

Da Caducidade e Prescrição das Dívidas Tributárias

Pedro Ivan Vital Costa e Silva

Dissertação de Mestrado em Direito

Especialização em Ciências Jurídico - Empresariais

Orientação: Professor Doutor Carlos Augusto Rodrigues

Fevereiro, 2016



UNIVERSIDADE PORTUGALENSE

Pedro Costa e Silva

Da Caducidade e Prescrição das Dívidas Tributárias

Realizado sob a orientação do Professor Doutor Carlos Augusto Rodrigues

Departamento de Direito
Fevereiro, 2016



UNIVERSIDADE PORTUGALENSE

AGRADECIMENTOS

Porque um caminho pressupõe sempre um itinerário mas não se esgota nele, gostaria de agradecer a todos os que conjuntamente me acompanharam e contribuíram para a elaboração deste excuro - sem o valioso contributo de todos eles, para além de não ter sido possível, desprovido de significado seria a elaboração do presente trabalho.

Uma primeira palavra de agradecimento ao Exmo. Senhor Professor Doutor Carlos Rodrigues, que teve a bondade de aceitar a orientação científico-pedagógica da presente dissertação, pelo conhecimento e experiência transmitidos, bem como pela disponibilidade manifestada.

Ao Dr. Filipe Queirós pelas extensas e frutíferas discussões sobre o presente tema, numa dialéctica contínua de amizade de mais de uma década, ao Dr. José Alberto Linhas Roxas Pestana pelo exemplo e pela oportunidade que me deu de entrar verdadeiramente no mundo do Direito Fiscal. A ambos o meu profundo reconhecimento.

Por último, uma palavra muito especial á Dra. Vanda Cruz por tudo, por todo o apoio que genuinamente sempre me concedeu ao longo da presente investigação. Uma vida inteira não chegava para lhe retribuir.

Um velho general disse um dia, que a próxima batalha deverá ser sempre travada no lugar onde se perdeu a guerra. Foi o que me predisps a fazer.

A outros tantos que aqui não especifiquei, o meu mais sincero muito obrigado.

Resumo

O objeto de estudo da presente dissertação prende-se com a Caducidade e Prescrição das dívidas tributárias, em *strictu sensu*, compreendidas enquanto poder legitimado constitucionalmente à disposição do Estado de cobrar impostos, tendo em vista a prossecução do interesse público, com respeito á capacidade contributiva dos contribuintes, mas também como corolários de princípios constitucionais, como garantias, ao serviço de um exercício desmedido de Autoridade por parte do Estado.

Para melhor se compreender os referidos institutos em sede fiscal, necessário será compreende-los primeiramente na sua origem, no Ordenamento Cível.

Só através deste prévio enquadramento será então possível perceber, as diferenças e acima de tudo as similitudes na forma de tratamento concedido a estes dois institutos, e a partir daí afirmar a tese de especialidade normativa entre os dois ordenamentos, a relação de subsidiariedade que quanto a nós necessariamente existe, e que urge ser regulamentada, concedendo-se como solução mais lógica a previsão de um regime em todo semelhante ao estatuído no Direito Penal no que á mesma questão se refere.

É este o contributo que se pretende oferecer com o presente trabalho, mais do que discorrer sobre o regime da Caducidade e Prescrição em sede fiscal, que o fazemos, abordando da forma mais abrangente possível os campos de atuação das supra referidas figuras jurídicas, pretende-se identificar os momentos de suspensão e interrupção que influenciam o computo do prazo das mesmas, e limitar uma tendência que tem encontrado acolhimento na Jurisprudência recente, bem como, na Administração Fiscal, seguindo a tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias, colidindo com princípios como o da Segurança Jurídica e o Princípio da Confiança, valores máximos da nossa sociedade e da relação da Administração Fiscal com os administrados, basilares de qualquer Estado de Direito.

Palavras-Chave: Prescrição Civil, Prescrição Tributária, contagem de prazo, efeitos suspensivos e interruptivos do prazo de prescrição, relação de subsidiariedade, Lacuna.

Abstract

The study object of this thesis is related to the limitation and prescription periods of tax debts, in strict sense, understood as legitimate constitutional power available to the state to collect taxes, in order to promote the public interest, in respect of the taxpayers ability, but also as corollaries of constitutional principles, such as guarantees, contrary an unreasonable exercise of authority by the State

To better understand these juridical institutes in tax law, necessary will be to perceive them first in its origin, the civil extent.

Only through this previous study will then be possible to disclose the differences and above all the similarities at the form of treatment given to these two institutes, and from there to affirm the thesis of normative expertise between the two systems, the subsidiarity relationship which for us necessarily exists and urges to be regulated, predicting it as the most logical solution providing for a similar regime as who the Penal Code established, as to the same question concerns.

This is the contribution we intended to offer with this work, Rather than discussing the tax Expiry regime and prescription of tax dues, which we did, furthermore addressing the fully possible form , the range of action of those two juridical figures, we intended to identify the suspension and interruption moments, which are going to influence the tax dues period, and limiting at the same time a tendency that has found acceptance in recent case law, as well within tax administration department, following the trend which leave us to a new understanding concerning the non – prescription of tax dues, which opposes with certain principles as the legal certainty as well as the principle of trust, core values of our society, and of the relationship established between the Tax administration and the taxpayers, basic principles of any legal state.

Keywords: Civil prescription, tax prescription, tax period count, suspensive and interruptible effect, subsidiarity relationship, legal loophole.

Abreviaturas Utilizadas

CC – Código Civil

CEF – Centro de Estudos Fiscais

CP – Código Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributaria

PGR – Procuradoria-Geral da República

PNAIT – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC – Revisor Oficial de Contas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

Índice

I – Introdução	9
II – Da Caducidade e Prescrição no âmbito do Direito Civil.	11
1.1 – Breve Excurso Histórico dos Institutos da Prescrição e Caducidade.	11
1.2 – Da Prescrição no âmbito do Direito Romano	12
1.3 – Da Caducidade no Código Civil Vigente	12
1.4 – Da Prescrição no Código Civil Vigente	13
2 – Da Natureza e Função dos Institutos – O Tempo como Fator de Estabilidade nas Relações Jurídicas.....	16
2.1 – Da Análise dos Institutos – Regime Previsto no Código Civil	18
3 – Da Caducidade	19
3.1 – Do Conhecimento Oficioso da Caducidade	21
4 – Da Prescrição	22
4.1 – Dos Fundamentos da Prescrição.....	24
4.2 – Do Regime Comum da Prescrição	27
4.3 – Do Decurso do Prazo de Prescrição.....	28
4.4 – Das Causas Suspensivas da Prescrição.....	29
4.5 – Das Causas Interruptivas da Prescrição – Assimetrias entre o Direito Cível e o Direito Fiscal.....	30
4.6 – Do Conhecimento da Prescrição	34
4.7 – Da Prescrição no Âmbito Civil – Conclusão.....	34
III – Da Prescrição no âmbito do Direito Penal.....	36
5.1 – Da Prescrição no Processo Criminal	36
5.1.1 – Dos Fundamentos da prescrição em Direito Penal - Regime Legal – Prazos	36
5.1.2 – Da Imprescritibilidade.....	37
5.1.3 – Da Aplicação da Lei no Tempo relativamente à extinção de situações jurídicas – Das Semelhanças do Direito Penal e do Direito Tributário	38
5.1.4 – Da Alteração de Prazos à Aplicabilidade do artigo 297.º do Código Civil.....	43
5.1.5 – Da Retroatividade da Lei Fiscal	45

5.1.6 – Da Suspensão e Interrupção do Prazo de Prescrição em Direito Penal.....	46
5.1.7 – Da Conclusão	48
IV – Da Caducidade e Prescrição no Direito Fiscal	49
6.1 – Da Natureza do Direito Tributário.....	49
6.2 – Do Direito Tributário á relação de especialidade com o Direito Privado	52
7 – Da Caducidade no Direito Fiscal	54
7.1 – Do Prazo de Caducidade e da sua Suspensão	57
7.2– Dos Fundamentos da Caducidade e da Prescrição Tributária	60
8 – Da Prescrição na Lei Geral Tributária.....	64
8.1 – Do Objeto da Prescrição Tributária	71
8.2 – Do Termo Inicial do Prazo de Prescrição.....	73
8.3 – Do Conhecimento da Prescrição	74
8.4 – Das Consequências do Não Conhecimento da Prescrição	84
8.5 – Das Vicissitudes do Prazo Prescricional e da Interrupção da Prescrição	90
8.6 – Da Suspensão do Prazo de Prescrição e do Processo de Execução Fiscal.....	91
8.7 – Da tendencial Imprescritibilidade das Dividas Tributárias.	95
9. – Da Subsidiariedade do regime previsto no Código Civil	96
9. 1 – DA Lei 53/A - 2006 de 29 de Dezembro - ponto de viragem?	102
9. 2 – Da Imprescritibilidade das Dívidas Fiscais - Reflexão crítica.....	106
V – Da Conclusão	114
Bibliografia.....	119

I - Introdução

O presente excurso que ora se dá à estampa, resulta de um trabalho de investigação realizado no âmbito do Mestrado em sede de Direito Fiscal, aliado a alguma experiência profissional na área. Ambiciona este ser um trabalho orientado para a investigação, e concomitantemente um instrumento de consulta bem como uma ferramenta mais técnica, designadamente para utilização para fins académicos e ou profissionais.

Com a nossa dissertação mais do que suscitar questões, procuramos contribuir com uma solução face a um novo entendimento que tem vindo a surgir, no sentido da aplicação subsidiária de disposições de Direito Civil, no que tange aos efeitos suspensivos e interruptivos do prazo de Caducidade e Prescrição em sede Fiscal, originando consequentemente a tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias, e da sua compatibilização com os Princípios Gerais do Direito e de um Estado

Democrático, como são os Princípios da Segurança e Certeza Jurídica, bem como o Direito à Prescrição que assiste ao devedor.

Ainda de referir, que o supra referido entendimento de resto tem encontrado acolhimento na Jurisprudência recente, bem como, arregimentado cada vez mais seguidores entre eles, a Administração Fiscal.

Face às razões aduzidas, e no sentido de contrariar a tendência *supra* referida, reforçado se reveste o ónus quer da nossa argumentação, mas sobretudo fundamentação, enquanto expendemos aquela que para nós é a solução para limitar o prazo de prescrição das dívidas tributárias, subjugadas que estão a este novo regime.

A dissertação que ora se apresenta, não se arroga porém de pôr cobro a todas as dúvidas que tais institutos em sede tributária poderão suscitar. De resto, estamos perante institutos que estão na origem das questões mais discutidas de sempre, quer na Doutrina, quer na Jurisprudência. Prova cabal disso mesmo, a proliferação de arestos sobre a questão, provindos das mais diversas instâncias.

No que concerne à metodologia a que nos propomos recorrer na elaboração do presente trabalho, consiste a mesma em analisar textos, leis, decisões judiciais, doutrina (sempre se tentado evidenciar quer a doutrina dominante quer a minoritária), instruções administrativas, ofícios-circulados e o valioso contributo dos mais consagrados autores da área Fiscal, e a partir destas fontes, para além de identificarmos lacunas, concluiremos a realizar uma interpretação *iure condendo*, enunciando normas que não se encontram, pese embora devessem sob o nosso ponto de vista, constar expressas no

segmento Tributário, transpondo regimes a segmentos distintos do Direito, sugerindo assim uma solução legiferante para uma tendência que se tem vindo cada vez mais a afirmar.

Entre os vários estudos analisados, permitimo-nos citar o “ *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competividade, Eficiência e Justiça do Sistema*”, feito sob a coordenação do Prof. Dr. António Carlos dos Santos, mais do que um mero estudo, pretendia apontar soluções para algumas problemáticas que em 2009 eram já uma realidade no nosso país, entre os quais estavam precisamente algumas reformas que os institutos em análise deveriam necessariamente empreender. Entre as várias conclusões citamos aquela que diz precisamente respeito ao nosso tema e que foi vertida na recomendação n.º 291 do mesmo, segundo a qual “ *Em matéria de prescrição, deverá ser ponderado um regime de aplicação mais simples, que reduza as causas de interrupção e de suspensão da contagem do prazo respectivo, não sendo de afastar, em contrapartida, a hipótese de alterar o prazo prescricional actualmente previsto, (...), introduzindo um prazo máximo de prescrição independente de suspensões e interrupções como, por exemplo, sucede designadamente, na lei penal*”, sobre a citada conclusão, aproximamo-nos com aquela que pretende ser a solução em nossa opinião mais equitativa e equilibrada para a resolução do nosso *thema decidendum*, que se prende com a criação de um regime a nível Fiscal que faça uma transposição do prazo máximo de prescrição vigente no Ordenamento Penal para a esfera do Direito Fiscal.

É este o contributo que se pretende oferecer com o presente excursus, a afirmação da tese de especialidade normativa, da subsidiariedade quanto a nós evidente entre o Ordenamento Cível e Tributário, e a sua necessária regulamentação mediante a adopção de um regime legal *tout court* ao vigente no Ordenamento Penal.

II - Da Caducidade e Prescrição no âmbito do Direito Civil.

1.1 - Breve Excurso Histórico dos Institutos da Prescrição e Caducidade.

De modo a abordar uma temática tão rica, abrangente, e transversal a diversos ramos do Direito, como são os institutos da Caducidade, e da Prescrição, bem como a diferença existente entre os dois, propomo-nos a começar, de um ponto de vista mais formal, pelo sentido etimológico das palavras que designam estas duas figuras jurídicas.

Urge dizer no entanto que, tanto o escopo do presente excuro, como a dimensão a que a presente exposição se encontra confinada não se compadecem com um estudo exaustivo, como seria de todo desejável, das origens históricas em que radicam tais institutos.

Porém dado tratar-se de um elemento interpretativo que nos poderá ajudar na reflexão a que nos propomos, achamos por conveniente aflorar alguns aspectos fundamentais relacionados com a génese dos já citados institutos.

Etimologicamente o sentido da palavra *Caducidade*¹ deriva de caduco, cuja expressão em latim *caducus*, significa decrépito, antigo, ou o que cai, em suma o transitório. Já o significado da palavra *Prescrição* vem do latim “*praescriptio*”, do verbo “*praescribere*”, formado de “*prae*” e “*scribere*”, que significa escrever antes.

A expressão “*caducidade*” foi introduzida na linguagem jurídica Portuguesa apenas no início do século XX por forma a designar a supressão de determinadas situações, assumindo todavia nas leis e na prática distintos significados como teremos oportunidade de constatar.

Por forma a tornar mais perceptível tais institutos bem como a sua evolução através dos anos, importantes será fazer-se uma breve alusão à história da “*praescriptio*” e da “*caducus*” no segmento civil, desde o Direito Romano.

¹ Cfr. Castro, Aníbal de in “*A caducidade na doutrina, na Lei e na Jurisprudência*”, 2ª edição Editora Lisboa - Petrony 1962, p15.

