se um cariz excepcional ao direito administrativo. Cfr. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo, Volume I*, 3.^a Edição, Almedina, 2006, pp.152 e seguintes, e MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Tomo I...*, pp.80-81. Sobre a distinção entre Direito Público e Direito Privado, e em especial sobre a diluição das fronteiras, ver MARIA JOÃO ESTORNINHO, *A Fuga Para o Direito Privado - contributo para o estudo de direito privado da Administração Pública*, Almedina, 1999, pp.140-162 (mais do que estanquidade e compartimentação, prevalecem ali entendimentos de interpenetração e complementaridade, no quadro de um ordenamento jurídico unitário).

¹³⁵ Para MENEZES CORDEIRO, “o Direito Privado (...) constitui o grande pano de fundo sobre o qual vêm, depois, aderir as mais diversas especializações. (...) Perante isso, o Direito Público (...) surge como um Direito especial: o Direito que regula a Administração, ou as Finanças Públicas ou quaisquer outros domínios do Estado”. *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I...* p.41-42.

¹³⁶ A temática é extensa e presta-se a uma multiplicidade infindável de considerações. Por agora, diremos que em Direito Público a prevalência recai sobre os princípios da legalidade, da prossecução do interesse público, do respeito pelas posições jurídicas subjectivas dos particulares, da proporcionalidade, da imparcialidade, da boa-fé (mormente quanto à tutela da confiança), da igualdade e da justiça. As relações jurídico-privadas são, por seu turno, balizadas pelos princípios da liberdade, da autonomia privada, dos direitos de personalidade, da responsabilidade civil, entre outros. Ver DIOGO FREITAS DO AMARAL, PEDRO MACHETE E LINO TORRAL, *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, 2.^a Edição, Almedina, 2011 pp.39-160; MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Tomo I...*, pp.135-232, LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Tomo I...*, pp.68-97.

interpretação de uma norma localizada num círculo interior deve passar pelos círculos exteriores, no sentido do mais próximo para o mais periférico (o que se disse vale, *ipsis verbis*, quanto à supressão de lacunas normativas)

Trata-se de uma analogia que pretende apresentar as relações de generalidade e especialidade estabelecidas num mesmo sistema normativo. Exemplificando, o Direito Tributário será especial face ao Direito Administrativo e geral face ao Direito Processual Tributário.

b) O Direito Tributário é Direito Administrativo especial

O Direito Tributário é, porventura, um dos melhores exemplos no que concerne à convergência *supra* referida, na medida em que chama a si uma multiplicidade assinalável de conceitos e institutos provenientes de outros ramos de direito¹³⁷, mormente no que respeita às normas de incidência real dos tributos – pode mesmo ser intitulado como *direito de sobreposição*, o que com frequência coloca melindrosas questões interpretativas e de integração de lacunas (para as quais o artigo 11.º da LGT não parece ser suficientemente esclarecedor). Na resolução das mesmas deve tomar-se em linha de conta que “*a identidade de designação de certos institutos no Direito Administrativo e no Direito privado não deve (...) induzir no erro de pensar que corresponde às mesmas realidades: a verdade é que estas requerem regimes jurídicos diferentes consoante se localizam no campo dos interesses privados ou no reino do interesse público*”¹³⁸.

Cumpre, em primeira linha, enquadrar devidamente o Direito Tributário no seio do Direito Público ou do Direito Privado. É relativamente pacífico que o Direito Tributário se insere no escopo do Direito Público¹³⁹, independentemente do critério que considere relevante para o

¹³⁷ Os conceitos de contrato, propriedade, usufruto, transmissão gratuita, quota disponível, herdeiro, etc., são claros exemplos de conceitos importados do direito civil – enquanto direito privado comum – pelo direito tributário. No entanto, não raras vezes o direito tributário estrutura de modo diverso conceitos identificáveis noutras áreas de direito, como sucede com o conceito de rendimento (artigo 2.º do CIRS), o qual não coincide inteiramente com o conceito de retribuição proveniente do direito laboral, ou com o conceito de fusão (artigo 73.º do CIRC), claramente distinto daquele que resulta do direito societário. LUÍS CARVALHO FERNANDES denuncia com clareza estas dificuldades, cfr. *Teoria Geral do Direito Civil, Tomo I...*, p.37-38. Neste sentido, o facto de determinado conceito ter sido, originalmente, importado de outro ramo de direito – e.g., a prescrição – não obsta a que o mesmo adquira novos contornos no seio do Direito Tributário, autonomizando-se.

¹³⁸ MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Almedina, 1980, p.64.

¹³⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS entende que o Direito Fiscal integra o Direito Público – por se verificar um evidente exercício de *ius imperii* –, não se afastando significativamente do direito administrativo, embora reflita uma maior exigência ao nível do princípio da legalidade. O autor afasta as teses que reconduziam, no início do século XX, o direito fiscal ao direito privado, afirmando para tanto o princípio do primado da Constituição. Cfr., *Direito Fiscal...*, pp.72-77; Em sintonia, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES sufraga o entendimento segundo o qual

efeito. Com maior exactidão, diremos que o Direito Tributário é especial face ao Direito Administrativo (que por sua vez constitui o Direito Público geral ou comum). É indiscutível que o interesse prevalecente, no âmbito das relações tributárias, é um interesse geral da comunidade na obtenção de receitas estaduais que permitam dar satisfação a um rol variado e multifacetado de necessidades colectivas¹⁴⁰; é igualmente indiscutível que, na relação tributária, uma das partes intervenientes se encontra dotada de prerrogativas de poder público¹⁴¹, conferidas pelos

Direito Fiscal se insere no Direito Público, tendo por objecto as receitas tributárias decorrentes de uma intromissão juridicamente controlada da Administração na esfera patrimonial e privada do cidadão. Refere-se igualmente à sobreposição e importação de conceitos oriundos de outros ramos de Direito, destacando em particular o Direito Administrativo no que concerne à liquidação e cobrança do imposto. Ver *Manual de Direito Fiscal...*, pp.65-68; o mesmo autor afirma de modo esclarecedor que “(...) a relação jurídica tributária veio a tornar-se, ao passar a ser contida nos estritos limites do princípio da legalidade fiscal, uma relação de direito público, onde se pode desenhar com toda a nitidez um conjunto de direitos subjectivos atribuídos ao seu sujeito passivo, que exigem a tutela de um órgão jurisdicional independente que possa julgar da compatibilidade entre a actuação concreta da Administração e a previsão abstracta da lei.” – ver *Princípios de Contencioso Tributário*, Fragmentos, p.12. Em sentido contrário, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS colocam em crise a noção de *ius imperii*, com base na crescente colaboração do contribuinte com a Administração ao nível da liquidação e na concepção da Administração Pública como um instrumento destinado a prosseguir fins dos cidadãos, por eles próprios assinalados. Nessa linha, perspectivam a integração do Direito Tributário como um problema de interacção e integração com múltiplos ramos e sub-ramos de direito – o Direito Tributário seria, assim, um campo diversificado com um núcleo de Direito Privado. Cfr. *Direito Tributário...*, pp.71-79. Com maior desenvolvimento, DIOGO LEITE CAMPOS considera impossível a integração genérica do Direito Fiscal num dos dois sistemas clássicos, pelo que tudo se resume a saber que aspecto da relação tributária está em causa. Cfr. *Natureza Jurídica do Direito Tributário*, in Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 171, Lisboa, 1995, pp.121-129. Concretizando, se nos referirmos ao direito procedimental tributário somos remetidos para o Direito Administrativo, em particular o seu sub-ramo de direito do procedimento administrativo; as matérias conexas com as infracções tributárias integram, neste raciocínio, o Direito Penal; e, conseqüentemente “o Direito das Obrigações de imposto é, estruturalmente e por natureza, Direito Privado, mais precisamente um ramo do Direito das Obrigações”. DIOGO LEITE CAMPOS, *op.cit.*, pp.129.

¹⁴⁰ Contudo não se pode dizer que essa seja a finalidade única (assim o era na lógica do Estado Liberal – ver as considerações de ANTÓNIO SOUSA FRANCO sobre a tributação proporcional e progressiva, bem como a sua relação com as finalidades intrínsecas da própria tributação, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, pp.178-197). Em verdade, a tributação pretende não só a obtenção daquelas receitas públicas, como visa intervir na distribuição da riqueza – não mais se fala na igualdade em relação ao imposto, mas antes na promoção da igualdade através da tributação (contexto em que o princípio da capacidade contributiva adquire especial preponderância). Esta ideia foi cristalizada pelo legislador no artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, nos termos da qual “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”. Trata-se, em abono da verdade, de uma réplica do preceito constitucional vertido no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

¹⁴¹ Por força da Constituição, a competência para legislar sobre tributos é atribuída à Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea i)); no entanto, as autarquias locais gozam igualmente de poderes tributários, no quadro de lei que legitime esses mesmos poderes (artigo 238.º, n.º 4) – para além das taxas (cuja ordenação elementar consta do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais) podem, por exemplo, lançar a derrama sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, relativamente às sociedades operacionais na sua circunscrição (nos termos do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais). Quanto à administração dos tributos, a competência é, genericamente, da Administração Pública, sem prejuízo de uma divisão de competências e atribuições (especialização) em função das matérias tributárias.

representantes da comunidade¹⁴² (indirectamente pelos representados). De resto, tal interesse reditício é exclusivamente prosseguido por entidades dotadas de prerrogativas de poder público¹⁴³. Tais prerrogativas são evidentes ao longo de toda a relação tributária – desde a sua génese, uma vez que o credor (Estado) define, por meio de lei ou acto normativo, quais os factos e entidades sujeitos a tributação, assim como em que medida; passando pela conformação da relação, momento em que a Administração tributária, como representante do credor, subsume os factos à lei (por vezes à sua medida e na sua interpretação, nem sempre isenta ou desinteressada), apurando o tributo a pagar ou corrigindo os montantes apurados pelo contribuinte (ainda que ficcionando valores para o efeito)¹⁴⁴; até à execução, fase em que a Administração tributária pratica uma série de actos concertados e encadeados, com vista a obter satisfação dos créditos existentes (por via de regra, o credor civil, para tanto, deveria recorrer à tutela judicial, pois não pode fazer valer o seu direito coactivamente por si próprio)¹⁴⁵.

Movemo-nos, como é bom de ver, num contexto enformado pelo princípio da legalidade, no âmbito da prossecução do interesse público e da actuação da Administração sob a égide da boa-fé, com respeito por um estrito princípio de igualdade nas relações com os privados (*in casu*, contribuintes) e da tutela da confiança¹⁴⁶. A tudo isto alia-se o facto de os litígios tributários serem da competência jurisdicional dos Tribunais Administrativos (artigo 209.º, n.º 1, alínea b) e artigo 212.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, conjugados com o artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais). Como sabemos, a jurisdição administrativa encontra hoje o seu fundamento no conjunto de regras de natureza substancial a

¹⁴² Na senda da tradicional expressão “*no taxation without representation*”, corolário garantístico da tributação e do consentimento da comunidade que é exigido.

¹⁴³ O que não é impeditivo da atribuição, *ex lege*, de deveres de liquidação a entidades de cariz privado – casos do IVA, do IRC e algumas situações conexas com o IS (por vezes as instituições de crédito, as sociedades financeiras e as empresas seguradoras são chamadas a desempenhar funções de liquidação e entrega do imposto liquidado – ver artigo 2.º, n.º 1, alíneas b), c) e e) do Código do Imposto do Selo).

¹⁴⁴ Como de resto sucede em todas as situações de avaliação indirecta da matéria colectável, nas quais por intermédio de critérios vários, que se querem objectivos, se procura uma aproximação à matéria colectável real – atento o imperativo constitucional da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa) – por via a suprir casos em que tal apuramento real se afigura impossível. Ver, a este respeito, o artigo 85.º e 87.º e seguintes, todos da Lei Geral Tributária.

¹⁴⁵ Dispõe o artigo 1.º do Código de Processo Civil: “*A ninguém é lícito o recurso à força com o fim de realizar ou assegurar o próprio direito, salvo nos casos e dentro dos limites declarados na lei*”. Trata-se da proibição da tutela privada.

¹⁴⁶ E assim é por imperativo constitucional, uma vez que o comando essencial consta do artigo 266.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa: “*A Administração Pública visa a prossecução do interesse público no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.*” E acrescenta o n.º 2: “*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”.

cuja aplicação se encontra adstrita¹⁴⁷, distintas das que se aplicam no campo das relações jurídicas privadas.

Entendemos, em síntese, que o Direito Tributário é um ramo especial do Direito Administrativo¹⁴⁸, enquanto Direito Público comum, pelo que qualquer lacuna normativa deve ser integrada no âmbito do sistema do Direito Administrativo (e dos seus sub sistemas), com ressalva dos designados *princípios gerais de direito*¹⁴⁹, previstos, ou não, em diplomas de Direito Privado¹⁵⁰. Idêntica metodologia deve ser observada quanto à actividade hermenêutica.

Na senda do exposto, e atento o lugar primordial que nos parecem ocupar os princípios gerais de Direito, urge explicitar uma nota da maior importância: não somos da opinião que o regime da não repetição do indevido face a obrigações prescritas deva ser qualificado como um de tais princípios. Pelo contrário, constitui antes um desvio, pontual e limitado, ao *princípio da repetição do indevido* (aliás, plasmado, em sede de Direito Privado, no artigo 476.º do Código Civil)¹⁵¹. Este, sim, será um princípio geral de Direito, transversal a todo o ordenamento jurídico, pelo que prevalece quer no sistema de Direito Público, quer no sistema de Direito Privado. O princípio da repetição do indevido, o qual mais não é do que um caso particular da figura do enriquecimento sem causa – artigo 473.º do Código Civil¹⁵² – determina que o que foi prestado com intenção de cumprir uma obrigação pode ser repetido se aquela obrigação não existia no

¹⁴⁷ Ultrapassadas estão as teses que sustentavam a existência da ordem dos tribunais administrativos no quadro de uma visão distorcida do princípio da separação de poderes, como um foro próprio erigido de forma a proteger a administração. Ver. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo, Volume I...*, pp.137-138. Quanto à evolução histórica do contencioso administrativo, em todas as suas fases, ver VASCO PEREIRA DA SILVA, *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise*, 2.ª Edição, Almedina, pp.9-150.

¹⁴⁸ Cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo, Volume I...*, p.181 e MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Tomo I...*, p.57, quanto à caracterização do direito fiscal como um direito administrativo especial.

¹⁴⁹ Esta tem sido, aliás, uma das duas teses que sustentam a aplicação subsidiária do Direito Civil a situações submetidas à aplicação do Direito Público. A sua premissa fundamental é a de que no Código Civil se encontram, por ventura em atenção à sua antiguidade face ao Direito Público, vertidos os princípios gerais do ordenamento jurídico. Mas tais considerações assentam, inevitavelmente, na concepção do Direito Público como um especial face ao Direito Privado. Cfr. MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I...*, p.57.

¹⁵⁰ Ver DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo, Volume I...*, p.170.

¹⁵¹ Encontramo-nos, rigorosamente, perante um desdobramento do enriquecimento sem causa (artigo 473.º do Código Civil), sendo certo que ambos relevam em todo e qualquer sistema normativo que se conceba. As excepções a estes princípios, sempre claras, limitadas e pontuais, não podem constituir princípios com vocação universal. Logo, para serem aplicáveis, têm de ser recebidas, normativamente, por tais sistemas. Em nossa opinião, uma remissão genérica e abstracta para o Código Civil é insuficiente e desadequada, uma vez que a sua amplitude e generalidade obstam à delimitação exacta de fronteiras. Certamente que, por vezes, opera como válvula de escape eficiente, facilitando a resolução de múltiplas dúvidas e problemas de interpretação. Contudo, parece-nos ser conducente à aplicabilidade directa (e é disto que se trata) de soluções de Direito Privado a relações de Direito Público. Na linha do que temos vindo a expor, não podemos aderir a esta técnica, ainda que reconhecendo a enorme flexibilidade que ela introduz no quotidiano – ou, por assim dizer, no “direito em acção”.

¹⁵² Cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, p.427.

momento da prestação, ressalvando as disposições atinentes às obrigações naturais. Em síntese, o princípio da repetição do indevido exige tão-somente o seguinte: o que tiver sido prestado com intenção de cumprir uma obrigação que não existia no momento da prestação deve ser restituído. A não restituição do que foi prestado em cumprimento de uma obrigação prescrita constitui apenas uma derrogação daquele princípio, cingindo-se às relações de Direito Privado, uma vez que apenas naquele sistema normativo encontramos preceito que a preveja. Qualquer derrogação ao mesmo, no âmbito do Direito Público, e muito em especial no que respeita ao Direito Tributário, carece de norma que expressamente a preveja, atentas as especiais exigências de segurança e certeza jurídica impostas pelo princípio da legalidade. Desde já afirmamos que tal derrogação (explícita), pura e simplesmente, não existe.

Importa notar que o princípio vertente foi já considerado pelas instâncias judiciais administrativas como sendo “*um princípio geral de direito que em Direito Público se inscreve como corolário do respeito e garantia do estado de direito democrático (art. 2.º da Const.) e da justiça como desígnio social da República – art. 1.º – e forma de actuação dos sujeitos da relação jurídico-administrativa (art. ºs 12.º e 13.º sujeição por igual à lei, para os particulares e 266.º, n.º 2 para a Administração)*”.¹⁵³

2. Os diferentes princípios subjacentes ao Direito Civil e ao Direito Tributário

a) O princípio da prossecução do interesse público e o princípio da legalidade administrativa e tributária

Feito o enquadramento do Direito Tributário, cabe evidenciar a disparidade dos princípios que enformam as relações privatísticas e as relações subordinadas ao Direito Público. Ora, tal disparidade de princípios enformadores do Direito Público e do Direito Privado, referimo-lo já, é por demais evidente. No primeiro prevalecem os princípios da autoridade e da competência¹⁵⁴, na senda da prossecução do interesse público; no segundo imperam os princípios da autonomia da

¹⁵³ Ver Ac. STA, de 06.12.2005, processo n.º 0328/02 e Ac. STA, de 06.10.2005, processo n.º 02037/02 – embora, em ambos, o objecto da causa se reportasse a ajudas comunitárias. Ainda assim, face a considerações deste teor, sempre se poderá entender que, em Direito Administrativo, qualquer desvio ao princípio da repetição do indevido deve encontrar-se claramente plasmado no quadro normativo que regula as relações entre particulares (*in casu*, contribuintes / sujeitos passivos) e a Administração (*in casu*, na sua veste de Fisco).

¹⁵⁴ Ver MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I...*, p.43.

vontade (ou autonomia privada), da liberdade – de tal modo que a actuação dos sujeitos é permitida, a menos que exista norma proibitiva que vede determinada conduta¹⁵⁵ – e da igualdade¹⁵⁶.

Importa fazer notar que procuramos, neste momento, determinar quais os principais princípios prevaletentes no quadro da relação entre a Administração tributária¹⁵⁷ e o contribuinte. Contudo, tais considerações exigem um apontamento prévio, conexo com a natureza material ou adjectiva da prescrição tributária. Não temos dúvidas em afirmar peremptoriamente que a prescrição tributária se apresenta como um instituto de Direito Tributário material, pois influi directa e imediatamente na relação tributária constituída, dirigindo-se à extinção de determinado crédito tributário. Não obstante, a sua forma de produção de efeitos, regulada por uma norma eminentemente processual (artigo 175.º do Código de procedimento e de processo tributário), chama à colação os princípios daquele sub-ramo do Direito Tributário. São, portanto, dois os níveis de princípios que devem ser escrutinados: os princípios de Direito Tributário material e os

¹⁵⁵ Este é um dado da maior relevância, elucidado por DIOGO FREITAS DO AMARAL, PEDRO MACHETE E LINO TORRAL. Afirmam estes autores que a prossecução do interesse público a que a Administração Pública se encontra adstrita – e, por maioria de razão, a Administração tributária – deve ter lugar com observância do princípio da legalidade. Tal princípio, na sua acepção actualista, define-se pela positiva (determina o leque de competências da Administração), abarca todos os aspectos da actividade administrativa e protege, simultaneamente, interesses de natureza pública e interesses dos particulares. Nesta linha, “(...) a lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. (...) a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir fazer”. Trata-se, como facilmente se depreende, da contraposição entre o princípio da liberdade e o princípio da competência. Cfr. *Curso de Direito Administrativo, Volume II...*, pp.49-52.

¹⁵⁶ O argumento não é decisivo, na exacta medida em que não é unânime que a relação jurídico-tributária seja estruturada sob a égide, ou padeça, de uma *desigualdade genética*. “Nos quadros constitucionais (...) ainda se pensa a Administração como esta se reduzisse a funções de autoridade, em plano de desigualdade com os cidadãos. Pelo contrário, a relação jurídica tributária deve entender-se como a relação entre iguais”. Ver DIOGO LEITE CAMPOS, *As Três Fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, in *Revista da Ordem dos Advogados* n.º 67, Janeiro 2007, Lisboa, pp.68-69. Salvo melhor opinião, poderíamos aderir ao exposto na perspectiva dos princípios ou da relação teoricamente concebida. Todavia, a prática demonstra com frequência a disparidade dos poderes de actuação da Administração e dos contribuintes na relação que entre eles se estabelece. A própria lei, não raras vezes, aponta nesse sentido.

¹⁵⁷ O conceito presta-se a reparos, tal é a frequência da sua utilização e a sua imprecisão conceptual. Diremos desde logo que não existe, com carácter institucional, uma Administração tributária. O termo serve para designar o conjunto de serviços da administração directa do Estado aos quais compete a administração dos vários tributos. No preâmbulo da Lei Orgânica do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro) lê-se que “[n]o domínio da administração tributária, e embora se pressuponha a realização de um esforço adicional de racionalização nas actuais estruturas, mantêm-se, praticamente na íntegra, a missão fundamental e o conjunto de atribuições cometidas à Direcção-Geral dos Impostos (ver Portaria n.º 348/2007) , à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (ver Portaria 349/2008) e à Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros”. Temos, portanto, que o conjunto formado por estas direcções constitui a Administração tributária, às quais devemos, por força do artigo 1.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, acrescentar as seguintes: entidades públicas incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, Ministro das Finanças – ou membro do Governo competente – e órgãos competentes para o exercício de funções tributárias no quadro das autarquias locais ou dos Governos Regionais.

princípios de Direito Tributário processual. A matéria é extensa e encontra-se amplamente tratada pela doutrina, razão pela qual seremos absolutamente cirúrgicos na abordagem que se segue¹⁵⁸.

No que concerne à prossecução do interesse público (a que nos referimos supra), tal princípio deve ser considerado como elemento norteador de toda a actividade administrativa pública e, no que respeita aos tributos, do próprio Estado-legislador. A criação de tributos deve apontar para a tutela de interesses públicos e não interesses privados. A Administração tributária, enquanto parte integrante da Administração pública, encontra-se forçosamente adstrita à prossecução do interesse público, embora não seja competência sua proceder à determinação daqueles interesses – sendo que os limites da sua actuação são definidos pelo princípio da legalidade¹⁵⁹.

Para a discussão que conduzimos não relevam, particularmente, os princípios da tipicidade das normas fiscais¹⁶⁰ e o princípio da capacidade contributiva¹⁶¹. Relevam, outrossim, os princípios vertidos no artigo 57.º da Lei Geral Tributária, aos quais a Administração tributária se encontra vinculada: “(...) [princípios da] *prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça (...), no respeito pelas garantias dos contribuintes (...)*”. Este elenco de princípios visa, em nosso entender, recuperar o equilíbrio de uma relação geneticamente desequilibrada, porquanto uma das partes se encontra dotada dos mais amplos poderes públicos. As designadas “garantias dos contribuintes” – nas quais se integra a

¹⁵⁸ Ver, nomeadamente, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp.115-244 e *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos .

¹⁵⁹ ELISABETE LOURO MARTINS é notavelmente clara quanto à conjugação destes dois princípios: “(...) *a Administração Pública não pode definir o que corresponde ao interesse público, o qual está obrigada a prosseguir, sem precedência de lei expressa anterior (...). Neste sentido, o princípio da legalidade deve estabelecer os limites bem como a própria medida dos deveres de cooperação exigidos ao sujeito passivo*”. Cfr. *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolters Kluwer Portugal, Coimbra Editora, 2010, pp.68-69.

¹⁶⁰ O princípio da tipicidade das normas fiscais, muito especialmente das normas de incidência dos tributos, relembra-nos a proximidade entre o Direito Fiscal e o Direito Penal, na medida em que o tributo pode ser perspectivado como uma ingerência ou uma agressão na esfera patrimonial privada dos cidadãos (em rigor, está em causa uma limitação legítima ao princípio da propriedade privada, vertido no artigo 62.º da Constituição da República Portuguesa, o que de modo algum se coloca no âmbito das obrigações civis). Assim, “*a obrigação fiscal constitui um sacrifício imposto à esfera patrimonial dos cidadãos*” – ver J.J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada...*, p.1093. Não obstante a legitimidade que lhe é conferida pela comunidade – razão pela qual se exige, sobretudo em matéria de impostos, uma intervenção material do órgão parlamentar – facto é que as exigências quanto à não retroactividade e quanto à determinação exacta, precisa e concisa, de quem está sujeito e de quais os factos que dão azo à tributação, nos aproximam de princípios estruturantes do Direito Penal.

¹⁶¹ É, porém, inquestionável que como corolário deste princípio cada contribuinte deve proceder ao efectivo pagamento dos tributos, na medida da sua capacidade para contribuir – para que este sistema eminentemente progressivo (artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa) atinja os seus fins, não podem os contribuintes furtar-se, deliberadamente, às suas obrigações tributárias.

prescrição tributária – pretendem obstar a que a actuação da Administração tributária seja lesiva, para além do que é legítimo que seja, ou que contrarie os comandos legais imperativamente aplicáveis. Trata-se, portanto, de um conjunto de mecanismos e institutos, tendentes à reacção por parte do contribuinte face à ilegalidade, ou à própria conformação da relação em função de determinados interesses. Ora, no caso da prescrição, a garantia opera directamente no âmago relação jurídica, extinguindo-a em função da duração excessiva da mesma.

Especialmente relevante é aqui o princípio da legalidade, do qual decorre que o núcleo da relação jurídica tributária é definido por lei, ou acto normativo, e não por qualquer manifestação de vontade das partes que a compõem. Isto é, a relação nasce da previsão legal, desenvolve-se no quadro normativo respectivamente aplicável e extingue-se nos termos da lei, não noutros concebidos pelas partes. Quer isto significar que a parte activa da relação não pode ir para além da lei (embora não raras vezes o faça, ou tente fazer)¹⁶² e deve, simultaneamente, cumprir com as incumbências que lhe são legalmente impostas (entre as quais, conhecer por iniciativa própria da prescrição). Por seu turno, o contribuinte deve igualmente cumprir as suas obrigações decorrentes da lei (entre as quais, pagar, atempada e pontualmente, as suas dívidas de natureza tributária).

Por conseguinte, não existe margem negocial à luz da qual a concertação de vontades¹⁶³ permita ir modelando a relação tributária concretamente considerada. A tal se opõe frontalmente o princípio da igualdade tributária. Não quer isto dizer que inexistam (até porque a sua existência é indubitável) contratos fiscais e contratos de investimento com relevantes reflexos tributários. Mas a sua existência, bem como o seu conteúdo, dependem directamente de previsão legal (designadamente, a que consta do artigo 37.º da Lei Geral Tributária – no qual se enfatiza o princípio da igualdade, entre outros – e as que resultam do Código Fiscal do Investimento).

Em suma, o princípio da legalidade distribui um leque de direitos e obrigações, repartindo-os entre as partes da relação e estabelecendo o enquadramento da mesma. Logo, os actos que

¹⁶² Pense-se, por exemplo, na limitação, da nossa perspectiva ilegal, quanto à transmissibilidade, ou portabilidade, de prejuízos fiscais, no quadro de operações de fusão de sociedades (Circular n.º 7/2005) e quanto ao cálculo da derrama municipal no quadro do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (Ofício Circulado n.º 20132/2008) – sem prejuízo de, relativamente a esta última problemática, o Orçamento de Estado para 2012 converter em lei aquela que era a posição da Administração tributária.

¹⁶³ As limitações são de tal ordem que, por decorrência do princípio da indisponibilidade do crédito tributário – a abordar *infra* – as fixação das condições da redução ou extinção do crédito tributário exigem a observância do princípio da legalidade e da igualdade (artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária). Por outro lado, os créditos tributários são insusceptíveis de cessão a terceiros, como resulta do artigo 29.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. A transmissão das obrigações tributárias apenas tem lugar *mortis causa*, pelo que por transmissão *inter vivos* apenas pode ocorrer nos casos legalmente previstos (artigo 29.º, n.º 2 e 3, da Lei Geral Tributária).

extravasam tal enquadramento são ilegais, devendo ser desconsiderados, o que em nada prejudica a existência de poderes legais discricionários – sempre reduzidos em sede de Direito Tributário.

b) Os princípios da autonomia privada e da liberdade em direito civil

Ponderando as considerações *supra* expostas podemos sustentar, em última análise, que as soluções adoptadas no quadro da prescrição civil não são, *in totum*, transponíveis para o seio da relação jurídico tributária, porquanto consideramos dois sistemas de normas tendencialmente autónomos.

Sabemos que as relações de natureza privada são moldadas pelos aludidos princípios de liberdade e de autonomia privada, sendo todas as condutas permitidas a menos que exista norma que as proíba ou limite de algum modo. Quer isto significar que os privados gozam de particular amplitude de meios e formas para se relacionarem juridicamente, podendo constituir, modificar e extinguir as obrigações a que se vinculam com notável margem de liberdade. Apenas assim não será quando os direitos em jogo não sejam disponíveis, caso em que a lei se substitui à vontade do seu titular. Deste modo, as partes podem adoptar esquemas de constituição, modificação e extinção de relações jurídicas, diferentes dos que constam no Código Civil, podendo inclusivamente submeter os seus litígios à arbitragem voluntária, desde que estejam em causa direitos disponíveis (artigo 1.º, n.º 1, da Lei 31/86, de 29 de Agosto)¹⁶⁴. Neste sentido, uma vasta pluralidade de soluções previstas no Código Civil são apenas de aplicação subsidiária, podendo mesmo ser alteradas ou adaptadas por intermédio da vontade concatenada das partes em jogo. Ou seja, a base da relação civil não se constrói a partir de uma legalidade estrita (o que não significa a inexistência de obrigações privadas emergentes da lei).

Ao contrário do que sucede com as relações jurídico-tributárias, as relações de Direito Civil são absolutamente paritárias, dispondo as partes de idênticos mecanismos de acção e de reacção, pelo que inexiste ali o conceito de “garantias”. Por conseguinte, a prescrição não desempenha qualquer função garantística, assumindo-se antes como um meio ao dispor do devedor, caso dele se pretenda valer, fundado na inércia do credor em obter satisfação do seu crédito.

¹⁶⁴ Fizemos atrás menção à arbitragem tributária, cumprindo agora destacar que o seu escopo de intervenção parece ser reduzido. A própria institucionalização da arbitragem junto do Centro de Arbitragem Administrativa é indicativa dos limites à arbitragem de litígios tributários, em atenção à natureza dos direitos em discussão. No entanto, deve dizer-se a arbitragem tributária se encontra ainda numa fase embrionária.