1.2 - Da Prescrição no âmbito do Direito Romano

À imagem da maior parte de outros institutos jurídicos, o instituto da *prescrição* encontra a sua matriz genética no Direito Romano, no apelidado direito de inspiração Romano-Germânica².

Originariamente a prescrição surge assim como um limite temporal ao exercício das *actiones* criadas pelo pretor, mas em breve seria alargada á generalidade das *actiones*, mesmo as referentes ao Direito Civil.

Na sua génese residiam imperiosas exigências da vida jurídica, que aconselhava ao estabelecimento de prazos máximos e de limites temporais ao exercício dos direitos³. Tendo sido esta a orientação posteriormente seguida pelo Direito Romano e como nos propomos a demonstrar, solução que ainda hoje faz escola no nosso ordenamento.

1.3 - Da Caducidade no Código Civil Vigente.

No seguimento do que já dissemos, quer a vastidão de conteúdos do presente excursus que ora se dá à estampa, como a dimensão a que uma tese deste género se encontra por imperativos regimentais limitada, não se compadecem infelizmente, com um tratamento mais exaustivo, como seria de todo desejável das traves-mestras dos regimes que enformam os institutos jurídicos da Caducidade e da Prescrição em sede Cível, razão pela qual seremos mais sintéticos do que gostaríamos. Da nossa parte, feito que está o reparo, soçobra porém o compromisso no sentido de que do sintético, se faça o abrangente e sobretudo o íntegro.

A Caducidade consiste numa forma de extinção⁴ de direitos de natureza temporária, por efeitos do seu não exercício, dentro do prazo fixado. No que se refere á

² Na verdade tanto a “*praescriptio*”, a “*usucapio*” como a prescrição extintiva, remontam as suas origens ao Direito Romano, tendo a primeira inclusive merecido a sua consagração na Lei das XII Tábuas.

³ Em termos cronológicos, de relevar que em 491 D.C. o Imperador Anastácio no âmbito de uma reforma que resolveu levar a cabo, e que possui uma especial atinência com o tema a que nos propomos debater, esclareceu sobre a matéria, que no versava sobre as acções do fisco tendo em vista o pagamento de tributos, estas seriam por sua vez imprescritíveis. Tendo sido esta a orientação posteriormente seguida pelo Direito Romano e como nos propomos a demonstrar, solução que ainda hoje faz escola no nosso ordenamento. A reforma legislativa levada a cabo pelo aludido Imperador, demonstra de resto a importância que as dívidas de natureza tributária já á altura possuíam, uma vez que considerando a estrutura operativa da *praescriptio*, sentiu-se a necessidade de legislar no sentido da inaplicabilidade do instituto às referidas dívidas, salvaguardando deste modo os interesses patrimoniais do erário público, através de uma opção política.

Poder-se ia á primeira vista e de uma forma um pouco precipitada, concluir que tal medida legislativa, sendo um verdadeiro desvio a uma regra de carácter geral, constituiria um dos primeiros registos de uma certa autonomia do regime prescricional conexo com as dívidas tributárias, face ao instituto no segmento civil propriamente dito. Pese porém, não é esta a conclusão que retiramos, porquanto estamos mais convictos, que tal excepção se deveu a uma medida política, que devendo ser contextualizada face á época de expansão que o Império Romano vivia, tornava cada vez mais imperiosa a recolha de tributos e *talentus*, por forma a alimentar essa mesma expansão e conquista, e não uma aludida autonomia defendida por alguns autores, do instituto face ao segmento civilístico. Importante será frisar que se denota já aqui a deriva deste instituto de raízes civilistas, á sua aplicação em sede tributária, contemplando um regime especial no que ao prazo se refere, no sentido da imprescritibilidade das dívidas tributárias, mas assumindo a sua subsidiariedade no que diz respeito ao resto do regime.

sua sistematização no Código, o instituto ora objecto de estudo encontra-se positivado nos artigos 328º a 333º do Código Civil ora em vigor. Tais artigos integram a secção III do capítulo III sobre o tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas.

Justo se diga que tal sistematização é inovadora, face ao Código Civil de 1867, vulgarmente mais conhecido por Código de Seabra, uma vez que o mesmo não se debruçava sequer sob tal regime. Em claro contraponto, a legislação hoje em vigor acolhe não só os casos de caducidade fixados por lei (*caducidades legais* – v.g. artigos 287º e 1410º do C.C.), mas também as resultantes de negócio jurídico *inter partes* (*caducidades convencionais* – cf. Artigo 330.º do Código Civil).

No que diz respeito á classificação dos direitos sobre os quais os prazos de Caducidade impendem, é frequente a classificação dos mesmos como direitos a *prazo*. Para *Manuel de Andrade*⁵, a tónica de tal instituto residia igualmente no decurso do tempo. Tal critério de classificação de resto nem sequer é inovador uma vez que ainda na vigência do Código de Seabra, para *Dias Marques*⁶, que discordava abertamente do critério assente na natureza dos direitos, a tónica do instituto já se colocava à altura no tempo, uma vez que sustentava que o que caracterizava a caducidade seria a função que o prazo desempenharia, defendendo que o direito sujeito a caducidade, seria um *direito a prazo*, nas suas palavras⁷ “ *a caducidade é a extinção de um direito por ter expirado o seu turno de vida*”. Já *Almeida Costa*⁸ definia ainda a Caducidade como a “*a forma extintiva dos contractos que não envolve qualquer manifestação de vontade tendente á produção desse resultado, - verificar se ia ope legis, e sem carácter retroactivo*”.

De resto é como uma das causas de extinção das obrigações que o instituto da Caducidade é ainda hoje unanimemente perspectivado quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, relevando-se por isso o efeito extintivo do decurso do tempo.

1.4 - Da Prescrição no Código Civil vigente.

No Código Civil ora em vigor, o conceito de prescrição apenas abarca o primeiro dos conceitos de prescrição constantes no Código Civil de Seabra, referimo-nos á

⁴ Tal efeito extintivo da Caducidade justifica-se em nome da segurança jurídica e da certeza de direitos, bem como pela necessidade de definição dentro de um prazo razoável, das situações jurídicas, como veremos mais adiante.

⁵ Cfr. Segundo a Posição defendida por 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*” in “*Teoria Geral da Relação Jurídica*” Vol. II, 4ª Reimpressão, Almedina 1974 II p 463

⁶ Cfr. Marques, José Dias in “*Teoria geral da Caducidade*” Tipografia Nacional, Lisboa 1953 p 42-43

⁷ Cfr. Marques, José Dias in “*Teoria geral da Caducidade*” Tipografia Nacional, Lisboa 1953 p 42-43

⁸ Cfr. a definição de Caducidade da autoria do Senhor Professor Almeida Costa presente na nota n.º 2 in “*Direito das Obrigações*” 12ª Edição, Editora Almedina 2007, p 318

prescrição negativa ou extintiva das obrigações, uma vez que a *prescrição positiva ou de aquisição* de direitos reais, está consagrada num instituto afim, como é o caso da *Usucapião ou Usucápio*.

Mais se aduz que uma das principais alterações face ao Código Civil de Seabra que oferecia à estampa uma definição de prescrição, o Código actual é menos taxativo e já não distingue o referenciado instituto.

Hodiernamente é comum entre a doutrina, por forma a estabelecermos um conceito de prescrição, citar a definição da mesma da autoria de *Manuel de Andrade*. Para o reputado Professor, a prescrição seria o “*instituto por via do qual todos os direitos subjectivos se extinguem quando não exercitados durante certo tempo fixado por lei e que varia conforme os casos*”⁹. Também *Dias Marques*, reconhecia à prescrição uma eficácia extintiva das situações jurídicas.^{10 11}

Definição mais equilibrada quanto a nós e que reúne consenso entre a doutrina é a de *Carvalho Fernandes*¹², que tendo em vista a adequada e justa composição dos valores e interesses em conflitos definiu a prescrição como “*a extinção de direitos por efeito do seu não exercício dentro do prazo fixado na lei, sem prejuízo de se manter devido ao seu cumprimento como dever de justiça*” apoiando a solução adotada pelo

Direito Positivo (sem prejuízo da subsistência da obrigação natural).

Sob uma perspectiva mais formal, face á doutrina dominante na vigência do Código Civil de 1867, é de concluir que o fundamento específico da prescrição corresponderia à negligência do titular do direito em exercitá-lo durante o período de tempo indicado na lei, o que fazia presumir ter ele querido renunciar ao direito, ou pelo menos o tornaria indigno de protecção jurídica (*dormientibus non succurrit ius*), a sufragar tal tese note-se a opinião de *Manuel de Andrade*¹³ sobre a questão.

⁹ Cfr. Andrade, Manuel in “*Teoria Geral da Relação Jurídica*” Vol. II, 4ª Reimpressão, Almedina 1974 II p 445.

¹⁰ Cfr. Na verdade também *Dias Marques* tinha a sua própria definição do instituto, nas suas “*a prescrição seria a extinção de direitos em consequência do seu não exercício durante certo lapso de tempo*” in *Marques, Dias “Noções Elementares de Direito Civil”*, p 108.

¹¹ Justo se diga no entanto, que ambas as definições não encontram acolhimento no actual C.C. como reconhece aliás *Manuel de Andrade*, uma vez que a prescrição para o citado autor, não extingue o direito, antes o converte numa obrigação natural, retirando-lhe o carácter da coercibilidade, e conferindo ao devedor o direito de se opor por qualquer forma ao exercício do direito prescrito. Na mesma senda também *Menezes Leitão* sufraga a tese da natureza extintiva da prescrição, não obstante a sua conversão em obrigação natural ao afirmar “*Na medida em que nos recusamos atribuir a natureza de verdadeiras obrigações jurídicas, às obrigações naturais, entendemos que a prescrição deve ser incluída entre as causas extintivas das obrigações*” Cfr. *Menezes Leitão, Luís M.T. Direito das Obrigações*, 5ª edição, Almedina Editora, Coimbra Vol. II 2006, p116. Simplesmente para o autor, em conjunto com doutrina dominante, “*tais obrigações naturais, são verdadeiras obrigações jurídicas, sendo o seu regime apenas diferente das restantes por a lei não permitir a sua execução*” In *Menezes Leitão, Luís M.T. Direito das Obrigações*, 5ª edição, Almedina Editora, Coimbra Vol. II 2006 p127

¹² Cfr. *Fernandes, Luís Carvalho*, in “*A Teoria Geral do Direito Civil*”, Tomo I 5ª edição, Universidade Católica editora 2002, p693

¹³ Cfr. Segundo o Senhor Professor, o fundamento específico do instituto jurídico da prescrição seria a “*inércia do respectivo titular, que ou significa renúncia ao seu direito ou de qualquer forma o torna indigno de protecção jurídica*” in *Andrade, Manuel “Teoria Geral da Relação Jurídica”* Vol. II, 4ª Reimpressão, Almedina 1974 II p 445-446.

Distinta opinião possuía no entanto *Dias Marques*, ao defender que o instituto justificar-se-ia á luz de uma das finalidades primárias do Direito: a ideia de certeza jurídica, pugnando que a prescrição seria igualmente dominada por necessidades de justiça, uma vez que o seu fundamento deveria ir buscar-se a duas necessidades cuja satisfação constitui a razão determinante do instituto. A primeira delas é a que exprime pelo interesse social da certeza de direitos – do lado do credor negligente é o interesse social da certeza que avulta como fundamento da perda do seu direito, mas pelo lado do devedor há também outro factor que fundamenta a sua liberação da dívida,¹⁴ “o sentimento comum de Justiça, o qual exige a protecção da estabilidade patrimonial do devedor que durante o decurso de largos anos organizou e dirigiu a sua vida sem ter em conta aquela dívida”¹⁵.

Para o citado autor, a prescrição determinava a extinção de uma situação jurídica, traduzindo assim a “a consolidação dum estado de facto que há muito subsistia e que a lei considera conveniente proteger em atenção à ideia de que a sociedade se habituou à sua existência”¹⁶

Hodiernamente o Código Civil vigente reserva o instituto para o primeiro dos sentidos referidos, o *efeito extintivo* das obrigações (cfr, artigos 300º a 327.º do Livro I, dedicado à parte geral, no seu título II, relativo às Relações Jurídicas), e reserva o termo “*usucapião*” para a descrever a *prescrição aquisitiva ou positiva* (cfr. artigos 1287º a 1301º em sede de livro III, relativo ao Direito das Coisas, no seu Título I, relativo á Posse). Tal regulamentação está longe de ser inocente, e coerentemente obedece a uma lógica, tendo o legislador claramente optado por posicionar a *prescrição extintiva* na Parte geral do Código Civil e a *prescrição aquisitiva* no Livro dos Direitos Reais, resulta evidente que a *usucapião* deve ser tratada na parte dos direitos Reais, e por sua vez evidencia o carácter transversal do instituto da prescrição, embora parte da doutrina opine ser duvidosa a aplicação da prescrição a direitos diferentes dos direitos creditícios.

Não concedendo, mais se argumenta que a evolução histórica deste instituto não tem sofrido alterações, uma vez que através dos tempos, o regime tem permanecido

¹⁴Cfr. Marques, Dias in “*Prescrição Extintiva*”, Coimbra Editora, Coimbra 1953p 109-110

¹⁵ Na tentativa de não sermos tendenciosos, e afunilar a visão que *Dias Marques* possuía sobre a prescrição, a verdade é que o próprio argumentava outros fundamentos por forma a justificar o referido instituto, razões como “*sanear a Ordem Jurídica eliminando dela os direitos sem significado prático que estiolam e não se vivificam realizando a sua função económico-social*”, bem como “*a necessidade de estimular os indivíduos ao exercício dos seus direitos*” ameaçando-os com a prescrição, de os virem a perder, se não os exercerem dentro dos prazos legais, Cfr. Marques, Dias in “*Prescrição Extintiva*”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p 111-112

¹⁶Cfr. Marques, Dias in “*Prescrição Extintiva*”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p 113-114

inalterado com a simplicidade de linhas que se lhe conhece desde o seu início. Os fundamentos para esta imutabilidade radicam na consideração de que as necessidades que a prescrição visa satisfazer – a certeza e a segurança – não são estritamente inerentes a esta ou aquela concepção do direito ou da sociedade, mas sim *ad omnes*¹⁷.

Em suma a prescrição está hoje, até pela posição que ocupa no Código Civil vigente, consagrada como um instituto geral e não apenas como uma figura residual do Direito das Obrigações, cujas ramificações se estendem, mesmo que a título subsidiário, aos vários ramos de Direito, nomeadamente ao Fiscal, como teremos oportunidade de demonstrar. Além do seu carácter geral e em grande parte instrumental e técnico, é um instituto que hodiernamente se encontra mais vivo e vigente que nunca.

Importante ter em presença será no entanto, que a função social da prescrição tal como resulta das actuais necessidades económicas já não se coaduna com prazos alargados e suspensões intermináveis, e várias tem sido as propostas no sentido de encurtar os mesmos nos vários ramos do direito, por forma a promover a coordenação actualmente existente entre a extensão daquele prazo e o ritmo da vida social e moderna como se exige e como teremos oportunidade de discorrer, com especial enfoque no segmento fiscal.

2 – Da Natureza e Função dos Institutos – O Tempo como Factor de Estabilidade nas Relações Jurídicas.

Pese embora em sentido *lato*, o trabalho que ora se apresenta versar sobre a Caducidade e Prescrição das Dividas Tributárias, tal não poderá constituir *per si* um óbice que impeça o estudo com algum detalhe e pormenor de institutos homónimos, como é o caso da Prescrição Civil¹⁸, tal como se encontra plasmada no nosso Código Civil, ainda mais quando defendemos uma necessária relação de subsidiariedade entre os dois segmentos de Direito referidos.

Ao debruçar-nos sobre esta temática tão vasta, e tendo em conta a latitude a que o tratamento se presta, propomo-nos iniciar o estudo da mesma, através de uma breve

¹⁷Sobre o assunto *sub Júdice*, referiu-se ainda uma vez mais Dias Marques¹⁷ como “a necessidade de certeza é tão necessária ao Direito, como a respiração é ao homem. A prescrição satisfazendo-a é um verdadeiro pulmão através do qual a vida jurídica respira e se revitaliza, evitando a intoxicação social resultante da incerteza”, daí a permanente vitalidade que o instituto ainda hoje apresenta, cfr Marques, Dias in “Prescrição Extintiva”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p 8

¹⁸ Um dos escopos do que pretende ser este trabalho é o de determinar se na verdade 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. Aquilatar se de facto existem vasos comunicantes, uma subsidiariedade entre estes dois institutos, quer no segmento do Direito Civil, quer em sede de Direito Fiscal.

comparação destes dois institutos, estabelecendo a diferença entre os mesmos no que diz respeito á sua natureza, bem como á sua função e fundamento.

Conforme o *supra exposto*, e depois de uma análise a estas duas figuras tendo como ponto de partida o Direito Civil, somos a concluir que Discutir a Prescrição Tributária, Civil ou de qualquer outro ramo de Direito, necessariamente será de referir dos efeitos jurídicos emergentes do decurso do tempo¹⁹. Assume-se assim o tempo, como um facto jurídico que perpassa os vários ramos do Direito, apresentando uma inerente transversalidade a todo o Ordenamento Jurídico, sendo que todos os ramos de Direito valoram juridicamente o decurso do mesmo.

No seguimento, na vida em Sociedade, bem como no tráfego jurídico, necessário será a estabilidade e a segurança. *In brevis*, as relações jurídicas não podem estar permanentemente envoltas em incerteza, pelo que urge nesta sociedade em constante mutação, cuja evolução legislativa, nem sempre acompanha a par e passo a dinâmica da mesma, saber com o que contar, o conteúdo da sua esfera jurídica.

Assim no seguimento da desejada estabilização jurídica acima referida, operada pelo simples decurso do tempo, e que decorre essencialmente da consolidação de situações precárias duradouras bem como da penalização da inércia. Não obstante, o mero decurso do tempo porém, nem sempre surte apenas efeitos positivos. A passagem do mesmo poderá por vezes levar a uma certa inércia, a uma omissão, o que irá acarretar necessariamente consequências, que se irão reflectir na esfera jurídica do detentor de um determinado direito. *In aliis verbis*, cada relação jurídica não é eterna, dispõe esta de um determinado “*prazo de validade*”, o qual ultrapassado, por razões de certeza jurídica deve levar a que a relação jurídica desapareça, pois não é profícuo quer para a sociedade, quer para o tráfego jurídico, a manutenção de relações jurídicas extintas, desprovidas de sentido social. Neste sentido, a necessidade de uma “*estabilização jurídica*” decorrente da “*penalização da inércia*”²⁰ através da perda do direito, concretizando o velho brocado latino “*dormientibus non succurrit ius*”. Frequentes são os casos em que a inércia do titular do Direito em exercer o mesmo, tem exactamente como consequência a sua perda, esse traço de resto é justamente o que fundamenta o instituto da Prescrição²¹.

¹⁹ Cf. Fernandes, Luís Carvalho, in “*A Teoria Geral do Direito Civil*”, Tomo I 5ª edição, Universidade Católica editora 2002,p 17, Pinto, Carlos Alberto Mota in “*Teoria Geral do Direito Civil*,” 4ª edição Coimbra Editora, 2005 p 659.

²⁰ Cfr .Vasconcelos Pedro Pais in “*Teoria Geral do Direito Civil*”, Editora Almedina, 3ª edição ,p.754

²¹ Cfr .Vasconcelos Pedro Pais in “*Teoria Geral do Direito Civil*”, Editora Almedina, 3ª ed.,p.755 “*a Prescrição permite que a pessoa vinculada ao cumprimento de um dada obrigação, se recuse ao seu cumprimento, quando o direito que lhe seria opoável, não foi exercido durante um tempo, mais ou menos longo*”

O decurso do tempo porém, não terá apenas exclusivamente consequências no instituto da Prescrição, conforme expendemos este é transversal e também tem o seu impacto, no outro instituto em análise²², *in casu* a *Caducidade*²³, como veremos adiante.

2.1 – Da Análise dos Institutos – Regime Previsto no Código Civil

O Código Civil, contempla no seu artigo 298º, os dois institutos jurídicos supracitados, nomeadamente, a *Prescrição*, e a *Caducidade*. Numa breve comparação entre os dois institutos mais relevantes, consideramos que a *Prescrição*, aplica-se a todos os direitos indisponíveis, ou que a lei não declare isentos da mesma²⁴. Justo será de se afirmar que em suma este instituto aplica-se na sua generalidade a direitos de crédito. Já a *Caducidade*, aplica-se a direitos que por lei, ou por estipulação, sejam temporários, é o que se extrai de resto da leitura do já *supra* referenciado ínsito legal disposto no art.º 298 do C.C.

Em suma e no que diz respeito à distinção propriamente dita entre estes dois institutos *in analysis*, obrigados somos a concordar com a afirmação de Aníbal de Castro²⁵ quando este afirma “*o decurso do prazo de caducidade extingue o direito, ao invés o decurso da prescrição extingue a acção, não o direito que apenas fica paralisado*”, sendo esta uma distinção mais consensual e prática das figuras *sub judice*²⁶.

Face ao exposto afirma-se, pois, que o decurso do tempo projecta-se na vigência dos direitos por formas distintas, todas elas porém, consequência do seu não exercício durante um determinado período de tempo. Resultado dessa inércia, temos a inadmissibilidade do exercício posterior do direito, decorrente da própria lei. Advém aliás de tais corolários que, se o titular do direito (credor), deixar de o exercer durante um certo período de tempo, o devedor pode assim, recusar o seu cumprimento,

²² Na verdade, e como mostra da sua transversalidade, o decurso do tempo também irá necessariamente acarretar consequências jurídicas no domínio da Caducidade, uma vez que também este instituto determina a perda do direito que não logrou ser exercido, dentro de um determinado prazo.

²³ Neste sentido, para o reputado autor Joaquim Gonçalves, a comparação dos dois institutos *sub judicio* é mais simplista, defendendo que “*a caducidade tem por objectivo direitos potestativos, poderes ou faculdades de constituir ou anular uma situação jurídica subjectiva, ao passo que a prescrição visa direitos já adquiridos*” Cfr. Gonçalves, Joaquim in “*A caducidade face ao Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*”, Vislis Editores, 1999, p228

²⁴ Urge referir que direitos como os direitos de personalidade, e direitos reais de propriedade (como o usufruto, uso e habitação etc.), apesar de indisponíveis, são mesmo imprescritíveis por lei, conforme se retira aliás da leitura do artigo 298º nº 3 do C.C.

²⁵ Cfr. Castro, Aníbal de in “*A caducidade na doutrina, na Lei e na Jurisprudência*”, 2ª edição Editora Lisboa - Petrony 1962, p58

²⁶ Ainda a respeito das diferenças entre estes institutos jurídicos, mais concretamente entre a prescrição, a caducidade, Menezes Leitão²⁶ refere: “*Salienta-se principalmente que a prescrição não opera de pleno direito nem é de conhecimento oficioso, tendo de ser invocada por quem a aproveita. Pelo contrário a caducidade opera de pleno direito e é susceptível de conhecimento oficioso, salvo se for estabelecida em matéria não excluída da disponibilidade das partes. Para além disso, o prazo de prescrição pode ser objecto de suspensão ou interrupção, ao contrário do que sucede com a caducidade*” Cfr. Menezes Leitão, Luís M.T. *Direito das Obrigações*, 5ª edição, Almedina Editora, Coimbra Vol. II 2006 p.110

invocando a prescrição²⁷. A *ratio* da lei assenta na intenção de punir a inércia do titular do direito que não o exerceu a tempo quando o poderia fazer, deixando de se justificar socialmente esse mesmo direito, fomentando-se assim a segurança no tráfego jurídico.

Na nossa opinião, é evidente que a inércia, se traduz num desinteresse pelo direito e legitima assim as expectativas de quem o rodeia, de que o mesmo não será mais exercido. Sendo a própria lei que, atendendo a tais expectativas, e á necessidade de certeza por elas criada, que recusa a possibilidade posterior do exercício do direito, mediante a aplicação dos *supra* referidos institutos.

3 – Da Caducidade

A Caducidade²⁸ encontra-se regulada enquanto instituto comum nos artigos 328.º a 333.º do C.C. que integram a secção III do capítulo III, que versa conforme já vimos sobre o tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas.

Em *latu sensu* o *supra* referido instituto corresponde a um esquema geral de cessação de situações jurídicas, mercê da superveniência de um facto a que a lei ou outras fontes atribuam esse efeito, traduz assim a extinção de uma posição jurídica pela verificação de um facto *strictu sensu* dotado de eficácia extintiva²⁹. Em *strictu sensu*, este instituto é uma forma de repercussão do tempo nas situações jurídicas, que por lei ou contrato devem ser exercidas dentro de certo termo.

Em sentido amplo, o instituto é multifacetado, e reporta-se a situações jurídicas de carácter duradouro e obrigacionais, no domínio dos direitos reais, encontrando-se plasmada em todo o nosso Ordenamento Jurídico, embora com a matriz clara no Direito Civil.

Em boa verdade, no mesmo meridiano do que aduzimos face á prescrição, também o legislador, ao tratar da matéria conexa com os efeitos do decurso do tempo sobre as relações jurídicas, não curou no entanto de definir conceptualmente nenhum dos institutos no artigo 298.º do mesmo código. Á mingua de um critério legal para os

²⁷ Conforme nos explica o Professor *Diogo Leite Campos*, "*decorrido o prazo de prescrição, o devedor pode recusar-se a cumprir a sua obrigação, invocando a prescrição, trata-se de um meio de defesa do devedor, podendo ser invocada por excepção ou activamente antes de o devedor ser interpelado para cumprir*"²⁷ cfr. Campos, Diogo Leite in "*Caducidade e Prescrição em Direito Tributário*" – in Estudos em homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, editora Almedina 2007 p342

²⁸ De frisar que a *caducidade* como expressão foi introduzida, conforme se referiu na linguagem jurídica Portuguesa apenas no início do séc. XX por forma a designar a supressão de determinadas situações.

²⁹ Na verdade, conforme nos indica o senhor Professor *Menezes Cordeiro*, a Caducidade refere-se à extinção de um direito pelo simples decurso de um determinado período de tempo. Corresponde assim a um esquema de cessação de situações jurídicas, mercê da superveniência de um facto a que lei ou outra fonte atribua esse efeito, em sentido estrito é uma forma de repercussão do tempo nas situações jurídicas, que por lei ou contrato devem ser exercidas dentro de certo termo Cfr. Menezes Cordeiro, António in "*Da caducidade do Direito Português*", "O Direito, Ano 136, nº5 (2004), p.819-820

destrinçar, forçados somos a replicar o mesmo processo aquando nos referimos á Prescrição, delegando esse papel à doutrina, por via do estudo das normas que estatuem estes dois institutos, que tivesse de erigir diferentes concepções de carácter teórico e dogmático acerca dos mesmos.

Assim, no seu sentido mais estrito e rigoroso, a caducidade é nas palavras de *Carvalho Fernandes* “o instituto pelo qual os direitos que, por força da lei ou de convenção, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo não exercício durante esse prazo”³⁰. Para o Professor *Manuel de Andrade*³¹ a concepção de caducidade refere-se a” *um instituto por via do qual os direitos potestativos se distinguem pelo facto do seu não exercício prolongado por certo tempo*”, o referido autor por forma a conceptualizar o referido instituto acolhia como critério distintivo a natureza dos direitos objecto de prescrição e caducidade, direitos de crédito e direitos potestativos respectivamente.

Relativamente ainda à conceptualização de Caducidade, *Pedro Pais de Vasconcelos* adopta um conceito mais simplista, através do qual antecipa desde logo o elemento distintivo, no seu entender, face á prescrição “*A caducidade é a extinção de um direito pelo decurso do respectivo prazo*”³², para o citado autor, o prazo é intrínseco ao próprio direito – não se conjugando com a actuação positiva ou negativa do seu titular – e o seu efeito é absolutamente extintivo, embora a lei não disponha em momento algum, sobre os efeitos da caducidade, para o autor a *pedra de toque* de determinação da aplicação da caducidade reside pois na natureza temporária dos direitos, não havendo que distinguir entre direitos subjectivos ou potestativos³³.

Na mesma senda quanto ao fundamento da caducidade, mas fazendo um correlativo com o outro instituto objecto do excursus, referimo-nos ao instituto da prescrição, refere o Professor *Manuel de Andrade* que “*na prescrição o fundamento é a inércia do respectivo titular, que ou significa renúncia ao seu direito ou de qualquer maneira o torna indigno de protecção jurídica*”, já em relação á Caducidade, para o mesmo, o seu fundamento específico, radica na “*necessidade de certeza jurídica*”³⁴.

No caso de *Dias Marques*, o reputado autor entendia conforme já se disse, a prescrição como facto extintivo do direito, da obrigação e da relação jurídica O

³⁰ Cfr. Carvalho Fernandes, “*Caducidade*”, Polis, editora Verbo, p.666.

³¹ Cfr. Andrade, Manuel in “*Teoria Geral da Relação Jurídica*” Vol. II, 4ª Reimpressão, Almedina 1974 II p.463.

³² Cfr. Pais de Vasconcelos, Pedro “*Teoria Geral do Direito Civil*”, editora Almedina, 3ª ed.,p391

³³ A este respeito também *Dias Marques*³³ defende que a Caducidade não é um facto exterior ao direito, ao invés do que sucede na prescrição, mas antes “*o próprio direito de acção considerado sobre o seu ponto de vista da sua duração*”, Cfr. Marques, José Dias in “*Teoria geral da Caducidade*” Tipografia Nacional, Lisboa 1953 p44

³⁴ Cfr. Andrade, Manuel in “*Teoria Geral da Relação Jurídica*” Vol. II, 4ª reimpressão, Almedina 1974 II P. 463.

fundamento deste instituto jurídico baseia-se na necessidade de certeza e segurança jurídica³⁵, tal como é de resto apontado pelo ilustre Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa*³⁶.