O paradigma estrutural é contraposto, pelo que contrapostas (ou, no mínimo, diferentes, devem ser as soluções importadas do Direito Civil para o Direito Tributário. Ademais, as próprias fontes das obrigações são distintas. Naquele primeiro sistema normativo, as obrigações emergem de contratos, da responsabilidade civil (contratual ou aquiliana), do enriquecimento sem causa, da gestão de negócios e da lei; as obrigações tributárias *stricto sensu*, ou seja, as prestações pecuniárias a que determinado contribuinte se encontra adstrito por verificação de dado facto tributário, decorrem de leis, decretos-lei ou regulamentos (consoante o tipo de tributo que esteja em causa; basta pensar nas taxas municipais, criadas por via de regulamento municipal) – em suma, actos normativos, caracterizados pela generalidade e abstracção que lhe é própria (salvo o que sucede com as leis-medida). Outros deveres (acessórios) podem, eventualmente, emergir da designada doutrina administrativa tributária¹⁶⁵.

c) Breves notas sobre o contencioso tributário

A prescrição tributária apresenta uma ligação intrínseca com o contencioso tributário, dado que tende a ser conhecida em sede litigiosa. Deste modo cumpre, para melhor compreensão desta e de outras matérias, proceder a um breve excuro sobre a estrutura do Procedimento e Processo Tributário. Não pretendemos ser particularmente exaustivos, mas tão-somente focar os aspectos fundamentais que se repercutem no tratamento das questões em torno da prescrição. Com esse objectivo em mente, dedicamos as próximas linhas à estruturação dos mecanismos elementares de contencioso tributário (o que permite uma sumária aproximação ao modo como nasce, como se desenvolve e como se extingue a dívida tributária).

A liquidação do imposto é comumente considerada como o acto tributário por excelência, ou, de uma perspectiva mais técnica, o acto tributário *stricto sensu*¹⁶⁶. Através da liquidação, determina-se o *quantum* devido pelo sujeito passivo, em virtude de se ter verificado a ocorrência de um facto tributário. Tal liquidação deve, posteriormente, ser levada ao conhecimento do sujeito passivo por meio de notificação, de modo a que produza efeitos em relação a este, nos

¹⁶⁵ Ver JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp.123-128.

¹⁶⁶ A distinção a efectuar reporta-se a actos tributários numa acepção estrita – actos de liquidação de tributo ou equiparados (v.g., actos tendentes ao apuramento ou correcção da matéria colectável) – e actos em matéria tributária (actos susceptíveis de afectar direitos de natureza tributária, tais como aqueles que têm por objecto benefícios fiscais). Sobre a distinção ver JOSÉ CASALTA NABAIS, *A Impugnação Administrativa no Direito Fiscal*, in *Scientia Iuridica* n.º 291, Coimbra, 2001 e JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, 2.ª Edição, Lex, Lisboa, 2000, ambos *apud* SERENA CABRITA NETO, *Introdução ao Processo Tributário*, 2004, Instituto Superior de Gestão, pp. 16-19.

termos do artigo 36.º do Código de procedimento e de processo tributário. Uma vez que o pagamento voluntário é a modalidade de cobrança a que se recorre em primeira linha, a notificação da liquidação, devidamente fundamentada¹⁶⁷, estabelece um prazo para o mesmo – como se lê no artigo 78.º, alínea a) e no artigo 85.º, ambos do Código de procedimento e de processo tributário.

Sucede, porém, que o acto de liquidação, como acto administrativo que é¹⁶⁸, se encontra subordinado a um apertado *limite de legalidade*, pelo que pode padecer do vício de ilegalidade (v.g., a incompetência do órgão que praticou o acto, a errónea quantificação ou qualificação dos rendimentos objecto de imposto e a ausência de fundamentação, todos vícios enunciados no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)¹⁶⁹.

Em sede de procedimento administrativo, o meio adequado para discutir qualquer ilegalidade conexas com a liquidação é a reclamação graciosa,^{170/171} meio previsto e regulado nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário. O sujeito passivo dispõe de um prazo de cento e vinte dias para deduzir reclamação graciosa, contados nos termos do artigo 102.º, *ex vi* artigo 70.º, n.º 1, observando as regras do artigo 69.º, todos do

¹⁶⁷ Como se exige a qualquer acto administrativo, sob pena de se gerar vício de falta de fundamentação. Muito se tem discutido sobre saber se tal constitui um vício material ou meramente formal. Têm sido objecto de tratamento diferenciado as situações em que a fundamentação é insuficiente, não permitindo apurar o *iter* decisório, daquelas em que a fundamentação, pura e simplesmente, inexistente. A este propósito, ver Ac. TCA Norte, processo n.º 13/02, de 14.07.2010 e Ac. STA, processo n.º 0154/06, de 03.05.2006 (em que se discutia a sanção para a invalidade resultante da falta de fundamentação na notificação).

¹⁶⁸ Embora os sujeitos passivos e outros entes de natureza privada sejam cada vez com maior frequência chamados à prática de actos de liquidação.

¹⁶⁹ Não pode deixar de ser referido que o preceito em causa apresenta uma tipicidade aberta, resultante da expressão *designadamente* – quer isto dizer que os vícios ali plasmados não são os únicos que podem ser invocados, podendo outros ser chamados à colação (caso da preterição do direito de audição prévia, quando a ela houver lugar, ou da inobservância das regras de inspecção tributária, vertidas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária).

¹⁷⁰ É questão controversa saber se os actos em matéria tributária podem, ou não, ser objecto de reclamação graciosa. A este respeito, JORGE LOPES DE SOUSA entende que apenas os actos de liquidação, actos de fixação da matéria colectável quando não houver lugar a liquidação (por aplicação de uma isenção ou verificação de um prejuízo), actos de autoliquidação, actos de retenção na fonte e pagamentos por conta podem ser impugnado por via de reclamação graciosa. Ver JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado, Volume I*, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, p.627.

¹⁷¹ Trata-se de um meio tutelar gracioso facultativo, sendo que apenas se prevê a sua obrigatoriedade – antes de a pretensão ser apresentada junto do tribunal – nos casos dos artigos 131.º (casos de autoliquidação), 132.º (casos de retenção na fonte) e 133.º (casos de pagamento por conta), todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. São situações lógicas que contrariam a não obrigatoriedade de recorrer aos meios administrativos antes de lançar mão dos meios tutelares judiciais. Pode dizer-se que, na sequência da reforma do Contencioso Administrativo, as reclamações e os recursos hierárquicos obrigatórios regulados no Código do Procedimento Administrativo caducaram por falta de objecto, dando-se pleno cumprimento ao comando constitucional inscrito no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁷². O pedido deduzido deve ser atendido, favorável ou desfavoravelmente, no prazo de seis meses contados da sua entrada no serviço da administração tributária, sob pena de se formar indeferimento tácito do mesmo – reabrindo-se, assim, as portas para actuações contenciosas subsequentes.

Em caso de indeferimento, expresso ou tácito, da pretensão suscitada em sede de reclamação graciosa, pode o sujeito passivo optar por apresentar recurso hierárquico¹⁷³, antes de prosseguir com o litígio junto das instâncias judiciais, nos termos do artigo 66.º e artigo 67.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Meio processual simétrico face à reclamação graciosa, mas inserido no quadro da tutela judicial, é a impugnação judicial, prevista e regulada nos termos do artigo 97.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário. A simetria é manifesta, sobretudo no que respeita aos fundamentos invocáveis pelo reclamante ou impugnante, uma vez que o artigo 99.º também se aplica no quadro da reclamação graciosa, *ex vi* artigo 70.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Sendo a pretensão indeferida em sede impugnatória, caberá recurso para o Tribunal Central Administrativo ou para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 279.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁷⁴.

Duas notas fundamentais a realçar quanto aos meios *supra* referidos, no que respeita à temática da prescrição: (i) como se viu, qualquer um deles interrompe o prazo prescricional que tenha decorrido até ao momento da sua apresentação – artigo 49.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária; (ii) nenhum deles goza, *per si*, de efeito suspensivo sobre o processo executivo a instaurar, como se infere dos artigos 69.º, alínea f), 67º, n.º,1 e 103.º, todos do Código de Procedimento e de

¹⁷² Preceito que prevê um verdadeiro princípio de simplicidade da reclamação, de modo que se trate de um mecanismo acessível mesmo a não juristas. Como tal, não se exige o cumprimento de quaisquer formalidades essenciais, não há lugar ao pagamento de custas e estabelece-se uma limitação (muito discutida e discutível) aos meios probatórios admitidos.

¹⁷³ Poderia mesmo discutir-se acerca da possibilidade de recorrer directamente ao recurso hierárquico sem passar pela fase da reclamação graciosa, considerando-se o acto de liquidação o objecto de recurso. No entanto, o *recurso* vertente parece pressupor que se trate de uma reapreciação de uma decisão previamente tomada quanto à legalidade daquela liquidação.

¹⁷⁴ A matéria é, em si, extensa, pelo que dois breves apontamentos sintetizam o que de mais relevante resulta do regime legal: (i) o recurso das decisões dos tribunais tributários de primeira instância corre os seus termos no Tribunal Central Administrativo, a menos que apenas se discuta matéria de direito, caso em que a apreciação compete à Secção de Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo – artigo 280.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 26.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais; (ii) a sentença transitada em julgado pode ser objecto de recurso de revisão, nos termos exigentes do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo Tributário. Tal efeito suspensivo depende que seja prestada garantia pelo contribuinte, nos termos do normativo referido, conjugado com os artigos 195.º e 199.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Logo, não sendo prestada garantia idónea¹⁷⁵ – o que no actual contexto financeiro e económico nem sempre se revela tarefa fácil –, caso não haja lugar a pagamento voluntário, iniciar-se-á procedimento tendente à cobrança coerciva, não obstante estar em discussão a legalidade da liquidação que determinou a *dívida exequenda*.

As diligências executivas, por seu turno, são o reflexo natural do incumprimento da obrigação de pagar o imposto apurado, no prazo estipulado para o efeito.

Ou seja, uma vez decorrido o prazo para pagamento voluntário de um determinado tributo liquidado, o credor da relação jurídico-tributária recorre – por imperativo legal e não por mero acto de vontade¹⁷⁶ – aos meios judiciais tendentes à satisfação coerciva do seu crédito – é o designado processo de cobrança coerciva ou de execução fiscal¹⁷⁷. A qualificação de “meio judicial” é, um tanto ou quanto, discutível, na medida em o processo executivo pode correr toda a sua tramitação sem que haja intervenção de órgãos de natureza judicial¹⁷⁸. Trata-se de um processo tendencialmente simplificado e célere, tendente à rápida cobrança dos montantes em dívida.

No quadro dos procedimentos ora em análise, o devedor, *rectius*, o executado, é chamado a intervir por intermédio de dois meios fundamentais, a saber: (i) a oposição à execução (artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário); (ii) a reclamação de actos praticados pelo órgão de execução fiscal (artigo 276.º e seguintes daquele mesmo diploma).

¹⁷⁵ A suficiência e idoneidade da garantia prestada são apuradas no confronto com o artigo 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, preceito que regula as matérias ora em apreço. Embora a temática não se insira no núcleo da nossa investigação, consideramos fulcral evidenciar dois aspectos centrais: (i) o primeiro prende-se com as exigências contidas no n.º 5 do artigo mencionado, no qual se estabelece que o valor da garantia deverá abarcar a dívida exequenda, os juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de cinco anos e custas a contar à data do pedido, sendo que sobre a soma de todas estas cifras acresce um total de 25% - parece ser manifestamente contrário aos mais elementares princípios da proporcionalidade; (ii) a prestação de garantias pode consistir numa operação onerosa, sobretudo se tiver lugar por intermédio da intervenção de instituições bancárias – bem se compreende assim que tais garantias se encontrem sujeitas a um prazo de caducidade (artigo 183.º-A, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), assim como quando sejam prestadas indevidamente, haja lugar a ressarcimento dos custos suportados com a sua prestação (artigo 53.º da Lei Geral Tributária).

¹⁷⁶ Caso em que poderia optar por excutir o património do devedor, ou optar por não o fazer, o que, uma vez mais, atentaria contra o imperativo de igualdade entre os contribuintes.

¹⁷⁷ Sobre uma visão geral e a natureza do processo de execução ver RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2ª Ed., Almedina, CARLOS PAIVA, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, 2004, NUNO LUMBRALES, *Sobre a Promoção da Execução pelos Serviços de Finanças*, in *Fiscalidade* n.º 18, pp. 19-54.

¹⁷⁸ Mas tal qualificação infere-se a partir da letra do artigo 103.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária.

Como melhor veremos, a prescrição é um dos fundamentos que permite a dedução de oposição à execução – no âmbito da qual se debatem questões atinentes à exigibilidade dos tributos –, sendo que não configuramos, à partida, qualquer obstáculo a que o instituto seja invocado em sede de reclamação de actos praticados pelo órgão de execução fiscal.¹⁷⁹

3. Disparidade funcional – a prescrição tributária como garantia dos contribuintes sujeita ao princípio da legalidade

No que respeita às relações de natureza tributária, a prescrição (bem como a caducidade do direito à liquidação) insere-se no quadro das garantias não impugnatórias do contribuinte, pelo que nessa medida se encontra sujeita ao princípio da legalidade, vertido no artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa¹⁸⁰, nos termos do qual “*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*” (sublinhado nosso). Alguma doutrina tende a considerar que este princípio apenas se reflecte

¹⁷⁹ Muito mais haveria para explanar. Uma nota colateral quanto aos meios específicos e aos meios tutelares acessórios. Na senda da compartimentação de meios processuais em função das matérias controvertidas, o legislador optou por criar uma verdadeira dicotomia de meios judiciais no que concerne a actos tributários *lato sensu*. Assim, quando a discussão não comporte a apreciação da legalidade de actos de liquidação – ou equiparados – deve ser utilizada a tramitação prevista para a acção administrativa especial, regulada nos termos do artigo 50.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Não deixa de ser uma opção questionável, uma vez que a remissão, em bloco, para um conjunto de regras e trâmites administrativos de natureza não tributária gera, na maior parte dos casos, dificuldades ao nível da compreensão, interpretação e resolução dos problemas jurídicos suscitados pelos intervenientes processuais.

Existem ainda outros meios processuais, administrativos e judiciais, tendentes a discutir e solucionar problemas de índole diversa. Assim, por exemplo, o pedido de revisão da matéria colectável visa permitir a discussão em torno da aplicação de métodos indirectos (seus pressupostos e critérios seguidos na determinação da matéria colectável), antes mesmo da prática do acto de liquidação (atento o seu carácter suspensivo da liquidação) – o seu regime consta do artigo 91.º e seguintes da Lei Geral Tributária.

A revisão dos actos tributários, prevista no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, permite que a entidade que praticou o acto tributário controvertido possa apreciar da sua legalidade, por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária (ainda que tal iniciativa decorra de um impulso do contribuinte).

No quadro do processo judicial, são ainda previstos os seguintes meios acessórios: intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada de prova e execução de julgados (artigo 146.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e processo especial de derrogação de sigilo bancário (artigo 146.º-A e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Cumpre ainda referir, sem prejuízo de ulterior análise, dois meios processuais previstos no quadro da tutela judicial: a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido e acção para intimação para um comportamento (artigos 145.º e 147.º, respectivamente, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

¹⁸⁰ Ver Ac. STA, de 14.10.2009, processo n.º 0528/09, no qual se entendeu que “*as normas que regulam o regime da prescrição da obrigação tributária, inclusivamente as relativas ao regime da sua suspensão, inserem-se nas «garantias dos contribuintes»*”. Ver Ac. STA de 21.04.1999, processo n.º 023240, no qual se encontra vertido o entendimento segundo o qual o regime substancial da prescrição tributária se encontra regulado no Código de Procedimento Tributário (à data) e não no Código Civil.

sobre a determinação dos prazos de prescrição, bem como sobre as suas causas de suspensão e interrupção. Tais aspectos foram já apontados como sendo os “*elementos materiais*” da prescrição, pelo que apenas estes justificariam a subordinação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.¹⁸¹ Aparentemente, o artigo 8.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária corrobora essa visão redutora ou minimalista, ao firmar que estão sujeitos ao princípio da legalidade os prazos de prescrição; e nada mais dispõe quanto ao instituto vertente. De todo o modo, defendemos que tanto a norma referida como a doutrina citada ficam, salvo melhor opinião, aquém do real alcance da legalidade imposta pela Constituição da República Portuguesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, o artigo 8.º da Lei Geral Tributária só pode entender-se como norma que replica o comando constitucional, indo mais além do que o legislador constitucional¹⁸² (ou seja, aludindo a outros aspectos da relação tributária). Já não pode admitir-se que o legislador ordinário coarctasse o alcance das exigências constitucionais, pelo que a alusão desgarrada ao prazo de prescrição não implica que outros dos seus elementos não se encontrem, igualmente, submetidos àquele princípio de legalidade. As presentes considerações assentam na mera hierárquica normativa.

Em segundo lugar, temos dificuldade em conceber elemento material da prescrição mais relevante do que aquele que se prende com os seus efeitos, sem que tal prive os demais da respectiva importância. Assim, de *iure condendo*, o legislador tributário poderia criar normativo que estatuísse, de modo claro, preciso e conciso, os efeitos da prescrição tributária¹⁸³. Não nos parece razoável submeter os prazos prescricionais e as suas vicissitudes ao apertado controlo da lei, isentando o real efeito garantístico produzido pelo instituto – ou mesmo sustentando não se tratar este de um elemento material.

Pelo exposto, a prescrição tributária deve ser entendida como uma garantia dos contribuintes, sujeita ao princípio da legalidade em todos os seus elementos: prazo e suas vicissitudes, efeitos jurídicos, modo de produção dos seus efeitos.

Diferentemente, a prescrição civil não desempenha idêntico papel no seio das relações jurídico-privadas, nem tão pouco poderia fazê-lo. O instituto civil visa tutelar o valor da

¹⁸¹ Cfr. PAULO MARQUES, *Algumas Breves Reflexões sobre a Prescrição das Dívidas Tributárias*, de 20-04-2002, disponível em www.impostos.net. (consultado pela última vez em Abril de 2011) No entanto, considerando os aspectos já mencionados relativamente à previsão em normas tributárias das soluções acerca da prescrição, parece-nos que os efeitos decorrentes do instituto são, sem margem para dúvida, um daqueles elementos materiais.

¹⁸² Embora se venha defendendo que, no mais face à Constituição, apenas se exige regulamentação de lei em sentido material (curiosamente, a própria Lei geral Tributária não é, sequer, lei em sentido formal).

¹⁸³ Como veremos, tal normativo existe noutros ordenamentos jurídicos.

segurança jurídica, pondo cobro a situações de incerteza quanto à exigibilidade ou inexigibilidade de um determinado crédito, salvaguardando a posição do devedor em detrimento do princípio da justiça – tudo enquadrado na moldura da autonomia privada e da disponibilidade dos direitos em jogo. É pois um factor de estabilização voluntário, em função de uma expectativa do devedor, a qual adquire tutela jurídica legítima.

De facto, as garantias dos contribuintes¹⁸⁴ decorrem, directa e imediatamente, da relação geneticamente desequilibrada¹⁸⁵ que se estabelece entre o sujeito activo e o sujeito passivo. A relação jurídico-privada é, por via de regra, paritária¹⁸⁶. Também as fontes da relação jurídico-tributária e da relação jurídico-privada são diversas¹⁸⁷, pelo que pode sustentar-se que a prescrição desempenha, numa e noutra, diferentes papeis.

Porventura reconhecendo essa disparidade de atribuições ou, melhor dizendo, de finalidades, o legislador tributário consagrou importantes desvios normativos no que concerne ao regime jurídico da prescrição tributária. Assim, não só consagrou diferentes prazos de prescrição, como determinou com exactidão o momento a partir do qual devem tais prazos ser contados. Em convergência, as causas de suspensão e interrupção foram adaptadas à malha normativa do procedimento e processo tributário. Apenas assim pode a prescrição adequar-se à teia normativa

¹⁸⁴ O conceito de “garantias dos contribuintes” não é unívoco, nem tão pouco dispõe de uma base legal que nos permita definir os seus elementos e conteúdo essencial com precisão e exactidão. Sobre a matéria ver PAMPLONA CORTE REAL, *As Garantias dos Contribuintes*, Lisboa, C.E.F., 1986.

¹⁸⁵ DIOGO LEITE CAMPOS diverge deste entendimento, considerando que deve atender-se a uma “(...) relação jurídica paritária moldada pela obrigação do Direito Civil.” *As Três Fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados 67, Janeiro 2007, Lisboa, p.79. Temos porém dúvidas que o labirinto em que se tornou o direito adjectivo tributário seja compatível com a lógica de paridade *supra* referida – ver, a este respeito, RUI DUARTE MORAIS, *O regime legal dos direitos e garantias dos contribuintes*, in Revista Fiscal, Novembro 2008, p.12 e FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA, *Direitos e garantias dos contribuintes*, in Fisco, Ano 3, n.º 35, Outubro de 1991, p.7.

¹⁸⁶ Sem prejuízo de desigualdades *de facto* – à luz do quadro normativo aplicável, as partes de uma relação jurídico-privada dispõem do mesmo escopo de normas tutelares dos seus interesses e de uma identidade paralela de meios de acção e formas de reacção quanto a essas acções.

¹⁸⁷ As obrigações tributárias decorrem, necessariamente, de um conjunto concatenado de normas de incidência objectiva, subjectiva, territorial e temporal, sendo que o facto tributário – *i.e.*, facto jurídico com relevância no âmbito do Direito Tributário – desencadeia a relação tributária, ao abrigo do artigo 36.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Por outro lado, como se dispõe no n.º 2 do mesmo artigo, “*os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes*”, os quais devem constar de acto normativo (lei ou regulamento, consoante o tipo de tributo em causa). O que se disse não obsta à celebração de contratos fiscais, atinentes a benefícios fiscais, à luz do artigo 37.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária. Diferente e mais variado é o leque de fontes das obrigações civis, ou seja, o conjunto de factos que lhes podem dar origem: os contratos, os negócios jurídicos unilaterais, a gestão de negócios, o enriquecimento sem causa e a responsabilidade civil. Para MÁRIO JÚLIO ALMEIDA COSTA, as três últimas fontes constituem casos em que o vínculo obrigacional decorre directamente da lei, “*sem que se cuide, para tanto, da vontade dos intervenientes*” ver *Direito das Obrigações*, 10.ª Edição, Almedina, p.197. Ainda assim, de um ponto de vista estrutural, a génese das relações obrigacionais – e a teleologia que lhes subjaz – é bem distinta face às obrigações de natureza tributária. Sobre as especificidades da obrigação tributária ver JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal...*, pp. 247-250.

que enforma o ordenamento jurídico-tributário, em nada se confundindo com os critérios que fundamentam o prazo estipulado para a prescrição civil – o qual, por seu turno, não é uniforme¹⁸⁸.

Contudo, o desvio mais significativo reside no modo como a prescrição opera em direito civil e como opera ao nível do direito tributário. Se quanto ao primeiro o devedor deve invocar a prescrição para dela beneficiar – artigo 303.º do Código Civil –, obstando-se ao tribunal o conhecimento *ex-officio*, ao nível da prescrição tributária pode afirmar-se que a mesma opera *ope legis*, uma vez que o comando estatuído no artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário determina o seu conhecimento oficioso. Reiteramo-lo, por pertinente, a prescrição tributária opera por mero efeito da lei.

Normalmente entendida como uma questão de (in)exigibilidade, a prescrição tributária é, em nosso entender e salvo melhor opinião, susceptível de recondução a um problema de legalidade, *lato sensu*. Não subsistem dúvidas, porém, que tal legalidade não pode ter por referencial a liquidação do crédito tributário. Mas poderá enquadrar-se sob o escopo da legalidade da *cobrança*. Não se trataria, então, de saber se o crédito é exigível ou inexigível, mas sim se a cobrança efectuada – voluntária ou involuntária – é, ou não, legal. Dispõe o artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*” (sublinhado nosso). Uma vez que o conceito de cobrança, em direito tributário, abarca a cobrança voluntária e a cobrança coerciva¹⁸⁹ e dado que o legislador constitucional não distingue¹⁹⁰ as situações, entendemos que o preceito referido se deve repercutir em ambas. Ou seja, também a cobrança voluntária (pagamento voluntário) deve ser efectuada nos termos da lei, apenas sendo possível proceder ao pagamento do tributo liquidado quando esse crédito subsista ainda na ordem jurídica; se extinto, por já ter sido pago¹⁹¹ ou por decurso do prazo prescricional, a cobrança voluntária carece de fundamento, ou título – e a cobrança coerciva sempre será ilegal, susceptível de colocar a

¹⁸⁸ Como se viu, o Código Civil encerra três prazos de prescrição distintos, em função do direito em causa, a saber: (i) vinte anos; (ii) cinco anos; (iii) três anos.

¹⁸⁹ O artigo 78.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece que a cobrança pode correr sob duas modalidades: (i) pagamento voluntário (regulada nos artigos 84.º e seguintes do mesmo diploma); (ii) cobrança coerciva (previsto nos artigos 148.º e seguintes do mesmo diploma). Para distinção entre ambas Cfr. ANTÓNIO SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas...* pp.156-157 e JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...*, pp.257-259

¹⁹⁰ Devendo, portanto, observar-se o princípio à luz do qual onde o legislador não distinguiu não devemos nós fazê-lo – *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

¹⁹¹ O pagamento de uma dívida tributária extingue a relação jurídico-tributária, nos termos e para os efeitos dos artigos 40.º a 42.º da Lei Geral Tributária.

Administração Tributária no dever de indemnizar pelos danos causados¹⁹², reunidos que se encontrem os pressupostos da responsabilidade civil.

Apresentada que foi a contextualização base da temática que nos propomos discutir, importa traçar uma sumária evolução histórica e conceptual da prescrição, genericamente considerada.

4. O objecto da prescrição tributária – A fórmula liminar do artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária

A questão que ora se coloca é a seguinte: qual é o objecto da prescrição tributária? O legislador não cuidou de prever com exaustividade os aspectos relacionados com o objecto da prescrição em sede tributária. A estatuição do artigo 48.º da Lei Geral Tributária é deveras simples, recorrendo-se à locução “*as dívidas tributárias prescrevem*”. Não obstante, tal simplicidade é, *in casu*, suficientemente elucidativa, não subsistindo espaço para dúvidas de relevo – é a dívida tributária, enquanto obrigação pecuniária a cujo cumprimento se encontra adstrito o sujeito passivo da relação obrigacional, o objecto da prescrição vertente.

Como tal, não são as competências relativas à cobrança dos tributos que prescrevem – de outro modo, estaríamos a sustentar que a prescrição nada mais seria do que a caducidade do direito à cobrança, da perspectiva do sujeito activo (o que não parece ser verdade em Direito Civil nem tão pouco em Direito Tributário). Sucede que não nos movemos no campo dos direitos, mas antes das competências. Aliás, tais competências sempre seriam imprescritíveis, sendo que o órgão de execução fiscal a elas se encontra vinculado, *i.e.*, a prossecução da satisfação do crédito não é, em momento algum, fruto de uma decisão tomada ao abrigo de um poder discricionário¹⁹³ - é antes tomada ao abrigo de estritos poderes legais vinculados e vinculativos. Mas estamos, de facto, perante um fenómeno de paralisação daquelas competências, motivado pela prescrição de um direito de crédito de natureza pública.

¹⁹² Responsabilidade do Estado pelo exercício da sua função administrativa, apurada nos termos da Lei 67/2007, a qual por seu turno se afigura como a concretização de um imperativo constitucional plasmado no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa: “*O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem*”. Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, pp.29-30.

¹⁹³ Poderes desta natureza sempre seriam de admitir apenas quanto a “*domínios que extravasam o campo dos elementos essenciais dos impostos, como é patente sobretudo em matéria de fiscalização (...)*”. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal...*, p.74.

Por imperativo de honestidade, diremos igualmente que em sede de direito civil é, também, a obrigação que prescreve e não o direito de recorrer aos mecanismos judiciais para obtenção da execução coactiva da prestação devida (no máximo, tal direito potestativo estaria sujeito a um prazo de caducidade, se temporário por natureza), disponibilizados no quadro normativo do processo executivo civil¹⁹⁴. Mas, uma vez mais, evidencia-se aqui a disparidade no que concerne aos princípios estruturantes das relações contrapostas, pois que o credor civil não se encontra legalmente vinculado a lançar mão desses mecanismos. A disponibilidade do direito em causa permite-lhe, passe o pleonasma, *dispor* livremente dele, abdicando de ver a prestação coactivamente realizada¹⁹⁵. O credor tributário, por oposição, encontra-se legal e constitucionalmente adstrito à prossecução dos interesses públicos – sendo que a arrecadação de créditos tributários regularmente liquidados se encontra, sem margem para qualquer dúvida, no âmago daqueles mesmos interesses.

A questão ora suscitada, atinente ao objecto da prescrição tributária, nem sempre foi absolutamente líquida. De facto, discutiu-se amplamente se o instituto teria aplicação a todas as relações obrigacionais em que o Estado surgisse como credor ou, no mínimo, como entidade competente para promover a execução do crédito. Uma das situações submetidas à apreciação das instâncias judiciais administrativas respeitava a dívidas de juros decorrentes de contratos de mútuo celebrados pela Caixa Geral de Depósitos. Em múltiplos arestos o Supremo Tribunal Administrativo teve oportunidade de clarificar que a prescrição tributária abarca apenas *obrigações tributárias*¹⁹⁶.

Na vigência do Código das Execuções Fiscais, o legislador definiu o objecto da prescrição com recurso à locução “*contribuições em dívida ao Estado*” (artigo 145.º do Código das Execuções Fiscais)¹⁹⁷. Posteriormente, com a entrada em vigor do Código de Processo das

¹⁹⁴ A diferença é crucial, uma vez que a acção procede caso a prescrição não seja invocada pelo devedor civil.

¹⁹⁵ Pode mesmo, em verdade, fazer-se valer da vasta panóplia de causas de extinção das obrigações constante do Código Civil. O mesmo não pode dizer-se quanto ao credor tributário – este último está adstrito às causas extintivas recebidas, e devidamente adaptadas, pelo direito tributário.

¹⁹⁶ Veja-se, entre outros: Ac. STA de 22.10.1997, processo n.º 021746; Ac. STA de 25.11.1998, processo n.º 023010; Ac. STA de 20.01.1999, processo n.º 023012; Ac. STA de 14.04.1999, processo n.º 023012; Ac. STA de 14.11.2011, processo n.º 025341; Em todos os arestos referenciados, defende-se que, por se tratar de relações obrigacionais de direito privado, a prescrição não pode ser conhecida oficiosamente, carecendo de invocação pelo devedor – não obstante a aplicação das regras atinentes à execução fiscal para cobrança daqueles créditos. Deste raciocínio infere-se, desde logo, o princípio do conhecimento oficioso da prescrição, bem como fica patente a contraposição com o regime civil.

¹⁹⁷ A este respeito, explicavam JOÃO DE MATOS E JOSÉ SERPA E OLIVEIRA que “*a expressão «em dívida ao Estado» está aqui empregada na acepção muito restrita de Estado-Fisco, a entidade que detém os poderes*

Contribuições e Impostos, alterou-se a expressão para “*contribuições e impostos em dívida ao Estado*” (artigo 27.º). Alteração mais significativa seria promovida pelo Código de Processo Tributário, nos termos do qual o objecto da prescrição tributária seria “obrigações tributárias” (artigo 34.º)¹⁹⁸.

Actualmente, o artigo 48.º da Lei Geral Tributária recorre ao conceito de *dívidas tributárias*, pelo que uma interpretação sistemática nos reconduz às seguintes figuras típicas: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições financeiras a favor de entidades públicas (artigo 3.º da Lei Geral Tributária). Note-se que prescrevem igualmente, por inerência, as dívidas tributárias acessórias, designadamente os juros moratórios¹⁹⁹ e os juros compensatórios²⁰⁰, o que não acontece ao nível da prescrição civil.

5. Impossibilidade da especialidade normativa entre prescrição civil e prescrição tributária

a) O objecto da prescrição civil e a disponibilidade dos direitos exigida pelo artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil

Nos termos do artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil, apenas estão sujeitos a prescrição os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição. O legislador recorreu à seguinte formulação normativa: “*Estão 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*”.

Importa reter duas notas fundamentais. A primeira prende-se com o objecto da prescrição – *direitos*. A segunda refere-se a uma característica inelutável desses direitos – *a sua disponibilidade*.

A norma em apreço é, em nosso entender, absolutamente incontornável, na exacta medida em que estabelece uma exigência estrutural relativamente aos direitos sujeitos ao regime da

tributários de lançamento e arrecadação para o Tesouro”. Ver *Código de Processo das Contribuições e Impostos na Jurisprudência*, Lisboa, 1973, p.51.

¹⁹⁸ A respeito desta norma, a doutrina afirmava peremptoriamente a exclusão de “*dívidas provenientes do domínio privado do Estado*”. Ver PINTO FERNANDES E CARDOSO DOS SANTOS, *Código de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, p.137.

¹⁹⁹ Previstos no artigo 44.º da Lei Geral Tributária e calculados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário.

²⁰⁰ Previstos no artigo 35.º da Lei Geral Tributária e devidos pelo retardamento, imputável ao sujeito passivo, da liquidação do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente.

prescrição civil. Da exegese do preceito em causa depende, em larga medida, a relação normativa a estabelecer entre a prescrição civil e a prescrição tributária.

Trata-se de uma limitação estrutural, *i.e.*, o regime legal subsequente encontra-se moldado, ou melhor dizendo, enformado à luz deste imperativo de disponibilidade dos direitos. A norma carece de alguma clarificação, sobretudo quanto a determinar o alcance da expressão “*ou que a lei não declare isentos de prescrição*”. Vejamos.

Os direitos indisponíveis são, nos termos da primeira parte da norma, imprescritíveis, sendo em todo o caso desnecessário que o legislador os isente de prescrição, sob pena de uma tautologia dispensável – são imprescritíveis pela natureza de que se revestem. Logo, apenas podemos entender a isenção de prescrição como referente a direitos disponíveis – direitos que, em virtude de uma determinada *ratio*, o legislador optou por arredar do regime da prescrição. Temos, assim, uma cumulação de dois pressupostos para que um determinado direito se encontre sujeito ao regime prescricional: (i) deve tratar-se de um direito disponível; (ii) a lei não pode isentá-lo do regime prescricional. Em suma, não basta a sua disponibilidade para que se possa concluir que determinado direito é, por decurso de um certo prazo, susceptível de prescrever.

A exigência de disponibilidade dos direitos sujeitos a prescrição pretendeu afastar do regime prescricional certas categorias de direitos, tais como, *v.g.*, direitos de personalidade (artigo 70.º a 81.º do Código Civil), direitos conexos com o estado e com a capacidade das pessoas (em particular, direitos familiares pessoais – como, por exemplo, o poder paternal)²⁰¹, direitos pertencentes ao domínio público²⁰² e direitos de natureza facultativa²⁰³, devendo a correspectiva indisponibilidade ser aferida objectivamente²⁰⁴. Vaz Serra expõe a ideia subjacente ao preceito de modo particularmente elucidativo, pelo que recordamos as suas palavras: “(...) *se é um direito indisponível, se ele está subtraído à influência da vontade do seu titular, não pode*

²⁰¹ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.23 e 24.

²⁰² Embora deva esclarecer-se que a discussão quanto a estes direitos girava, sobretudo, em torno de bens ou coisas de domínio público – direitos reais do Estado ou autarquias locais, destinados a satisfazer fins de interesse público. Não se discute a questão dos direitos de crédito de natureza pública. Cfr. ADRIANO VAZ SERRA, *Prescrição e Caducidade...*, p.64-98.

²⁰³ Entendendo-se como tal “*poderes ou faculdades englobadas num direito mais amplo*” Cfr. ADRIANO VAZ SERRA, *Prescrição e Caducidade...*, p.98.

²⁰⁴ Quer com isto significar-se que a indisponibilidade deve ser absoluta, tendo como referencial a natureza intrínseca dos direitos em causa e as características objectivas que justificam a sua indisponibilidade. Não estão, como tal, em causa situações de indisponibilidade relativa, emergentes de situações conexas com a limitação da capacidade jurídica do seu titular. Cfr. ADRIANO VAZ SERRA, *Prescrição e Caducidade...*, pp. 58 e seguintes; PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado, Volume I*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, p.270.

prescrever, dado que a prescrição se funda na inércia do titular e não pode prevalecer sobre as razões de ordem pública em que a indisponibilidade se funda”²⁰⁵.

Uma vez que a lei é omissa quanto ao objecto da caducidade civil, podemos validamente concluir que aquele prazo corre mesmo nas situações em que estão em causa direitos indisponíveis. Tal conclusão é, aliás, reforçada pela letra do artigo 333.º do Código Civil, norma segundo a qual o regime de invocação depende, precisamente, da disponibilidade ou indisponibilidade dos direitos em causa²⁰⁶.

Tudo ponderado diremos, em sintonia com a doutrina dominante, que o objecto fundamental da prescrição, embora não exclusivo²⁰⁷, consiste em direitos de crédito²⁰⁸. Nesta medida – e em nosso entender, somente nesta²⁰⁹ – alude-se à prescrição como sendo um instituto geral de direito, cuja generalidade é limitada pelos pressupostos, quanto ao objecto, *supra* referidos²¹⁰.

Por outro lado, a lei reconhece a possibilidade de determinados direitos disponíveis serem subtraídos ao escopo prescricional, como sucede com os direitos sujeitos à caducidade (artigo 298.º, n.º 2, do Código Civil)²¹¹. São também imprescritíveis, embora disponíveis, os direitos reais de propriedade, usufruto e habitação, superfície e servidão, nos termos e para os efeitos do artigo 298.º, n.º 3, do Código Civil²¹², conforme previamente estudado.

Por pertinente quanto ao cerne da presente investigação, deve suscitar-se a questão de saber se a situação inversa é possível, *i.e.*, saber se um determinado direito indisponível pode, ou não,

²⁰⁵ ADRIANO VAZ SERRA, *Prescrição e Caducidade...*, p.57.

²⁰⁶ No primeiro caso deve ser invocada pela parte a quem aproveita (num regime similar ao da prescrição civil), devendo ser oficiosamente conhecida quando se reporte a direitos indisponíveis.

²⁰⁷ A matéria foi mesmo amplamente debatida no âmbito dos Trabalhos Preparatórios, uma vez que o Código Civil de 1867 não clarificava a questão de saber qual o objecto da prescrição. Alguns autores sustentavam que a prescrição apenas poderia incidir sobre direitos de crédito, sendo que outros argumentavam no sentido da aplicação do instituto à generalidade dos direitos. Em sentido da aplicação exclusiva aos direitos de crédito, cfr. DIAS MARQUES, *Prescrição Extintiva...*, p. 62-65. Em sentido da aplicação à generalidade dos direitos, cfr. Vaz Serra, *Prescrição e Caducidade...*, p.46. A matéria parece ser actualmente unânime no seio da doutrina nacional, prevalecendo a ideia de se tratar de um instituto geral de direito. Cfr. ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.23.

²⁰⁸ Neste sentido, cfr. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil...*, p.379; LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Volume II...*, p.692.

²⁰⁹ Ainda que assim não se entenda, *i.e.*, ainda que a prescrição devesse ser considerada um instituto geral de direito (no quadro dos princípios gerais de direito), o seu regime sempre dependerá da regulação que lhe é conferida em cada ramo ou sub-ramo de direito que a recebe.

²¹⁰ LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Volume II...*, p.692.

²¹¹ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.24.

²¹² Já se entendeu que, não obstante a enunciação de direitos reais em concreto, todos os direitos reais de gozo se encontram sujeitos ao regime do não-uso. Cfr. António MENEZES CORDEIRO, *Reais*, 1979, p.793, *apud*, ABÍLIO NETO, *Código Civil Anotado...*, p.227.

encontrar-se sujeito ao regime prescricional. Enunciando a questão de outro modo, deverá admitir-se tal desvio ao artigo 298.º Código Civil, por exemplo através de um regime dito especial, *lato sensu*²¹³? Abstractamente não parece ser plausível, sob pena de se frustrarem os fins subjacentes ao leque de pressupostos ali contidos. De um outro prisma, considerando que a relação de especialidade normativa pressupõe a subsunção da situação factual à norma geral, caso a norma especial não exista, não vemos como seria concebível submeter um direito indisponível ao regime da prescrição. Retomaremos, com maior aprofundamento, este ponto específico.

A dúvida centra-se, pois, na questão de determinar se um regime excepcional poderia incluir direitos indisponíveis no rol de direitos susceptíveis de prescrever ou, em sentido contrário, se apenas poderia isentar direitos disponíveis do regime prescricional. Abstractamente, somos obrigados a aceitar que tal norma seria, necessariamente, qualificada de norma excepcional, pois aponta no sentido oposto da norma geral. Consideremos o seguinte exemplo, antes de prosseguirmos com a análise do regime prescricional. Imaginemos a seguinte regra: “*O Imposto do Selo incide apenas sobre todos os contratos*”. Explicitamente prevê-se a sujeição de todos os contratos a Imposto do Selo; implicitamente, excluem-se daquele imposto todas as realidades que não sejam contratos – o que vale por dizer que os “não-contratos” não estão sujeitos ao imposto.

Excepcional seria, pois, a norma segundo a qual “*o contrato de mútuo não está sujeito a Imposto do Selo*”. Verificam-se todos os pressupostos, mais um adicional e específico, invertendo-se o sentido da norma. E que dizer da seguinte norma: “*A outorga do testamento está sujeita a Imposto do Selo*”? Quanto à previsão explícita da norma, nada se pode inferir. Já no que respeita à previsão implícita, estamos diante uma norma excepcional, pois que se inverte o sentido da norma geral²¹⁴.

Retomemos a análise do artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil. A regra geral será a de que os direitos disponíveis estão sujeitos a prescrição – a menos que dela isentos (por meio de norma excepcional –, o que constitui a previsão explícita. Implícita e logicamente, da norma resulta que os direitos indisponíveis não estão sujeitos a prescrição. Consequentemente, ao prever que um

²¹³ Abarcando, portanto, as relações de especialidade e excepcionalidade normativa em sentido estrito.

²¹⁴ Como explica PEDRO MONIZ LOPES, *Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa: Estrutura e Operatividade na Discricionariedade conferida por Normas Habilitantes*, Almedina, 2011, p.46. “*A relação de excepcionalidade é identificada quando a regra (A) apresenta, por referencia a regra (B) (i) pressupostos comuns e um pressuposto adicional diferenciado, (ii) sentido deontico inverso e (iii) uma estatuição idêntica mas incompatível*” – no caso, não se duvidamos que se encontrem reunidos todos os pressupostos comuns.

dado direito indisponíveis prescreve, o legislador estaria a dispor, para um caso concreto, em sentido oposto face à previsão geral. Assim, a regra geral é de que os direito indisponíveis não prescrevem; excepcional é a norma segundo a qual dado direito indisponível se encontra sujeito à prescrição.

Em nosso entender, porém, atento o carácter estrutural do artigo 298.º Código Civil no que respeita à prescrição, sempre configuraríamos tal desvio como uma verdadeira distorção, pelo que advogamos no sentido da impossibilidade de, através de um regime especial, *lato sensu*, submeter um direito indisponível à prescrição civil. Tal desvio atentaria contra a própria mecânica da prescrição.

b) A indisponibilidade do crédito tributário

Ora, sucede que o objecto da prescrição tributária – com a maior ou menor abrangência que os vários diplomas lhe têm reconhecido – consiste num direito indisponível. Melhor explicitando, o crédito tributário é um direito irrenunciável e indisponível, da titularidade da Administração Pública²¹⁵. Tal indisponibilidade²¹⁶ resulta, directa e imediatamente da lei – o artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária determina que “*o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*”²¹⁷ (sublinhado nosso). A doutrina considera tratar-se de um princípio basilar do Direito Tributário²¹⁸. O princípio em apreço veda que o sujeito activo renuncie ou

²¹⁵ Cfr. PAULO MARQUES, *Algumas Breves Reflexões sobre a Prescrição das Dívidas Tributárias*, de 20-04-2002, disponível em www.impostos.net. (consultado pela última vez em Abril de 2011). Ver Ac. STA, de 26.04.2007, processo n.º 0166/07.

²¹⁶ Do crédito tributário e dos demais “*vínculos creditícios da relação jurídica tributária, nomeadamente o direito a juros*”. Ver DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada...*, p. 127.

²¹⁷ Sendo este preceito complementado pela letra do artigo 37.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária: “*A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário*” (sublinhado nosso).

²¹⁸ VÍTOR FAVEIRO considera tratar-se de um pressuposto ínsito nas leis constitucionais, referindo-se ao artigo 37.º, n.º 2 da LGT como “*um pressuposto da ordem tributária constitucional, abrangendo toda a obrigação constituída*”. Mais entende que a indisponibilidade dos direitos tributários é um “*princípio subjacente à ordem constitucional, ou seja em tudo que, por acto administrativo, possa implicar a afectação do princípio da igualdade e legalidade na distribuição do dever de contribuir e na correspondência de tal dever com a capacidade contributiva tomada como base da lei tributária*”. Cfr. *O Estatuto do Contribuinte – a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p. 702 e 704, respectivamente. Ver ainda ANDREIA JÚNIOR, *A compensação de créditos tributários*, in *Revista Fiscal*, Abril 2008, p. 9-10, autora que sintetiza o real alcance do princípio da indisponibilidade com nitidez: “*Esta indisponibilidade não se resume à proibição de conceder moratórias ou de alteração de quaisquer condições de pagamento sem habilitação legal para o fazer. Inclui-se aqui também a proibição de proceder a perdões dos impostos ou a renunciar de qualquer forma ao seu pagamento*”.

disponha do crédito tributário²¹⁹, dado que de outro modo estaria irremediavelmente comprometido o princípio da igualdade entre os contribuintes e, em última análise, o princípio da legalidade administrativa e tributária.

Uma vez que deste princípio decorre a inadmissibilidade de causas extintivas do crédito tributário para além das previstas em leis de natureza tributária²²⁰, dir-se-á que a dívida tributária apenas prescreve porque, e na exacta medida em que, a lei tributária assim o prevê²²¹. Assim sendo, podemos desde logo concluir que na ausência do disposto no artigo 48.º Lei Geral Tributária as dívidas tributárias seriam imprescritíveis²²², por manifesta inaplicabilidade do regime de direito civil, visto não se verificar o preenchimento de um pressuposto essencial – a disponibilidade do direito objecto de prescrição. Mais, ainda que tal pressuposto se verificasse, a inexistência do artigo 48.º da Lei Geral Tributária impediria o recurso ao Código Civil, porquanto as causas de extinção do crédito tributário devem constar de lei tributária, caso em que assim não seria.

Considerando o exposto, estaremos perante um regime de prescrição *especial, excepcional* ou *autónomo*? Esta é, bem vistas as coisas, a questão subjacente a todas as demais que temos vindo a suscitar.

c) Consequente impossibilidade da relação de especialidade normativa e relação de excepcionalidade

Será ainda prematuro responder de modo conclusivo, visto que cumpre analisar outros caracteres essenciais do regime legal. Contudo, a indisponibilidade do crédito tributário surge como uma incontornável entorse à lógica que preside sobre a prescrição plasmada no Código

²¹⁹ Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade...*, p.253; Américo Fernando Brás Carlos considera que a intransmissibilidade do crédito tributário – artigo 29.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária – é reflexo da indisponibilidade sob análise. Cfr. *Impostos – Teoria Geral*, 3.ª Edição, Almedina, 2010, p.70.

²²⁰ Cfr., designadamente, Ac. TCAS de 08.02.2011, processo n.º 04497/11 e Ac. TCAS de 17.10.2006, processo n.º 01378/06, no âmbito do qual se afirma que só pode “*fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*”. Particularmente elucidativo quanto à relevância deste princípio é o argumento plasmado no Ac. TRP de 11.05.2010, processo 552/09.0 TBSJM.P1: “*A indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria Administração Fiscal e a todos os particulares e não pode ser afastada por vontade das partes ou de terceiros, sendo decorrência directa dos fundamentais princípios da legalidade e igualdade tributária de todos os contribuintes, os quais encontram respaldo nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa*”.

²²¹ MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA considera que do princípio da indisponibilidade do crédito tributário decorre a necessidade desta forma de extinção operar nos “*precisos termos definidos na lei*” ver *Fiscalidade...*, p.283.

²²² Como foram, vimo-lo, durante um alargado período histórico.

Civil. A explanação que se segue admite, sem conceder e apenas para avaliação da sustentabilidade das posições assumidas, a possibilidade de se estabelecerem relações de especialidade entre diferentes sistemas normativos. Assim, a discussão que agora se pretende verter situa-se num segundo plano, caracterizado pela relação entre as normas da prescrição civil (situadas no sistema de Direito Privado) e as normas da prescrição tributária (situadas no sistema de Direito Público).

A este respeito, poderia argumentar-se no sentido da impossibilidade da relação de especialidade, com base na expressão “*as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial (...)*”. A alusão a uma outra lei, especial face a esta, poderia ser conducente à qualificação do artigo 48.º da Lei Geral Tributária como norma geral²²³, afastando a sua *especialidade*.

No entanto, bem sabemos que a relatividade inerente ao conceito de especialidade normativa permite a delimitação de círculos concêntricos sucessivos, cada um com menor amplitude e abrangência que o seu antecedente²²⁴. Assim sendo, qualquer argumentação erigida no sentido de afastar a especialidade normativa por esta via seria, evidentemente, improcedente, uma vez que o artigo 48.º da Lei Geral Tributária poderia ser especial face ao artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil e geral face a uma outra disposição tributária.

Todavia, outro argumento é susceptível de ser invocado, o qual se prende com a inaplicabilidade do regime prescricional civil caso as normas que prevêm, e regulam, a prescrição tributária inexistissem. Melhor explicitando, o regime civil seria inaplicável face à inexistência de norma tributária que previsse o instituto da prescrição, pelo que parece arredada, *a priori*, qualquer hipótese de se tratar de um regime *especial*. De facto, uma das premissas essenciais da especialidade normativa caracteriza-se pela prévia aplicabilidade da norma geral. Quer isto significar que “*as normas especiais regulam um facto ou situação que já caberia na norma geral, se a especial não existisse, para lhe dar uma regulamentação diferente, atendendo*

²²³ Na senda do aforismo *lex specialis derogat generali*.

²²⁴ A imagem dos círculos concêntricos, utilizada em momento prévio, é impressiva no que concerne à matéria das relações de especialidade e de excepcionalidade normativa. PEDRO MONIZ LOPES sintetiza com acuidade os aspectos fundamentais a considerar, afirmando que “*(...) a relação de especialidade (...) é um conceito relativo, pelo que (i) A norma 1 pode ser geral face à norma 2 e especial por relação à norma 3, na mesma medida em que (ii) o conjunto de normas 1 pode ser geral face ao conjunto de normas 2 e especial quando confrontado com o conjunto de normas 3.*” Cfr. *Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa...*, p. 114.

a circunstâncias várias”²²⁵ – o direito especial é, assim, mero complemento ou especificação do direito geral²²⁶.

Considerando a indisponibilidade dos direitos em jogo, dir-se-á que não se encontraria preenchida a previsão do artigo 298.º, n.º 1, Código Civil, sendo conseqüentemente inaplicável a respectiva estatuição.

Ou seja, a relação de especialidade normativa pressupõe a aplicabilidade apriorística do regime geral numa situação de inexistência do regime especial. Isto é, a norma especial recorta situações que se encontram sob o escopo da norma geral, conferindo-lhes um tratamento jurídico diferenciado – *especializado* em função de determinados elementos –, com vista à salvaguarda de fins distintos daqueles que são tutelados pela regra geral. Neste sentido, atenta a letra do artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil, nos termos da qual a prescrição não pode ter por objecto direitos indisponíveis, conjugada com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, somos levados à conclusão de que as dívidas tributárias apenas prescrevem na exacta medida em que tal se encontra previsto no ordenamento jurídico tributário²²⁷. Perfilhando esta linha de argumentação, prescrição civil e prescrição tributária não podem encontrar-se vinculadas por um próprio e verdadeiro nexo de especialidade normativa.

O que se expôs não obsta, porém, a que a última seja o produto de uma importação de formas do direito civil, embora devendo ser interpretada e aplicada à luz dos princípios basilares e estruturantes do Direito Público – em especial do Direito Tributário. Essa mesma importação e adequação, ainda que em moldes susceptíveis de debate, verifica-se quanto à caducidade do direito à liquidação²²⁸.

²²⁵ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Introdução ao Estudo do Direito*, Universidade Católica Portuguesa, 3.ª Edição, p.190-191. Sobre o alcance da especialidade normativa ver também Ac. STA de 20.02.1997, processo n.º 041462, no qual se afirma que as normas especiais “*consagram uma disciplina nova ou diferente para um círculo mais restrito de pessoas, coisas, ou relações e não uma disciplina directamente oposta à do direito comum*”.

²²⁶ INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Introdução ao Estudo do Direito, Volume II*, 10.ª Edição, p.143

²²⁷ Cfr. PAULO MARQUES, *Algumas Breves Reflexões Sobre a Prescrição das Dívidas Tributárias*, 20.04.2002, texto disponível em www.impostos.net. (consultado pela última vez em Abril de 2011).

²²⁸ Tal importação de figuras, e subsequente adaptação à realidade jurídica tributária, ocorre relativamente à compensação dos créditos tributários (artigo 40.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e artigo 89.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e à dação em cumprimento (artigo 40.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e 87.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), dado que ambas constituem evidentes exemplos da importação de conceitos operada pelo direito público. Curiosamente, no que concerne à compensação, o artigo 853.º, n.º 1, alínea c), do Código Civil exclui os créditos do Estado do campo de aplicação daquele instituto – o que se compreende à luz do supra aludido princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Assim, poderia suscitar-se a questão de saber qual o vínculo normativo – se algum – que une o regime civil e o regime tributário quanto a tais matérias. Sobre a compensação de créditos tributários ver ANDREIA JÚNIOR, *A compensação de créditos tributários...*, p.9

A relação de excepcionalidade suscita algumas dúvidas de relevo, porquanto da mesma decorre, forçosamente, um regime oposto ao regime-regra. Recuperamos aqui as considerações anteriormente tecidas quanto aos “direitos indisponíveis sujeitos à prescrição” e sua excepcionalidade. É, abstractamente, equacionável.

Importa reafirmar, porém, que em nosso entender o artigo 298.º, n.º 1, Código Civil é parte integrante de um conjunto incindível, formado pela totalidade de normas relacionadas com a prescrição civil e, em particular – por se tratar de elementos nucleares do instituto –, com as regras ligadas à invocação e aos efeitos da prescrição. Tais normas enformam o instituto, modelam-no de tal modo que uma entorse ou desvio em qualquer delas implica, necessariamente, uma alteração à natureza do próprio instituto (o que não obsta a que tais normas, submetidas a diferentes princípios, não originem igual autonomia)²²⁹.

Por razões de coerência lógica, diremos então que a prescrição tributária não poderá ser uma forma especial de prescrição, mas antes um instituto autónomo.

²²⁹ Isto é, se concebermos um regime de prescrição tributária cujas normas sejam integralmente idênticas às do Código Civil, nem por isso deixaremos automaticamente de estar perante um instituto autónomo.

Capítulo III
Conhecimento oficioso e efeito extintivo

1. Conhecimento da prescrição

a) A necessidade de invocação da prescrição civil e o “nascimento” da dívida prescrita

A questão atinente à produção de efeitos da prescrição, ou melhor dizendo, à forma como tais efeitos se produzem, é absolutamente axial no âmbito da presente investigação. Como tal, a determinação de quais sejam, efectivamente, esses efeitos deve ser precedida do estudo dos diferentes regimes legais tendentes à verificação dos mesmos. De facto, consideramos existir uma relação profundamente intrínseca entre o regime relacionado com o conhecimento da prescrição e a natureza dos efeitos jurídicos decorrentes do instituto. Os segundos dependerão em larga medida, salvo melhor opinião, das regras conexas com o primeiro.

A análise aos regimes civil e tributário permite desde logo constatar uma diferença substancial no que concerne à forma como aqueles efeitos prescricionais operam. Como veremos de modo mais detalhado, a prescrição civil carece de invocação por parte do seu beneficiário, ao passo que a prescrição tributária opera por mero efeito da lei, sendo conhecida independentemente de invocação perante o órgão de execução fiscal – ou, mais latamente, perante qualquer órgão da Administração tributária ou órgão de natureza judicial. Vejamos, então, as diferenças quanto a este aspecto em particular.

Nos termos do artigo 303.º do Código Civil, a prescrição carece de invocação por aquele a quem aproveita, pelo que o tribunal se encontra impossibilitado de a conhecer oficiosamente. Analisando a letra do preceito referido, cumpre considerar, separadamente, os seus dois segmentos constitutivos. O primeiro segmento apresenta-se formulado pela negativa, impondo uma verdadeira proibição ao tribunal, no sentido de vedar a que este aprecie de *motu proprio* da prescrição. O segundo, estruturado numa perspectiva positiva, determina que sobre o beneficiário da prescrição impende um ónus de invocação, judicial ou extrajudicial, do instituto, de modo a proceder ao aproveitamento dos seus efeitos. À luz das boas regras de construção normativa, a disparidade evidenciada reside, essencialmente²³⁰, no modo deôntico dos segmentos *sub judice*, pois que o primeiro é eminentemente *proibitivo*, ao passo que o segundo é vincadamente *impositivo*.

²³⁰ É por demais evidente que os segmentos normativos referidos têm, ainda, âmbitos subjectivos, pelo que a diferença do modo deôntico assenta nessa mesma distinção.

Mas que dizer quanto ao alcance desta *necessidade de invocação*? Estaremos diante um pressuposto da própria prescrição ou perante mera condição da sua eficácia? A diferença não é despicienda, nem reveste contornos de puro e simples interesse teórico. O que se discute é saber a partir de que momento se pode afirmar que determinado direito – ou dívida, para o que aqui nos interessa – se encontra prescrito. Prescreverá a dívida por mero decurso do prazo, ou este será simples pressuposto *sine qua non* para a produção dos efeitos da prescrição, a conjugar com um outro, que seja o da sua invocação? A resposta à presente indagação pode provar ser determinante quanto ao conjunto de regras a aplicar em momento posterior.

Numa formulação eminentemente prática, a questão coloca-se nos seguintes termos: o cumprimento de uma obrigação depois de decorrido o prazo prescricional, sem que tenha havido invocação do instituto, constituirá cumprimento de uma obrigação jurídica ou cumprimento de uma *obrigação prescrita*?²³¹ Ou será ainda a obrigação prescrita uma subespécie de obrigações jurídicas?²³² Mais do que saber no que consiste, ao certo, uma obrigação prescrita, pretendemos agora aferir a partir de que momento estamos perante uma obrigação dessa natureza ou subespécie.

Na esteira do que é defendido por Antunes Varela, pode advogar-se no sentido de a satisfação da prestação nos termos *supra* referidos corresponder ao cumprimento de uma obrigação de carácter jurídico – *i.e.*, que a não invocação da prescrição pelo devedor (reiteramos, porque aqui nos focamos em especial no que respeita a direitos de crédito) obsta a que se possa falar em dívida prescrita²³³.

Contra este entendimento pode argumentar-se que o legislador, no artigo 303.º do Código Civil, recorreu à locução “[a prescrição] *necessita, para ser eficaz, de ser invocada (...)*”, o que,

²³¹ Sem discutir, de momento, se tal obrigação deve ou não considerar-se como “*obrigação natural*”. A pertinência da questão pode igualmente ser apurada no confronto com o artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, preceito que regula a não repetição do que foi prestado em cumprimento de uma obrigação prescrita.

²³² Sabemos que o crédito tributário se estrutura a partir da figura da *obrigação jurídica*. A sua caracterização nuclear é levada a cabo pelo artigo 397.º e pelo artigo 398.º, n.º 2, ambos do Código Civil – assim, a obrigação jurídica consiste no vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação, sendo que o interesse do credor deve ser digno de protecção legal. MÁRIO JÚLIO MÁRIO JÚLIO ALMEIDA COSTA designa tais obrigações como *civis* ou *perfeitas*, em função da exigibilidade do seu cumprimento, por oposição às obrigações *naturais* ou *imperfeitas* (relativamente às quais o credor apenas pode pretender o cumprimento). Ver *Direito das Obrigações...*pp.68-69. A salvaguarda da tutela jurídica das obrigações *civis* encontra-se consagrada no princípio geral vertido no artigo 817.º do Código Civil, sendo que o incumprimento voluntário da obrigação gera o direito do credor exigir judicialmente o seu cumprimento, executando para tanto o património do devedor.

²³³ ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Volume I, 10.ª Ed., Almedina, p.725. No mesmo sentido, ADRIANO VAZ SERRA, *Obrigações Naturais*, Boletim do Ministério da Justiça n.º 53, 1956, pp.57-58.

no quadro de uma interpretação literal, indicia tratar-se de mera condição de eficácia. Neste sentido, a dívida considerar-se-ia prescrita por mero decurso do prazo, embora não decorrendo os efeitos previstos no artigo 304.º, n.º 1, do Código Civil até que o devedor, ou outra pessoa com legitimidade para o efeito, opusessem a prescrição à exigência do cumprimento. No mesmo sentido, bem se compreenderia deste modo a possibilidade do devedor ignorar a prescrição aquando do cumprimento, a qual se encontra prevista no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil.

Contudo, no artigo 304.º, n.º 1, do Código Civil o legislador aplicou a fórmula “*completada a prescrição*”²³⁴ para condicionar a génese da faculdade de recusar o cumprimento, por parte do devedor. A conjugação do normativo em causa com a necessidade de invocação constante do artigo 303.º do Código Civil permite sustentar que a prescrição é um fenómeno (ou um facto²³⁵) jurídico complexo, cuja verificação depende do preenchimento de dois pressupostos fundamentais: (i) o decurso do prazo; (ii) a sua invocação pelo beneficiário. Aos pressupostos mencionados acresce um outro, constante do artigo 298.º, n.º 1 do Código Civil, o qual consiste no não exercício do direito objecto de prescrição durante o lapso de tempo estabelecido na lei. Reunidos, e devidamente preenchidos, os aludidos pressupostos, estaremos face a uma obrigação prescrita, ou mais latamente, um direito prescrito – nesse momento, e apenas nesse, estará *completada* a prescrição.

Em qualquer caso, é sustentável que os efeitos da prescrição não operam *ipso iure*²³⁶, na medida em que o tribunal apenas pode conhecer da mesma caso esta seja invocada por aquele a quem aproveita²³⁷. Logo, qualquer que seja o efeito jurídico decorrente da prescrição, para que o mesmo se produza tem de ser emanada declaração de vontade nesse sentido²³⁸. De outro modo, ou seja, caso o tribunal opte por conhecer da prescrição por sua iniciativa própria e exclusiva,

²³⁴ A terminologia “*completada*” parece sugerir um significado oponível a incompletude, subjacente, em nosso entender, à necessidade de verificação de vários elementos ou pressupostos.

²³⁵ Ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo...*, p.431

²³⁶ Em sentido diverso, cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral...*, p.703.

²³⁷ O beneficiário da prescrição não tem de ser, necessariamente, a pessoa do devedor, uma vez que o artigo 305.º do Código Civil, sob a epígrafe de “oponibilidade da prescrição por terceiros”, dispõe no sentido de possibilitar que credores e terceiros com legítimo interesse na declaração da prescrição a possam invocar, ainda que o devedor a ela tenha renunciado (art.305.º, n.º 1, do Código Civil). Não obstante, tendo havido renúncia à prescrição pelo devedor, os credores (e, certamente, os terceiros com legítimos interesses, dado inexistir motivo para que se opere aqui alguma distinção) interessados em tal declaração devem fazer prova sobre a verificação dos requisitos exigidos para a impugnação pauliana (artigo 610.º *ex-vi* artigo 305.º, n.º 2, ambos do Código Civil).