À luz do Código vigente, a caducidade tem sido perspectivada como uma das causas de extinção das obrigações, assinalando-se por isso o efeito extintivo do decurso do tempo. Na verdade, a caducidade tem vindo assim a ser justificada com recurso a diferentes fundamentos, sendo porém usualmente associada a um “*interesse público de paz familiar e segurança social da circulação, e no interesse privado da brevidade das relações jurídicas*”³⁷.

Por último ainda sobre a Caducidade, num breve esboço comparativo entre o referido instituto e a Prescrição, pese embora as assimetrias, visíveis que estão no modo como o Código Civil vigente os distingue, sujeitando-os a regimes díspares, (e até em larga medida contrapostos), a verdade é que é perfeitamente possível identificar uma linha condutora comum nas finalidades subjacentes aos institutos *in analysis*, verificando-se porém neste último, na caducidade, a componente social e de estabilização definitiva, face aos fundamentos do primeiro.

3.1 – Do Conhecimento Oficioso da Caducidade

No que concerne à apreciação oficiosa da caducidade, importante será distinguir se estamos perante matéria disponível ou indisponível das partes. Perante situações excluídas da disponibilidade das partes, a caducidade será apreciada oficiosamente, sendo que compete ao tribunal conhecer da caducidade *ex officio*, ainda que nenhuma das partes a tenha invocado³⁸, além de que poderá sempre ser alegada em qualquer fase do processo, isso mesmo se retira da interpretação do artigo 333.º. Estamos pois no âmbito de casos que contendem com valores, e posições jurídicas que transcendem a esfera do interessado na caducidade.

³⁵ Cfr. Sousa, Jorge Lopes de in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p.17

³⁶ Ainda no que á concepção deste instituto jurídico diz respeito, pertinente nos parece referir o entendimento do Professor *Almeida Costa*³⁶ que define a caducidade como “*a forma extintiva dos contractos que não envolve qualquer manifestação de vontade tendente á produção desse resultado – verificando-se ope legis e sem caracter retroactivo*”, Cfr. Costa, Mário de Almeida, in “*Direito das Obrigações*”, 12ª Edição, Editora Almedina 2007 p175 cit 318.

³⁷ Cfr. Castro, Aníbal de in “*A caducidade na doutrina, na Lei e na Jurisprudência*”, 2ª edição Editora Lisboa - Petrony 1962 p.26

³⁸ Opinião diversa tem no entanto o Professor *Fernando Augusto Cunha e Sá*, pois segundo o mesmo, “*não há duvidas que a caducidade actua automaticamente, mas já quanto ao aspecto da sua apreciação judicial, há que distinguir se ela foi estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes ou não*” pois de acordo com o próprio, “*na primeira hipótese o tribunal conhece dela ex officio, no segundo caso porém torna-se necessária a sua invocação judicial ou extrajudicial, segundo o artigo 333º*” cfr. Cunha de Sá, Fernando Augusto in “*Caducidade do Contrato de Arrendamento*”, vol I, Lisboa, pag 53 ss.

Ora em face de matéria não excluída da disponibilidade das partes, conforme já tivemos oportunidade de referir, *vide* artigo 303 aplicável *ex vi* pelo n.º 2 do artigo 333 do Código Civil Vigente, o tribunal não pode suprir *ex officio* a prescrição, devendo esta ter de ser invocada pelas partes, judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita. Em suma, ficam abrangidas por este regime as situações em que a caducidade é imposta por lei, mas relativas a direitos disponíveis, normalmente de natureza patrimonial, assim como as caducidades fixadas por convenção entre as partes.

Uma última palavra no que se refere ao campo de aplicação do referido instituto, no que concerne à sua comparação com o instituto da prescrição, possível será de constatar enquanto a caducidade se reporta de forma predominante a direitos potestativos, a prescrição por seu lado, assume uma postura estruturalmente dirigida às obrigações.

Outro fator dissonante, verifica-se no facto de a prescrição ter como *ultima ratio*, a conversão de obrigações civis em naturais, não podendo tal efeito porém ser extensivo à caducidade³⁹. A ser como o é, cumprimento de um direito caducado, ao contrário da prescrição, não é irrepetível, e pode sempre ser ressarcido por via do artigo 476º, do cumprimento de uma obrigação inexistente. Verifica-se pois que a caducidade é efectivamente extintiva, ao contrário da prescrição que é meramente modificativa.

Em suma somos assim a concluir, que apesar de não existir nenhum *cânone* legal que imponha na verdade tais áreas de influência, e pese embora no Direito existam sempre áreas indefinidas e por consequência de interpenetração, a clivagem entre estes dois institutos, vai muito além dos vários motivos aduzidos no parágrafo anterior, sendo muito mais perceptível na prática do que à primeira vista resulta da teoria.

4 – Da Prescrição

No que concerne ao estudo deste instituto jurídico, e à imagem do perpetuado pelo legislador de 1966, também da redacção em vigor do artigo 298º do C.C. se constata que o legislador não definiu conceptualmente nenhum dos institutos, não estatuidando assim nenhum critério legal que os permita distinguir, conforme já se aduziu no ponto anterior⁴⁰. Tal omissão acarretou necessariamente que coubesse à doutrina, por

³⁹ De facto à caducidade não é aplicável tal regime, por vários motivos. Desde logo porque só existem obrigações naturais quando previstas especificamente pela lei, tratando-se de uma consequência do artigo 809º do C.C., mais se aponta as regras de caducidade serem de direito estrito, como emerge aliás do próprio artigo 328º do Código Civil.

⁴⁰ Cfr Moraes Antunes, Ana Filipa in “*Prescrição e Caducidade, Anotação aos artigos 296º a 333º do Código Civil, o tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas*”, Coimbra Editora 2008p16.

intermédio do estudo das normas que compõem os institutos, o papel de determinação de diferentes concepções acerca dos mesmos.

Hodiernamente o Código Civil vigente, pese embora não se debruce sobre a definição expressa dos dois institutos, porém distingue-os, sujeitando-os a regimes dispare, e até contrapostos como se verá adiante.

A prescrição surge assim associada a todos os direitos indisponíveis ou que a lei não declare isentos da mesma, à extinção de direitos subjectivos, nomeadamente direitos creditícios. Ao passo que a caducidade aplica-se a direitos que por lei ou por estipulação sejam direitos temporários⁴¹⁴² - devem assim ser exercidos num determinado prazo, intrínseco ao próprio direito.

In aliis verbis, a prescrição é um efeito jurídico produzido essencialmente pela inércia prolongada do titular de um dado direito no seu exercício, e traduz-se no facto de o direito prescrito sofrer na sua eficácia um enfraquecimento consistente, que pode acarretar que a pessoa vinculada á obrigação, possa recusar o cumprimento, ou a conduta a que esteja obrigada.

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

Segundo *Manuel da Costa Andrade*, a prescrição assume-se como “*instituto por via do qual os direitos subjectivos se extinguem quando não exercitados durante certo tempo fixado na lei*”⁴³ e que varia conforme os casos”⁴⁴. Nas palavras de *Carlos Mota Pinto*, a prescrição “*é um instituto endereçado fundamentalmente á realização de objectivos de conveniência ou oportunidade. Por isso, encarada numa perspectiva de justiça, foi pelos antigos crismada de “impium remedium”*”⁴⁵.

A exegese do instituto na opinião de *Menezes Cordeiro* situa-se no prazo de exercício do direito “*há prescrição quando alguém se pode opor ao exercício dum direito pelo simples facto de este não ter sido exercido durante determinado prazo*

⁴¹ Conforme resulta da análise do nº 2 do artigo 298º do C.C., do estudo do mesmo, retira-se que o próprio legislador reconhece como ténue a fronteira que separa a caducidade da prescrição.

⁴² Pedro Pais de Vasconcelos salienta que o regime jurídico actual positivado que está no nosso Código Civil não contempla a distinção entre direitos subjectivos e potestativos, mas sim entre direitos que devem ser exercidos num determinado prazo e outros cujo exercício não se encontra balizado temporalmente – releva pois naquele primeiro caso a inércia do titular em exercer o seu direito tempestivamente. Veja-se *Teoria Geral do Direito Civil*, 6ª edição, Almedina 2010 p379. Referindo-se á caducidade no 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* p228.

⁴³ Outra definição possível é nos dada por, *Pedro Pais de Vasconcelos* que afirma expressamente “*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 seu cumprimento ou a conduta a que esteja adstrita*” Cfr. Vasconcelos, Pedro Pais de in “*Teoria Geral do Direito Civil*”, Editora Almedina, 3ª ed., p.380.

⁴⁴ Cfr Andrade, Manuel de in “*Teoria Geral da Relação Jurídica*”, Volume II, 4ª reimpressão editora Almedina 1974 p 445.

⁴⁵ Cfr Pinto, Carlos Alberto Mota in “*Teoria Geral do Direito Civil*,” 4ª edição Coimbra Editora, 2005 p 375-377

fixado por lei”⁴⁶, o referenciado Professor, coloca a tónica do instituto na ultrapassagem de um prazo fixado por lei, independentemente de existir ou não inércia⁴⁷.

Em claro contraponto o Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa* é da opinião que a a inércia assume uma grande preponderância no seio do presente instituto⁴⁸, pois nas doudas palavras do mesmo “ *a Prescrição tem assim por fundamento específico a negligência do titular do direito em exercer esse direito durante determinado período de tempo, o não exercício faz presumir que o titular quis renunciar ao seu direito*”. Seguro será porém afirmar-se, independentemente dos fundamentos que esteiram a mesma, que uma única Ordem Jurídica que pretenda pelo menos salvaguardar Princípios como o Principio da Segurança Jurídica e da Confiança, *ínsitos* do conceito de um Estado de Direito, tem de conter no seu meio maiores ou menores manifestações do fenómeno prescricional. Mais se acrescenta que o fenómeno prescricional tem os seus afloramentos nos mais variados ramos do nosso Ordenamento: no direito Privado, como no direito Público, nos direitos de Crédito, no direito Penal e como teremos oportunidade de constatar no direito Fiscal.

4.1 - Dos Fundamentos da Prescrição

Ex posistis, a questão de saber quais as finalidades prosseguidas pela prescrição mas também pela caducidade, impõe-se em termos idênticos aos analisados quanto à prescrição e caducidade de natureza tributária.

Ao instituto jurídico da prescrição é assim comum associar-se a ideia da inércia do credor em ver satisfeita a prestação (ou exercido o seu direito) que lhe é devida. O credor vê assim a sua pretensão privada de tutela jurídica, porquanto a expectativa do devedor em torno da inexigibilidade da prestação se torna assim merecedora de protecção.

Assistimos portanto a um confronto entre dois princípios consagrados constitucionalmente, o Principio da Justiça e o Principio da salvaguarda de situações

⁴⁶ Cfr. Cordeiro, António Menezes ob.cit., p.822

⁴⁷ Posição semelhante á defendida por *Menezes Cordeiro* no que respeita ao decurso de um prazo pré estabelecido, assume *Dias Marques*⁴⁷ segundo o qual a ideia nuclear da prescrição nos seus múltiplos afloramentos da Ordem Jurídica consiste “ *na extinção duma situação jurídica que se funda na duração por certo prazo dum estado de facto normalmente contrário ao direito e que origina a consolidação jurídica desse mesmo estado de facto*”, Cfr Marques, Dias in “*Prescrição Extintiva*”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p6

⁴⁸ A sufragar esta tese de inércia e negligência por parte do titular do direito como esteios da Prescrição, e na mesma linha de Lopes de Sousa, recorremos uma outra a *Manuel da Costa Andrade*, uma vez que também para o mesmo, releva a importância da inércia como fundamento específico da prescrição “*A prescrição terá por fundamento específico a negligência do titular do direito em exercer o seu direito, durante um determinado período de tempo que faz presumir ter ele querido renunciar ao seu exercício*”⁴⁸”, Cfr.Andrade, Manuel de in “*Teoria Geral da Relação jurídica*”, Volume II, editora Almedina 1974, P445-446

geradas pelo decurso do tempo, direitos adquiridos que se relacionam com dois princípios basilares de qualquer ordenamento jurídico, referimo-nos à certeza e à segurança jurídica.

Destarte, conforme já foi destacado oportunamente, assenta aqui uma das diferenças entre a prescrição no segmento do Direito Civil, e no Ordenamento Tributário, uma vez que neste ultimo, privada está a prescrição tributária fundar-se na negligência⁴⁹ do credor, porquanto ali o credor, referimo-nos obviamente que está ao Estado em *strictu sensu*, que por sua vez se encontra legalmente adstrito á cobrança dos montantes devidos - justo se reconheça porém que tal por si só não basta para sufragar a tese da autonomia do instituto no segmento Tributário, face ao Direito Civil.

A ultrapassagem de tal prazo, tido como razoável pelo legislador, poderia criar no devedor, a ideia de que o credor teria perdido interesse no exercício do direito, levando a que o devedor se considerasse assim liberto de cumprir, e por outro lado a inércia do credor, teria como consequência a perda do merecimento de tutela jurídica⁵⁰ visto ter tido oportunidade razoável para exercer esse direito sem que contudo o tenha feito. Ainda a propósito dos fundamentos em que se estribam o instituto em estudo, permitimos nos dizer que na nossa opinião estes são de vária ordem, e percorrem uma vastidão de motivos. Não se poderá porém sonegar que a imposição de prazos limitativos da existência e exercício de direitos, além de outras razões, visam afastar a incerteza que pende sobre as relações que nasceram há muito tempo e que permaneceram em inactividade, criando assim no meio social um ambiente de duvida quanto á sua existência sendo por isso um embaraço ao tráfego jurídico.

Em sumula, entre os vários fundamentos aduzidos os mais relevantes porém prendem-se com a necessidade social da segurança jurídica, e a promoção oportuna do exercício de direitos. Verdade porém que a prescrição se baseia em todas estas considerações, sem que contudo se possa afirmar qual delas a mais decisiva e ou relevante.