²³⁸ Cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, p.275. Em sentido contrário, por entender que a invocação visa apenas que o beneficiário dela se aproveite, produzindo-se os efeitos por mero decurso do prazo cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral...*, p.659.

incorre em manifesto e evidente *excesso de pronúncia*, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), segunda parte, do Código de Processo Civil.²³⁹

Por outro lado, afirmar que pelo simples decurso do prazo uma dada obrigação – ou direito – é susceptível de ser qualificada como prescrita, embora não decorrendo quaisquer efeitos dessa mesma qualificação, parece ser um raciocínio puramente formalista. Mas sempre se poderá dizer que tal qualificação, no mínimo, gera o supra referido direito potestativo de proceder à invocação do instituto – *completando-se a prescrição* com a mesma.

Independentemente da posição a que se adira, certo é que em sede de Direito Civil a prescrição carece de invocação por parte daquele a quem aproveita, o que parece coadunar-se com a lógica inerente à disponibilidade dos direitos em jogo, bem como do princípio do dispositivo e da autonomia privada.

A invocação da prescrição civil pode ser judicial ou extrajudicial. No âmbito de uma acção intentada em tribunal, a prescrição pode ser invocada por meio de uma acção²⁴⁰ (v.g., no contexto de uma acção de simples apreciação negativa, se for o autor da mesma quem dela beneficia) ou pode constituir uma excepção peremptória dedutível pelo réu (devedor, no âmbito de uma acção intentada com vista ao cumprimento de determinada obrigação), na contestação²⁴¹ – tudo nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 493.º, n.º 1 e 3, do Código de Processo Civil²⁴². De facto, se invocada com sucesso por aquele a quem aproveita, importa a absolvição, total ou parcial, do pedido deduzido. Pode discutir-se, no entanto, se deve ser qualificada como uma excepção peremptória extintiva ou excepção peremptória impeditiva²⁴³. Em bom rigor, a esta

²³⁹ Nos termos do preceito em causa “*é nula a sentença quando (...) o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento*”. (sublinhado nosso), pelo que enferma de idêntico vício a sentença que não conhece da prescrição quando a mesma tenha sido invocada por qualquer dos intervenientes processuais. O mesmo se deverá dizer quando o juiz, em violação do artigo 333.º do Código Civil, conheça oficiosamente da caducidade quando esta tenha por objecto direitos disponíveis.

²⁴⁰ Cfr. Ac. STJ de 25.02.1993, processo n.º 082830.

²⁴¹ Sob pena de preclusão do direito de arguição, no quadro do princípio da concentração da defesa e do ónus de impugnação, sem prejuízo dos factos supervenientes, nos termos do artigo 489.º, n.º 1 e 2 e artigo 490.º, ambos do Código de Processo Civil. Nesse sentido, cfr. Ac. TRL, de 20.04.2005, processo n.º 10296/2004-4.

²⁴² Por força dos preceitos em causa, são peremptórias as excepções que, consistindo na invocação de factos impeditivos, modificativos ou extintivos do efeito jurídico decorrente dos factos trazidos a juízo pelo autor, importam a absolvição total ou parcial do pedido. ANA FILIPA MORAIS ANTUNES afirma estarmos na presença de uma “(...) *excepção em sentido próprio, uma vez que a respectiva relevância depende da vontade do demandado. Distingue-se, por isso, das excepções em sentido impróprio, que são factos cuja eficácia opera ipso iure, que o juiz pode e deve conhecer ex officio, sem dependência da alegação pela parte a quem aproveita (cf. artigo 496.º do CPC)*.” ver *Prescrição e Caducidade...*, p.50.

²⁴³ A maior parte da jurisprudência não toma posição explícita na discussão, limitando-se a aludir à sua natureza de excepção peremptória. Contudo, no AC. STJ, de 19.01.2004, processo n.º 03A4148, o tribunal afirmou

querela está subjacente uma outra, conexas com os efeitos jurídicos da prescrição. Pela nossa parte, e salvo melhor opinião, entendemos tratar-se de uma excepção peremptória extintiva, uma vez que aderimos à corrente segundo a qual a prescrição é um modo de extinção de direitos e, em particular, de obrigações (sem prejuízo do disposto no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, a escrutinar *infra*).

O regime ora analisado parece ser uma decorrência directa dos *supra* mencionados princípios do dispositivo, da liberdade e da autonomia privada que analisados em local próprio. Sem prejuízo do que sucede quanto a situações excepcionais – em particular no que respeita a direitos indisponíveis²⁴⁴ ou matérias que são, por força da lei, susceptíveis de conhecimento oficioso por parte do juiz (v.g., os pressupostos processuais) –, a regra consiste na necessidade de invocação dos factos pela parte a quem os mesmos aproveitam. Em sede judicial, o juiz está absolutamente limitado pelo acervo factual trazido pelas partes aos autos²⁴⁵ e pelo pedido que é deduzido – gozando de inteira liberdade na aplicação do direito. Este é o regime que resulta dos artigos 264.º, n.º 1 e 2, 661.º e 664.º, todos do Código de Processo Civil²⁴⁶.

Ora, em sentido claramente divergente com o normativo civil, o legislador tributário estatuiu que a prescrição tributária é de *conhecimento oficioso*. Pela sua importância no seio do presente estudo e pelo evidente desvio face ao disposto no Código Civil, procede-se à transcrição integral do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário:

“A prescrição ou duplicação da colecta²⁴⁷ serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”.

claramente que “a prescrição deduzida pela R constitui excepção peremptória extintiva do direito da A.” (sublinhado nosso).

²⁴⁴ Caso da caducidade civil, cujo conhecimento apenas é oficioso quando a mesma for estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes, nos termos do artigo 333.º, n.º 1 e 2, do Código Civil, conjugado com o artigo 496.º do Código de Processo Civil, normativo atinente ao conhecimento oficioso por parte do tribunal de excepções peremptórias que a lei não torne dependentes da vontade do interessado. Estão em causa situações em que aquele prazo de caducidade visa salvaguardar interesses de ordem pública, tais como a caducidade do direito de requerer a insolvência. Ver ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.184. Das considerações explanadas parece resultar que a regra quanto à caducidade é a da sua invocação pela parte a quem aproveita.

²⁴⁵ Sobre as partes impende o ónus de carrear para os autos os factos que lhes aproveitam.

²⁴⁶ Neste sentido, enfatizando a ausência de automaticidade do instituto e a natureza dos direitos atingidos pela prescrição, ver ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, pp.46- 47.

²⁴⁷ A duplicação da colecta consiste no facto de, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo. Temos assim, uma tríplice identidade, a saber: (i) da natureza do tributo; (ii) do facto tributário; (iii) do período de tributação. Tal é o regime que resulta do artigo 205.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Não deixa de ser notável a reunião, ao abrigo do mesmo regime de conhecimento, da prescrição e da duplicação da colecta. Pode entender-se que tal opção se funda em considerações axiológicas idênticas. Alguns autores aludem à duplicação da colecta como tratando-se da “*maior heresia do sistema fiscal*”. Ver PINTO FERNANDES E CARDOSO DOS

Importa, nesta fase, retomar a questão *supra* abordada, conexa com o momento a partir do qual a dívida se deve considerar prescrita. Uma vez mais, cumpre indagar se a obrigação tributária prescreve por mero decurso do prazo legalmente estabelecido ou se necessita daquele conhecimento oficioso por parte do órgão de execução fiscal ou, subsidiariamente, do juiz – ou seja, se apenas deve ser tomada em linha de conta como obrigação tributária prescrita depois da *declaração da prescrição*.

Logo, diremos que o devedor tributário não necessita de invocar a prescrição, em qualquer momento processual específico, para se valer do instituto – o mesmo opera *ope legis*, ou seja, por mero efeito da lei, o que na prática significará por mero decurso do prazo legalmente estabelecido.

b) Breve excursão histórica sobre o conhecimento oficioso da prescrição tributária

O cânone histórico de interpretação pode, aqui, demonstrar ser útil no que respeita à determinação do real alcance da disposição controvertida. Em rigor, podemos afirmar que esta regra de oficiosidade foi introduzida com a entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

De facto, na vigência do Código das Execuções Fiscais, o teor das regras à data aplicáveis dispunha no sentido de tal oficiosidade se revestir de um carácter excepcional. No artigo 145.º, § 2 e § 3²⁴⁸, do Código das Execuções Fiscais, encontravam-se vertidas as situações que justificavam o conhecimento oficioso da prescrição a favor do devedor tributário – fora daquele enquadramento factual, a invocação era um ónus que impedia sobre o devedor tributário.

A redacção do § 2.º e do § 3.º, ambos do artigo 145.º do Código das Execuções Fiscais, permitia inferir, *a contrario sensu*, que a regra geral seria a da necessidade de invocação da

SANTOS, *Código de Processo Tributário...*, p.845. Ora, sendo exigido um tributo que, afinal, havia sido pago em momento anterior, é apenas natural que a própria Administração declare o seu erro. Na eventualidade do contribuinte proceder, errada e indevidamente, a um segundo pagamento do tributo, cremos inexistir base legal que permita à Administração recusar a repetição do indevido, sob pena de nos movermos no âmbito do instituto do enriquecimento sem causa. O argumento que se segue não logra ser decisivo mas não deixa de ser impressivo – até à vigência do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a matéria do conhecimento da duplicação da colecta e da prescrição tributária gozava de assento normativo distinto. Com a entrada em vigor daquele diploma, reuniu-se sob a mesma norma, o que parece apontar para uma identidade axiológica. Embora se diga que a dívida emergente da duplicação da colecta nunca existiu, ou nunca deveria ter sido apurada – essa certamente será restituída por ser indevida *ab initio*.

²⁴⁸ Artigo 145.º do Código das Execuções Fiscais: “§ 2.º Correndo o processo à revelia até terminar o prazo da prescrição, poderá esta ser julgada oficiosamente a favor do devedor; § 3.º Embora não haja processos instaurados, o competente juízo fiscal conhecerá ex-officio da prescrição relativamente a todas as contribuições vencidas nos anos civis após os quais hajam decorrido mais de vinte anos.”.

prescrição por parte do devedor. Afinal, apenas quando o processo corresse à revelia do executado ou quando decorresse o prazo de vinte anos contados a partir do vencimento da obrigação, sem que qualquer processo fosse sequer instaurado, seria possível o conhecimento oficioso da prescrição, por parte do competente juízo.

Note-se que o Código das Execuções Fiscais vigorou simultaneamente com o Código de Seabra de 1867, sendo que da comparação entre regimes alguns autores concluíam por uma diferente natureza entre a prescrição plasmada em ambos os diplomas. Se a segunda decorria da inércia do credor, durante um certo prazo, em ver satisfeito o seu crédito, a primeira operava em função do simples decurso do tempo, razão pela qual o seu início era determinado pela autuação do processo executivo.^{249/250} E assim era porque a execução, claro sinal de interesse do credor em ver satisfeito o seu direito, não interrompia, à luz da lei e pese embora a opinião de alguns autores em sentido contrário (citada em lugar próprio) nem suspendia a prescrição.

Com a entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o regime conexo com o conhecimento da prescrição não sofreu alterações substanciais. Curiosamente, e pese embora as alterações ao nível do regime da invocação face ao Código das Execuções Fiscais não serem materialmente significativas, alguns autores sustentavam já a prevalência de um *princípio do conhecimento oficioso da prescrição*, fundado na própria teleologia do instituto²⁵¹. Todavia, ainda que eventualmente subordinado a esse mesmo princípio do conhecimento oficioso, o Código de Processo das Contribuições e Impostos determinava, no artigo 27.º, § 2.º, *a contrario sensu*, que se o executado fosse citado pessoalmente e interviesse no processo, a prescrição não poderia ser conhecida oficiosamente, carecendo, uma vez mais, de invocação.²⁵²

Enquanto último diploma antecessor do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Código de Processo Tributário veio cindir aspectos atinentes ao regime da prescrição,

²⁴⁹ Nos termos do corpo do artigo 145.º Código das Execuções Fiscais: “*Salvas as prescrições especiais de curto prazo, é de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, a prescrição por contribuições em dívida ao Estado, começando o prazo dela a contar-se da autuação do processo executivo*” (sublinhado nosso); cfr. RUBEN ANJOS DE CARVALHO E FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, p.47.

²⁵⁰ Não se distinguia no regime previsto no Código das Execuções Fiscais entre boa-fé e má-fé, distinção crucial no Código Civil de 1867. Sobre alguns aspectos da prescrição no Código das Execuções Fiscais, ver PEDRO SOAREZ MARTINEZ, *A Obrigação Tributária – Esboço do seu conceito e do seu desenvolvimento*, pp.197-199.

²⁵¹ Cfr. ANTÓNIO MANUEL CARDOSO DA COSTA, *Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º181-182., p.37.

²⁵² Cfr. António Manuel Cardoso da Mota, *Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto*, p.40; em sentido idêntico, PEDRO SOAREZ MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal...*, p.260.

conferindo-lhes enquadramento legal em várias normas, sujeitas a uma ordenação sistemática distinta da até então adoptada.

Relativamente ao conhecimento oficioso da prescrição, o artigo 259.º do Código de Processo Tributário recorria a uma fórmula mais simples, sobretudo quando comparada com as *supra* apresentadas. Dispunha o preceito referido:

«A prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o chefe da repartição de finanças não o tiver feito.»

Ora, importa efectivamente frisar que uma das mais assinaláveis novidades constantes do Código de Processo Tributário consistia na eliminação das situações, de facto e de direito, em que o devedor se encontrava sujeito a um verdadeiro e próprio ónus de invocação da prescrição. A letra do artigo 259.º Código de Processo Tributário estabelecia uma regra geral absolutamente clara, sem que sequer se previssem quaisquer excepções.

Alguna doutrina, a respeito desta norma, considera que uma vez decorrido o prazo prescricional se torna “*inútil o andamento do processo executivo, motivo por que o chefe da repartição de finanças deve, ao tomar conhecimento da prescrição, mandar arquivar o processo. Se o não tiver feito, porém, por qualquer motivo, e o processo for remetido ao tribunal de 1ª instância, o juiz deverá conhecer oficiosamente da mesma*”.²⁵³ Outros autores sustentam ainda que “*deixa de constituir um ónus do executado a invocação da prescrição na oposição*”²⁵⁴. Esta é, sem dúvida, conclusão a que aderimos e que não podemos deixar de enfatizar. Trata-se, verdadeiramente, de uma subtil alteração de paradigma, visto que passa a ser o próprio credor da relação a parte incumbida com o dever (e não com mera faculdade) de conhecer da prescrição da dívida, em benefício da contraparte – a quem, obviamente, a prescrição aproveita. Assim, o anterior ónus convolveu-se em dever jurídico, tendo simultaneamente transitado da esfera jurídica em que se inseria para outra. E tal opção do legislador foi tomada aquando da vigência do Código Civil de 1966, pelo que o desvio face ao normativo civil é evidente, notório e, em certa medida, aparenta ser propositado.

Em suma, podemos extrair desta perspectiva evolutiva a conclusão de que a tendência tem sido a de suprimir a necessidade de invocação da prescrição por parte do devedor tributário. Em rigor, de um regime em que a oficiosidade era excepção face a uma regra geral que determinava a

²⁵³ PINTO FERNANDES E CARDOSO DOS SANTOS, *Código de Processo Tributário...*, p.771.

²⁵⁴ LIMA GUERREIRO E SILVÉRIO DIAS MATEUS, *Código de Processo Tributário*, Edifisco, 2ª Edição, p.291.

necessidade de invocação, transitou-se para um regime de oficiosidade sem qualquer excepção. Paradoxalmente, na vigência do Código das Execuções Fiscais – à luz do qual a regra era a da invocação da prescrição – afirmava-se que a obrigação tributária prescrita não era uma obrigação natural²⁵⁵; actualmente, como vimos, tem sido julgada procedente tal qualificação.

c) Ratio subjacente ao conhecimento oficioso da prescrição tributária

Esta é, por ventura, uma das questões mais pertinentes que se coloca na presente investigação. A sua pertinência é proporcional ao grau de dificuldade da sua resposta concisa e precisa, visto tratar-se de um aspecto pouco desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência. Suscitemos a questão na sua formulação mais elementar: qual a razão preponderante que conduziu o legislador do Código de Processo Tributário a optar pela regra do conhecimento oficioso da prescrição?

É mister indicar que a oficiosidade do conhecimento tem de fundar-se em interesses de ordem pública²⁵⁶, visto que não só o Estado vê os seus créditos extintos por prescrição, assim como tem a Administração tributária um papel activo nessa extinção (como adiante se verá, no reconhecimento dessa extinção). Se estivéssemos perante uma situação de simples tutela dos interesses privados do devedor, com vista à salvaguarda dos princípios da segurança e certeza jurídicas, certamente que o regime adequado seria o de Direito Civil, por estarem em causa interesses de idêntica natureza. Mas não é disso que se trata.

A dificuldade, porém, reside na concreta identificação desses interesses públicos em causa. Várias são as linhas argumentativas que se nos deparam, apresentando diferentes graus de sustentabilidade.

O propósito primordial será, em nosso entender, a promoção da certeza no âmbito das relações jurídicas tributárias pela parte que se encontra dotada dos meios adequados para monitorizar as vicissitudes da mesma. Ou seja, em função dos meios de que dispõe, a Administração tributária encontra-se numa posição privilegiada para controlar este decurso do

²⁵⁵ Cfr, JOÃO CARDOSO DE AZEVEDO, *A prescrição no Direito Fiscal português...*, pp.125-126; Victorino Guimarães advogava que a extinção era absoluta ; “*corrido o prazo legal da prescrição, não subsiste absolutamente nada (...) nem mesmo uma obrigação natural (...). É pois diferente da prescrição do direito civil que tem, nos termos do respectivo código, de ser invocada pelas partes. (...) A extinção é obrigatória – [resulta] do espírito da lei, que é uma lei de ordem pública*” *Questões de Contabilidade – Da prescrição dos débitos do Estado*, 1936, Lisboa, p.44-45.

²⁵⁶ JORGE LOPES DE SOUSA é liminar ao afirmar que esta regra consiste num sinal claro da omnipresença do interesse público. Ver, *Sobre a Prescrição...*p.17-18.

tempo, por vezes de difícil determinação, em atenção às causas interruptivas e suspensivas. Em síntese, com base na ideia de uma relação geneticamente desigual, dir-se-á que a Administração, enquanto parte dotada de um leque mais vasto de poderes, está em melhor posição do que o contribuinte para o efeito.

Este raciocínio é coadjuvado pela ideia de que a Administração tributária não prossegue fins próprios, nem tão-pouco os interesses financeiros do Estado. O seu papel é o de zelar pela legalidade das relações jurídico-tributárias constituídas e a constituir, aplicando a lei vigente²⁵⁷, independentemente dos resultados positivos ou negativos – de uma perspectiva financeira – que tal possa gerar na esfera do contribuinte ou do Estado. É, ou deve ser, uma Administração isenta e imparcial, que opera como intermediária entre a lei e o contribuinte.

Em consonância, aquele papel desempenhado pela Administração tributária surge como evidente decorrência do princípio do inquisitório, o qual perpassa todos os níveis da relação jurídico-tributária. O princípio do inquisitório encontra-se positivado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária, o qual dispõe que “*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*” (sublinhado nosso)²⁵⁸. A regra é, pois, a da desnecessidade de invocação de factos ou de direito tendentes à tutela dos interesses do contribuinte. Por outras palavras, aquela invocação tem lugar num quadro de colaboração recíproca, bem diferente do que sucede no âmbito do princípio do dispositivo²⁵⁹.

Outra possibilidade plausível de fundamentar a oficiosidade do conhecimento da prescrição, consiste na concentração dos esforços da cobrança coerciva às dívidas mais recentes, em detrimento de dívidas mais antigas. Como é bom de ver, os recursos ao dispor da Administração para proceder a diligências executivas são limitados (sobretudo na perspectiva dos recursos humanos, défice que adquire maior premência no actual contexto económico). É assim

²⁵⁷ Esta aplicação poderá não ser cega, balizando-se pelos critérios da Constituição. Alguma doutrina vem sustentado que as entidades administrativas gozam de legitimidade suficiente para desaplicar normas de direito ordinário quando violadoras de princípios ou comandos com assento constitucional. A este respeito ver MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo...*, p.166.

²⁵⁸ Importa vincar que em processo civil, embora o seu vector principal seja o princípio do dispositivo, também se verificam manifestações do princípio do inquisitório, sobretudo no que concerne à produção de prova e aos pressupostos processuais. Tais manifestações encontram-se dispersas pelo Código de Processo Civil, sendo de salientar os artigos 265.º e 495.º daquele diploma.

²⁵⁹ Como explica PEDRO VIDAL MATOS, quando transposto para o contexto do procedimento tributário, o princípio do inquisitório confere à Administração tributária “(...) o poder de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências necessárias ao apuramento da verdade, cabendo aos particulares colaborar nesse apuramento”. Ver, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, p.50.

desejável que não se empreguem tais recursos com vista a obter satisfação de créditos há muito exigíveis e que com o passar do tempo se revestiram de alguma incerteza. Neste cenário, o conhecimento oficioso da prescrição serviria para pôr termo ao processo executivo – se este tivesse sido instaurado –, alocando-se os recursos disponíveis à cobrança de dívidas mais recentes e suprimindo os montantes prescritos do Orçamento Geral do Estado²⁶⁰. Tudo isto numa óptica de promoção da eficiência dos mecanismos de cobrança.

Esta oficiosidade, também, pode ser encarada como uma sanção legal imposta ao Estado pela delonga na satisfação do seu crédito tributário, mas tal raciocínio aproxima-nos das funções da prescrição civil, sendo que a regra é ali a da invocação do instituto.

Pode ainda defender-se que o conhecimento oficioso visa, precisamente, conferir um efeito extintivo – e não meramente inibidor da exigibilidade – sobre o crédito tributário. Para tanto é necessário estabelecer um nexo de causalidade entre o regime do conhecimento e o regime dos efeitos do instituto. Trata-se de matéria a abordar no ponto apropriado.

2. O alcance do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

a) O efeito “*ope legis*” da prescrição tributária

Tudo quanto se expôs permite, ainda, extrair outra ilação da maior relevância: não constituindo a invocação da prescrição, como de facto não constitui, um ónus do devedor tributário, os efeitos prescricionais decorrem, directa e imediatamente, do decurso do prazo legal determinado para o efeito. A dívida paga para além desse prazo representa forçosamente, deste modo, o cumprimento de uma obrigação prescrita, em clara contradição com o que sucede – ou pelos menos é defensável que suceda – em relação à prescrição civil.

Aceitar que a dívida apenas prescreveria quando a Administração tributária, ou o juiz, dela, efectivamente conhecessem, seria solução manifestamente desconforme com os fins de segurança e certeza visados pelo instituto. Admitamos, sem conceder, que a prescrição apenas operaria com o conhecimento por parte dos órgãos competentes. Nesses termos, o prazo seria desvalorado, pois que o efeito prescricional não mais emergiria do decurso do tempo, mas antes de uma actuação positiva de um órgão competente para o efeito, a qual poderia, ou não, coincidir com o respectivo

²⁶⁰ Dado que a prescrição faz cessar a expectativa – e em nosso entender a legitimidade – de receber os montantes não pagos.

prazo. Caso se verificasse uma disparidade temporal entre o termo final do prazo e aquele conhecimento, a prescrição apenas se teria por efectivada neste último momento (sem prejuízo de se reconhecer um efeito retroactivo até ao termo do prazo), retirando-se parte da relevância que actualmente se reconhece ao prazo legalmente estabelecido. E sempre poderia a Administração tributária abster-se de conhecer atempadamente, prolongando a sua pretensão (jurídica) à satisfação do crédito e promovendo as correspectivas diligências de carácter executivo por tempo indeterminado.

Quer isto significar que tal interpretação das normas colocaria o contribuinte na situação em que se encontrava ao abrigo dos diplomas anteriores – se pretendia valer-se dos efeitos da prescrição, com base nos prazos previstos na lei, deveria proceder à invocação do instituto. Mais simples, mais linear e, sobretudo, em maior conformidade com o espírito que parece animar as novas regras do conhecimento da prescrição, é afirmar que os efeitos jurídicos são produzidos por mero decurso do prazo²⁶¹.

Dúvidas não parecem igualmente subsistir quanto à natureza que reveste esta competência – trata-se de um dever ou, com maior propriedade, uma competência legal vinculada. Vale isto por dizer que a Administração não goza de qualquer espaço de discricionariedade quanto ao conhecimento da prescrição. Pouco sentido faria, aliás, admitir o inverso, uma vez que, enquanto órgão que actua por conta do credor da relação tributária (mas não no seu interesse – esse será o de mera legalidade), a Administração tributária poderia sentir-se inibida conhecer da prescrição. Convenhamos que seria, no mínimo, ilógico e contraproducente remeter o conhecimento da prescrição para a esfera do credor, para depois sustentar que este gozava de uma livre margem de decisão quanto ao mesmo²⁶². Levado às últimas consequências, tal entendimento permitiria que a Administração optasse por conhecer ou não da prescrição relativamente a determinadas dívidas – ou determinados devedores –, o que por si só seria potencialmente atentatório do Princípio da Igualdade, princípio que de resto goza de assento constitucional²⁶³.

²⁶¹ O que nos obriga a procurar descortinar o sentido deste conhecimento. Em nosso entendimento, como se procurará provar, o mesmo consubstancia-se numa declaração dirigida ao devedor, porquanto este último se encontra numa situação de absoluta desoneração de invocar ou conhecer o decurso do prazo da prescrição tributária.

²⁶² E sempre assim seria ainda que se reconhece a existência simultânea de um ónus de invocação por parte do contribuinte. De qualquer modo, não podemos deixar de considerar tal solução inconcebível, visto que um regime hipotético dessa natureza situar-se-ia num limbo normativo. Como conceber um ónus por parte do devedor e uma competência de conhecimento officioso do lado do credor? Parece-nos óbvio que a coexistência de tais regras seria paradoxal.

²⁶³ Ver artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

b) A invocação a título subsidiário

Não obstante o imediatismo do efeito jurídico da prescrição tributária, decorrente unicamente do decurso do prazo, o devedor pode por sua iniciativa promover a declaração de prescrição. Quer isto dizer que, confrontado que seja com a inércia da Administração, ou mesmo do juiz, em conhecer da prescrição ao abrigo da competência legal que lhe é atribuída, o devedor pode motivar essa actuação por intermédio de uma *invocação subsidiária*. A sua subsidiariedade decorre do raciocínio que temos vindo a elaborar, pois que se não está sujeito ao ónus de invocação, não existe motivo ponderoso para aplicar o artigo 303.º do Código Civil no âmbito das dívidas de natureza tributária. Assim, trata-se tão-somente de um mecanismo de controlo e sindicância da actuação – neste caso concreto de uma actuação negativa (*non facere*), uma omissão traduzida no não conhecimento da prescrição – dos órgãos administrativos e judiciais legalmente adstritos ao conhecimento da prescrição²⁶⁴.

Exemplo claro desta verdadeira *faculdade* de invocação consiste na possibilidade de o devedor tributário – na qualidade de executado – opor a prescrição ao processo executivo, uma vez que, por força do disposto no artigo 204.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a prescrição da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução²⁶⁵. Poderá argumentar-se no sentido de que sobre o devedor tributário impende um ónus de invocação da sua invocação, mormente em sede executiva, nos termos do normativo mencionado.

Num primeiro momento, diremos que a relação entre prescrição e o processo executivo tem raízes profundas no seio da legislação tributária, não tendo acompanhado as alterações atinentes à

²⁶⁴ De modo a que o discurso não se veja privado de coerência, apontaremos igualmente que o devedor pode, pura e simplesmente, obstar ao cumprimento das prestações em dívida se conhecer da prescrição. Ou seja, a recusa em proceder ao pagamento voluntário ou a oposição à execução fundam-se na lei, não carecendo daquele conhecimento officioso que reconduzimos, em traços sumários, a mera declaração do credor. Todavia, por múltiplas razões, pode ser de todo o interesse dispor daquela declaração de prescrição de uma dívida tributária, de modo a beneficiar de elemento probatório suficiente, caso dúvidas se coloquem em momento posterior.

²⁶⁵ Por outro lado, cumpre frisar que também em sede de direito civil a prescrição constitui fundamento de oposição à execução baseada em sentença, nos termos e para os efeitos do artigo 814.º, alínea g), do Código de Processo Civil. Por conseguinte, não pode ser este o elemento decisivo quanto ao que ora se discute. De todo o modo, importa reter que a invocação da prescrição em sede de processo executivo civil carece da verificação dos seus pressupostos em momento posterior ao encerramento da discussão no âmbito do processo declarativo. Não obstante, esta exigência coaduna-se inteiramente com a liberdade de que o devedor goza de invocar, ou não a prescrição, concatenada com o princípio da preclusão, segundo o qual os actos processuais devem ser praticados no seu momento adequado, sob pena de se obstar à sua prática em momento superveniente.

oficiosidade do conhecimento da prescrição. O artigo 86.º, § 5.º, do Código das Execuções Fiscais determinava que a prescrição da dívida exequenda era fundamento de embargo por parte do executado; na senda daquele diploma, também o Código de Processo das Contribuições e Impostos configurava a prescrição como fundamento de oposição à execução, nos termos do artigo 176.º, alínea d); por último, o artigo 286.º, alínea d), do Código de Processo Tributário estatua a prescrição da dívida exequenda como fundamento de oposição à execução. Como vimos, a sucessão destes diplomas extinguiu o quadro normativo à luz do qual a prescrição carecia de invocação, sem que tenha interferido com a susceptibilidade de a mesma ser oposta ao órgão de execução fiscal. Não vislumbramos aqui qualquer incompatibilidade, dado ser desejável que o devedor tributário disponha de um meio de reacção contra uma execução ilegal, por decurso do prazo prescricional – ainda que, em bom rigor, a lei não lhe cometa a responsabilidade de proceder à invocação da prescrição, mas sim ao sujeito activo da relação tributária. Iníquo seria determinar a oficiosidade do conhecimento da prescrição sem que se dotasse o devedor tributário de um meio processual adequado para que actuasse, caso se verificasse uma omissão por parte do órgão competente para dela conhecer. É, por assim dizer, uma cláusula legal de salvaguarda. Idêntica função desempenha a reclamação de actos (ou omissões) praticados pelo órgão de execução fiscal, prevista no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo certo que, na grande maioria das situações, este é o veículo processual para discussão das matérias em torno da prescrição – assume, a este respeito, maior preponderância do que a oposição à execução.

Entendemos que a inserção no quadro do processo executivo visa obstar à lesão, imediata e ilegal, de interesses patrimoniais do devedor tributário. A procedência da oposição à execução faz cessar todas as diligências, legais e materiais, tendentes à satisfação do crédito tributário. Não significa isto, porém, que ao devedor tributário seja vedada a invocação da prescrição, a título meramente facultativo, em sede impugnatória.

A respeito desta questão, aliás, gerou-se um debate em torno de saber se seria possível às instâncias judiciais conhecerem da prescrição em sede não executiva. Melhor dizendo, e procurando estabelecer o paralelismo – sempre difícil²⁶⁶ – com o processo civil, o debate

²⁶⁶ As dificuldades são evidentes, uma vez que o Contencioso Tributário é hoje um contencioso de plena jurisdição, pelo que não se verifica uma “*aceitação acrítica dos princípios do processo civil, como sucedia ainda há uns anos*”. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *O Contencioso Tributário como Contencioso de Plena Jurisdição*, in *Fiscalidade* 7/8, 2001, pp.66-71; o mesmo autor elabora detalhada distinção entre o princípio do dispositivo e o

centrava-se na possibilidade, ou impossibilidade, de ser declarar a dívida prescrita em sede de impugnação judicial, na linha do que sucede no quadro do processo declarativo de condenação.

Ora, facto é que a procedência da oposição determina, necessariamente, a extinção do processo executivo²⁶⁷. O artigo 28.º, n.º 2, alínea k), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, embora versando sobre o arquivo dos procedimentos administrativos e processos judiciais instaurados, alude directamente à extinção da execução por prescrição.