⁴⁹ De referir que para Carvalho Fernandes⁴⁹, os fundamentos da prescrição em Direito Civil estribam-se na negligência do titular do direito, ao não exercer dentro de certo período de tempo, tido como razoável pelo legislador, e durante o qual seria legitimo esperar o seu exercício, se nisso estivesse efectivamente interessado, cfr Fernandes, Luís Carvalho, in “A Teoria Geral do Direito Civil”, Tomo I 5ª edição, Universidade Católica editora 2002, p 692

⁵⁰ Na mesma linha Dias Marques⁵⁰ afirma “ a actuação do instituto da prescrição traduz-se assim na consolidação jurídica de um estado de facto que há muito subsistia e que a lei considera conveniente proteger em atenção á ideia de que a sociedade se habituou já á sua existência” Cfr. Marques, Dias in “Prescrição Extintiva”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p5. . No entanto o citado autor faz uma clara distinção entre o que é para si um fundamento da mesma e os elementos que compõem tal instituto, segundo o mesmo⁵⁰ “ a verdade é que o decurso do tempo e o não exercício do direito, não são mais do que requisitos ou elementos da prescrição, mal se compreende que um requisito embora essencial á existência e configuração do instituto, seja autonomizado e elevado á categoria de seu fundamento” Cfr. Marques, Dias in “Prescrição Extintiva”, Coimbra Editora, Coimbra 1953 p12

Como consequência da falta de justificação social dos direitos entretanto prescritos, determina a lei, a inadmissibilidade do seu exercício posterior, extinguindo-o, não se contentando a lei com a simples paralisação do mesmo. Porém a afirmação de que a Prescrição acarreta necessariamente a extinção do direito, não deixa de ser polémica, senão vejamos: o artigo do regime em análise, referimo-nos ao artigo 298º do C.C. apenas refere no que á extinção diz respeito, que o não uso, esse sim acarreta necessariamente a extinção de certos direitos reais, mas nada nos diz sobre a prescrição propriamente dita. Por outro lado, o mesmo artigo afirma que a prescrição será independente do efeito extintivo, na medida em que o artigo determina que certos direitos reais “*não prescrevem, mas podem extinguir-se pelo não uso*”.

Pela nossa parte, muito embora estejamos de acordo no que respeita a alguns pontos com a tese de que a prescrição extingue de facto o direito, tese essa de resto que é sufragada por Dias Marques⁵¹. Defendemos contudo a opinião, e é este o contributo que oferecemos a esta matéria que a prescrição apesar de se aplicar aos direitos de crédito, não têm um efeito extintivo sobre os mesmos, nem poderia ter. Na verdade os efeitos deste instituto vão para além da extinção, os seus efeitos não são factos extintivos, mas sim factos modificativos da obrigação. Na medida em que deixando o cumprimento de ser judicialmente exigível, implica apenas uma paralisação do crédito⁵².

O efeito da prescrição consubstancia-se na transformação de uma obrigação civil, numa obrigação natural, presente no artigo 429º do C.C., e daqui resulta que como é óbvio a obrigação natural constata do artigo 402º do C.C. nunca prescreve ou se extingue, a não ser com o seu cumprimento.

⁵¹ Segundo Dias Marques, “o efeito jurídico característico de todos os casos os casos de prescrição é a extinção duma situação jurídica. Esta extinção não determina uma alteração no estado de facto existente, pelo contrário, vem a traduzir-se na eliminação dum poder jurídico que já não desempenhava a sua função, que se mostrara longamente incapaz de afirmar-se contra um estado de coisas que persistia desde há muito” Cfr. Dias Marques, in “Teoria Geral da Caducidade”, editora Lisboa, 1953 p5

⁵² A sufragar o que se aduziu, António Menezes Cordeiro pugna inclusive mais pelos efeitos modificativos da obrigação do que propriamente pela sua extinção, ao contrapor o regime da caducidade com o regime da prescrição “ (...) resta concluir que a caducidade eficaz, seja por recair em situações indisponíveis, seja por ter sido invocada é efectivamente extintiva, não como a prescrição, meramente modificativa” cfr. Menezes Cordeiro, António, “Estudos em memória do Professor Doutor José Dias Marques, Da Caducidade no Direito Português”, editora Almedina, p30.

4.2 - Do Regime Comum da Prescrição

Sobre o regime legal da prescrição, no ramo do Direito civil, *stricto sensu*, e uma vez que esta é de ordem pública⁵³, vigora portanto como regra geral a inderrogabilidade do regime prescricional, não sendo assim lícito às partes acordarem num regime distinto⁵⁴.

Esta característica, o facto de ser de ordem pública, distingue aliás, claramente a prescrição da própria caducidade, que segundo o artigo 330º do C.C., admite a criação de casos especiais de caducidade e a modificação do seu regime, por negócio jurídico *inter partes*. As diferenças no entanto não se esgotam no referido, na medida em que também a presunção do cumprimento da obrigação, não se compadece com o regime das obrigações tributárias, assim como a negligência do credor em exercer o seu direito em Cível, não sendo também esta compatível com a indisponibilidade de que goza o crédito Tributário.

Ainda no que respeita ao regime da prescrição no semente do Direito Civil, urge referir o artigo 303º do C.C. que estabelece um regime contraposto ao mesmo instituto no segmento do Direito Tributário.

O supra referenciado artigo, versa sobre uma característica importante do predito instituto, referi mo-nos pois ao carácter inoficioso do conhecimento do decurso do prazo prescricional⁵⁵. Aliás, este é justamente um dos factores diferenciadores da prescrição face à caducidade, pois a prescrição não é de conhecimento oficioso, e por isso mesmo terá de ser invocada, ao contrário da caducidade, esta sim de conhecimento *ex officio*. Diga-se assim, é no segmento do Direito Civil, porquanto teremos oportunidade de verificar que assim não sucede na esfera do Direito Fiscal.

Na mesma linha de interpretação sistemática, note-se agora quanto aos seus efeitos, o artigo 304º do C.C. que prevê que completada a prescrição, o beneficiário da mesma, tem a prerrogativa de assim recusar o cumprimento da obrigação a que estava adstrito, ou de se opor, por qualquer modo ao exercício do direito prescrito.

Conforme atrás já se referiu e nos termos da jurisprudência assente, em virtude da obrigação subsistir, pese embora a título de obrigação natural, caso seja satisfeita de forma voluntária, não pode ser exigida a sua devolução uma vez que o cumprimento se

⁵³Uma vez que a prescrição em Civil é de ordem pública, vedada está de ser modificada por estipulação negocial, e imperativa, uma vez que vigora a proibição de renúncia antecipada (art.º 302 n.º1 do C.C.).

⁵⁴ A confirmar isto mesmo, leia-se o art.º 300º do C.C. que estatui precisamente a nulidade dos negócios jurídicos, destinados a modificar os prazos da prescrição ou a modificar ou dificultar por outro modo as condições em que opera os seus efeitos.

⁵⁵ Em contraponto com o regime estabelecido no segmento tributário, nomeadamente no seu artigo 175º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), nos termos do qual, a prescrição é de conhecimento oficioso, *ex officio* pelo juiz, se o órgão de execução fiscal não o tiver feito.

fundou num dever de justiça⁵⁶. Essa mesma ideia está positivada de resto no artigo seguinte, o artigo 403º do C.C.⁵⁷

Uma vez que não pretende ser objecto do nosso excuro, não nos iremos alongar sobre o regime jurídico das obrigações naturais, não obstante e uma vez que se relacionam com o instituto da prescrição no Direito Civil e também no Direito Tributário como teremos a oportunidade de referir mais adiante, importante será debruçar-nos sobre o seu conceito, mesmo que de uma forma breve.

A ser como o é, as obrigações naturais constituem casos intermédios entre os puros deveres de ordem moral ou social, e os deveres jurídicos, na medida em que exige que o dever moral corresponda a um dever de justiça, sem o que este não é mais do que uma liberalidade, e não uma obrigação natural⁵⁸.

No que em sede tributária se refere, aduzimos que a regularização das dívidas tributárias pese embora prescritas, consubstancia-se num dever para além de moral de justiça, na medida em que se trata da materialização do Principio da Capacidade Contributiva, bem como do Principio da Igualdade dos contribuintes.

4.3 - Do Decurso do Prazo de Prescrição

O prazo de prescrição inicia o seu decurso a partir do momento em que o direito puder de facto ser exercido nos termos do art.º 306º do C.C., até porque um dos factores que constituem a prescrição é justamente a inércia, logo não existiria essa mesma inércia, se o detentor do direito não puder ou estiver privado de exercer o mesmo, não subjazem pois fundamentos para punir o credor por uma omissão da qual é alheio.

No seguimento, uma vez iniciado o decurso do prazo prescricional, este corre ininterruptamente nos termos do artigo 296.º do C.C. de forma seguida, ressalvadas que estão as suspensões e interrupções do prazo previstas na Lei Civil.

No nosso ordenamento jurídico, referindo-nos nesta fase unicamente ao segmento civil, estão previstos vários prazos de prescrição, que variam consoante o direito em causa, dos quais não iremos porém discorrer uma vez que não contendem

⁵⁶ *Pacta sunt servanda*

⁵⁷ Cfr. Almeida Costa, op cit p178 justifica o aresto normativo nestes termos “ *Se o devedor paga conhecendo a prescrição, renuncia á faculdade de a invocar, se ignorava a prescrição, também não pode ser repetida (...) porque devedor e credor se limitaram a cumprir e arreceber respectivamente uma prestação devida, se o pagamento é porém feito depois de oposta precedentemente a prescrição, aquele representa o cumprimento de uma obrigação natural*”

⁵⁸ Ainda a respeito das obrigações naturais, para Vaz Serra ⁵⁸ “ *Só existe obrigação natural após a invocação com sucesso da prescrição, enquanto esta não for invocada, a obrigação mantém-se como obrigação civil, como se a obrigação não estivesse prescrita, e caso seja satisfeita, o devedor cumpre uma obrigação civil e não natural*” Cfr. Serra, Adriano Vaz, in “*Prescrição e Caducidade*”, Lisboa Boletim do Ministério da Justiça n.º 106, Lisboa 1961 p159.

com o presente excuro. Os diferentes prazos de prescrição previstos, apesar de díspares radicam porém numa causa comum: afastar a incerteza que pende sobre as relações nascidas há muito tempo e que permaneceram longamente em inactividade, tornando-se num embaraço á actividade e ao tráfego jurídico.

Poder-se-ia pensar que este instituto tão esfumadamente delineado não passa de uma ideia actuante em vários ramos de direito, não sendo possível com relação a hipóteses tão heterogêneas que percorrem os mais variados campos, como a prescrição de dividas em Direito Civil, mas também no Direito Tributário, bem como a prescrição de penas criminais, realizar a sua unificação científica num instituto dominado por princípios comuns e informado por uma estruturação teórica unitária.

Com a devida vénia, não pugnamos pela aderência a tal ideia, e socorrendo-nos a um velho brocado jurídico “*quem pode o mais, pode o menos*”, pensamos que seja possível estender alguns pontos do regime geral, hipótese essa de resto já reiterada pela doutrina, e inclusive ir mais além, aplicando algumas especificações da prescrição no ramo Penal, ao instituto no segmento do Direito Fiscal, afirmando uma tese de especialidade normativa entre os dois ordenamentos, uma relação de subsidiariedade, como teremos oportunidade de discorrer adiante.

4.4 -Das Causas Suspensivas da Prescrição

Como afirmado *supra*, o prazo prescricional é, em princípio, contínuo. Sem conceder, porém, a lei civil prevê, nos seus artigos 318º e 322º, determinadas causas de suspensão do prazo de prescrição.

Entre as causas de suspensão do prazo de prescrição, seja em termos de direito Privado ou Direito Público, pese embora a heterogeneidade das causas que estão na origem das mesmas, possível será encontrar um denominador comum. Tal denominador, não se estriba na negligência ou no não exercício de determinado direito do credor, mas antes na suspensão do prazo durante o período em que o credor estiver por algum motivo desde que previsto na Lei, impedido de exercer o seu direito. Seja por via judicial ou por motivos de força maior, ou ainda como se verá em sede tributária na constância de um acordo de pagamento da divida tributária em prestações desde que devidamente acompanhado da garantia que assegure o cumprimento da divida, situações em que o credor está, seja por acordo ou mesmo devido às circunstancias, impedido de cobrar coercivamente a sua divida. Uma vez que não seria justo para o

credor, a oposição de um prazo a decorrer, num momento em que não poderia dispor dos meios á sua disposição para exercer os seus direitos enquanto tal, sendo este um traço comum do regime da Prescrição aos dois segmentos de Direito abordados.

Compreende-se assim as soluções vertidas no sentido da prescrição só se iniciar quando findam as especiais circunstâncias que justificam a sua suspensão e lhe são atenuantes. E como seria razoável de supor, enquanto estes impedimentos se mantiverem, também se mantém suspenso o prazo de prescrição. Em resumo, se na suspensão se nos depara uma espécie de hibernação ou latência da prescrição (*praescriptio dormiens*), já a interrupção é algo de muito diverso, quer quanto aos efeitos, quer quanto aos fundamentos como teremos oportunidade de esclarecer.

4.5 - Das Causas Interruptivas da Prescrição – Assimetrias entre o Direito Cível e o Direito Fiscal.

Previamente esclarecido o ponto anterior, cumpre-nos aduzir que também o prazo da prescrição, conforme já melhor *supra* referenciado acima, pode ser interrompido, isso mesmo está previsto no artigo 326.º do C.C.

Tal interrupção pode ser promovida pelo credor, devedor ou ambos, tradicionalmente como é óbvio será promovida pelo credor, que é naturalmente o principal interessado e único beneficiário da mesma.

A interrupção assim promovida pelo titular do direito, consiste no exercício do crédito, se o credor rompe a sua inércia e pretende obter a prestação que lhe é devida, justo será que o devedor não possa prevalecer-se do tempo em que anteriormente se verificou a passividade do titular do direito, a interrupção dá se assim pela cessação da dita inércia,

Ora dispõem a lei no artigo seguinte *in concreto* (no n.º 1 do artigo 327º do C.C.), dois casos em que o prazo em curso é interrompido, porém ao invés das interrupções ditas normais, em que o prazo se inicia logo após o facto interruptivo, nos ditos casos apenas se inicia mais tarde, após um certo lapso de tempo.

No primeiro dos casos previsto no n.º 1 do referido artigo, a interrupção ocorre com a citação, notificação ou ato equiparado. Possível será desde logo estabelecer um paralelismo, com o regime regra previsto em sede fiscal, escorando-nos no n.º 1 do art.º 49 da LGT, no termo do qual também a citação possui a virtualidade de suspender o prazo da prescrição das dívidas tributárias como adiante veremos. O referido

paralelismo assenta no facto de ser via notificação/citação que o devedor tem conhecimento que contra o mesmo corre um processo de execução.

De resto o *supra* exposto paralelismo inicia-se e termina aqui, uma vez que os agentes processuais encarregues de efectivarem o referido expediente revestem-se evidentemente de uma natureza distinta⁵⁹.

Mais se destila que a comunicação ao obrigado, por parte do titular do direito, presente no artigo 323º do C.C. e que vai provocar a interrupção, terá necessariamente de ser feita através de um meio judicial. Uma vez que é usual, que este efeito interruptivo se dê por via da citação, pensamos que seja importante, desde logo, indicar algumas particularidades da mesma em Processo Civil e possamos assim verificar as diferenças existentes para além das óbvias entre estes dois expedientes processuais, que possuem a virtualidade de interromper o prazo de prescrição em ambos os regimes.