Salvo melhor opinião, não nos parece que a inserção da prescrição no rol de fundamentos de oposição à execução²⁶⁸ seja suficiente, por si só, para justificar a existência de um verdadeiro e próprio ónus – de tal ordem que a satisfação da dívida sem que a prescrição tenha sido conhecida impeça o seu conhecimento *a posteriori*. E a favor deste entendimento (com ressalva do pagamento da dívida exequenda) joga a possibilidade de solicitar – por meio de requerimento atípico – ao órgão de execução fiscal que conheça da prescrição, cabendo reclamação para o juiz, ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário²⁶⁹. Termos em que, necessariamente, a não invocação em sede de execução não pode precluir a invocação subsidiária por parte do devedor em fase posterior. De outro modo, não se compreende qual o papel desempenhado pelo artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

princípio do inquisitório vigente em contencioso tributário, suscitando mesmo a questão da conformidade com a Constituição do recurso ao Código de Processo Civil para preenchimento de lacunas do, à data Código de Processo das Contribuições e Impostos, em face da prevalência de uma *lex stricta* em contencioso tributário, incompatível com o princípio do dispositivo de direito privado – ver *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 151, (publicado em CTF 340/342, Abril Junho de 1987), pp. 12-18. Se a matriz do processo civil se constrói no quadro do princípio do dispositivo, mitigado por meio manifestações esporádicas do princípio do inquisitório (por exemplo, quanto à produção de prova), o Contencioso Tributário é fortemente influenciado pelo princípio do inquisitório e pela descoberta da verdade material. Sobre os princípios estruturantes do processo civil (ora em análise) ver ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA E SAMPAIO NORA, *Manual de Processo Civil*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, designadamente, pp.448-449 e p.474, MONTALVÃO MACHADO E PAULO PIMENTA, *O Novo Processo Civil*, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008, pp.27-32 e MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.ª Edição., Lex, Lisboa, 1997, pp.33-87. Quanto à relação entre o processo civil e o processo tributário, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES arguía que a aceitação integral do princípio da investigação e a consequente desnecessidade de invocação de factos pelo contribuinte “*levaria necessariamente à não aceitação acrítica de princípios de processo civil num litígio de direito público como o proceso fiscal*”. Ver *Conhecimento officioso da caducidade*, in *Fisco*, n.º4, Janeiro de 1989, p.27

²⁶⁷ SERENA CABRITA NETO, *Introdução ao Processo Tributário...*, p. 131.

²⁶⁸ Rol de natureza taxativa quanto aos fundamentos de oposição à execução.

²⁶⁹ Cumpre mencionar que, para além dos casos do artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (elenco que o STA tem defendido ser exemplificativo), a reclamação apenas sobe para o juiz a final. Logo, estando em causa a prescrição, que não consta daquele rol de factos tendentes à subida imediata, apenas será apreciada concluído que esteja o procedimento executivo – o que parece privar de utilidade este meio quanto às matérias em estudo.

c) Interpretação extensiva do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Considerando tudo quanto temos vindo a expor, cumpre adensar as considerações em torno da função e forma deste conhecimento oficioso da prescrição tributária. O cerne da questão controvertida reside neste momento, fundamentalmente, na interpretação do real alcance do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Em primeira linha, importa destacar que o preceito em análise se encontra sistematicamente inserido no quadro regulatório do Processo de Execução Fiscal – Título IV do Código de Procedimento e de Processo Tributário, artigo 148.º e seguintes.

Por outro lado, o artigo refere-se ao órgão de execução fiscal como a entidade jurídica adstrita ao conhecimento oficioso da prescrição. Por órgão de execução fiscal devemos entender o serviço periférico local da administração tributária onde deva, nos termos da lei, correr a execução; caso a execução deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente será considerado o órgão de execução fiscal – tal é o regime plasmado no artigo 149.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim sendo, o *conhecimento oficioso, a título subsidiário*, por parte do juiz apenas teria lugar quando tendo havido intervenção do órgão de execução fiscal, este não tivesse conhecido da prescrição. Ou seja, esta actuação do juiz cingir-se-ia ao âmbito do processo executivo tributário, por intermédio de oposição à execução²⁷⁰ ou por via de reclamação deduzida contra actos praticados pelo órgão de execução fiscal – aqui por indeferimento da pretensão deduzida à luz da faculdade de *invocação subsidiária* pelo devedor tributário –, nos termos do artigo 203.º e seguintes e do artigo 276.º, respectivamente, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Tais seriam as conclusões emergentes de uma interpretação estritamente literal.

Contudo, independentemente das regras gerais de direito quanto à actividade hermenêutica, constantes do artigo 9.º do Código Civil, complementadas *in casu* com as disposições do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, pensamos ser plausível uma interpretação extensiva da norma sob análise. Nesta linha argumentativa, sustentamos o alargamento do seu âmbito subjectivo de aplicação, o que se consubstancia numa vinculação legal de toda a Administração tributária ao

²⁷⁰ Ao abrigo do artigo 208.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Ao invés de remeter a oposição ao juiz, o órgão de execução fiscal pode pronunciar-se sobre o mérito da oposição, revogando o acto que lhe tenha dado fundamento (n.º 2).

conhecimento officioso da prescrição. De igual modo, também os órgãos judiciais estariam legalmente adstritos a conhecer da prescrição, em sede de qualquer acção judicial intentada pelo devedor (com o propósito de colocar em crise a legalidade da liquidação ou com vista à invocação de causas de inexigibilidade conducentes à extinção do processo executivo).

E, em verdade, as considerações *infra* explanadas, acerca do conhecimento da prescrição no âmbito do processo de impugnação judicial, concorrem para a sustentabilidade do presente entendimento.

Note-se que se o próprio órgão administrativo com competências para promover diligências tendentes à cobrança coerciva dos montantes tributários em dívida se encontra adstrito a essa *competência legal vinculada*, não se perscruta razão atendível para não considerar a Administração Tributária vinculada pelo normativo em questão ao longo de toda a sua relação com o devedor. O mesmo é dizer que, ainda que não tendo sido – por algum motivo anómalo – iniciado procedimento tendente à satisfação da dívida exequenda, dispondo os órgãos da Administração dos dados e elementos que permitam o conhecimento da prescrição, devem proceder ao conhecimento da mesma. Assim devem actuar ainda que o contribuinte se disponha, voluntariamente, a cumprir a obrigação tributária em causa (ou ainda que a Administração se aperceba da prescrição após ter tido lugar tal pagamento, quer seja voluntário, quer seja coercivo). Tal sempre deverá considerar-se como uma decorrência, ou concretização, do princípio da boa-fé nas relações jurídico-administrativas e do princípio da colaboração, nos termos dos artigos 266.º, n.º 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa, artigo 6.º-A e artigo 7.º, ambos do Código de Procedimento Administrativo, artigo 59.º da Lei Geral Tributária e artigos 48.º e 49.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.²⁷¹ E, estabelecendo o paralelismo com as ilações a apresentar quanto ao conhecimento da prescrição no quadro da impugnação judicial, também deverá a prescrição tributária ser officiosamente conhecida no âmbito de quaisquer procedimentos gratuitos impugnatórios²⁷².

²⁷¹ Embora não procedendo a esta leitura directa do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA considera que o conhecimento officioso da prescrição tributária é mero reflexo do princípio da verdade material e do princípio do inquisitório, sendo que a Administração deve “*trazer ao procedimento todos os elementos necessários à descoberta da verdade material, mesmo que esses elementos obriguem a concluir em sentido diverso dos interesses financeiros do Estado*”. *Lições de Procedimento e Processo...*, p.448. Alias, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES foi absolutamente cirúrgico ao identificar que a questão em torno da officiosidade gira, em primeira linha, em torno daquele princípio do inquisitório ou da investigação (embora se referisse à caducidade do direito à liquidação, parece a argumentação ali vertida ser transponível para a discussão que ora se conduz) – ver *Conhecimento officioso da caducidade...*, pp. 25-28.

²⁷² Nesse sentido ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo...*, pp.448-450.

Poderá dizer-se que tal solução padece, desde logo, de um vício de inviabilidade, na exacta medida em que a gestão das relações tributárias não se coaduna com a incumbência, por parte da Administração tributária, de monitorizar os prazos de prescrição. Configurar-se-ia, tal solução, manifestamente onerosa e impossível de concretizar na prática. Discordamos.

Certamente que não integra o conjunto de funções da Administração tributária a monitorização permanente dos prazos de prescrição. Quanto a isso, não há margem para dúvida. De facto, as funções da Administração são outras, distintas, e que para o que nos ocupa se prendem com a satisfação atempada dos créditos tributários apurados a seu favor (do Estado, *lato sensu*). Nesta linha, tal função deve ser exercida com a celeridade bastante, no sentido de não se eternizarem os litígios em torno da legalidade ou da exigibilidade daquelas prestações tributárias. Em suma, a Administração deve actuar de tal modo a que o fenómeno prescricional nunca ocorra, anulando-se as liquidações ilegais e cobrando-se, no lapso de tempo legalmente previsto, as dívidas cuja liquidação se encontra em conformidade à lei²⁷³. A protelação no tempo das relações jurídico-tributárias é sempre indesejável.

Contudo, quando – sublinhe-se, por motivos sempre anómalos – ocorra a prescrição de uma dívida, a Administração tributária não pode actuar como se a mesma não tivesse tido lugar, ficcionando que todo o procedimento correu de feição ou dentro de um quadro de normalidade. E não pode, assim, fazer seus os montantes recebidos para além daqueles prazos, alegando que o devedor não deveria ter pago se quisesse aproveitar-se da prescrição. Esta é a posição a que aderimos e, quanto nos é possível determinar, a única que extraí um verdadeiro efeito útil e prático ao regime do conhecimento oficioso da prescrição tributária. De outro modo, admitiremos o encobrimento de um verdadeiro regime de invocação pelo devedor.

d) Sede própria para conhecimento da prescrição tributária e notificação do devedor

Partindo da premissa, aceite e pacífica, de que o problema em redor da prescrição reveste uma natureza técnica conexas com a (in)exigibilidade do tributo, as instâncias judiciais entenderam que aquele instituto apenas poderia ser conhecido em sede de execução fiscal. Logo, confrontado com a invocação da prescrição na petição inicial de uma impugnação judicial, o juiz

²⁷³ Reconhece-se que, para tanto, deverá contar com a colaboração do contribuinte. Este deverá proceder ao pagamento tempestivo dos montantes apurados a favor do Estado, abstendo-se de enveredar por meios impugnatórios desprovido qualquer fundamento válido e legítimo, prosseguindo ali apenas fins puramente dilatatórios, que em nada concorrem para os objectivos fundamentais inerentes à tributação.

não estava adstrito ao conhecimento da questão, sendo que a sentença não enfermaria de qualquer vício – em particular, omissão de pronúncia – se dela não conhecesse²⁷⁴.

Como explica Jorge Lopes de Sousa acerca deste ponto específico “*a jurisprudência dominante do STA vem sendo no sentido de o processo de impugnação judicial não poder ter por objecto directo o conhecimento da prescrição tributária, por este processo visar apreciar a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação*”²⁷⁵. Contudo, o mesmo autor prossegue, esclarecendo que a prescrição deverá ser conhecida oficiosamente “*como pressuposto da utilidade ou não do prosseguimento da lide, de que o tribunal deve conhecer oficiosamente*”²⁷⁶.

Aderimos por inteiro à posição *supra* explanada, pelo que a prescrição poderá, ou antes deverá, ser conhecida oficiosamente a título incidental, em sede de impugnação judicial, fase em que pode, ou não, estar simultânea e paralelamente a correr o processo executivo para cobrança dos montantes tributários liquidados.

Releva aqui, por demais pertinente, suscitar a questão de saber se tal conhecimento oficioso da prescrição em sede de impugnação judicial deve ter lugar quando a dívida tenha efectivamente sido paga. O autor *supra* citado defende com clareza que, enquanto causa extintiva da obrigação tributária, a prescrição apenas pode ser conhecida em sede de impugnação caso o tributo não tenha sido pago – de outro modo, já se encontra extinta a relação jurídico-tributária, por via do respectivo pagamento, subsistindo a discussão acerca da (i)legalidade da liquidação²⁷⁷. Mas se defendermos que a prescrição extingue, efectivamente, a obrigação tributária e se tal efeito extintivo, gerado pelo simples decurso do prazo, precede o pagamento do tributo, como pode afirmar-se que foi aquele pagamento que extinguiu a obrigação, sendo por isso impossível conhecer da prescrição? Retomaremos esta discussão adiante.

²⁷⁴ A diferença fundamental é, porém, a seguinte: não estar adstrito não significa a impossibilidade de conhecer do instituto, até porque é corolário do princípio do inquisitório o conhecimento de quaisquer factos que concorram para a determinação exacta da verdade material.

²⁷⁵ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III...*, p.279

²⁷⁶ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *idem, idem*. A este respeito ver, nomeadamente, Ac. STA, processo n.º 0726/10, de 19.01.2011, Ac. STA, processo n.º 0416/07, de 23.04.2008 (no qual se afirma que a prescrição tributária é de conhecimento oficioso em qualquer grau de jurisdição) e Ac. STA, processo n.º 0659/08, de 11.03.2008 (no mesmo sentido do anterior).

²⁷⁷ Mais acrescenta, na linha do que tem sido entendido pela jurisprudência (v.g., no Ac. STA de 20.09.2006, recurso n.º 190/06), que se o impugnante pagou a dívida, “*deverá referir no processo que o pagamento foi efectuado, para evitar que o tribunal, erradamente, parta do pressuposto de que a dívida não foi paga e declare extinta a instância por inutilidade superveniente da lide*”. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III...*, p.280.

Tudo visto e ponderado, resultam do exposto duas ideias basilares: (i) a prescrição não pode constituir objecto principal do processo de impugnação judicial; (ii) a prescrição da dívida deve ser conhecida, oficiosamente (*i.e.*, sem que o impugnante se veja na contingência de invocar e provar os factos constitutivos do fenómeno prescricional) e a título incidental, naquele mesmo processo de impugnação judicial. Consequentemente, o artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário carece de uma interpretação adequada, pois que duvidamos que se cinja ao processo executivo *stricto sensu*.

Este conhecimento da prescrição traduz-se, ou deve traduzir-se, numa declaração de extinção da dívida tributária por decurso do prazo legal estabelecido para o efeito - ou, no mínimo, numa declaração através da qual se dá conhecimento do esgotamento dos poderes executivos e da indissociável inexigibilidade do tributo. A declaração oficiosa da prescrição deve assim, para produzir o seu efeito útil (utilidade do conhecimento oficioso, não da prescrição em si mesma), ser levada ao conhecimento do devedor tributário. Em nosso entender, tal *notificação* afigura-se como uma exigência de coerência sistemática, senão vejamos: o devedor está desonerado de aferir do decurso do prazo prescricional, não tendo que proceder à invocação do instituto; por seu lado, a Administração tributária e as instâncias judiciais devem conhecer, a título incidental ou imediato (consoante o meio processual a que o contribuinte tenha recorrido), oficiosamente da prescrição. Neste sentido, de modo a que este contexto não se veja privado de transparência, aqueles órgãos administrativos e judiciais devem levar ao conhecimento do devedor o facto prescricional. A não ser assim, uma vez mais não se compreende o verdadeiro alcance desta oficiosidade, dado que o legislador poderia ter optado por seguir de perto o regime do Código Civil. Se assim não fez, se dispôs de modo diametralmente oposto quanto a este aspecto axial, importa extrair as consequências dessa mesma diferença. De outro modo, estaremos a sustentar soluções idênticas para regimes inequivocamente díspares, o que parece ser desprovido de qualquer sentido.

Porém, a problemática densifica-se nas situações em que o processo executivo não chegou sequer a ser instaurado, pelo que não havendo aqui possibilidade de notificar o devedor da prescrição (por ausência de impulso processual que a tanto conduza), não é desprovido de sentido que este possa invocá-la em momento posterior, com base no seu desconhecimento à data do pagamento.

e) A desoneração do devedor tributário

Ponderando a interpretação extensiva a que dedicámos as linhas anteriores, diremos que o devedor tributário é, por imposição legal, desonerado de acompanhar as vicissitudes dos prazos prescricionais, pois é titular de uma legítima expectativa no sentido da actuação do sujeito activo da relação, no sentido de declarar a dívida prescrita quando se verificarem reunidos os pressupostos necessários, em cumprimento da lei. Ainda assim, sempre poderá o contribuinte aferir, *sponte sua*, da prescrição das suas dívidas de natureza tributária – embora seja curial dizer que o contribuinte deve, também por lei, proceder ao pagamento dos tributos de que é devedor²⁷⁸, devendo abster-se de uma omissão tendente, precisamente, ao decurso do prazo prescricional. É diferente, cremos, ser titular de uma expectativa de conhecimento officioso da prescrição (legítima, porque conforme à lei) e ser titular de uma expectativa da própria prescrição quanto a dívidas concretas ainda não prescritas (ilegítima, pois que desconforme à lei)²⁷⁹.

Independente do entendimento que se adopte quanto à interpretação extensiva do artigo 175.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, nos moldes apresentados, a verdade é que o conhecimento officioso da prescrição comporta uma consequência inelutável: desonera o devedor tributário de apurar da sua verificação – esta desoneração é, cabe frisá-lo, um axioma elementar do raciocínio que pretendemos sustentar.

De um modo mais claro, a questão consiste em determinar se o contribuinte tem o ónus de aferir do decurso do prazo prescricional em momento prévio ao pagamento do tributo em causa.

No sistema jurídico-civil, a problemática não se coloca, uma vez que a mecânica de invocação responde de modo liminar: para invocar a prescrição o devedor está colocado numa situação em que se vê na contingência de acompanhar o decurso do prazo²⁸⁰ – pelo menos assim deverá fazer se pretender invocar com sucesso o instituto. Logo, a dúvida apenas tem razão de ser em regimes de conhecimento officioso da prescrição, caso do regime em direito tributário.

Ora, foi já possível enunciar que o prazo de prescrição das dívidas tributárias tem vindo a ser sucessivamente alterado, bem como as regras atinentes aos factos interruptivos e suspensivos

²⁷⁸ Trata-se, como com clareza superior demonstrou JOSÉ CASALTA NABAIS, de um dever fundamental (por oposição à tradicional lógica dos direitos fundamentais). Ver *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.

²⁷⁹ Importa frisar que em Direito Civil tem sido defendido que a invocação da prescrição deva ser paralisada em situações de abuso de direito, ou seja, aquelas ao abrigo das quais o devedor, pela sua actuação, faz protelar no tempo a exigibilidade do crédito, fazendo com isso decorrer o prazo prescricional (na lógica do *venire contra factum proprium*). Ver, ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.49.

²⁸⁰ Por outro lado, as obrigações civis podem não ter prazo, sendo apenas exigíveis aquando da interpelação do credor para o efeito. Tal não se verifica no quadro das dívidas tributárias.

daquele prazo têm vindo a sofrer modificações. O mesmo não sucede no ordenamento civil. Melhor explicitando, não raras vezes surgem, em direito tributário, intrincados problemas de aplicação da lei no tempo, gerados pela sucessão de vários prazos legalmente estabelecidos ou pela necessidade de concatenar diferentes regras atinentes à interrupção e suspensão da prescrição²⁸¹. Assim, a verificação em concreto da prescrição nem sempre assume contornos de simplicidade – é por vezes uma questão complexa, controversa e geradora de opiniões e entendimentos divergentes.

Por outro lado, o revogado n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária implicava um verdadeiro juízo de imputabilidade subjectiva, dado que o motivo da paragem do processo por período superior a um ano não podia ser imputável ao contribuinte. Pese embora este devesse transpor para o processo todos os elementos de que dispusesse, de modo a provar a inexistência de tal nexó de imputabilidade (à luz de um princípio de cooperação recíproca), certo é que o juízo quanto ao mesmo era da competência da Administração tributária e, subsidiariamente, do juiz tributário. E assim era por iniciativa própria, legalmente induzida.

Talvez a complexidade de que se revestem estas questões, e partindo da premissa que a Administração Tributária é a parte que dispõe de uma maior amplitude de meios e informação, tenha concorrido para que o legislador remetesse a questão do conhecimento da prescrição para o credor da relação jurídico-tributária – desonerado, conseqüentemente, o contribuinte de a conhecer, invocar e provar.

Certamente poderia ter sido outra a orientação do legislador tributário, adoptando na íntegra o regime vertido no Código Civil por simples remissão ou replicando os comandos essenciais ali constantes. A remissão directa é manifestamente inexistente. A replicação de disposições não se verifica igualmente. E, como tal, não vemos como adoptar soluções idênticas para problemas similares, quando o próprio legislador erigiu, frontalmente, um regime *diferente*.

²⁸¹ JORGE LOPES DE SOUSA dedica todo um capítulo à matéria – ver *Sobre a Prescrição...*, pp.89-112. Ver, ainda, Ac. STA, processo n.º 07/08, de 21.05.2008, Ac. STA, processo n.º 0234/11, de 06.04.2011, Ac. STA, processo n.º 0233/11, de 29.06.2011, Ac. STA, processo n.º 01027/10, de 26.01.2011(entre tantos outros arestos que lidam com complexas questões de aplicação da lei no tempo).

f) Consequências do não conhecimento da prescrição

Mas como qualificar, no quadro da dogmática administrativa, o conhecimento oficioso da prescrição tributária? Poderá invocar-se a nulidade de uma decisão judicial por não ter sido conhecida a prescrição, sem que se tenha procedido à sua invocação?

A terminologia a que se recorre no artigo 175.º do Código do Procedimento e Processo Tributário é compatível com a existência de “*deveres legais para a administração tributária de declarar a prescrição e de se abster da prática de actos executivos, deveres estes cuja omissão constitui facto ilícito, à face do conceito de ilicitude aplicável em matéria de actos de gestão pública (...)*”²⁸². Significa isto que não se trata de uma mera faculdade ou de um poder administrativo de natureza discricionária – o órgão de execução fiscal, como órgão de carácter administrativo que é, deve conhecer da prescrição sempre que para tanto disponha de elementos²⁸³.

Igualmente adstritas a esse dever encontram-se os demais órgãos da administração tributária, bem como as instâncias judiciais, embora seja entendimento generalizado que o não conhecimento da prescrição não é susceptível de gerar vício de omissão de pronúncia, sancionado com a nulidade da sentença²⁸⁴.

Foi já entendido pela ordem dos Tribunais Administrativos e Fiscais que o prosseguimento da execução para além do prazo prescricional constitui uma coacção exercida sobre o devedor, de tal ordem que o cumprimento da obrigação não se pode considerar espontâneo, para os efeitos previstos no artigo 304.º, n.º 2 do Código Civil²⁸⁵. Tal deve ser entendido como uma violação

²⁸² Sobre a matéria, ver JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição...*, p.28. Note-se como o autor formula as suas conclusões com recurso a uma conjunção ou cumulação de comportamentos distintos: “(...) *declarar a prescrição e de se abster da prática de actos executivos (...)*” (sublinhado nosso).

²⁸³ Ainda que não disponha de tais elementos, não se transfere aquele dever, sob a forma de ónus, para o contribuinte. Caso os elementos apenas sejam conhecidos depois de efectuado o pagamento, deve ainda assim prescrição ser conhecida, pois que teve lugar em momento prévio, ainda que posteriormente conhecida e declarada.

²⁸⁴ Ver Ac. STA, de 25.01.2000, processo n.º 023480, nos termos do qual “*cumprida a obrigação não pode mais falar-se, em bom rigor, em prescrição, pelo que, nessas circunstâncias, esta excepção não precisa de ser conhecida e, sendo assim, não incorre no vício de omissão de pronúncia a sentença que a não conheceu*”. Interpretando, *a contrario sensu*, o raciocínio vertido no aresto, se a dívida não tivesse sido paga e, simultaneamente, a decisão recorrida não houvesse conhecido da prescrição, estaríamos perante um evidente caso de omissão de pronúncia.

²⁸⁵ Ver Ac. STA de 05.12.2007, processo n.º 0638/07, no qual se discutia a pretensão de restituição de montantes pagos em sede de processo executivo, tendo sido defendido, na parte não dispositiva do AC., que a inadequação do meio processual em causa (oposição à execução) não obstava a que, eventualmente, as opoentes pudessem reaver a quantia paga se provassem a verificação dos requisitos constantes do artigo 304.º do Código Civil para a repetição do indevido; em sentido oposto ver Ac. TCA Norte, de 10.01.2008, processo n.º 01489/07.2BEPRT e Ac. STA, de 19.09.2007, Processo n.º 0194/07, sendo que neste último se afirma que “*o pagamento pode ser «coercivamente efectuado» e, mesmo assim não poder ser repetido sob a alegação de que não é devido. Isto (...)*

indirecta do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *i.e.*, o não conhecimento da prescrição acompanhado de actos de execução obsta ao cumprimento espontâneo e voluntário do tributo, havendo lugar à repetição do indevido. A esta situação, seria em tese aplicável, novamente, todo o normativo atinente às obrigações naturais. Em sede de ulteriores desenvolvimentos, teremos sempre de aferir se a dívida tributária prescrita consiste, ou não, numa obrigação natural. Mas sempre se dirá que este entendimento se funda na pretensa relação de especialidade entre prescrição civil e prescrição tributária. Em nosso entender, a inobservância do disposto no artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário legitima o contribuinte a requerer a devolução dos montantes pagos para além do prazo prescricional – vimos que sem tal conhecimento, acompanhado da devida notificação, o contribuinte pode desconhecer, sem obrigação de conhecer, o decurso do prazo de prescrição.

g) A valoração do princípio “*solve et repete*” no âmbito da prescrição

Ademais, sabemos que em procedimento e processo tributário o princípio norteador das relações litigiosas entre a Administração Tributária e os contribuintes é o do “*solve et repete*”. Quer isto dizer que, pelo menos no que concerne a questões de legalidade²⁸⁶, o pagamento não preclui o recurso aos meios tutelares gratuitos e judiciais tendentes à salvaguarda dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Simplificando, o próprio sistema encontra-se estruturado sob uma lógica de pagamento prévio do imposto liquidado, sendo a discussão acerca da compatibilidade de tal liquidação com o normativo tributário aplicável remetida para um segundo momento. É, por assim dizer, um princípio elementar de contencioso tributário, apenas contrariado pela possibilidade de apresentar garantia tendente ao efeito suspensivo da execução dos montantes em dívida.

independentemente do direito que a lei reconhece ao executado de invocar a prescrição da obrigação exequenda (não paga), e, com tal fundamento, poder deduzir oposição à execução”. E prossegue, concluindo que “(...) a prestação não deixa de ser espontânea, e natural a obrigação e o seu cumprimento devido, pelo simples facto de o respectivo pagamento ter sido operado «coercitivamente» em processo executivo”.

²⁸⁶ Quanto a causas de inexigibilidade a afirmação não é peremptória. Tudo gira em torno de uma análise casuística de cada um dos fundamentos de oposição à execução, cujo rol constante do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é taxativo (como resulta da locução “a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos (...)”). Nos casos de inexistência do tributo à data dos factos a que respeita a obrigação, do pagamento ou anulação da dívida exequenda, de duplicação de colecta ou ilegalidade da dívida exequenda (sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação) – fundamentos de oposição previstos, respectivamente, nas alíneas a), f), g) e h) do Código de Procedimento e de Processo Tributário – parece-nos claro que o pagamento não impossibilita a ulterior restituição do que houver sido pago. Logo, não pode afirmar-se à partida essa mesma impossibilidade quanto à prescrição da dívida exequenda.

É então possível, plausível e, diga-se, frequente que o devedor tributário proceda ao pagamento de um tributo, apercebendo-se posteriormente que o acto de liquidação que deu azo ao mesmo padece de um, ou mais, vício de ilegalidade. Desde que não tenham decorrido os prazos de caducidade quanto ao direito de acção – cento e vinte dias para reclamação graciosa e noventa dias para impugnação judicial (nos termos do artigo 70.º, n.º 1 e 102.º, n.º 1, respectivamente, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário) – é possível suscitar a questão da ilegalidade da liquidação, nos termos e com os fundamentos previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Efectivamente, o pagamento do tributo não implica a renúncia ao direito de recorrer aos mecanismos impugnatórios, gratuitos e judiciais²⁸⁷. Logo, o pagamento do imposto liquidado é totalmente desconsiderado, para efeitos de determinação da legitimidade para reclamar, impugnar ou recorrer, sendo restituído na totalidade, acrescido de juros indemnizatórios, no caso de procedência da pretensão do reclamante ou impugnante, nos termos do artigo 100.º da Lei Geral Tributária. Por assim dizer, o pagamento é irrelevante, não consubstanciando um juízo de concordância ou adesão quanto à existência da dívida ou quanto à sua conformidade com o ordenamento jurídico.

Já não é assim quanto à prescrição, uma vez que o entendimento administrativo e judicial prevalecente aponta no sentido de o pagamento ser preclusivo do direito de a invocar – na medida em que traduziria o cumprimento de uma obrigação natural e porque o pagamento extinguiria definitivamente a relação jurídico-tributária. Na prática, quer isto significar que o devedor tributário deve cuidar de aferir se a dívida se encontra, ou não, prescrita, antes de proceder ao seu pagamento voluntário – e, em verdade, deve também actuar desse modo diligente (na óptica dos seus interesses, embora dificilmente se possa falar num interesse verdadeiramente legítimo ou digno de tutela) se confrontado com a citação para efeitos de processo executivo. Não pode, por isso, confiar exclusivamente na previsão do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Afinal, entende-se que a sua inobservância, conjugada como o pagamento da dívida, é inconsequente (a menos que se verifique coacção exercida sobre o contribuinte).

²⁸⁷ Aliás, o artigo 9.º, n.º 3, da LGT determina que “o pagamento do imposto nos termos de lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso (...)”. Trata-se de uma manifestação do princípio do *solve et repete* que, como explicam DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, visou “pôr ponto final a certa jurisprudência que entendia que um contribuinte que pagasse o imposto, eventualmente devido, nos quadros de leis que concedem benefícios fiscais (vulgo “amnistias fiscais”), renunciava implicitamente ao direito de reclamar ou impugnar esse pagamento”. Cfr. *Lei Geral Tributária...*, p.66.

Sucedem, porém, como já frisamos, que determinar se uma dada dívida se encontra, ou não, prescrita, nem sempre se afigura uma tarefa fácil. As maiores dificuldades residem na determinação do prazo legal aplicável, uma vez que a volatilidade das leis de natureza tributária dá, frequentemente, azo a dúvidas quanto à aplicação da lei no tempo. Em síntese, a questão de saber se um dado tributo prescreveu, ou não, pode ser controvertida. Nessa medida, não vemos porque deve o pagamento ser considerado como impeditivo da apreciação da questão da prescrição. Certo é, no entanto, que os tribunais já decidiram no sentido de não se aceitar, tão-pouco, o pagamento condicional da dívida²⁸⁸. O elemento chave do debate será certamente o seguinte: o tributo ilegal é indevido; e a dívida prescrita, é indevida ou meramente inexigível? Mais do que terminológica, a questão é crucial e reporta-se, uma vez mais, aos efeitos da prescrição no quadro do direito tributário. Apenas a resposta a esta indagação permitirá sustentar, neste caso, a extensão do princípio do *solve et repete* à exigibilidade, *lato sensu*, do imposto.

A não se aceitar o raciocínio *supra* exposto, não se alcança a *ratio* própria subjacente ao conhecimento oficioso da prescrição tributária – mais sentido faria, então, ter adoptado um regime absolutamente igual ao de Direito Civil, fazendo impender sobre o próprio contribuinte um verdadeiro e próprio ónus de invocar a prescrição diante do credor tributário. Não se afigura razão para a prevalência de um verdadeiro regime de *natureza mista*, no qual a dualidade entre necessidade de invocação ou conhecimento oficioso não apresenta fronteiras nítidas, nem tão pouco base legal.

Não subsistem dúvidas de que o pagamento de uma dívida tributária extingue, por atingido o fim primordial a que se destina, o processo executivo – de resto, na senda do que estabelecem os artigos 264.º, n.º1 e 269.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Como tal, não é mais possível lançar mão do mecanismo de oposição à execução ou da reclamação das decisões do órgão de execução fiscal. O que se afirmou não obsta a que, em sede própria, a questão seja suscitada.

h) A dívida em torno do mecanismo de conhecimento da caducidade tributária

Prescrição e caducidade caminham, com frequência, paralelamente quando tratadas pela doutrina e pela jurisprudência nacional. Admitindo, sem conceder, a tese da especialidade

²⁸⁸ A jurisprudência tem vindo a firmar que não é possível proceder ao pagamento sob condição – ver, designadamente, Ac. STA, de 23.05.2007, processo n.º 0128/07.

normativa entre o Direito Civil e o Direito Tributário, por razões de congruência e coerência, devemos considerar que o instituto da caducidade do direito à liquidação é especial face à caducidade civil (prevista e regulada nos artigos 328.º e seguintes do Código Civil). Relembramos, por isso, que na ausência de dispositivo legal, seriam plenamente aplicáveis as regras vertidas nos artigos *supra* referenciados.

Tivemos já oportunidade de definir a caducidade tributária como o período de tempo em que é possível proceder à liquidação do imposto devido, ou seja, à determinação do *quantum* da prestação devida por ocorrência de um determinado facto tributário. Fica bem patente a proximidade material com a prescrição, enquanto limitação temporal do poder de proceder à cobrança da dívida (voluntária ou coerciva, eis o que, implicitamente, lançámos para o debate). Tal similitude é de tal modo evidente que alguns ordenamentos jurídicos não distinguem substancialmente os respectivos regimes materiais²⁸⁹.

O regime tributário – em especial, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário – não dispõe quanto à forma do conhecimento da caducidade. Por coerência da tese de que nos afastamos, deveríamos então, *mutatis mutandis*, seguir na linha do que determina o Código Civil e em particular o artigo 334.º do Código Civil. Nos termos dessa disposição, a caducidade será de conhecimento oficioso quando versar sobre direitos indisponíveis e carecerá de invocação sempre que os direitos em jogo se encontrem na disponibilidade do seu titular. Consequentemente, seríamos conduzidos à conclusão de que a caducidade em direito tributário é de conhecimento oficioso, por força da indisponibilidade dos direitos em causa²⁹⁰.

Todavia, tal entendimento apenas tem prevalecido quanto à caducidade do direito de acção²⁹¹, pelo que a intempestividade do impulso processual tem sido sistematicamente

²⁸⁹ Caso do ordenamento jurídico-tributário espanhol. Já nos Estados Unidos, a distinção fundamental gira em torno de *period of limitation* (caducidade) e o *period of collection* – ver *Internal Revenue Code, Title 26, Subtitle F, Chapter 66, Subchapter A*, § 6501 a § 6504.

²⁹⁰ O que, aliás, JORGE LOPES DE SOUSA concede, parcialmente (pois que a conclusão é a de que “(...) a não se admitir o conhecimento oficioso do vício de violação do prazo de caducidade do direito de liquidação, sempre será de admitir a invocação desse vício no processo de impugnação judicial, para além do prazo normal de impugnação, sempre que tal invocação seja efectuada antes do momento em que preclui o direito de invocar em oposição à execução fiscal a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.”) – ver, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III...*, p. 282. A conclusão do raciocínio exposto foi defendida no Ac. STA, processo n.º 1774, de 13.04.1983.

²⁹¹ Como se pode constatar, designadamente, no Ac. TCA Sul, processo n.º 03520/09, de 04.10.2011, no qual a oficiosidade se suporta, precisamente, na indisponibilidade para a Fazenda Pública dos direitos em causa – de resto,

conhecida *ex-officio* pelo aplicador do direito, conduzindo a inúmeras absolvições da instância. No que respeita à *caducidade do direito à liquidação* entende-se, de modo não unânime²⁹², ser geradora de mera ilegalidade da liquidação, sancionada com a anulabilidade daquele acto administrativo. Uma vez que o regime típico da anulabilidade, plasmado no artigo 136.º do Código do Procedimento Administrativo (no que respeita às relações de carácter administrativo), exige a sua (do vício) invocação pela parte legítima para o efeito, tem sido defendido que a caducidade não é de conhecimento oficioso. Não se verifica aqui hesitação alguma em interpretar a caducidade de acordo com o sistema normativo em que se insere, algo que vimos clamando quanto à prescrição tributária. Saliente-se que, sem base legal para tanto, se tem obstado à aplicação da norma que impõe o conhecimento oficioso da caducidade.

Não podemos deixar de denunciar a incoerência desta solução, face ao que comumente se defende quanto à prescrição. Logo, de duas, uma: ou a caducidade e prescrição tributárias são dois institutos especiais face aos seus homónimos civis – caso em que, na falta de norma tributária expressa, se aplicam os preceitos do Código Civil; ou, em alternativa, são algo diferente e autónomo, cujas soluções jurídicas se buscam no Direito Tributário ou, mais latamente, no Direito Público. O que não configuramos é fundamento válido e bastante para tratar um deles com um certo grau de autonomia (caducidade) e outro com um elevado grau de especialidade (prescrição).

3. Irrenunciabilidade da prescrição tributária

a) O regime da renúncia em direito civil

O artigo 302.º do Código Civil possibilita que o beneficiário da prescrição a ela renuncie, exigindo para tanto que tenha decorrido o prazo prescricional (artigo 302.º, n.º 1 do Código Civil)²⁹³. A renúncia tanto pode ser expressa como tácita²⁹⁴, aplicando-se a este último caso o

na esteira do entendimento anteriormente firmado pelo Supremo Tribunal Administrativo (ver Ac. STA, processo n.º 076/09, de 27.05.2009).

²⁹² Ver, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III...*, pp.280-282.

²⁹³ Sob pena de nulidade, por força do regime imperativo previsto no artigo 300.º do Código Civil, cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, p. 275; Cfr., igualmente, Ac. STJ de 11.04.1991, processo n.º 078629 e Ac. TCA Norte de 09.03.2006, processo n.º 00439/98.

²⁹⁴ Como tácita pode ser a invocação do instituto em sede civil, caso em que o “*critério determinante será a susceptibilidade de se deduzir, da conduta do prescribente, com toda a probabilidade, a vontade de se valer da prescrição.*” Cfr. ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade...*, p.48.

disposto no artigo 217.º, n.º 1, do Código Civil²⁹⁵. Mais se diga que a renúncia não tem sequer que ser aceite pelo beneficiário (da renúncia, leia-se, o credor ou, mais latamente, o titular do direito susceptível de prescrever – artigo 302.º, n.º 2, do Código Civil).

No entanto, quer a renúncia expressa, quer a renúncia tácita, pressupõem o efectivo conhecimento do decurso do prazo prescricional, atenta a voluntariedade que caracteriza a manifestação de vontade em análise. Ou seja, é um pressuposto fundamental o conhecimento do decurso do prazo, sem o qual não pode haver lugar à renúncia. Neste sentido, pode suscitar-se a questão de saber o que sucede se a dívida for paga com ignorância do decurso do prazo – será uma renúncia tácita, o cumprimento de uma obrigação prescrita ou o cumprimento de uma obrigação natural?²⁹⁶

Atendendo às características descritas, podemos definir a renúncia da prescrição como um negócio jurídico unilateral não receptício²⁹⁷, conducente à extinção, em nosso entendimento, do direito de invocar a prescrição²⁹⁸ – esta é, cremos, a única interpretação coerente com o regime da não repetição do indevido, previsto no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, a analisar oportunamente.

Convocado a pronunciar-se sobre as matérias em apreço, o Supremo Tribunal de Justiça entendeu que *“a renúncia da prescrição extingue definitiva e retroactivamente o direito potestativo conferido pelo decurso do respectivo prazo prescricional mas dá início a novo prazo da mesma natureza”*²⁹⁹. Ora, o direito potestativo emergente do mero decurso do prazo é o direito

²⁹⁵ A norma referida define a declaração tácita como a manifestação de vontade que se deduz de factos que, com toda a probabilidade, a revelam. Em estrita observância dos requisitos necessários para valoração das declarações de vontade tácitas, é necessária a prática de actos que com toda a probabilidade revelem essa vontade, conforme tem vindo a ser decido pelas instâncias judiciais. Ver, designadamente, Ac. TRP de 14.07.2010, Processo n.º 2616/08.8TJVNF-A.P1.

²⁹⁶ Sobre este ponto, embora sem referência directa à ignorância ao decurso do prazo, ANTUNES VARELA esclarece que *“se o devedor cumpre, depois de completado o prazo prescricional, mas antes de invocar a prescrição, a sua prestação corresponde ao cumprimento da obrigação (civil) existente, visto a prescrição necessitar de ser invocada por aquele a quem aproveita (art.303.º) para produzir o seu efeito extintivo”*, pelo que poderia considerar-se uma prescrição efectiva, mas ineficaz. Cfr. *Das Obrigações...*, p.725.

²⁹⁷ PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...* p.275.

²⁹⁸ No mesmo sentido, aludindo a uma harmonização entre o artigo 302.º e o artigo 303.º Código Civil, ver PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *idem*.

²⁹⁹ Cfr. Ac. STJ de 19-03-1992, processo n.º 081430 e Ac. TRL de 21.02.1991, processo n.º 0025306; em sentido diferente, cfr. Ac. STJ de 01.10.1998, Processo n.º 97B912, nos termos do qual *“A renúncia à prescrição é uma excepção à excepção, isto é, corresponde à extinção de um facto extintivo; em boa verdade, a renúncia extingue os efeitos da prescrição como facto extintivo, e nessa medida, faz renascer em todo o seu esplendor os factos constitutivos do direito(...)”*.

de invocar a prescrição³⁰⁰, desde que não tenham ocorrido causas suspensivas ou interruptivas. Note-se que, uma vez invocada com sucesso – *i.e.*, exercido que seja aquele direito potestativo –, a prescrição gera na esfera jurídica do beneficiário a faculdade de recusar o cumprimento da prestação (artigo 304.º, n.º 1, do Código Civil). Estamos, como tal, diante dois momentos, ou duas fases, distintos, embora profundamente relacionados: (i) o direito de invocar a prescrição; (ii) a subsequente faculdade de recusar o cumprimento da prestação devida.

Não obstante o exposto, é legítimo indagar acerca da susceptibilidade de renunciar aos efeitos jurídicos decorrentes da prescrição. Simplificando, trata-se de determinar se a faculdade emergente da invocação do instituto é, também ela, renunciável. Por aplicação de um raciocínio traduzido na expressão *quem pode o mais pode o menos*, somos guiados à conclusão de que se o direito a invocar a prescrição é renunciável, também a faculdade emergente daquela invocação, por maioria de razão, o será. Se advogarmos a tese do efeito extintivo da prescrição, tal renúncia implicará forçosamente um *renascimento* da obrigação jurídica extinta (ou reduzida a obrigação natural), acompanhada do início de um novo prazo prescricional. Ou pode mesmo suceder que o devedor cumpra a obrigação, depois de ter invocado a prescrição, o que não pode deixar de ser entendido como uma renúncia tácita aos efeitos jurídicos daquela. Trata-se, por outras palavras, da inutilização de uma faculdade, de exercício facultativo (passe o pleonasmo), que determina a estabilização definitiva da relação jurídica controvertida.

Cabe ainda frisar que a legitimidade para renunciar à prescrição é reconhecida a quem puder dispor do benefício que a prescrição tenha criado, nos termos e para os efeitos do artigo 302.º, n.º 3, do Código Civil. É, por conseguinte, uma outra manifestação da disponibilidade dos direitos em jogo, embora aqui reportada à esfera jurídica do beneficiário da prescrição.

Pode ainda sustentar-se que o cumprimento da obrigação depois de decorrido o prazo prescricional, sem que tenha havido invocação do instituto³⁰¹, deve entender-se como uma modalidade de renúncia tácita à sua invocação³⁰².

³⁰⁰ Convergindo para este entendimento, PEDRO PAIS DE VASCONCELOS afirma tratar-se de “(...) *um poder potestativo de exercício livre e facultativo*”, concluindo que “[quem] *beneficia da prescrição tem a liberdade de escolher se quer ou não valer-se dela*”, *Teoria Geral...*p.384.

³⁰¹ Embora seja necessário o conhecimento do decurso do prazo, sob pena de não poder haver renúncia – o que, de resto, se reflecte na estatuição da segunda parte da norma, conexas com a não repetição por ignorância da prescrição.

³⁰² Cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, pp.275-276, embora se refiram os autores à “*dívida prescrita*”, sendo que, salvo melhor opinião, apenas consideramos a dívida prescrita depois de ter sido invocada, com sucesso, a prescrição. Em sentido contrário PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral...* p.384,

b) O silêncio do regime tributário – a renúncia às garantias tributárias

A questão que ora se coloca prende-se com a possibilidade, ou impossibilidade, de o devedor tributário renunciar, expressa ou tacitamente, à prescrição tributária. Melhor dizendo, pretende-se aferir se a prescrição tributária se localiza na esfera de disponibilidade jurídica do contribuinte.

Como vimos de analisar, a possibilidade de renunciar à invocação da prescrição harmoniza-se com o seu regime de invocação. Constatámos já, a esse respeito, a indubitável disparidade entre os regimes civil e tributário, pelo que resta apurar se tais diferenças se reflectem no âmbito da renunciabilidade da prescrição.

Parece-nos inconcebível, por razões de coerência sistemática, que o devedor tributário possa renunciar à prescrição tributária, atenta a sua função no seio da relação obrigacional de natureza tributária.

Em primeira linha, é desde logo inadmissível que o devedor tributário renuncie à invocação da prescrição tributária, porquanto não lhe é atribuído esse ónus de invocação. Não obstante, sustentámos *supra* que tal inexistência não o impede de a invocar junto dos órgãos administrativos e judiciais competentes para dela conhecer. E, nesse sentido, devemos frisar que não configuramos qualquer renúncia a essa invocação *a título subsidiário* como precludindo, ou afastando, as competências legais determinadas pelo artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – os órgãos competentes não deixam, conseqüentemente, de estar adstritos ao conhecimento oficioso ali plasmado. A vontade do contribuinte não derroga a lei – o regime é, pois, imperativo.³⁰³

No ordenamento jurídico espanhol a questão foi objecto de amplo debate, tendo as instâncias judiciais concluído que o devedor tributário não pode renunciar à prescrição tributária, pelo que o regime tributário se afasta, neste particular, do regime civil³⁰⁴.

defendendo que a inércia do exercício do direito de invocar a prescrição é conducente à extinção do mesmo, do que perece ser possível inferir a inexistência de dívida prescrita antes da sua invocação.

³⁰³ Como imperativo e inderrogável (por razões de manifesta ordem pública) é o regime da prescrição civil, como resulta do artigo 300.º do Código Civil.

³⁰⁴ A respeito deste e de outros aspectos conexos com a prescrição tributária, o Supremo Tribunal de Espanha cimentou o entendimento de que quanto ao conhecimento da prescrição diferiam os regimes tributário e civil. Assim, considerando que tal “*como não é admissível que um contribuinte se possa dirigir à Administração Tributária, oferecendo-se a pagar um imposto por uma quantia superior à que resulta das normas vigentes, porque a obrigação tributária nasce ex lege (...) tão pouco é admissível que verificada a prescrição, ou seja, a extinção da obrigação tributária, também como consequência ex lege, possa o contribuinte renunciar à prescrição decorrida (...), pelo que*

Por outro prisma, importa destacar que, vimo-lo supra, a prescrição tributária consiste numa garantia dos contribuintes.³⁰⁵ Poderá, nessa medida, tratar-se de uma garantia susceptível de renúncia? Não cremos, pois que nada na lei nos permite concluir tratar-se de uma garantia renunciável. A única referência à renunciabilidade de garantias dos contribuintes consta do artigo 96.º da Lei Geral Tributária, relativamente ao direito de impugnar ou recorrer (são qualificados como direitos irrenunciáveis, excepto quando a lei disponha em sentido contrário e desde que a renúncia conste de declaração, ou outro instrumento, formal). A *contrario* pode sustentar que as demais garantias são susceptíveis de renúncia – temos as maiores dúvidas a esse respeito. No caso da prescrição, em atenção à oficiosidade do seu conhecimento, não advogamos no sentido da sua renunciabilidade. A prescrição tributária decorre da lei, opera por efeito da lei e é inderrogável por vontade do seu beneficiário.

4. Efeitos jurídicos da prescrição

a) O silêncio do regime tributário

Uma vez chegados a este ponto da exposição, a pergunta impõe-se: qual é, afinal, o efeito jurídico emergente, ou resultante, do decurso do prazo prescricional determinado por lei tributária?

A resposta não se afigura fácil, sendo que o primeiro e mais relevante obstáculo consiste na inexistência de preceito, inserido na legislação tributária, que disponha acerca dos efeitos da prescrição prevista no artigo 48.º da Lei Geral Tributária. Efectivamente, as disposições legais elaboradas pelo legislador, conexas com o regime da prescrição tributária, foram já objecto de estudo na presente investigação: artigos 48.º e 49.º da Lei Geral Tributária e artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Quer isto dizer que o legislador tributário, no que respeita a esta garantia dos contribuintes que temos vindo a caracterizar, se absteve de

o artigo 69.º da LGT dispõe o contrário da regulação civil, a qual contempla a prescrição como uma excepção ao cumprimento de uma obrigação, renunciável expressa ou tacitamente” (tradução da nossa autoria) Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria, Thomson Aranzadi, p.504.

³⁰⁵ Neste sentido, LUÍS MENEZES LEITÃO, *As Tendências da Reforma Fiscal, Mais ou Menos Garantias para os Contribuintes?* in *Fiscalidade* n.º 4, Outubro de 2000, p.11; ver Ac. TCAS, de 18.03.2003, processo n.º 07361/02, nos termos do qual “*As normas do direito fiscal reguladoras do regime da prescrição, porque relativas às garantias dos contribuintes, estão sujeitas ao princípio da tipicidade e da legalidade, não podendo ser objecto de integração analógica, tal como, aliás, se reconhece hoje no art.º 11º, n.º 4, da LGT*”.

elaborar um normativo que, com toda a clareza, explicitasse os seus efeitos jurídicos. Mas que dizer desta omissão legislativa?

Em primeiro lugar, importa notar que método diverso foi adoptado nos ordenamentos jurídicos espanhol e alemão, sendo que o legislador sentiu ali, pelas mais variadas razões, a necessidade de introduzir um normativo que, para além de qualquer dúvida, dispusesse acerca do efeito extintivo da prescrição sobre o crédito tributário. Assim, a *Ley General Tributaria* espanhola, no seu artigo 69.º, n.º 3, dispõe que a prescrição³⁰⁶ extingue a dívida tributária.^{307/308} Idêntica formulação encontramos no parágrafo § 232 da *Abgabenordnung*, por força do qual a prescrição extingue o crédito emergente da obrigação tributária, bem como os interesses que dependem do mesmo³⁰⁹.

Deve frisar-se que no quadro do ordenamento jurídico espanhol a conjugação entre o conhecimento oficioso do instituto, previamente abordado, e seu efeito extintivo permite concluir ser impossível o pagamento, e respectivo ingresso, de prestações tributárias prescritas – afastando-se a possibilidade de tal pagamento configurar uma renúncia tácita à prescrição, por parte do devedor³¹⁰. Por outro lado, a disparidade entre o regime tributário e o regime civil é notória, sendo que neste último a prescrição é renunciável e carece de invocação.

Facto é, porém, que o legislador nacional não seguiu este modelo normativo, optando por nada dizer quanto à matéria. Ora, temos vindo a erigir uma tese à luz da qual a prescrição tributária consiste numa garantia dos contribuintes, subordinada ao princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, exigindo o tratamento legal para todos os elementos materiais

³⁰⁶ Cumpre no entanto notar que a prescrição tributária espanhola apresenta uma maior abrangência, pois que abarca o fenómeno da caducidade tributária no se regime. De facto, por força do artigo 66.º da *Ley General Tributaria*, o direito da Administração liquidar o tributo encontra-se sujeito ao prazo de prescrição. Por outro lado, como resulta do preceito em análise, a prescrição das dívidas ali previstas opera nas relações em que o sujeito passivo é o contribuinte, assim como nos casos em que o devedor é à Administração Tributária.

³⁰⁷ Pode ler-se no preceito em causa que “*la prescripción ganada extingue la deuda tributaria*”. Por prescrição “*ganada*” devemos entender aquela cujo prazo, efectivamente, já tiver decorrido. Esta extinção era já, ao abrigo de lei geral anterior, qualificada de absoluta – embora cumpra notar que a prescrição aqui se reporta à liquidação e cobrança das dívidas. Cfr. JOSE LUIS PEREZ DE AYALA E MIGUEL PEREZ DE AYALA, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 4ª Edición, Edersa, pp.233-238.

³⁰⁸ Tem sido entendido que este efeito extintivo obedece à necessidade de garantir a segurança jurídica, através de uma interpretação muito estrita e próxima da terminologia legal, uma vez que se discutem os princípios da igualdade e da generalidade que devem presidir à estruturação e aplicação do sistema tributário. Ver *Comentarios a la Nueva Ley...*, p.503.

³⁰⁹ Numa versão traduzida para espanhol, lê-se que “*mediante la prescripción se extinguen el crédito proveniente de la obligación tributaria y los intereses que dependen del mismo*”. *Abgabenordnung – Ordenanza Tributaria Alemana*, CARLA SCHUSTER, Colex, 2000, p.128.

³¹⁰ Neste sentido ver JUAN MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO E FRANCISCO POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 5.ª Edición, Aranzadi Editorial, Navarra, 2000, pp.202-206.

do instituto e vimos igualmente negando, ou afastando, a relação de especialidade entre o regime civil e tributário com base na autonomia dos sistemas em que se inserem. Extraindo as conclusões das premissas enunciadas, ou seja, conduzindo o raciocínio até ao limite e às últimas consequências, seríamos forçados a sustentar que a prescrição tributária não produz qualquer efeito, por inexistência de norma que o determine. Por outras palavras, defenderíamos que, na verdade, vigoraria actualmente um regime de imprescritibilidade das dívidas tributárias. Eis o labirinto que alcançámos, do qual cumpre encontrar a saída.

Se de um ponto de vista estritamente lógico-formal aquelas conclusões não encerrariam qualquer contradição, facto é que as mesmas, pura e simplesmente, não fazem sentido (pois que, por exemplo, vazariam parcialmente de conteúdo o artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, bem como na íntegra os artigos 48.º e 49.º da Lei Geral Tributária. Em verdade, o facto de o legislador não ter curado de determinar com exactidão os efeitos da prescrição tributária não implica necessariamente que estes não possam ser inferidos a partir dos aspectos normativamente regulados, assim como dos princípios estruturantes do sub-sistema e do sistema normativos em que se encontra inserida. Poderia dizer-se que estamos em presença de uma lacuna, cuja integração estaria sujeita aos limites do artigo 11.º, n.º 4³¹¹, da Lei Geral Tributária. Assim, atenta a proibição de interpretação analógica quanto a normas tributárias abrangidas pela reserva de lei da Assembleia da República, não poderíamos perscrutar o ordenamento civil, nem tão pouco resolver a situação segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema (artigo 11.º, n.º 3, do Código Civil).

De que se trata de uma lacuna, somos forçados a admiti-lo, sob pena de contradição insanável relativamente às considerações anteriormente explanadas. Contudo, por força do disposto no artigo 165.º, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, a matéria das garantias não parece enquadrar-se naquela reserva de lei formal da Assembleia da República. A ser assim, não são aplicáveis as limitações hermenêuticas constantes do *supra* citado artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária. De outro modo, a analogia encontra-se vedada na íntegra, sendo impossível chamar à colação o normativo civil. Tudo joga, pois, em torno da verdadeira força do princípio da legalidade quanto às garantias dos contribuintes³¹².

³¹¹ Ali se dispõe: “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

³¹² Não é, de modo algum, líquida a exclusão da matéria das garantias dos contribuintes do escopo da legalidade formal. DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA afirmam,

Admitindo, sem conceder, a inaplicabilidade dos limites identificados, a alternativa consiste em recorrer à *cláusula de integração* consubstanciada na aplicação subsidiária do Código Civil, em observância do estatuído no artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária. Não a vislumbramos como a melhor opção.

b) O regime do artigo 304.º do Código Civil

Na senda do exposto, comecemos por analisar o que dispõe o regime civil acerca dos efeitos prescricionais, uma vez que tal preceito é frequentemente transposto para o âmbito das relações tributárias e constitui, verdadeiramente, caso análogo.

A este respeito, o artigo 304.º do Código Civil assume uma natureza absolutamente nuclear ao estatuir os efeitos jurídicos decorrentes da invocação da prescrição civil.

Nos termos do n.º 1 daquele preceito, “*completada a prescrição, tem o beneficiário da prescrição a faculdade de recusar o cumprimento ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito*” (desde que tenha procedido à sua invocação, com sucesso, nos termos do artigo 303.º do Código Civil). Como tal, o devedor vê-se imbuído dos poderes de recusar o cumprimento voluntário, bem como de se opor a qualquer forma de satisfação coactiva da prestação devida.

Note-se, todavia, que o legislador optou por não recorrer à terminologia “extinção de direitos ou obrigações”, pelo que por via de uma interpretação estritamente literal não se atinge a conclusão de ser esse o efeito gerado pelo instituto. Essa mesma interpretação literal conduz antes ao aparecimento de faculdades na esfera do devedor, sem indiciar que algum facto jurídico ocorra na esfera do credor. Tal ideia fica tanto mais clara quanto pensarmos que se o devedor, depois de invocar o instituto, nada fizer (leia-se, não se opuser ao cumprimento), o credor vê a sua prestação satisfeita nos mesmos termos em que veria caso o devedor não houvesse invocado a prescrição. Somos aqui confrontados com um potencial jogo de semântica, o qual deve ser evitado a todo o custo – a invocação da prescrição não se subsumirá, *per si*, a uma oposição ao cumprimento da prestação? Não será que a divisão e compartimentação destas realidades, que de modo tão exacto e detalhado temos vindo a promover, apresenta uma inerente artificialidade,

peremptoriamente, a sua inclusão – ver *Lei Geral Tributária Anotada...*, p.194. No mesmo sentido argumentam J.J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, ao sustentarem que o artigo 165.º, alínea i) da Constituição da República Portuguesa abarca a totalidade dos elementos referidos no artigo 103.º, n.º2 da Lei Fundamental – ver *Constituição da República Portuguesa Anotada...*, pp.1091-1092.

carecendo de qualquer correspondência com a realidade? De uma forma mais simples linear: invocação da prescrição e oposição ao cumprimento não serão uma e a mesma coisa?

A realidade quotidiana dir-nos-á que a confusão entre ambas é manifesta – o devedor, não pretendendo satisfazer a prestação, invoca a prescrição como forma de obstar, legitimamente, ao cumprimento. Logo, ao invocar a prescrição o devedor está, simultaneamente, a recusar o cumprimento. Mas, salvo melhor opinião, pode dizer-se que está a fazer algo mais: no fundo, e sempre numa perspectiva eminentemente teórica, está a requerer ao juiz (ou mesmo ao credor, caso a invocação tenha lugar por via extra-judicial) que aprecie, definitivamente, se a dívida prescreveu ou não; partindo daquela apreciação, e admitindo que a mesma obtém resposta positiva, o devedor pode opor-se a toda e qualquer solicitação ou interpelação para satisfação do que for devido. Isto é, num plano puramente teórico, o devedor apenas procede à invocação da prescrição uma vez, podendo recusar a prestação uma pluralidade de vezes. Dito isto, a dúvida quanto a saber se num regime de conhecimento officioso o efeito jurídico da prescrição deverá ser o mesmo subsiste. Certo é que tal conhecimento officioso permite, no mínimo, distinguir o conhecimento do instituto da sua operabilidade (motivada pelo devedor, traduzindo-se na recusa da prestação).

Ora, isto é ligeiramente distinto do que afirmar que, invocada que seja a prescrição, o devedor não mais se encontra adstrito ao cumprimento da prestação – o que sucede é que este goza, por virtude daquela invocação, de uma faculdade, de livre exercício, de oposição. Por outras palavras, o cumprimento da prestação devida pode, legitimamente e ao abrigo da lei, ser recusada.

Este deve ser o enquadramento conferido à questão de saber se o direito prescrito se deve considerar extinto ou, diferentemente, apenas privado de exigibilidade coactiva – a lei é, a esse respeito, omissa. Por seu lado, a doutrina não é unânime quanto a este aspecto em particular³¹³.

³¹³ No sentido do efeito extintivo da dívida, sem prejuízo da subsistência de uma obrigação natural cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, p.275; LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral...*, pp.691-704. A respeito da mera inexigibilidade e contra a qualificação da dívida prescrita como obrigação natural cfr. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral...*, p.381; ADRIANO VAZ SERRA, aludindo a Pacchioni, afirma que ao excepcionar a prescrição, o autor “(...) não nega, e ainda menos extingue a sua dívida, mas afirma só que o credor não pode fazê-la valer: isto é, que ele não tem já o *ius persecuendi iudicio quod sibi debetur*”, e continua dizendo que “[a] dívida, com efeito, não pode ser extinta senão com o cumprimento, porque só com o cumprimento pode considerar-se observado o preceito de que ela deriva. E, se, depois de ter repellido em juízo a acção do credor, paga espontaneamente, não doa, mas cumpre uma dívida sua, e não pode já repetir” – ver *Obrigações Naturais...*, pp.58-59. ANA FILIPA MORAIS ANTUNES recorda que as teses que reconheciam um efeito puramente extintivo da prescrição foram sustentadas na vigência do Código Civil de 1867, designadamente por DIAS MARQUES e MANUEL DE ANDRADE. Considerando que o Código Civil 1966 consagrou a opinião de ADRIANO VAZ SERRA, a autora defende

Em verdade, pode dizer-se que o regime do Código Civil aponta no sentido de uma extinção mitigada do direito prescrito, na medida em que este se vê privado de tutela coactiva (típica dos direitos). Subsistiria, deste modo, um *quid*, um direito diminuído, reconduzível a uma obrigação desprovida de natureza jurídica – em última linha, o interesse do credor pode entender-se como *imprescritível*, bem como o princípio de justiça associado ao cumprimento das prestações devidas. Contudo, em sede de Direito Privado, parece o pensamento Pedro Pais Vasconcelos, ser mais consentâneo com a letra da lei, concluindo não ter lugar qualquer extinção do direito prescrito, pois que ao nível do direito nada de juridicamente relevante ocorre – os efeitos jurídicos repercutem-se na esfera do devedor (sem prejuízo do efeito indirecto sobre a esfera do credor, titular do direito objecto de prescrição)³¹⁴.

Confrontada com dúvidas acerca dos efeitos emergentes do, à data, novo regime da prescrição civil, a Procuradoria-Geral da República elaborou um parecer, no qual sustentou o seguinte: “o artigo 304.º, que se refere aos efeitos da prescrição, além de nos mostrar que esta não suprime completamente o direito prescrito, o qual se transforma em obrigação natural, também mostra que a prescrição da obrigação principal não acarreta a prescrição da obrigação de juros”^{315/316}

Quanto à qualificação da dívida prescrita (aquele *quid* subsistente a que aludimos) como obrigação natural, a sua trave mestra tradicional consiste na previsão e estatuição do artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil. De facto, estabelece-se ali uma verdadeira excepção ao princípio geral da repetição do indevido, cristalizado no artigo 476.º do mesmo diploma, configurando a *supra* referida *extinção mitigada*. Trata-se, já o defendemos, de um *princípio geral de direito*, cuja derrogação, sobretudo no quadro da legalidade imperativo para a regulação das relações de

em conformidade que “[a] prescrição não extingue obrigações; o efeito da prescrição será facultar ao obrigado o poder de recusar o cumprimento (...). Oposta com êxito a prescrição, o titular do direito perde uma das faculdades que lhe assistia, deixando de poder exigir o cumprimento judicial da prestação.” E continua, afirmando que “(...) o cumprimento da obrigação prescrita, depois de invocada a prescrição, será válido e eficaz e equivalerá ao cumprimento de uma obrigação natural, gozando o titular do direito prescrito da *solutii retentio* (cf. n.º 2 do artigo 304.º)” ver, *Prescrição e Caducidade...*, p.53. A argumentação é consistente, mas desde logo se questiona se a mesma não partirá da premissa, ainda que implícita, que o devedor tem de conhecer da prescrição e, mais, da sua efectividade. No direito tributário apenas será expectável que dela conheça quando a Administração tributária, ou o juiz a título subsidiário, dela conhecerem.