Veja-se ainda a este respeito o n.º 4 do *supra* referido normativo, que equipara à citação ou notificação, para este efeito, qualquer outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido. De resto assenta aqui uma das diferenças existentes entre a notificação prevista no CPC e a Citação a que faz referencia o CPPT, uma vez que o regime legal vertido no Código de Processo e Procedimento Tributário é bastante mais rigoroso, e não prevê outro meio idóneo por forma a dar conhecimento ao sujeito passivo que contra si corre um processo de execução fiscal⁶⁰, nas palavras do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa “*emprega-se para chamamento á execução do executado*”⁶¹, Sendo que instaurada a execução no prazo de 24 horas, o órgão de execução fiscal ordenará a citação do executado, conforme se retira do art.º 188º do CPPT.

Não fosse suficiente, e como os factos têm de ser provados por quem os invoque conforme determina o artigo 74º da LGT em estreita correlação com o artigo 341º do C.C., e determinante é no que à Caducidade e à própria Prescrição diz respeito provar a efectivação da citação para a Administração fiscal, ou a omissão da mesma para o executado conforme dispõem a Lei no n.º 6 do artigo 190º do CPPT, essa mesma Lei

⁵⁹ Se no primeiro dos casos, a notificação é efectuada via judicial (um agente processual sem interesse próprio na causa), no segundo é a própria Administração Fiscal a efectivar a mesma, sendo no entanto um agente processual com um interesse própria na causa.

⁶⁰ Apesar do Código de Processo e Procedimento Tributário não prever outro meio idóneo por forma a dar conhecimento ao sujeito passivo que contra si, corre um processo de execução fiscal, salvo através do expediente da Citação em processo executivo, a verdade é que a efectivação da própria poderá assumir diferentes formas. Mais se diga que a função da citação em Direito Fiscal ultrapassa o facto de dar a conhecer ao sujeito passivo que contra ele, foi instaurado um processo executivo fiscal tendente á coercibilidade das dividas tributárias, para além disso, tem a virtualidade de comunicar ao mesmo o prazo para o mesmo poder deduzir oposição á execução, para que possa requerer a dação em pagamento, e informar que poderá ser efectuado o pedido de pagamento em prestações da divida tributária até á marcação da venda executiva, conforme disposto no n.º 1 do art.º 189 do CPPT.

⁶¹ Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in “*Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*” 5ª edição, Vol I editora Áreas p321

faz depender da validade e eficácia da mesma através de um regime bastante apertado previsto no art.º 191º e 192º do CPPT.

Ora da leitura destas disposições legais, destila-se para além das diferenças existentes entre os diversos tipos de citação⁶², assumindo-se a citação pessoal⁶³ como a definitiva, que da análise do artigo 192º do CPPT

Mais se conclui da análise do artigo 192º do CPPT cujo *caput* do mesmo versa sobre as citações pessoais, que esta forma de citação em sede tributária segue o regime previsto nos termos do Código de Processo Civil, efectivando-se em regra por carta registada com aviso de recepção.

Somos assim a concluir que pese embora as diferenças existentes entre estes dois segmentos do direito, e no facto já referido acima da citação em Direito Cível ser efectuada via judicial através de um agente processual independente, em contraponto com a efectivação da mesma em sede Fiscal através do próprio exequente, vulgo a Administração Fiscal, com interesse próprio na causa, a verdade é que ambas se consubstanciam como fundamentos idóneos de interromper o prazo de prescrição, sendo visível uma relação de subsidiariedade expressamente prevista no Código entre o Direito Tributário e o Direito Privado, nomeadamente através do recurso supletivo ao Código de Processo Civil plasmado no art.º 192 do CPPT. Estando esta relação de subsidiariedade, prevista *ex vi* através da alínea e) do art.º 2º do CPPT⁶⁴.

Ainda no que toca esta matéria e quanto aos efeitos jurídicos produzidos, conforme refere Vaz Serra⁶⁵ “*pode a eficácia da causa interruptiva ser instantânea ou permanente conforme essa eficácia se esgota de imediato* (caso em que com a

⁶² seja a mesma efectuada por simples via postal ou registada consoante as unidades de conta das quantias exequendas, ou até mesmo efectuada que sejam por transmissão electrónica de dados nos termos do n.º 1, 2 e 4 do artigo 191.º do CPPT, os casos em que a lei exige que a mesma seja pessoal.⁶²

⁶³ Diga-se a respeito dos diversos tipos de citação contemplados pelo Código, que apenas se deverá considerar a citação pessoal como definitiva. A citação pessoal propriamente dita, para além de ser utilizada a título supletivo uma vez que a própria lei refere que a mesma é utilizada “*nos casos não referidos nos números anteriores*” conforme disposto no n.º 3 do art.º 191º do CPPT, é ainda a forma idónea consagrada na lei de citar os responsáveis subsidiários em processos de reversão, ou quando houver necessidade de proceder á venda de bens. Conforme dissemos acima, a lei considera a citação pessoal como definitiva, face às outras que assumem assim um carácter meramente provisório. Senão vejamos, quer a citação efectuada por simples via postal ou mesmo registada tem um carácter provisório, casos em que a citação efectiva ocorrerá aquando da diligência da penhora, conforme se infere aliás pelo disposto no art.º 193º do CPPT. De forma a reforçar o carácter meramente provisório da citação via postal, refira-se ainda que a mesma não consagra sequer o início da contagem do prazo da oposição á execução, uma vez que o mesmo só se abre com a citação pessoal, ou na falta da mesma, da penhora conforme dispõem o art.º 203 do CPPT. De resto tal opinião é defendida inclusive pelo Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa segundo o qual “*esta solução de citação provisória pode aceitar-se, já que não havendo penhora de bens, não pode resultar do processo lesão patrimonial (...) não se torna indispensável assegurar que lhe é dada possibilidade de defesa contra a pretensão do exequente*” Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in “*Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*” 5ª edição, Vol II editora Áreas p272.

⁶⁴ Nas palavras do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa por forma a legitimar a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil “*as normas de aplicação supletiva (...) aplicam-se quando existir falta de regulamentação no presente diploma*” sendo que ainda segundo o mesmo “*nesta norma que a legislação indicada como sendo de aplicação subsidiária será aplicada de acordo com o caso omissio*” não sendo a ordem indicada pelo mesmo relevante para a determinação do regime aplicável. Mais acrescenta o autor que o próprio STA tem vindo a aceitar a aplicabilidade destas remissões sucessivas, vejam-se os Ac. do STA relatados em 04-05-1994 rec. n.º 17934 AP-DR de 23-12-96 p1411 e Ac. do STA relatado em 02-11-1994 rec. n.º Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in “*Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*” 5ª edição, Vol I editora Áreas p60, 62e 63.

⁶⁵ Cfr. Serra, Adriano Vaz, in “*Prescrição e Caducidade*”, Lisboa Boletim do Ministério da Justiça n.º 106, Lisboa 1961 p 248

interrupção se inicia de imediato novo prazo de prescrição) *ou dura, durante um determinado período de tempo* (até que ocorra um facto que extinga esse efeito interruptivo) *continuando a partir desse momento, a contagem do prazo prescricional desde o início*". Consoante o acto interruptivo que estiver na sua origem, possui a interrupção efeitos distintos. Pese embora a clareza como o distinto autor nos enuncia a eficácia da causa interruptiva e a forma como a mesma está consagrada no Direito Privado, no que respeita á aplicação subsidiária da mesma em sede fiscal como teremos oportunidade de ver, a questão é tudo menos clara e pacífica, originando consequentemente uma indeterminação quanto ao reinício do prazo de prescrição, senão mesmo uma tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias.

Ainda em sede Cível, a regra geral ínsita que está no artigo 326.º do C.C. conforme já tivemos oportunidade de ver, será de que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, reiniciando-se de novo um prazo igual ao inicial.

Constituindo assim a regra vertida no artigo 327.º a *exceptio* á regra geral, normativo esse estatuído sob a epígrafe "*Duração da Interrupção*", e que excepciona no caso do efeito interruptivo resultar de citação, notificação ou acto equiparado ou mesmo de compromisso arbitral, que o novo prazo prescricional não inicie o seu decurso enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

A ser como é, para além do efeito instantâneo, acresce um efeito duradouro que se reflecte no impedimento do reinício do prazo.

Resulta assim do ínsito normativo, referimo-nos ao artigo 327.º da excepção ao regime regra, que a interrupção se irá manter, enquanto o processo que lhe deu origem não findar, na prática impedindo o reinício do prazo de prescrição.

De resto tal solução legal pese embora se justifique, uma vez que se o credor exerceu judicialmente o seu direito, não se verifica qualquer fundamento prescricional, isto é, não se poderá considerar que o autor do pedido como que "*abandonou*" o seu direito, ou que terá sido negligente na promoção do seu exercício enquanto durar o processo, irá estar na origem da problemática que se tenta abordar no presente excursus, e em nosso entender levará a uma tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias, conforme adiante se irá expor.

4.6 – Do Conhecimento da Prescrição

De forma a poder socorrer-se a este instituto, o devedor do direito de crédito, ou da obrigação a que estava adstrito, terá necessariamente de invocar o instituto em causa. Sendo este justamente um dos factores que diferenciam da prescrição face á caducidade no ordenamento Civil.

Em nosso entender, o não operar *ope legis* do instituto da prescrição padece de alguma incongruência no que tange a actual sistemática legal. Senão vejamos, se o efeito da prescrição é a transformação da obrigação civil numa obrigação natural, de idêntico conteúdo, e não comportando a exoneração do devedor, há que ter sempre a livre entrega deste ao credor como cumprimento: da obrigação civil, caso não tenha sido invocada a prescrição *ope voluntatis* pelo devedor, ou cumprimento da obrigação natural, em caso de tal se ter verificado.

Também a inderrogabilidade conferida ao instituto *sub judicio* nos termos legalmente consignados no art.º 300 do C.C., parece-nos trilhar mais o caminho da supra referida actuação *ope legis* do que o da necessidade da sua invocação, porquanto na génese de tal instituto residem princípios basilares como os da certeza e segurança jurídica, os quais não se compadecem com a possibilidade de actuações discricionárias por parte de cada devedor no sentido de paralisar ou não a prescrição, em exercício de tal poder potestativo. Como assim, segundo a nossa linha de pensamento, residirá a explicação para tal na acepção de que a prescrição não é mais do que um facto modificativo, pelo qual se torna impossível realizar coactivamente o crédito e se assim se preenchem as necessidades do ordenamento jurídico, sendo inócuo que a mesma actue *ope legis* ou *ope voluntatis*.

4.7 – Da Prescrição no Âmbito Civil – Conclusão.

Sendo factual que o regime da Prescrição vigente, fomenta a segurança no tráfego jurídico, existe na génese deste instituto uma preocupação genuína de Justiça, pois como meio e modo de cooperação humana, o vínculo obrigacional tem em vista a satisfação do interesse do credor através da conduta que por alguém passa a ser-lhe devida. Destarte, se o credor não exerce o direito de crédito isso significa objectivamente que lhe passou a ser indiferente a prossecução do seu interesse, e não

faria sentido que, contra todas as expectativas criadas pela sua abstenção, o devedor fosse forçado a realizar a prestação.

Não devemos olvidar no entanto, que tais expectativas criadas, não podem justificar um desfasamento da ideia de Justiça, pois esta implica sempre o “*summ cuique tribuere*”, (dar a cada qual o que lhe é devido), estando por isso o devedor obrigado a cumprir o que está adstrito, simplesmente por outro lado justo será que o credor suporte as consequências desvantajosas do seu desinteresse.

O equilíbrio entre estes dois imperativos da justiça, poder-se ia sanar, como já foi dito acima, perspectivando a prescrição, não como um modo extintivo de direitos, mas da modificação dos mesmos. Solução em que o devedor, não ficaria assim exonerado da sua obrigação, mas do seu cumprimento, sendo que o Direito perderia o interesse na coercibilidade do vínculo, deixando o cumprimento de ser judicialmente exigível, passando a fundamentar-se num dever imposto pela ordem moral ou até social, numa obrigação natural portanto, e é nesta ordem a modificação jurídica aludida á pouco.

Finis Coronat opus, assim se conclui, a análise destes institutos no ramo do Direito Civil, a qual reputamos de *conditio sine qua non* para a sistemática da nossa dissertação, porquanto é na sede civil que encontramos a sua definição e regulação de efeitos, convocados para o segmento fiscal por aplicação subsidiária, como veremos.

III- Da Prescrição no âmbito do Direito Penal

5.1 - Da Prescrição no Processo Criminal

5.1.1 – Dos Fundamentos da prescrição em Direito Penal - Regime Legal – Prazos

Face ao exposto, debruçando-nos agora sobre o posicionamento do instituto da Prescrição doravante em sede de Direito Penal, por forma a aquilatarmos o modo como este ordenamento jurídico, que contende directamente com os valores máximos de uma Sociedade que se diga Civilizada como são os que estão em contenda, quando nos referimos a Direitos, Liberdades e Garantias, se relaciona com o referido instituto, e para que daqui se possam retirar as devidas ilações e consequentemente mais do que influenciar a visão do referido instituto no segmento Tributário, extrair alterações materiais normativas para a consagração de um novo regime regra da Prescrição Tributária, importante será termos uma visão abrangente quanto possível de como esta variante de Direito Público perspectiva esta figura.

Nesta ordem, podemos afirmar a Prescrição como a renúncia por parte do Estado à punição criminal pelo decurso do tempo, á imagem do que acontece em sede fiscal, pese embora o carácter profundamente distinto dos valores *sub Júdice*, quando o Estado vê extinto o seu direito, após o seu não exercício num determinado prazo, findo o qual o devedor pode recusar o cumprimento da prestação, e opor-se ao seu exercício coercivo, furtando-se assim ao pagamento do tributo em falta.

Não nos querendo dispensar sobre a fundamentação da Prescrição Penal, sempre se dirá que o referido instituto está fortemente ligado à teoria dos fins das penas, de primordial relevância para efeitos da legitimação, fundamentação e função da intervenção penal do Estado, e que tem sido ao longo dos séculos invariavelmente reconduzida às *teorias retributivas*, de um lado, e às *teorias preventivas*, do outro.

As teorias preventivas, por serem as acolhidas pelo nosso legislador penal, justificam o recurso à pena como forma de alcançar a *prevenção criminal*. Subdividindo-se esta em *teorias de prevenção geral* (em que o fim da pena está direccionado para a comunidade) e em *teorias de prevenção especial* (actuando aqui o fim da pena sobre o infractor). Assim se contacta que as finalidades adoptadas pelo direito penal português são inegavelmente as de *prevenção geral de integração* e de *prevenção especial de socialização*, como comprova o artigo 40.º n.º 1 do Código

Penal, sob a epígrafe "*Finalidades das penas e das medidas de segurança*", ao preceituar que a aplicação de penas "*visa a protecção de bens jurídicos e a reintegração do agente na sociedade*"⁶⁶.

Ora, decorrido determinado período de tempo, o Estado abstém-se de intervir penalmente, porquanto o entendimento legal vigente escora-se no facto que as exigências de *prevenção especial*, muito fortes que são e se fazem sentir no momento mediato do cometimento do facto, perdem cada vez mais para além da sua intensidade, uma vez que a aplicação de uma sanção por um facto cometido há muito tempo, já não cumpriria quaisquer finalidades ao nível da socialização⁶⁷.