³¹⁴ Ver PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral...*, p.381.

³¹⁵ Ver Boletim do Ministério da Justiça, n.º 196, de 1969, p.167.

³¹⁶ Note-se, como frisado oportunamente, que a prescrição da dívida tributária “principal” comporta a prescrição das dívidas tributárias “acessórias”, quais sejam as decorrentes de juros compensatórios ou moratórios vencidos.

natureza jurídico-tributária, deve revestir a maior transparência e objectividade. Não encontramos, no âmbito das normas de Direito Tributário, preceito que o afaste.

Ora, o normativo vertido no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil afasta o princípio *supra* enunciado, ao vedar a repetição da prestação, espontaneamente realizada, em cumprimento de obrigação prescrita, ainda que feita com ignorância da prescrição³¹⁷.

A *ignorância da prescrição* deve, salvo melhor opinião, ser interpretada como ignorância do decurso do prazo – pois se a prescrição carece de invocação, não se compreenderia como poderia o devedor ignorar a prescrição (a faculdade de que goza) se a havia já invocado³¹⁸. No mínimo por razões de coerência argumentativa somos guiados até essa conclusão.

De todo o modo, o critério da ignorância da prescrição (independentemente de se reportar ao prazo ou à faculdade emergente da invocação, e enquanto critério irrelevante para a repetição do indevido) é congruente com o ónus de invocação que vimos de analisar. Se o devedor, para beneficiar da prescrição, tem de a invocar, necessariamente tem de a conhecer – isso sempre será um ónus seu, inoponível ao credor. Se depois de decorrido o prazo sem que a invoque, ou mesmo depois de a invocar, proceder ao cumprimento, está deliberadamente, ou não (é, na verdade, irrelevante – a menos que tal cumprimento não seja espontâneo, não se verificando o livre exercício da faculdade de oposição ao cumprimento – o que equivale a ser livre de toda a coacção, nos termos do artigo 403.º, n.º 2, do Código Civil), a afastar o direito potestativo ou a faculdade emergente do exercício desse direito (consoante o caso)³¹⁹, ambos concedidos pelo instituto sob análise. Rigorosamente, dir-se-á que se preclui a possibilidade de tal invocação ou oposição ao cumprimento se a prestação for livremente cumprida. E tudo isto decorre, directa e imediatamente, do regime civil conexo com a prescrição, sem necessidade de aplicar normas atinentes às obrigações naturais.

³¹⁷ Pode ler-se no preceito referido: “*Não pode, contudo, ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição; este regime é aplicável a quaisquer formas de satisfação do direito prescrito, bem como ao seu reconhecimento ou à prestação de garantias.*”

³¹⁸ Pode, contudo, suceder que um devedor solidário desconheça a invocação da prescrição por parte de um co-devedor. Melhor explicitando, entre uma pluralidade de devedores, pode acontecer que apenas um ou alguns invoquem a prescrição, embora não seja líquido que tal invocação aproveite aos demais – até porque podem ter-se verificado causas de interrupção ou excepção somente quanto a alguns desses devedores. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil...*, p.536. Como tal, apenas se perscrutam duas interpretações atendíveis: ou a ignorância se reporta ao decurso do prazo; ou a dívida considera-se prescrita ainda que o instituto não tenha sido invocado.

³¹⁹ A distinção não deixa de se revestir de um elevado grau de formalismo, porquanto, as mais das vezes, ao invocar a prescrição o devedor está simultaneamente a recusar o cumprimento da prestação.

Neste sentido, por via da preclusão aludida, qualquer pedido de repetição do indevido deverá ser ilegítimo. Materialmente, poderíamos falar numa realidade muito próxima do *venire contra factum proprium*. Tal *venire* pode resultar da conjugação de: (i) dois factos positivos (invocação da prescrição e posterior pagamento) ou (ii) um facto negativo e um facto positivo subsequente (não invocação da prescrição e posterior pagamento) – em qualquer caso, ambas as conjugações são ofensivas das legítimas expectativas geradas na esfera do credor (em função do cumprimento voluntário) e incompatíveis com a repartição de ónus que resulta da lei. As mesmas atentam, ainda, contra as finalidades intrínsecas da prescrição civil, mas o juízo de desvalor que ora se formula parte sempre da necessidade de invocação e correspondente ónus de conhecimento. Trata-se do elemento sem o qual o conjunto de regras civis se desagrega ou, melhor dizendo, é desprovido de sentido. É, pois, o centro gravitacional do regime da prescrição.

Navegamos, como tal, contra a corrente dominante³²⁰, segundo a qual a dívida prescrita se subsume ao regime das obrigações naturais. Ou, com maior propriedade, sustentamos não ser por força daquela qualificação como obrigação natural que decorre a proibição da repetição da prestação³²¹.

Em nossa opinião, o entendimento que sufragamos goza da virtude obviar à necessidade de determinar o preciso momento em que a dívida se considera prescrita (se antes ou depois da invocação do instituto); torna igualmente estéril a questão de saber se a prescrição produz um efeito absolutamente extintivo ou, em sentido contrário, se simplesmente paralisa a exigibilidade do direito prescrito (embora se diga que, à luz da lei e do regime de invocação, nada parece apontar para uma extinção absoluta). Em suma, tudo se resumirá à repartição de ónus e faculdades (de invocação e recusa do cumprimento da prestação) legalmente estabelecidos; no fundo, o que verdadeiramente releva é o comportamento do devedor face ao credor, depois de decorrido o prazo de prescrição.

³²⁰ PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, com a autoridade que não podemos deixar de reconhecer, defendem que o artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil se trata de um caso explícito de obrigações naturais. Os Autores defendem que “*nem todos os deveres de ordem moral ou social relevam para o conceito de obrigação natural*”, pelo que o mesmo “*abrange apenas aqueles cujo cumprimento corresponda a uma ideia de justiça (comutativa), como é o caso típico do cumprimento da obrigação prescrita (...)*” Ver *Código Civil Anotado...*pp.351-352.

³²¹ Uma vez mais movidos pelo imperativo de honestidade intelectual a que nos vinculamos no início deste percurso, e não obstante alguns obstáculos que conseguimos erigir, vemo-nos forçados a reconhecer que o cumprimento dos deveres e obrigações se reveste de uma componente moral e social, atinente a um princípio de justiça, em tudo compatível com a *facti species* prevista no artigo 402.º do Código Civil – preceito que define as obrigações naturais.

Afigura-se inegável que a previsão e estatuição do artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil contemplam um regime legal idêntico ao previsto quanto às obrigações naturais, o qual por seu turno se encontra plasmado no artigo 403.º, n.º 1, do Código Civil; mas não parece poder qualificar-se a dívida prescrita como obrigação natural a partir da ideia de proibição de repetição do indevido – a proibição do indevido seria a consequência lógica de tal qualificação, embora a inversa não seja necessariamente verdade. Tal qualificação deve ser feita partindo dos pressupostos, não das consequências decorrentes dos mesmos.

Pode sustentar-se que caso se pretendesse tal qualificação, bastaria que o artigo 304.º, n.º 2 do Código Civil remetesse para o regime do artigo 403.º, e seguintes, daquele Código³²²; ou, em alternativa, poderia o legislador ter optado por dispor expressamente no sentido de se entender a dívida prescrita como uma obrigação natural³²³, submetendo-a àquele regime, facto que, manifestamente, não se verifica³²⁴. Atenta a conjugação entre o artigo 476.º do Código Civil e o artigo 403.º do Código Civil, o regime relativamente à repetição da prestação seria precisamente o mesmo.

Objectivamente, as consequências conexas com o cumprimento de uma dívida depois de decorrido o prazo prescricional encontram assento legal autónomo, sendo que a aplicação do regime das obrigações naturais parece não ser indispensável. Ou seja, o artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil vale por si, é auto-suficiente e não necessita do regime das obrigações naturais para que produza os seus efeitos típicos.

Diz o artigo 402.º do Código Civil que “*a obrigação diz-se natural, quando se funda num mero dever de ordem mora ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça*”.³²⁵ A esta luz, a primeira característica daquele tipo de

³²² Tal qualificação legislativa foi mesmo sugerida por ADRIANO VAZ SERRA no âmbito dos trabalhos preparatórios do Código Civil: “*Depois de oposta com êxito a prescrição, fica subsistindo uma obrigação natural. O devedor pode prometer cumprir ou reconhecer a dívida, de modo que surja novamente uma obrigação civil, e podem prestar-se garantias para assegurar a mesma dívida*”. Ver *Obrigações Naturais...*, p.163.

³²³ Como fez, por exemplo, relativamente às dívidas de jogo e aposta, nos termos do artigo 1245.º do Código Civil. Também explicitamente qualificadas como obrigações naturais surgem algumas prestações de alimentos (artigo 495.º, n.º 3, do mesmo diploma). Por outro lado, no artigo 1895.º, n.º 2, o dever do pai dar aos filhos parte nos bens produzidos, ou compensá-los pelo seu trabalho, não é qualificada directamente como obrigação natural, mas determina-se não ser o seu cumprimento judicialmente exigível.

³²⁴ Assim se evitando, talvez, uma certa tautologia desnecessária, porquanto o artigo 304.º, n.º 2 do Código Civil replica, em larga medida, o regime da não repetição das prestações espontâneas em cumprimento de obrigações naturais, embora abstendo-se de proceder àquela qualificação directa.

³²⁵ ADRIANO VAZ SERRA explica que as obrigações naturais existiam já no direito romano, garantido a *soluti retentio* ao credor e sendo susceptíveis de compensação – ver, *Obrigações Naturais...*, p.6 e pp.30 e 31. Esclarece ainda, na mesma obra, que nem todos os deveres morais e sociais são obrigações naturais, destacando a dificuldade

obrigações decorre da sua fonte estritamente moral ou social; a inexigibilidade judicial, justificada por se tratar de um dever de justiça, é decorrência lógica da primeira³²⁶. Ora, vimos *supra* que a prescrição actua no confronto entre diversos princípios, de entre os quais destacamos, em lados opostos, o da justiça e o da segurança e certeza jurídicas.

Pode dizer-se que daquela colisão emerge uma solução jurídica, modelada e imbuída por um dado conteúdo axiológico, a qual não poderá deixar de evidenciar uma função social e até moral, bem como um certo nível de jurisdição. Quer isto dizer que a prescrição das dívidas consiste numa situação jurídica integrada num contexto moral e social. Ao abrigo do mesmo, parece-nos que aquele dever de justiça cede (como sucede frequentemente na colisão de princípios) perante o decurso de um determinado lapso temporal, assim como deixa de ser social e moralmente exigível o cumprimento. Afinal, quando curámos de fundamentar a prescrição civil, chamámos à colação múltiplas considerações, entre as quais a “necessidade social de segurança jurídica”. Ou seja, são também interesses sociais que fundamentam a prescrição, pelo que não parece que os mesmos possam, simultaneamente, inculcar a ideia de que o cumprimento os satisfaz na mesma medida. No entanto, é difícil, se não mesmo impossível, defender que o cumprimento de deveres (estejam, ou não, prescritos) não encerra uma componente moral correspondente a um dever de justiça. Genericamente, se considerássemos que a prescrição produz os seus efeitos sobre o direito que lhe subjaz, a obrigação prescrita dificilmente deixaria de reunir as características de que depende a qualificação de uma obrigação como obrigação

em estabelecer fronteiras exactas e precisas – ver pp.37 e 38. Numa exposição dedicada à natureza das obrigações naturais, e partindo do “(...) *ataque lançado desta pequena fortaleza das obrigações naturais contra os quadros lógico-formais da doutrina(...)*”, ANTUNES VARELA demonstra a grande disparidade de entendimentos sobre a matéria, versando detalhadamente sobre os autores que afirmam tratar-se de (i) obrigações jurídicas perfeitas; (ii) obrigações jurídicas imperfeitas; (iii) relações de facto que se circunscrevem à irrepetibilidade da prestação efectuada ao credor natural. O autor conclui que o “(...) *vínculo próprio das obrigações naturais e que o cumprimento do devedor natural visa extinguir, não é um vínculo jurídico, emanado do Direito positivo, mas sim um vínculo directamente ditado pelo Direito natural*” e que de que o cumprimento de uma obrigação natural se trata de um pagamento não devido. Ver, *Natureza Jurídica das Obrigações Naturais*, in Revista de Legislação e Jurisprudência, 90.º Ano, n.º 3094-3117, Coimbra Editora, Coimbra, 1958, em especial pp.4-21 e pp.36-37.

³²⁶ No AC. do Tribunal da Relação de Coimbra, de 03.12.2009, processo n.º4371/07.0TJCBR.C1 alude-se a pressupostos ou requisitos positivos (existência de uma obrigação fundada num dever moral ou social e corresponder o seu cumprimento a um dever de justiça) – aparentemente, diremos, pressupostos cumulativos; o requisito negativo, diz o aresto, consiste na sua não coercibilidade. Na mesma decisão não deixa de se evidenciar um outro aspecto pertinente – ali se afirma que “*o dever de ordem moral ou social em que se funda a obrigação não é definido por lei, nem o podia ser – cabe aos tribunais determinar, em relação a cada caso, se existe ou não um dever que justifique a qualificação da obrigação como natural*” (na senda do que afirmam PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado...Ip.351.*). Daqui poderia inferir-se que a qualificação da dívida prescrita como obrigação natural depende da sua apreciação em concreto – sendo porém certo que o regime do artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil goza de aplicação a todos os casos de cumprimento de dívida prescrita.

natural. Sucede, porém, que citámos já alguns autores de acordo com os quais a dívida prescrita não é obrigação natural, sobretudo com fundamento no efeito meramente paralisador da exigibilidade que decorre do instituto³²⁷.

Nada do que se disse altera o que a lei dispõe directamente quanto à obrigação prescrita (nessa qualidade e não na qualidade de obrigação natural) – o cumprimento de uma obrigação, depois de decorrido o prazo prescricional, tendo sido ou não invocada a prescrição, não legitima o devedor a solicitar a repetição do que foi prestado. Não por estar em causa uma obrigação natural, mas por ser esse o regime que, em coerência com o sistema de invocação do artigo 303.º do Código Civil, se prevê no artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil.

Uma nota final para referir que configuramos abstractamente plausível que o legislador dispusesse que a prescrição civil extinguiria os direitos – seria uma opção legislativa como tantas outras tomadas em locais distintos.

Por outro lado, é um regime que não se encontra plasmado quanto a dívidas de natureza tributária – atenta a função e o papel que atribuímos à invocação da prescrição, dificilmente poderia estar.

c) A relação entre os efeitos e o conhecimento officioso da prescrição

O exposto resulta líquido quanto ao regime da prescrição vertido no Código Civil, pautado pela invocação por parte do devedor. Não podemos, porém, deixar de tentar dar resposta a questão de saber se aquele raciocínio é transponível, *in totum*, para um regime de officiosidade. Evidenciam-se desde logo as dificuldades em delinear um nexos causal directo entre a forma como a prescrição opera e os efeitos jurídicos que dela decorrem³²⁸. Abstractamente pode pensar-se em dois regimes hipotéticos à luz dos quais: (i) se estabeleça o conhecimento officioso da prescrição e um efeito absolutamente extintivo; (ii) se estabeleça o conhecimento officioso concatenado com um efeito extintivo mitigado, idêntico ao estabelecido pelo artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil (mas aí já não seria adequada a lógica da “ignorância da prescrição” como critério irrelevante para recusa da repetição da prestação).

Ambos os regimes se afiguram plausíveis, pois como vimos a officiosidade conduz ao efeito *ipso iure* do instituto – pelo que, de duas uma: a prescrição extinguiria o direito no momento em

³²⁷ Cfr. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral...*, p.381

³²⁸ No que concerne ao artigo 304.º, n.º 1, do Código Civil – já não no que respeita ao seu n.º 2.

que se verificasse o termo do prazo, sendo o subsequente cumprimento da prestação equivalente à satisfação de uma obrigação indevida e inexistente; ou, alternativamente, dir-se-ia que o contribuinte ficaria legitimado a recusar o cumprimento da sua obrigação, depois de notificado do decurso do prazo prescricional.

Em todo o caso, não poderia aceitar-se a *irrelevância da ignorância da prescrição*, uma vez que a mesma não teria de ser invocada. Não tendo sido conhecida, e dada a conhecer ao devedor, não seria tal ignorância fundamento para recusar a devolução do que houvesse sido prestado – quer no caso do efeito absolutamente extintivo (ainda que aqui a legitimidade de tal pretensão de restituição seja mais evidente), quer no caso de mera paralisação da exigibilidade. Apenas quando cumprindo a prestação na sequência do conhecimento oficioso o devedor se veria na circunstância de não ter legitimidade para requerer a restituição do prestado – aquele cumprimento seria acto de vontade, livre e espontâneo (desde que efectivamente assim fosse), aceite pelo credor. Outro entendimento inviabiliza qualquer efeito distintivo que se pretenda extrair do artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – traduzindo-se assim num *non sequitur*. E, pela nossa parte, não podemos aceitar que do confronto entre aquele preceito e o artigo 303.º do Código Civil decorra uma panóplia de conclusões e efeitos absolutamente igual.

Em face do exposto, suscita-se a seguinte hipótese prática determinado contribuinte, depois de devidamente notificado da prescrição das suas dívidas tributárias, pretende, consciente e deliberadamente, efectuar o pagamento das mesmas – *quid iuris?*

Para este cenário hipotético, diremos tão-somente que, assim como nenhum contribuinte pode, voluntária e deliberadamente, pagar mais imposto do que o devido ou pagar um tributo que não existe, não deverá poder proceder ao pagamento de dívidas prescritas³²⁹. Assim será uma vez que a relação jurídico-tributária não é constituída, modificada ou extinta pelas vontades conjugadas das partes que a compõem, mas pelas normas jurídicas de que emerge. Está em causa a prevalência da lei sobre a vontade, corolário dos princípios em seu tempo analisados³³⁰. Para tanto seria necessário advogar no sentido do efeito absolutamente extintivo da dívida tributária, o qual parece decorrer da estrita legalidade quanto aos efeitos constitutivos, modificativos e extintivos do crédito tributário. E, diremos, numa óptica de estabilização definitiva, porventura

³²⁹ Neste sentido, ver *Comentarios a La Nueva...* p.504.

³³⁰ O que não veda a que relações de diferente natureza se possam estabelecer entre o Estado e os particulares.

mais relevante no quadro das relações tributárias, a extinção do crédito coaduna-se mais com a certeza e segurança jurídicas do que a mera faculdade de oposição ao cumprimento por parte do contribuinte.

A diferença não é despicienda, visto que se considerarmos que a dívida subsiste intacta – caso em que a prescrição operaria como expediente processual face à exigência do cumprimento – o cumprimento espontâneo equivale ao pagamento de uma dívida tributária. Nesse contexto, a Administração vê-se na contingência de aceitar o seu pagamento. Mais se diga que a dívida, considerada em si mesmo, subsistiria *ad aeternum*.

Mas se a dívida se extinguir absolutamente, não se configura título para que a Administração tributária aceite, e faça suas, aquelas quantias – pelo menos, nunca a título de dívidas tributárias e, como tal, sujeitas ao princípio da legalidade.

d) Os efeitos substantivos e adjectivos da prescrição tributária à luz da jurisprudência nacional

Temos vindo, de modo reiterado, a indicar arestos nos quais a temática da prescrição foi amplamente tratada. Contudo, não curámos ainda de analisar com a devida profundidade o caminho expositivo trilhado por muitas dessas decisões, com vista a sustentar as decisões efectivamente proferidas. Em especial, importa aferir das considerações tecidas pelos órgãos decisores no que respeita ao pagamento da dívida para além do prazo prescricional, sem que tivesse havido conhecimento oficioso da prescrição – ou seja, com inobservância do disposto no artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Podemos desde logo distinguir duas categorias de efeitos comumente plasmados nos acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos e do Supremo Tribunal Administrativo: (i) efeitos de natureza substantiva; (ii) efeitos de natureza adjectiva.

Pelo maior interesse para a nossa investigação, abordaremos com maior premência aquela primeira categoria de efeitos. Para tanto, cumpre desde logo indagar qual o entendimento das instâncias judiciais quanto aos efeitos decorrentes da prescrição. Foi já sustentado que (i) a prescrição tributária extingue a obrigação tributária³³¹; (ii) a prescrição tributária extingue o

³³¹ No AC. TCA Sul, de 09.05.2007, processo n.º 01750/07, defende-se que “*a ratio do instituto da prescrição liga-se a razões de certeza, de segurança e de paz jurídica, pelo qual se extingue a obrigação tributária*”. Em sentido similar, ver AC. STA, de 25.01.2000, processo n.º 023480.

direito do credor tributário de poder exigir o cumprimento da obrigação tributária³³²; (iii) a prescrição tributária não é verdadeira causa extintiva de direitos³³³.

No que concerne ao pagamento de dívidas tributárias prescritas, a decisão proferida pelo STA, a 19.09.2007, no âmbito do processo n.º 0194/07³³⁴, assume um cariz incontornável, na exacta medida em que, discutindo-se a questão de *“saber se, operada a extinção da execução fiscal por prescrição da obrigação tributária respectiva, tem fundamento legal, ou não, a devolução de quantias entregues por conta da dívida exequenda”*, se assenta o entendimento segundo o qual *“o pagamento voluntário, feito pelo executado por conta de dívida sob execução fiscal extinta por prescrição da obrigação respectiva, não pode fundamentar a devolução ou «repetição do indevido», pois esse pagamento corresponde ao cumprimento de uma obrigação natural”*.³³⁵

³³² O tribunal, no AC. TCA Sul, de 11.03.2008, processo n.º 01347/03, adere à tese de BENJAMIM RODRIGUES, considerando que *“a prescrição extingue o direito do credor tributário de poder exigir o cumprimento da obrigação tributária (o tributo) constituída com a ocorrência dos factos tributários”*, *A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, 199, p.262. No AC. TCA Sul, de 10.12.2003, processo n.º 07156/02, entende-se que *“o decurso do prazo de prescrição extingue o direito do Estado «à cobrança» do imposto (...)”*.

³³³ Ver AC. TCA Sul, de 10.12.2003, processo n.º 07156/02, no qual se afirma que *“a prescrição extintiva é um instituto dirigido essencialmente à realização de objectivos de conveniência ou oportunidade”*. Mais se afirma que *“além da ponderação de justiça intervém aqui, decisivamente, a ponderação de uma inércia negligente do titular do direito em exercitá-lo, o que faz presumir uma renúncia ou, pelo menos, o coloca na posição de não merecer a tutela do Direito”*. Sustenta-se ainda *“(…) que a dívida se extinguiu pelo seu pagamento, o que tem por implicadas quer a confissão do direito, quer a sua renúncia(…)”* e conclui-se que o artigo 304.º, n.º 2 do Código Civil é *“manifestação do princípio de que a prescrição não suprime o direito prescrito, o qual se transforma numa obrigação natural (...) e, portanto, que o pagamento ou outra satisfação do direito prescrito é o pagamento de uma dívida”*. Na mesma linha argumentativa, ver AC. TCA SUL de 27.05.2008, processo 02339/08 e AC. TCA Sul de 09.10.2007, recurso n.º 1920/07.

³³⁴ O objecto da acção prendia-se com o pagamento por conta do montante de imposto que viesse a ser exigido em sede de processo executivo, a um conjunto de devedores tributários (cuja qualidade resultava do mecanismo da reversão tributária). Posteriormente àqueles pagamentos por conta, veio a execução a ser extinta por prescrição da dívida exequenda, tendo sido apurado pelos devedores que, à data daqueles pagamentos, a dívida se encontrava já prescrita. Solicitaram, deste modo – embora o tribunal *ad quem* assim não o entenda – a devolução dos montantes pagos, uma vez que o pagamento havia sido realizado num *“estado de necessidade ou coacção para evitar as penhoras eminentes das fracções habitacionais que ocupavam”*. Tal pretensão veio a ser considerada procedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, tendo a Fazenda Pública interposto recurso dessa mesma decisão.

³³⁵ Após enunciar o centro gravitacional do *thema decidendum* e a matéria factual assente para efeitos de decisão da causa, o tribunal enquadra toda a problemática no quadro normativo do Código Civil, em especial do artigo 304.º do Código Civil. Nesse sentido, refere-se à faculdade concedida ao devedor de recusar o cumprimento da dívida prescrita, sustentado que o cumprimento com conhecimento da prescrição equivale a renúncia tácita à mesma – em caso de ignorância, aplicar-se-á a restrição ao princípio da repetição do indevido constante do artigo 304.º, n.º 2 do Código Civil. Por último, considera que o regime ali vertido se *“harmoniza”* com o regime das obrigações naturais. Contudo, em momento algum a decisão em causa se refere ao conhecimento da prescrição, sendo que quando recebeu os pagamentos dos, à data, executados, o órgão de execução deveria ter conhecido da mesma – e assim não fez, tendo tal declaração sido posterior ao pagamento (embora a sua verificação remontasse à data do pagamento). Em verdade, não só não se refere ao artigo 259.º do CPT (aplicável à situação jurídica controvertida), como nada diz quanto ao artigo 303.º do Código Civil, o que permite concluir que, na óptica do tribunal, o regime do

Na mesma linha seguiu o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10.01.2008, proferido no âmbito do processo n.º 01489/07.2BEPRT. A matéria objecto de apreciação era, uma vez mais, a validade da pretensão deduzida no sentido de serem restituídos ao contribuinte os montantes pagos para além do prazo prescricional, tendo o tribunal decidido do mesmo modo que o Acórdão supra referido³³⁶.

Em verdade, à luz da jurisprudência referida, é imperativo fazer notar a sua coerência e estabilidade, uma vez que todas as decisões, não obstante diferirem em considerações específicas, advogam o mesmo entendimento – o pagamento de uma dívida tributária prescrita não gera o direito à repetição do indevido, nem tão pouco é configurativo de uma situação de enriquecimento sem causa³³⁷.

De um ponto de vista processual ou adjectivo, a prescrição acarreta diversas consequências, que temos vindo apontando. Vimos anteriormente que o seu efeito típico se traduz na extinção do processo executivo – nessa medida se revela a limitação temporal aos poderes de cobrança coerciva ao dispor do credor tributário. Contudo, a declaração da prescrição tributária em sede não executiva comporta igualmente efeitos processuais relevantes, dado que deve a instância ser julgada extinta³³⁸.

conhecimento da prescrição não se reflecte directamente nos seus efeitos. Já no AC. TCAS, de 21.11.2006, processo 01287/06, a não restituição dos montantes pagos para além do prazo prescricional é sancionada sem qualquer fundamento que a sustente. O tribunal começa por equacionar um eventual direito de crédito emergente da prescrição, para concluir que *“uma vez paga a dívida exequenda, ainda que parte ou a totalidade dela estivesse prescrita fazendo com que, em abstracto, daí decorresse um «crédito», total ou parcial, para o devedor, na exacta medida da dívida prescrita que tenha sido paga, ainda assim este não pode recorrer a juízo para obter a respectiva satisfação”*. Não se explicita, porém, o iter lógico conducente a tal conclusão, pois remete-se unicamente para o parecer elaborado pelo Magistrado do Ministério Público junto daquele tribunal.

³³⁶ Com vista ao levantamento de uma penhora, ordenada pelo Serviço de Finanças competente, de 1/6 do seu vencimento, a recorrente procedeu ao pagamento de montantes em dívidas, embora à data os mesmos se encontrassem prescritos. Como tal, posteriormente deduziu reclamação no sentido de lhe serem restituídos os montantes indevidamente pagos. É de notar o teor do parecer da Procuradora-Geral Adjunta no tribunal *ad quem*, segundo a qual *“deveria ter sido feito um requerimento ao Serviço de Finanças competente a solicitar a declaração da prescrição da dívida e no caso de indeferimento desse requerimento deveria ser apresentada reclamação nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT”*. Não se afigura qualquer compatibilidade entre este entendimento e a regra do conhecimento oficioso da prescrição – é da maior importância estabelecer com clareza quem deve proceder ao conhecimento da mesma, uma vez que nos movemos numa verdadeira área cinzenta. Na apreciação da causa, o tribunal tece considerações atinentes à teleologia subjacente ao instituto da prescrição, seguindo de perto a doutrina de direito civil.

³³⁷ Sobre a concatenação com o regime do enriquecimento sem causa, ver AC. TCA Sul, de 27.05.2008, processo n.º 02339/08 e AC. TCA Sul, de 10.12.2003, processo n.º 07156/02.

³³⁸ No AC. TCAS, de 09.05.2007, processo 01750/07, conclui-se que a declaração da obrigação tributária como prescrita deve conduzir a que se julgue *“extinta a instância por inutilidade superveniente da lide (...)”* Ora, no entender vertido no aresto, *“não teria qualquer sentido estar-se em sede de impugnação a avançar com a apreciação contenciosa de uma liquidação cuja originária prescrição tributária se encontra prescrita (...)”*.

5. A autonomia da prescrição tributária – extraindo conclusões das premissas erigidas

a) O efeito extintivo da prescrição sobre o crédito tributário

Resulta das considerações que temos vindo a tecer que o decurso efectivo do prazo prescricional em sede tributária – e a conseqüente prescrição do crédito tributário – traduz uma situação *patológica*. Clarificando, devemos tomar em linha de conta que, contrariamente ao que sucede nas relações de direito privado, a prescrição operante em direito tributário pressupõe uma situação de *incumprimento cruzado*³³⁹ ou *dual*. Queremos com isto dizer que a prescrição do tributo exige, entre outros, a verificação, simultânea, de dois factos, a saber: (i) o incumprimento do devedor em proceder ao pagamento do tributo a que se encontrava adstrito; (ii) a omissão da Administração em lançar mão dos mecanismos de execução dos créditos tributários, mecanismos esses que lhe são atribuídos por lei, *i.e.*, a sua não actuação ao abrigo das competências executivas legalmente previstas (ou, de um modo mais preciso, a sua não actuação no lapso de tempo que o legislador considerou relevante). Tal omissão constitui elemento adicional relativamente à prescrição operante em direito civil, sobretudo porque aí nos movemos no campo da disponibilidade dos direitos em jogo. Deverá tal facticidade reflectir-se, de algum modo, sob os efeitos jurídicos gerados pelo instituto? Cremos que sim.

Assim sendo, como de facto é, por se tratar de instituto sistematicamente inserido no quadro das causas de extinção das obrigações tributárias, por ter como objecto direitos indisponíveis, por ser de conhecimento officioso por parte do credor da relação jurídica constituída, somos da opinião de que é possível configurar um efeito absolutamente extintivo ao instituto da prescrição tributária – bem distinto daquele que vigora em Direito Civil. É por esta via que se obtém a estabilização definitiva da relação jurídico-tributária, salvaguardando-se a globalidade da teleologia subjacente ao instituto da prescrição, bem como o princípio da legalidade – na medida em que um desvio desta índole ao princípio da repetição do indevido carece, salvo melhor opinião, de fundamento legal no quadro do ordenamento jurídico-tributário.

b) Pagamentos indevidos e meio processual adequado para obter a restituição

Consequentemente, quaisquer pagamentos efectuados para além do prazo de prescrição tributária são verdadeiramente indevidos, aplicando-se o princípio da restituição do indevido,

³³⁹ Mais do que rigorosa de uma perspectiva técnica, a expressão pretende ser impressiva.

princípio geral de direito que não encontra derrogação expressa no âmbito do Direito Tributário, sendo de afastar a aplicação do artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, porquanto não se verifica qualquer relação de especialidade normativa e porque assim se lesaria, de forma grave e irremediável, esta garantia dos contribuintes, tal como actualmente configurada. Outro entendimento parece desconforme com o regime do conhecimento oficioso que aqui impera.

Admitindo a procedência da solução alternativa que temos vindo a erigir, importa atender novamente aos princípios de segurança e salvaguarda de expectativas legitimamente constituídas por decurso do tempo. Contudo, tais considerações devem ser agora tecidas sob o prisma da situação em que se encontra a Administração tributária.

Tendo recebido um crédito que, à data do cumprimento, se encontrava já extinto, pode a Administração Tributária ser confrontada com o respectivo pedido de restituição. Mas é igualmente indiscutível que em determinado momento a situação jurídica tem que se cristalizar definitivamente, sendo a partir desse ponto imutável. Melhor dizendo, terá de se formar, inevitavelmente, caso julgado sobre a questão, dado ser inconcebível que o devedor tributário possa, *ad aeternum*, beneficiar de um direito de acção para restituição do que, indevidamente, pagou – o mesmo é dizer, deve correr aqui um prazo de caducidade quanto ao *direito de acção para restituição*. Sendo certo que a cada direito corresponde uma acção adequada para o satisfazer³⁴⁰, não é menos certo que a ordenação sistemática dos meios processuais tributários, colocados ao dispor dos contribuintes, não se encontra esquematizada em tais moldes que permita identificar a existência de um meio especificamente estruturado para salvaguarda deste interesse.

A nomenclatura de um dos meios processuais previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário poderia ser elucidativa a este respeito – fazemos referência à acção para intimação de um comportamento (artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). O meio processual vertente não se encontra limitado por qualquer prazo, sendo que a sua aplicabilidade assentaria no pressuposto de se verificar uma omissão da Administração tributária, até à restituição do que tivesse sido indevidamente pago.

³⁴⁰ Trata-se de um princípio geral de Direito, vertido no Código de Processo Civil, no artigo 2.º, n.º 2, reiterado pelos diplomas processuais em matéria administrativa e tributária (artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e, numa fórmula menos clara, artigo 95.º da Lei Geral Tributária. A lógica subjacente é de que os direitos e legítimos interesses dos sujeitos processuais devem prevalecer sobre a formalização da tipologia de acções. É, por assim dizer, a afirmação da prevalência da substância sobre a forma (no caso, forma ou meio processuais).

Contudo, foi concebido um meio processual cujos pressupostos de aplicação parecem aqui revestir premência e relevo. Referimo-nos à acção para reconhecimento de um direito ou de um interesse legalmente protegido, prevista e regulada nos termos do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁴¹. O verdadeiro âmbito e função deste meio processual têm sido objecto de uma alargada discussão³⁴², sendo que a jurisprudência³⁴³ raras vezes tem considerado preenchida a adequação superlativa, de cuja aplicabilidade depende, nos termos do artigo 145.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁴⁴.

No entanto, foi já propugnado pelas instâncias judiciais que esta seria a acção apropriada “*em situações em que a administração fiscal está obrigada a proceder a restituições*”. Assim sendo, uma vez efectuado o pagamento de um montante indevido, por prescrito, o contribuinte poderia intentar acção para reconhecimento do seu direito à repetição do que havia sido pago. Embora possa defender-se que a acção sob apreço confere ao julgador simples poderes de apreciação, não nos parece ser essa a tese prevalecente, pelo que reconhecemos que no quadro deste mecanismo processual o juiz pode condenar a Administração Tributária numa conduta concreta e determinada.

Ainda que não se entenda aplicável a acção prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nada obsta a que seja intentada uma acção por enriquecimento sem causa, uma vez que tal procedimento judicial consubstancia a tutela jurídica de princípio geral de Direito.

A título de referência lateral, podíamos configurar como alternativa viável o recurso à acção administrativa especial, prevista e regulada no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (artigo 46.º e seguintes), até porque o próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário remete, subsidiária e directamente, para aquele meio processual (artigo 97.º,

³⁴¹ Nos termos do seu n.º1, “*as acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou do interesse a reconhecer*”. Não podemos arrogar-nos como proponentes originários desta solução. Um dos autores materiais da Lei Geral Tributária, António Lima Guerreiro, comentando o artigo 48.º daquele diploma, afirma (de modo mitigado) que “[s]e a dívida estiver prescrita e não tiver sido instaurada execução fiscal, a via para a declaração da prescrição é a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.” – ver *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, pp.229-230.

³⁴² Sobre as teorias do alcance mínimo, alcance máximo e alcance médio, ver. MARTA REBELO, *A tutela jurisdicional...*, pp.27 e seguintes.

³⁴³ A título de exemplo, refiram-se Ac. STA de 14.01.2004, processo n.º 01125/03, Ac. STA de 02.06.2010, processo n.º 0118/10 e Ac. STA de 21.10.2009, processo n.º 0291/09.

³⁴⁴ Segundo o qual “*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*”. (sublinhado nosso)

n.º 2). Deste modo seria possível obviar à contingência que decorre da natureza residual dos meios processuais supra citados (com excepção da acção por enriquecimento sem causa).

No entanto, e o mesmo se diga quanto a este último meio referido, não nos parece que a solução processual tenha de ser importada do ramo geral do contencioso administrativo. O próprio processo tributário dispõe de mecanismos abstractamente aplicáveis, sendo que no caso concreto parece ser relativamente linear a comprovação de que aqueles meios são os mais adequados para o efeito (juízo de adequação que deve, neste caso concreto, ter lugar no momento da propositura da acção, o que comporta a irrelevância do que, eventualmente, houver sido discutido noutras fases processuais). Assim, havendo meios próprios, adequados e eficazes para tutelar os direitos e interesses em causa, não vemos razão justificativa para sair do escopo do processo tributário, embora advertindo que meios situados fora daquele esquema são susceptíveis de aplicação, caso não se ultrapasse o requisito superlativo de adequação.

c) Dos juros indemnizatórios

No início desta jornada, constatámos que nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, serão devidos juros indemnizatórios quando se apurar em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços, do qual resulte o pagamento de dívida em momento superior ao devido por força da lei.

Adoptando a tese de que a prescrição extingue a dívida tributária, quaisquer pagamentos efectuados para além do prazo prescricional são indevidos – constituem, por definição, *pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*. Por outro lado, se a competência para conhecer daquele instituto é da Administração tributária, encontrando-se o contribuinte plenamente desonerado de monitorizar o decurso do tempo, diremos que o recebimento de quantias nos termos supra expostos é susceptível de ser qualificado como *erro imputável aos serviços*³⁴⁵.

³⁴⁵ Pese embora pontuais dificuldades, mormente no actual contexto financeiro do Estado, no que se reporta à efectivação deste direito aos juros indemnizatórios, a verdade é que, atenta a latitude do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, raros serão os casos em que o contribuinte se vê restituído de montantes que havia indevidamente pago, sem que receba os correspondentes juros indemnizatórios. Têm vindo a ser, paulatinamente, esclarecidas as situações em que se considera existir erro dos serviços, para efeito do direito a juros indemnizatórios. A doutrina tem interpretado o normativo em causa de modo muito amplo, o que de resto se compreende, uma vez que à privação dos montantes, por parte do contribuinte, corresponde o financiamento indevido (e por certo menos dispendioso quando comparado com os expedientes legais para o efeito) do Estado, financiamento que se prolonga, por vezes, por extensos períodos de tempo. Importa também considerar que tem vindo a ser defendido que o pagamento de juros indemnizatórios não se rege pelo princípio do pedido, *i.e.*, não carecem de ser requeridos pelo contribuinte no âmbito

Como tal, a coerência argumentativa que procuramos manter conduz-nos, irremediavelmente, a considerar que a restituição das quantias pagas depois de decorrido o prazo de prescrição deve ser acrescida de juros indemnizatórios, contados a partir data do pagamento até à integral e efectiva restituição daqueles montantes³⁴⁶.

Pode entender-se ser de distinguir entre as situações em que a instância executiva não se extinguiu, sendo o cumprimento fruto de diligência executórias, daquelas em que contribuinte, de *moto proprio*, satisfaz a dívida prescrita³⁴⁷. Haveria, então juros naquela primeira situação, mas já não na última.

de qualquer reclamação graciosa ou impugnação judicial – melhor explicitando, decorrem directa e imediatamente da lei, uma vez determinada a existência de erro imputável aos serviços (erro esse que, curiosamente e por intermédio do artigo 43.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, tem lugar em situações de autoliquidação, e situações em que a liquidação se funda nos elementos declarados pelo contribuinte, com respeito pelas orientações genéricas publicadas pela Administração tributária). Ver DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária...*, p. 199. Ver ainda Ac. STA, de 31.10.2001, processo n.º 26167 e Ac. STA, de 28.11.2001, processo n.º 26405.

³⁴⁶ As matérias em torno dos juros indemnizatórios geram, actualmente, um consenso mais alargado, em particular desde que a Administração tributária alinhavou a sua posição com aquela que vinha sendo defendida pelas instâncias judiciais, como resulta do teor do Ofício Circulado n.º 60052, de 03.10.2006, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

³⁴⁷ O que, atentos os modernos meios para proceder ao pagamento das dívidas tributárias (v.g., caso dos terminais multibanco), pode não implicar a comunicação directa com funcionário administrativo que possa proceder àquele controlo.

Considerações Finais

1. Embora amplamente debatida pela doutrina, e pese embora as dificuldades inerentes à delimitação clara de fronteiras, a distinção entre Direito Público e Direito Privado permite conceber dois sistemas normativos autónomos, caracterizados pela prevalência de princípios estruturantes distintos, tendentes à prossecução de fins diversos.
2. A autonomia do Direito Público e do Direito Privado não obsta à comunicabilidade entre ambos os sistemas, a qual se consubstancia na importação de figuras jurídicas de um sistema para o outro, sendo certo que tal processo de importação tomará em linha de conta aqueles que são os princípios e regras basilares do sistema de recepção, de tal modo o sistema receptor faz sua a figura ou instituto recebido.
3. Tal significa que se torna frequentemente necessário perscrutar como opera determinado instituto no seio do sistema de que é originário, de modo a aferir da compatibilidade genética das suas regras e mecânica com o quadro do sistema para o qual é exportado, dando lugar às adaptações necessárias.
4. A identidade de nomenclatura do instituto ou figura importado, face ao sistema originário, não comporta a consequência inelutável de nos encontrarmos diante do mesmo instituto, operando tão-somente como indício quanto à sua origem sistemática.
5. Apesar de se caracterizar como um direito de sobreposição, em virtude de se apoiar numa pluralidade assinalável de conceitos provenientes de outros sub-sistemas, ou mesmo de Direito Privado, o Direito Tributário insere-se no quadro do sistema de Direito Público, afigurando-se como um ramo de Direito Administrativo especial.
6. Como tal, prevalecem ali, entre outros, os princípios da legalidade e da prossecução do interesse público, cuja lógica se apresenta diametralmente oposta face aos princípios da autonomia privada e da liberdade, pelo que as soluções normativas apuradas ao nível tributário devem concatenar-se com aquele primeiro grupo de princípios.

7. Por se inserir num sistema normativo autónomo face ao Direito Civil, e encontrando-se como tal submetida a regras e princípios estruturantes distintos, a prescrição tributária não pode ser interpretada, nem as suas lacunas integradas, com recurso directo e imediato às disposições vertidas no Código Civil, a tanto obstando o princípio da legalidade.
8. Afastamo-nos, pois, das teses que sustentam uma relação de especialidade normativa entre o sub-sistema tributário e o sistema de Direito Privado, pelo que o *iter* interpretativo deve ser trilhado partindo do subsistema em que o instituto se insere (Direito Tributário), no sentido do sistema normativo em que tal subsistema se localiza (Direito Público), de modo a que as soluções encetadas se compatibilizem como os princípios de cúpula ali vigentes, e não com outros, diametralmente opostos e consequentemente diferentes, que vigoram no quadro do Direito Privado.
9. De todo o modo, no que concerne à prescrição tributária, o regime civil assume um papel essencial, no sentido de facilitar a actividade hermenêutica, por se tratar de caso manifestamente análogo (e embora considerando a proibição de analogia vertida no artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária), não deixando de ser incidental, na exacta medida em que a prescrição tributária sempre terá que se subordinar aos princípios de Direito Tributário, material e adjectivo, e, em última análise, aos princípios estruturantes de Direito Público.
10. Por outro lado, a prescrição tributária desempenha as funções típicas de uma garantia dos contribuintes, sendo desse modo qualificada pela generalidade da doutrina e jurisprudência, o que a desde logo a subordina ao princípio da legalidade formal vertido no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.
11. Tais funções de garantia dos contribuintes decorrem directamente da desigualdade genética que enforma a relação jurídico-tributária, porquanto uma das partes se encontra ali dotada de amplos poderes de *ius imperii*, todos eles emergente da lei, a qual por seu turno legitima, e baliza, a actuação daquela parte, bem como a sua ingerência na esfera patrimonial dos particulares.

12. Diferentemente, a lógica que preside às relações jurídico-privadas erige-se a partir de um quadro paritário, ou igualitário, nos termos do qual as partes dispõe de idênticos mecanismos e meios de actuação, podendo pela concertação das suas vontades criar, modificar ou extinguir um leque indeterminado de obrigações, gozando para tal de uma assinalável liberdade de forma, exceptuando situações em que se pretendem ver tutelados interesses de natureza pública.
13. Logo, a prescrição opera no quadro do Direito Civil como mera faculdade ao alcance do devedor, o qual pode livremente optar por lançar, ou não, meio do instituto, de forma a opor-se ao cumprimento da obrigação devida.
14. Do princípio da legalidade, associado ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, decorre ainda que o crédito tributário apenas é susceptível de extinção na exacta medida em que a lei o prevê, sendo certo que o próprio crédito tributário se apresenta como um direito indisponível.
15. O ordenamento jurídico tributário importou, e fez seu, o instituto da prescrição, inserindo-o no rol de causas extintivas da obrigação tributária, embora o legislador não tenha curado de prever explicitamente os efeitos jurídicos decorrentes da prescrição tributária; no âmbito do Direito Civil, a prescrição enquadra-se nas repercussões do tempo nas relações jurídicas, sendo que a previsão e estatuição do artigo 304.º, n.º 1, do Código Civil não parece apontar no sentido de o instituto gerar um efeito absolutamente extintivo sobre os direitos ao mesmo sujeitos.
16. Uma vez que o princípio da legalidade se reflecte sobre todos os elementos materiais da prescrição tributária, e sendo certo que o seus efeitos devem inserir-se naquele conjunto, somos confrontados com uma verdadeira lacuna normativa que cumpre suprir, visto que afastamos a conclusão lógico-formal de que a prescrição tributária careceria de qualquer efeito juridicamente relevante.
17. Diga-se ainda que os direito sujeitos à prescrição em sede civil sempre devem ser disponíveis, sob pena de se encontrarem automaticamente isentos da prescrição, conforme resulta do artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil, termos em que se deve considerar arredada

a relação de especialidade normativa entre o instituto da prescrição civil e o instituto da prescrição tributária (em face da indisponibilidade do crédito tributário), visto que na hipotética inexistência deste último, aquele primeiro sempre seria inaplicável.

18. Este desvio incontornável consubstancia uma entorse incompatível do regime originário, conducente à distinção clara e inequívoca do campo de aplicação e da teleologia subjacente à prescrição tributária e à prescrição civil.
19. Qualitativamente idêntica é a entorse verificada ao nível da operabilidade do instituto da prescrição tributária, porquanto o seu conhecimento oficioso, enquanto regime frontalmente oposto ao previsto no Código Civil, desonera em absoluto o contribuinte de conhecer, invocar e provar a verificação daquele facto jurídico (dentro dos limites impostos pelo princípio da colaboração recíproca entre a Administração tributária e os contribuintes).
20. Salientamos que, em nosso entender, o artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser objecto de interpretação extensiva, ao abrigo da qual a Administração tributária estaria a todo o momento adstrita ao seu conhecimento, sem que o contribuinte tivesse de algum modo que suscitar a questão, assim como as instâncias judiciais, em sede de qualquer meio processual.
21. Assim, a prescrição tributária produz os seus efeitos *ope legis*, devendo ser levada ao conhecimento do contribuinte, porquanto este se encontra absolutamente desonerado de a conhecer e invocar, ao contrário do que sucede em Direito Civil.
22. Tal oficiosidade do conhecimento está intrinsecamente ligada a interesses de natureza pública, sendo manifesto reflexo do princípio do inquisitório, ou da investigação, vigente em Direito Tributário, por contraposição com o princípio do dispositivo prevalecente em Direito Processual Civil.
23. Na procura da *ratio* a que se subordina o conhecimento oficioso da prescrição tributária, pode afirmar-se que a mesma se encontra directamente relacionada com os efeitos

emergentes da prescrição tributária, sendo indício, não suficiente por si só, do seu efeito absolutamente extintivo sobre o crédito tributário.

24. Aquele efeito extintivo é o que melhor se coaduna com a definitiva estabilização da relação jurídico-tributária, prosseguindo eficazmente as finalidades da certeza e segurança jurídicas a que o instituto aponta.
25. Pese embora reconheçamos que a doutrina maioritária qualifica a dívida prescrita como uma obrigação natural, posição seguida de perto pela jurisprudência, temos dúvidas quanto a essa mesma qualificação no quadro do Direito Civil, sendo que as dúvidas se adensam no âmbito do Direito Tributário, pois que inexistente ali previsão normativa que legitime um desvio ao princípio da repetição do indevido.
26. O princípio da repetição do indevido é um princípio geral de Direito, prevalecente em todos os sistemas normativos, sendo pontualmente derogado, tal como sucede com a irrepitibilidade das dívidas civis prescritas – nos termos do artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil.
27. O ordenamento jurídico-tributário não recebeu ou importou qualquer derrogação ao princípio sob análise, pelo que o mesmo deve considerar-se como plenamente aplicável.
28. Ainda que se defenda que também a prescrição tributária se limita a gerar na esfera do devedor a faculdade de recusar o cumprimento da obrigação, o pagamento de qualquer dívida tributária depois de decorrido o prazo legal de prescrição, sem que tenha havido conhecimento oficioso da mesma, deve entender-se por um pagamento ilegal por inobservância de um imperativo legal que incide sobre toda a Administração tributária.
29. Os montantes pagos para além do prazo prescricional devem ser restituídos, integralmente e acrescidos de juros indemnizatórios, aos contribuintes que procedam a tais pagamentos, por extinção da relação jurídico-tributária em virtude do decurso do tempo.
30. Na eventualidade de a Administração tributária não proceder a essa restituição *sponte sua*, o contribuinte pode recorrer aos meios tutelares previstos no Código de Procedimento e

de Processo Tributário, lançando mão da acção para reconhecimento de um direito ou de um interesse legalmente protegido, prevista e regulada nos termos do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, de modo a obter a restituição dos montantes indevidamente pagos.

31. Em suma, a prescrição tributária é, pois, verdadeira e própria causa de extinção do crédito tributário, sendo sustentável a sua autonomia face ao instituto da prescrição civil, diante do sistema normativo em que se insere, das especificidades em torno do seu objecto, da particularidade da função por si desempenhada, da relevância constitucional de que se reveste e do conhecimento officioso através do qual opera.

Bibliografia:

ALMENAR, Belenguer

- *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi Thomson, Navarra, 2004

AMARAL, Diogo Freitas do

- *Curso de Direito Administrativo, Volume I*, 3.^a Edição, Almedina, 2006

AMARAL, Diogo Freitas do / MACHETE, Pedro /TORGAL,

- *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, 2.^a Edição, Almedina, 2011

ANDRADE, Manuel de

- *Teoria Geral da Relação Jurídica, Volume II*, 4.^a Reimpressão, Almedina, 1974

ANTUNES, Ana Filipa Morais

- *Prescrição e Caducidade – Anotação aos artigos 296.º a 333.º do Código Civil (“O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas”)*, Coimbra Editora, 2008

ASCENSÃO, Oliveira

- *O Direito*, 13.^a Edição, Almedina, 2005

AYALA, José Luis Perez de / AYALA, Miguel Perez

- *Fundamentos de Derecho Tributario*, 4.^a Edição, Edersa, Madrid, 2000

AZEVEDO, João Cardoso de

- *A prescrição no Direito Fiscal português*, Tese de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 1947

CAETANO, Marcello

- *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Almedina, 1980

CÂMARA, Francisco Sousa da

- *Direitos e garantias dos contribuintes, in Fisco*, Ano 3, n.º 35, Outubro de 1991

CAMPOS, Diogo Leite

- *As Três Fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados 67, Lisboa, Janeiro 2007

- *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – os abusos do Estado Legislador/Credor*, in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Almedina, 2007

- *Natureza Jurídica do Direito Tributário*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 171, Lisboa, 1995

CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de

- *Direito Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2000

CAMPOS, Diogo Leite / RODRIGUES, Benjamim / SOUSA, Jorge Lopes de

- *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª Edição, Vislis, 2002

CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA, Vital

- *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1.º a 107.º*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2007

CARDONA, Maria Celeste

- *Prescrição da Obrigação Tributária e Caducidade do Direito de Liquidar o Imposto*, in Revista da Ordem dos Advogados, 1994

CARDOSO, João Eloy Pereira Nunes

- *Código Civil Português, actualizado e comentado*, Edição da Procural, Lisboa, 1940

CARVALHO, Ruben Anjos de / PARDAL, Francisco Rodrigues

- *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, Livraria Almedina, 1963

CASTRO, Aníbal de

- *A Caducidade na Doutrina, na Lei e na Jurisprudência: Caducidade resolutive*, Gráfica Torriana, Lisboa, 1962

CORDEIRO, António Menezes

- *Tratado de Direito Civil Português, Tomo I – Parte Geral*, 3.ª Edição, Almedina, 2005

COSTA, António Manuel Cardoso da

- *Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º181-182, 1974

COSTA, Mário Júlio de Almeida

- *Direito das Obrigações*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006

COUTINHO, Joaquim Tavares de Oliveira

- *Código das Execuções Fiscais, Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, 1948

CRUZ, Sebastião da

- *Direito Romano I, Introdução. Fontes.*, 2.ª Edição, Coimbra, 1973

DUARTE, Rui Pinto

- *Curso de Direitos Reais*, Principia, Coimbra, 2002

ESTORNINHO, Maria João

- *A Fuga Para o Direito Privado - contributo para o estudo de direito privado da Administração Pública*, Almedina, 1999

FAVEIRO, Vítor António

- *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Volume I*, Coimbra Editora, 1984

FERNANDES, Luís Carvalho

- *Direitos Reais*, Quid Juris Editora, 5.ª Edição, 2007

- *Teoria Geral do Direito Civil*, Tomo I, 3.ª Edição, Universidade Católica Editora, 2001

- *Teoria Geral do Direito Civil*, Tomo II, 5.ª Edição, Universidade Católica Editora, 2010

FERNANDES, Pinto / SANTOS, Cardoso dos

- *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, Lisboa, 1991

FRANCO, António Sousa

- *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2007

GIRARD, Frédéric

- *Manuel Élémentaire de Droit Romain*, 7.^a Edição, Librairie Arthur Rousseau, 1924

GOMES, Nuno de Sá

- *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, 12.^a Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2003

GONÇALVES, Joaquim

- *A caducidade face ao direito tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999

GUERREIRO, António Barros Lima / MATEUS, Silvério Dias

- *Código de Processo Tributário*, Edifisco, 2.^a Edição, Lisboa, 1991

GUERREIRO, António Lima

- *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001

GUIMARÃES, Victorino

- *Questões de Contabilidade – Da prescrição dos débitos do Estado*, Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, Lisboa, 1936

IGLESIAS, Juan

- *Derecho Romano, Intuiciones de Derecho Privado*, 6.^a Edição, Ediciones Ariel

JÚNIOR, Andreia

- *A compensação de créditos tributários*, in *Revista Fiscal*, Abril 2008

JUSTO, A. Santos

- *Direito Privado Romano – I, Parte Geral (Introdução. Relação Jurídica. Defesa dos Direitos)*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, 2003

LEITÃO, Luís Menezes

- *As Tendências da Reforma Fiscal, Mais ou Menos Garantias para os Contribuintes?*, in *Fiscalidade* n.º 4, Outubro de 2000

LIMA, Pires de / VARELA, Antunes

- *Código Civil Anotado, Volume I*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 1987

LOPES, Pedro Moniz

- *Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa: Estrutura e Operatividade na Discricionariedade conferida por Normas Habilitante*, Almedina, 2011

LUMBRALES, Nuno

- *Sobre a Promoção da Execução pelos Serviços de Finanças*, in *Fiscalidade* n.º 18, Abril 2004

MACHADO, Baptista

- *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 11.ª Reimpressão, 1999

MACHADO, Montalvão / PIMENTA, Paulo

- *O Novo Processo Civil*, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008

MAGALHÃES, Barbosa de

- *Prazos de Caducidade, de Prescrição e de Propositura de Acções*, Separata do *Jornal do Fôro*, Ano 13.º, Lisboa, 1950

MARQUES, José Dias

- *Prescrição Aquisitiva*, Escolas Profissionais Salesianas, Lisboa, 1960

- *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Coimbra 1953

- *Teoria Geral da Caducidade*, Tip. da Empresa Nacional de Publicidade Lisboa, 1953

MARQUES, Paulo

- *Algumas Breves Reflexões sobre a Prescrição das Dívidas Tributárias*, de 20.04.2002, disponível em www.impostos.net

MARTINEZ, Pedro Soares

- *A Obrigação Tributária – Esboço do seu conceito e do seu desenvolvimento*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1963

- *Manual Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 1983

MARTINS, Elisabete Louro

- *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolters Kluwer Portugal, Coimbra Editora, 2010

MATOS, Pedro Vidal

- *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010

MATOS, João de / OLIVEIRA, José Serpa e

- *Código de Processo das Contribuições e Impostos na Jurisprudência*, Tipografia Guerra, Lisboa, 1973

MIRANDA, Jorge / MEDEIROS, Rui

- *Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo II*, Coimbra Editora, 2006

MONTEIRO, Armindo / Compilado por HIGGS, Abel e Melo, Fernando dos Santos Pinto Casa Lourenço de Melo

- *Direito Fiscal*, Imprensa Beleza, Lisboa, 1926

MORAIS, Rui Duarte

- *Execução Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2006

- *Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes*, in *Revista Fiscal*, Março 2007

MOTA, António Cardoso

- *Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 181-182

NABAIS, José Casalta

- *A Impugnação Administrativa no Direito Fiscal*, in *Scientia Iuridica* n.º 291, Coimbra, 2001

- *Direito Fiscal*, 6.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2011

- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998

NETO, Abílio

- *Código Civil Anotado*, 16.^a Edição, Ediforum, Lisboa, 2009

NETO, Serena Cabrita

- *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004

OLIVEIRA, Mário Esteves de

- *Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Lisboa, 1980

ORTEGA, Calvo

- *Derecho Financeiro I – Derecho Tributario (Parte General)*, 4.^a Edição, Civitas, Madrid, 2000

PAIVA, Carlos

- *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, 2004

PARDAL, Francisco Rodrigues

- *Código das Execuções Fiscais Anotado*, Gráfica de Coimbra, Coimbra, 1962

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas

- *Fiscalidade*, 4.^a Edição, Almedina, 2011

PINTO, Carlos Alberto Mota

- *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.^a Edição, Coimbra Editora, 2005

QUERALT, Juan Martín / SERRANO, Carmelo Lozano / OLLENO, Gabriel Casado / LÓPEZ, José M.

- *Curso de Derecho Financeiro y Tributario*, 11.^a Edição, Tecnos, Madrid, 2000

QUERALT, Juan Martin / SERRANO, Carmelo Lozano / BLANCO, Francisco Poveda Blanco

- *Derecho Tributario*, 5.^a Edição, Aranzadi Editorial, Navarra, 2000

REAL, Pamplona Corte

- *As Garantias dos Contribuintes*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1986

REBELO, Marta

- *A tutela jurisdicional efectiva e os poderes de pronúncia do juiz em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – a teoria do alcance médio*, in *Fiscalidade* n.º 13/14, Janeiro/Abril 2003

REBOREDO, José António de Oliveira

- *A Prescrição no Contencioso Aduaneiro*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 22, 1962

REIS, Alberto dos

- *Anotação ao Assento do Supremo Tribunal de Justiça, de 18.04.1933*, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 66

ROCHA, Joaquim Freitas da

- *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, 4.^a Edição, Coimbra Editora, 2011

RODRIGUES, Benjamim Silva

- *A prescrição no Direito Tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999

SANCHES, José Luis Saldanha

- *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007

- *O Contencioso Tributário como Contencioso de Plena Jurisdição*, in *Fiscalidade* n.º 7/8, Julho/Outubro, 2001

- *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, Lisboa, 1987

- *A Quantificação da Obrigação Tributária*, 2.^a Edição, Lex, Lisboa, 2000

- *Conhecimento oficioso da caducidade, in Fisco*, n.º4, Janeiro, 1989

SAVIGNY, Friedrich Karl von

- *Traité de Droit Roman*, traduit par M.CH.Guenoux, tome V, Firmin Didot Frères, Paris, 1846

SCHUSTER, Carla

- *Abgabenordnung – Ordenanza Tributaria Alemana*, Colex, 2000

SERRA, Adriano Vaz

- *Prescrição e Caducidade, in Boletim do Ministério da Justiça* n.º 105, 1961

- *Prescrição Extintiva e Caducidade, in Boletim do Ministério da Justiça* n.º 107, 1961

- *Obrigações Naturais, in Boletim do Ministério da Justiça* n.º 53, 1956

SILVA, Germano Marques da

- *Introdução ao Estudo do Direito*, 3.ª Edição, Universidade Católica Portuguesa, 2009

SILVA, Vasco Pereira da

- *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise*, 2.ª Edição, Almedina, 2009

SOUSA, Alfredo José de / PAIXÃO, José da Silva

- *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1988

- *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra

SOUSA, Jorge Lopes de

- *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, Volume I*, 6ª Edição, Áreas Editora, 2011

- *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, Volume III*, 6ª Edição, Áreas Editora, 2011

- *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, 2ª Edição, Áreas Editora, 2010

SOUSA, Marcelo Rebelo de / MATOS, André Salgado

- *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, 3.^a Edição, Dom Quixote, 2008

SOUSA, Miguel Teixeira de

- *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.^a Edição, Lex, Lisboa, 1997

TEIXEIRA, António Braz

- *A relação jurídica fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 4, Lisboa : Ministério das Finanças, Gabinete de Estudos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1962

- *Princípios de Direito Fiscal, Volume I*, 3.^a Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1985

TELLES, Inocêncio Galvão

- *Introdução ao Estudo do Direito, Volume I*, 11.^a Edição, Coimbra Editora, 2001

- *Introdução ao Estudo do Direito, Volume II*, 10.^a Edição, Coimbra Editora, 2001

VALENTIM, Carlos / CARDOSO, Paulo

- *Roteiro de Justiça Fiscal – os poderes da Administração tributária versus as garantias dos contribuintes*, Vida Económica, 2011,

VARELA, Antunes

- *Das Obrigações em Geral, Volume I*, 10.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2003

- *Natureza Jurídica das Obrigações Naturais*, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 90.º Ano, n.º 3094-3117, Coimbra Editora, Coimbra, 1958

- *Manual de Processo Civil*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, 2004

VASCONCELOS, Pedro Pais de

- *Teoria Geral do Direito Civil*, 6.^a Edição, Almedina, 2010

VASQUES, Sérgio

- *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011