Do ponto de vista da *prevenção geral de integração*., a prescrição encontra assim a sua ultima *ratio* no facto de o decurso de um longo período de tempo desde a prática de um crime implicar que já não se possa falar de uma estabilização das expectativas da comunidade, por estas se encontrarem já apaziguadas ou, até mesmo, totalmente frustradas. Destarte, e agora sob uma perspectiva processual, evidente será que o decorrer do tempo dificulta a própria investigação (e consequentemente a prova) do crime, aumentando a possibilidade de haver erros judiciais que, eventualmente, levariam a condenações mais duvidosas e, por isso, indesejadas.

5.1.2 - Da Imprescritibilidade

No que a esta questão concerne, e pese embora não contender com o nosso excursus, sempre se dirá que o nosso Ordenamento Jurídico-Penal sujeita ao instituto da prescrição todos os tipos de crimes sem contemplar qualquer tipo de excepções. Contrariamente ao *supra* afirmado, a verdade é que estamos perante um Princípio que tem sido sujeito a algumas excepções no que respeita às ordens jurídicas de alguns países que têm contemplado um aumento de crimes imprescritíveis⁶⁸ (um pouco á

⁶⁶ Descodificando o referido artigo, pretende este afirmar que a pena se desdobra em duas funções essenciais: por um lado será vista como uma forma de reforçar a confiança da comunidade, como uma demonstração de força e validade das normas jurídicas, que, apesar das violações que hajam tido lugar, continuam válidas, e por outro, pretende ter como finalidade alcançar a reinserção social/ressocialização do infractor, sendo complementada através de um programa socializador, criando o Estado as condições necessárias para que no futuro o infractor não cometa mais crimes.

⁶⁷ A este respeito permitimo-nos citar o Professor Figueiredo Dias, que resume a questão nestes termos⁶⁷ "*É obvio que o mero decurso do tempo sobre a prática de um facto não constitui motivo para que tudo se passe como se ele não houvesse ocorrido, considera-se porém que uma tal circunstância é sobre certas condições, razão bastante para que o Direito Penal se abstenha de intervir ou efectivar a sua reacção*" bem como a posição defendida por Simas Santos⁶⁷ Segundo o qual "*a necessidade da pena, do ponto de vista retributivo e da prevenção geral, e do ponto de vista do seu fim ressocializador, se dilui pouco a pouco com o decurso progressivo do tempo e acaba finalmente por desaparecer*" cfr. Dias, Jorge de Figueiredo in "*Direito Penal Português – As consequências jurídicas do Crime*", Aequitas Editora, Editorial Noticias p699 e Simas Santos, Manuel e Leal Henriques, Manuel in "*Noções de Direito Penal*" 4ª edição, p356 editora Rei dos Livros

⁶⁸ Como exemplo do referido aumento desses mesmos crimes imprescritíveis perscrutáveis nas várias Ordens Jurídicas e a sufragar o que afirmamos, de forma universal atente-se aos crimes contra a paz, contra a humanidade, que tem sido considerados como tipos

imagem do sucedido em sede Fiscal que também tem seguido esta via)⁶⁹. Contemplando do mesmo modo sob o ponto de vista da prescrição, a ilicitude das condutas passíveis de censura pelo nosso Código Penal, a via seguida tem sido no sentido da definição de prazos máximos da prescrição do Procedimento, caminho esse inverso ao que tem sido trilhado *ao invés* em sede Fiscal, cuja via tem sido no sentido do seu prolongamento numa rota tendencial mesmo á imprescritibilidade das dívidas tributárias conforme teremos oportunidade constatar.

Outro fator a salientar no que a prazos se refere, e porque não nos centramos apenas nos factores distintivos entre estes dois ramos do Direito em apreço, reside no paralelismo de tratamento com que o Direito Tributário se refere a este mesmo assunto. Referimo-nos á aplicação da Lei no tempo, casos em que a introdução de uma nova lei com um prazo de prescrição diferente, no sentido de aumentar ou diminuir, o prazo previsto na Lei Anterior e que se encontrava já em curso.

5.1.3 - Da Aplicação da Lei no Tempo relativamente à extinção de situações jurídicas – Das Similitudes do Direito Penal e do Direito Tributário

No que tange à questão *supra* referenciada, pacífico será na nossa opinião, pese embora a posição da doutrina dominante, afirmar quanto a nós a existência de pontos de contacto no modo como tal matéria é regulada pelos dois ordenamentos, apesar de possuírem objectos tão díspares.

Quanto a nós, a solução só poderia passar pela aplicação do prazo mais curto dos prazos em conflito, de acordo com a máxima de aplicação do regime mais favorável ao arguido/ sujeito passivo, em consonância com o n.º 4 do artigo 2.º do C.P e do n.º 1 do artigo 297.º do C.C. aplicável *ex vi* pela alínea d) do artigo 2º da LGT ao segmento Fiscal⁷⁰

legais de crimes imprescritíveis atendendo ao bem jurídico em causa, consubstanciando-se no exemplo máximo do genocídio e inclusive os demais tipos legais de crimes sancionados com pena de prisão perpétua ou mesmo de morte tornados imprescritíveis em alguns ordenamentos estrangeiros.

⁶⁹ No que ao nosso Ordenamento diz respeito porém, não existe no nosso catálogo penal crime, nas palavras do Senhor Professor Figueiredo Dias ⁶⁹“*mais repugnante que seja ao sentimento jurídico, relativamente ao qual possa dizer-se que as expectativas comunitárias de reafirmação contrafáctica da validade da norma violada e as exigências de prevenção especial perdurem indefinidamente*”

⁷⁰ Que afirma de resto, essa mesma subsidiariedade patente no que a esta questão se refere, bem como a outras questões onde a aplicação subsidiária da Lei Civil ao segmento fiscal será igualmente uma realidade incontornável com a sua aplicação noutros campos mais vastos, conforme se demonstrará adiante bem como do n.º 4 do art.º 29º da nossa C.R.P.

Ad summam, a verdade é que negar a similitude no modo como ambos os ordenamentos referidos, perspectivam esta questão, e concomitantemente a subsidiariedade do segmento Fiscal face ao Direito Civil, no que a esta matéria se refere, quanto a nós será negar uma evidência.

Senão vejamos, face á aplicação de um novo prazo mais curto dos prazos em conflito, ao nível do segmento Penal, pensamos que a questão já se encontra acima dirimida, e pugna a doutrina pela aplicação do regime mais favorável ao arguido por aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do C.P.

Já no que se refere á questão controvertida, desta vez no âmbito do Direito Tributário, aplicando a título subsidiário o artigo 297.º do C.C., pacífico será quer ao nível da doutrina⁷¹ quer ao nível da jurisprudência a aplicação do preceito legal referido, meridianamente certa essa que se destila da leitura por exemplo do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-02-2015, Processo n.º 077/15⁷², bem como noutros profusos acórdãos do mesmo Tribunal entre outros: Acórdãos de 08-01-2014 e de 28-05-2014 in Recs. N.ºs 01843/13 e 0907/13.

Assente está quanto à aplicação da lei no tempo relativamente às normas que regulam os prazos de prescrição *mister* será termos em conta o disposto no art.º 297º do Código Civil. Trata-se de uma norma sobre alteração dos prazos, integrada no Capítulo III do Cod.Civil sob a epígrafe “*O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas*” e que como bem se acentua⁷³, contém disciplina aplicável transversalmente ao ordenamento jurídico português.

Dúvidas houvessem atente-se ao diploma que aprovou a Lei Geral Tributária (Lei n.º 398/98, de 17.12) que contém expressamente uma norma relativa à aplicação no tempo dos prazos de prescrição e caducidade, (art.º 5.º) dispondo expressamente que ao novo prazo de prescrição se aplica o preceituado no artigo 297.º do Código Civil.

A questão coloca-se no que respeita porém á similitude do Direito Fiscal face ao modo como o Direito Penal disciplina a aplicação da Lei no Tempo, segundo o

⁷¹ Afirma ainda a doutrina que a aplicação do referido artigo é “*um postulado necessário, nesse domínio do direito, dos princípios constitucionais da igualdade tributária (art.º 13.º e 103.º n.º 1, da CRP), da segurança jurídica e da tutela da confiança ínsitos no princípio do Estado de direito democrático consagrado no art.º 2.º CRP*”. Cfr. Conselheiro Silva Rodrigues, Benjamim in “*A Prescrição no Direito Tributário*”, publicado in “*Problemas Fundamentais do Direito Tributário*”, Vislis Editores, 1999, págs. 261 e segs).

⁷² Nos termos do citado Acórdão do STA “*A determinação do prazo prescricional à obrigação tributária nascida (...) faz-se, por força do disposto no art.º 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou esta Lei, de acordo com a regra do art.º 297.º, n.º 1 do CC*”, nos termos do qual “*a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar*”.

⁷³ Como assinalam Pires de Lima e Antunes Varela, in Varela, Antunes e Lima, Pires de “*Código Civil Anotado, Vol. I, 4ª edição revista e atualizada*” Coimbra Editora.1987 p 192, as regras dos artigos 296.º e 297º são aplicáveis a todos os prazos, ainda que judiciais ou administrativos, com carácter genérico.

princípio de aplicação do “*regime mais favorável ao arguido*”, questão sobre a qual temos uma visão distinta da Jurisprudência e doutrina vigente.

Na verdade no que ao segmento fiscal se refere, ao abrigo do *supra* referenciado normativo, a Lei que estabelecer um prazo de prescrição mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, porém tal prazo apenas irá ser computado a partir da entrada em vigor da Lei nova, a não ser que segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Justo se diga porém que o n.º 2 do predito artigo regulamenta a situação inversa, casos em que a Lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial. Estamos no entanto, perante um preceito normativo meramente hipotético, mera *letra morta*, aquando da sua aplicação á Lei Fiscal, uma vez que na vigência do CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos – o prazo de prescrição ordinário seria de 20 anos, com a revogação do mesmo pelo CPT – Código de Processo Tributário – foi reduzido para 10, até que com a entrada do Código vigente, a Lei Geral Tributária em 1 de Janeiro de 1999, o prazo ordinário foi ainda mais reduzido, desta vez para os 8 anos conforme vertido no art.º 48º da mesma. Ora conforme se infere, a sucessão dos vários diplomas legislativos têm sido sempre no sentido do encurtamento do prazo de prescrição.

Acompanhamos no entanto a posição da Doutrina e da Jurisprudência no que respeita aos efeitos de actos interruptivos, na vigência da nova Lei, e a eliminação do tempo anteriormente decorrido, (veja-se a respeito dos efeitos da interrupção o vertido no artigo 326.º do C.C), bem como o início de um novo prazo desta vez nos termos da nova Lei.

Não podemos contudo perfilhar o mesmo entendimento, quando afirmam sobre a aplicabilidade do regime vertido no art.º 297.º do C.C. que “*não estabelece uma regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do direito criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido*” posição plasmada entre outros, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-09-2014 Processo n.º 0935/14.

Reforça ainda a doutrina que face ao positivado no n.º 2 do art.º 297.º não assiste qualquer prurido em aplicar ao devedor, o regime de prescrição mais favorável, pois o artigo *sub júdice* prevê expressamente a aplicação imediata da lei que aumente o

prazo.⁷⁴ Mais aduz a doutrina na mesma linha, à liça de argumento que o artigo 4.º do C.P. refere-se a um “*regime*” que alude a um bloco normativo, expressão essa que não é utilizada no artigo 297.º do C.C., concluindo que a redacção do artigo e a sua epígrafe revelam que se tem em vista apenas as Leis que alteram os prazos e não as que alteram os efeitos das suas causas suspensivas ou interruptivas da prescrição. Razão pela qual as Leis que alteram as causas suspensivas e interruptivas não se debruçando sobre alteração de prazos, não estão abrangidas na dita previsão do aresto 297.º do C.C.

Urge quanto a nós fazer um reparo no que a esta matéria das leis que alteram as causas suspensivas e interruptivas se refere. Sobre as mesmas conforme já o dissemos, acompanhamos a Doutrina dominante⁷⁵ e a Jurisprudência fixada no que concerne á, aplicabilidade das regras de aplicação no tempo, de acordo com o n.º 2 do artigo 12.º do C.C. aplicável *ex vi* art.º 2º, al. d) da Lei Geral Tributária, uma vez que, não se tratam de normas que estatuem sobre o conteúdo da relação jurídico-tributária ou normas sobre prazos mas sim normas que dispõem sobre os efeitos (*interruptivos os suspensivos*) de determinados factos - *citação, reclamação, recurso hierárquico, impugnação, etc*- e que por isso só se aplicam aos factos novos⁷⁶(art.º 12º, nº 2, 1ª parte do Código Civil).

Mais se acrescenta que o fundamento jurídico de tal posição radica na primeira parte do nº 2 do art.º 12º do C. Civil, do qual resulta que os efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição hão-de ser determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem e não na 2ª parte do mesmo artigo, que estabelece que “*quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.*”

⁷⁴ A tal respeito o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ⁷⁴ “a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei sendo nesse momento, com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o da lei antiga. Interessa pois apurar o tempo que falta, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova” Cfr. Sousa, Jorge Lopes de in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p. 92-94 e na jurisprudência, refira-se os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13.05.2009, recurso 240/09, de 13 de Janeiro de 2010, recurso 1148/09, de 27.06.2012, recurso 145/12, de 06.03.2013, recurso 208/13, de 28.03.2012.

⁷⁵ De relevar que a posição doutrinal dominante citada escora-se na posição do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa⁷⁵, no sentido de que “*não é o artigo 297.º do CC que regula o regime de aplicação no tempo das leis sobre efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição. Os efeitos jurídicos de facto são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem, como decorre do nº2 do art.º 12º do CC.*”. Posição do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, plasmada em “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p101 e 102

⁷⁶ Neste mesmo sentido, “*Pese embora a lei tributária, especifique as causas de interrupção e suspensão dos prazos de prescrição, não regula o regime de aplicação da lei no tempo sobre os efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição. Assim há que buscar tal regulamentação ao código civil, enquanto depositário, no nosso ordenamento jurídico, dos princípios gerais de direito, nomeadamente quanto à aplicação da lei no tempo*” Neto, Serena Cabrita / Duarte, Cláudia Reis in “*O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas - in Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo, João Tabor da Gama*” Vol. V- 1ª Edição, Coimbra Editora, 2011, vide Acórdão do STA-2ª Secção Proc. n.º 0935/14 relatado em 24-09-2014.

Ora, as normas visadas dispõem apenas sobre a extinção da relação jurídica tributária e não sobre o seu conteúdo, uma vez que não influenciam o regime de qualquer dos elementos que a compõem, elencados que estão na Lei Geral Tributária (art.º 30º, n.º 1) referimo-nos: ao crédito e a dívida tributários; o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; o direito à dedução, etc⁷⁷.

Assim somos a concluir, em consonância com a doutrina e jurisprudência fixada no que a esta questão se refere, que nos casos em que subsista alguma dúvida sobre os efeitos de factos, o entendimento que deverá ser seguido, é a de que a Lei nova visa apenas os factos novos, o que tem como corolário que os factos ocorridos na vigência da Lei antiga se tenham entretanto consolidado e se tenham por definitivos. Uma vez determinado o quantitativo do prazo de prescrição (ou o prazo da lei nova ou o que decorreu mais o que falta à face da lei antiga, o que for mais curto para o prazo se completar, insistimos e relevamos este trecho) é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência.

Note-se no entanto que não estamos face a uma posição unívoca e unanime, uma vez que existe uma doutrina minoritária que pugna que tais normas, não versam sobre o conteúdo ou efeitos da relação jurídico-tributária, e criam *ex novo*, eliminando ou alterando as causas de suspensão e de interrogação, são disposições que acabam por dispor sobre o prazo de prescrição. Nos termos dessa mesma doutrina minoritária, atenta a funcionalidade e a axiologia das normas que visem a alteração de causas de suspensão ou de interrupção, deveriam tais normas ser tratadas como normas que alteram o prazo de prescrição, nos mesmos termos estabelecidos no art.º 297.º, n.º 1, d o Código Civil para a alteração do prazo em termos absolutos, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária, consagrado nos art.º 13.º 103.º n.º 1, da CRP, da segurança jurídica e da tutela da confiança dos contribuintes ínsitos no princípio material do Estado de Direito Democrático.

A verdade porém, conforme já foi expendido, é que o texto do artigo 297º do Código Civil e a sua epígrafe são reveladores que o legislador teve em vista apenas as leis que alteram prazos e não as que alteram os efeitos das causas interruptivas ou suspensivas da prescrição. Tal questão já mereceu inclusive a pronúncia do Tribunal Constitucional por diversas vezes, sobre a evolução dos regimes legais que disciplinam

⁷⁷ Neste sentido Lopes de Sousa, Jorge “Código de Procedimento e Processo Tributário anotado”, 6ª edição, Áreas Editora, vol. III, p 270, nota 1

as causas de interrupção e suspensão da prescrição, pronunciando-se no sentido da não violação do princípio da protecção da confiança em matéria fiscal⁷⁸ (cf. entre outros Acórdãos 592/12 de 5-12-2012 e Acórdão 6/14 de 07-01-2014).

5.1.4 - Da Alteração de Prazos à Aplicabilidade do artigo 297.º do Código Civil

Reconhece a Doutrina porém, que o regime vertido no artigo 297.º consubstancia-se num desvio à regra geral no que concerne á aplicação da Lei no tempo. Face a esta solução legal aliás, sendo a Lei nova competente para determinar o regime de prescrição, o novo prazo de prescrição deveria ter o seu *dies a quo*, desde o momento em que a nova lei considera ser o início do prazo e não da sua entrada em vigor. Justifica a Doutrina tal opção, pela consagração do corolário do princípio da protecção das expectativas dos credores, que pelo encurtamento do prazo, veriam imediatamente a prescrição de todas as dívidas relativamente às quais já tivesse decorrido mais tempo que o previsto na nova Lei⁷⁹.

Atente-se no entanto, no cuidado que o legislador teve ao excepcionar expressamente na parte final do n.º 1 do artigo 297.º a aplicação do prazo da Lei mais antiga, contando desde o seu início, quando a prescrição terminar dessa forma mais cedo do que pura e simplesmente aplicando a Lei nova desde a sua entrada em vigor⁸⁰. Tal excepção, encontra o seu fundamento nas situações em que o prazo pela Lei antiga terminar mais cedo não se justificar a aplicação daquela regra. Na verdade se o legislador quis estabelecer um prazo mais curto, não se poderia justificar que da sua aplicação viesse resultar um prazo ainda mais longo do que resultava na Lei antiga⁸¹.

⁷⁸ Como ficou sublinhado no Acórdão 592/12, “a prescrição constitui uma causa de extinção da obrigação tributária de formação contínua, prevendo a lei que, no decurso desse período de formação, possam ocorrer factos ou serem praticados actos susceptíveis de causar a sua interrupção”. Nos termos do mesmo as normas visadas aplicam-se a factos ocorridos após a sua entrada em vigor, ao abrigo das novas causas de interrupção dos prazos de prescrição neles previstas, muito embora tais prazos tenham começado a correr na vigência da lei antiga e ainda não tivessem terminado no momento em que se deu a cessação da sua vigência. Tratam-se, portanto, de normas fiscais com natureza retrospectiva.

⁷⁹ Cfr. Machado, Baptista in “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador” 12ª Reimpressão, Almedina Editora 1999 p 243, a este respeito refere que o regime preceituado no artigo 297.º do C.C. justifica-se por razões de justiça e prática conveniência.

⁸⁰ Posição distinta da doutrina dominante, embora admita que tal questão não é pacífica entre nós, tem o Dr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, in “Fiscalidade”, Almedina Editora p199, segundo o qual a respeito da aplicação da Lei Fiscal no tempo “No tocante aos prazos de cumprimento da obrigação do imposto por poderem afectar os direitos e expectativas dos contribuintes, poderá entender-se – embora o assunto não seja pacífico – que deverão ser regulados pela Lei que se encontrar a vigorar na data da ocorrência dos respectivos factos geradores”

⁸¹ Cfr. Sousa, Jorge Lopes de in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas”, 2ª edição, Áreas Editora 2010,p 94, afirma a este respeito que “A justificação não é, assim qualquer preocupação legislativa de não prejudicar o devedor, pois como patenteia o n.º 2 do mesmo art.º 297.º em matéria de prescrição o legislador não tem preocupações desse tipo, uma vez que, no caso de a Lei nova aumentar o prazo, ele se aplica sempre imediatamente aos prazos em curso. O que se justifica é que ao credor que dispunha ainda de prazo para exercer o seu direito, seja reconhecido algum tempo para esse feito, para não perder imediatamente esse direito, o que assegura a primeira parte do n.º1 do art.º 297.” Contrapõem no entanto o mesmo autor “desde

Sendo aqui que radica a questão da nossa discordância, face á posição dominante na doutrina, no nosso entender. Analisadas que foram em conjunto as alterações legislativas produzidas em matéria de prazos de prescrição em sede fiscal, estas apresentam um *saldo positivo* a favor do sujeito passivo. Tal saldo assenta em dois pilares: na diminuição dos prazos de prescrição, e no facto que uma das causas de interrupção da respectiva contagem⁸² – a instauração da execução fiscal (cfr. artigo 34.º, n.º 3, do revogado Código de Processo Tributário) – foi substituída por uma outra – a citação – que veio justamente *antecipar* o termo do prazo de prescrição, ora uma vez que antecipou o início do cômputo do mesmo, abstraindo-nos que estamos nos dois casos de eventuais causas suspensivas ou interruptivas, somos a defender que a aplicação reactiva do prazo mais curto acaba por necessariamente acontecer em direito fiscal graças á parte final do 297.º do Civil que prevê expressamente a aplicação do prazo mais curto.

Mais se argumenta, duvidas houvessem sobre a aplicabilidade do prazo mais curto, e conforme já se expendeu anteriormente, foi o próprio diploma que que consagrou a LGT, referimo-nos ao DL n.º 398/98 de 17 do 12, que previu em sim mesmo uma norma de direito transitório material (art.º 5º do referido decreto) relativa á aplicação no tempo dos prazos de prescrição e caducidade, dispondo expressamente que ao novo prazo de prescrição vertido na nova legislação se aplica o preceituado no artigo 297.º do Cód. Civil.

Por forma a estribar a nossa posição, veja-se o Acórdão do TCA 6/14⁸³. Ainda a respeito da redução do prazo de prescrição na prática, orquestrado pelo Governo aquando da entrada em vigência da LGT, veja se ainda o Acórdão do T.C. n.º 411/2010 de 01.11.2010⁸⁴.

Discordamos assim por todas as razões e argumentos jungidos, da doutrina e da jurisprudência, na medida em que vêm defendendo que o art.º. 297º Cod. Civil não

que o credor disponha de um prazo razoável para exercer o seu direito, não se podem sobrepor os seus interesses pessoais ao interesse público da segurança jurídica subjacente à prescrição extintiva”.

⁸² Cfr. Rodrigues, Benjamim Silva in “A Prescrição no Direito Tributário”, publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999 p. 280

⁸³ O douto Acórdão do TC expendeu o entendimento que, ao remeter a contagem do prazo para os termos previstos no artigo 297º do Código Civil, determinou um encurtamento do prazo de prescrição, pese embora também refira, justo se diga, que contrabalançou resultado dessa opção legal com a introdução da suspensão do prazo prescricional destinado a funcionar quando tenha cessado o efeito interruptivo do prazo, naturalmente associado à interposição de um meio processual (Rec. Graciosa, impugnação etc. O citado Acórdão do T.C. vai mais longe em reconhecer o encurtamento do prazo, referindo que “ (...) *aceitável, dentro da liberdade conformativa que foi conferida ao Governo, que, tendo sido prevista uma redução do prazo de prescrição, se contemple simultaneamente uma causa suspensiva resultante da impossibilidade de a Administração poder efectivar a cobrança coerciva do imposto por virtude da suspensão do processo de execução fiscal.*”

⁸⁴ A respeito da redução do prazo de prescrição na prática aquando a entrada em vigor da LGT, repare-se no douto Acórdão do T.C. n.º 411/2010 de 01.11.2010 “*Enquanto créditos tributários a cobrar pelo Estado, é constitucionalmente justificado que o legislador assegure, por várias formas, inclusive através da modelação do instituto da prescrição e, mais especificamente, da regulação dos efeitos das suas causas interruptivas, a efectividade da sua cobrança*”

estabelece uma regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do Direito Penal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido.

Pelo que a partir da fundamentação coeva, se impõem concluir que, quer através das actuações legislativas por parte dos vários Governos, quer da aplicação do artigo 297.º do Cod. Civil, por forma a determinar a Lei competente em termos temporais, se verifica o tendencial encurtamento do prazo prescricional aplicável, em teoria e a consequente aplicação do regime mais favorável ao arguido plasmado no n.º 4 do artigo 2.º do C.P., sem prejuízo porém dos efeitos (*interruptivos e suspensivos*) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição, que como veremos adiante no nosso excursus podem originar o efeito exactamente inverso, referimo-nos a uma tendencial imprescritibilidade das dividas tributárias.

5.1.5 - Da Retroatividade da Lei Fiscal

Poder-se ia colocar ainda questão da retroactividade da Lei Fiscal, no que concerne às normas que dispõem sobre prazos, a um facto tributário já decorrido⁸⁵. Porém necessário será salientar dois factores, o primeiro dos quais prende-se com o facto da prescrição da obrigação tributária depender do decurso do seu prazo, sendo que enquanto o mesmo não finda, não se está perante um facto consolidado na Ordem Jurídica, mas sim perante uma situação *em curso de extinção*, sufragando tal tese veja-se a opinião de *Batista Machado*⁸⁶. Assim sendo a Lei competente para determinar a extinção da obrigação seria a Lei Nova, o que implica que a mesma possa produzir os seus efeitos a factos passados, sem suscitar a questão da retroactividade.

O segundo fator a ponderar prende-se com o facto de que, mesmo que estivéssemos perante uma situação consolidada, e a Lei apenas dispor para o futuro, principio esse acolhido Constitucionalmente entre nós pelo art.º 103º da CRP, no artigo 12.º do Cód. Civil, bem como no art.º 12º da LGT, a eficácia retroactiva da mesma, encontra-se prevista no nosso ordenamento jurídico como uma solução excepcional

⁸⁵ A subsistir a questão da retroactividade, parece-nos que esta assumiria a forma da chamada “*retroactividade de 2ª grau*”, também designada de “*imperfeita*” ou “*imprópria*” – uma vez que os factos ocorreram no domínio da Lei antiga, mas ainda não foram totalmente consolidados, não tendo produzido ainda a totalidade dos seus efeitos, que se vêem já a verificar na vigência da nova lei, mas como veremos adiante não estamos perante um caso de retroactividade da Lei Fiscal.

⁸⁶ Segundo a opinião do Senhor Professor Batista Machado, “*A lei nova é competente para regular a extinção das situações jurídicas, cujo processo extintivo ainda não estava concluso no momento da sua entrada em vigor*” cfr, Machado Baptista, “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, 12ª Reimpressão, Almedina Editora 1999 p 235.

desde que não diminua outro princípio previsto constitucionalmente, como é o da Segurança Jurídica, nesta linha de raciocínio, atente-se á opinião de *Sérgio Marques*⁸⁷. Somos assim da opinião, que esta é uma área salvaguardada sob Princípio da reserva da Lei formal, garantia dos contribuintes em matéria de impostos *ex vi* n.º 2 do art.º 103º da CRP, onde não existe espaço á discricionariedade administrativa, e onde todas as soluções devem ser directamente previstas pelo legislador tributário, (por via da Lei Parlamento ou Decreto-Lei autorizado⁸⁸), não se coloca qualquer questão sobre uma eventual retroactividade da Lei Fiscal.

Simplemente, sendo esta uma área directamente sob a alçada do legislador, este através da previsão de uma norma de direito transitório material, aquando da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, através do n.º 1 do art.º 5º do DL 398/98 previu uma remissão para o nosso Código Civil, dirimindo futuros conflitos entre regimes normativos temporais distintos, estabelecendo conforme já aduzimos anteriormente que ao novo prazo de prescrição, se iria aplicar o artigo 297.º do Cód. Civil⁸⁹, regime esse que em nosso entendimento e em teoria, favorece o tendencial encurtamento do prazo prescricional aplicável e a consequente aplicação do regime mais favorável ao arguido/sujeito passivo⁹⁰, plasmado que está no n.º 4 do art.º 2º do Cód. Penal.

5.1.6 - Da Suspensão e Interrupção do Prazo de Prescrição em Direito Penal

Uma vez que tal matéria não se refere directamente com aquele que pretende ser o objecto do nosso excursus, não obstante poder oferecer um contributo importante ao mesmo. Limitados que estamos à exiguidade dos limites naturais impostos a todas as dissertações, optamos apenas por colocar o enfoque no que entendemos ser importante para a ideia a que nos propomos desenvolver.

⁸⁷Segundo a opinião de Sérgio Vasques “ *uma lei fiscal reactiva afigurar-se á sempre á partida inconstitucional (...) Mas isto não obsta a que num segundo momento, concluamos que a segurança jurídica deve ser sacrificada a outros valores constitucionais que no caso concreto se mostrem mais relevantes, e que em circunstâncias excepcionais se considere legítima a Lei Fiscal retroactiva, como pode acontecer em caso de guerra (...) ou grave crise financeira*”. Cfr. Vasques, Sérgio, in “*Manual de Direito Fiscal 2011*” Almedina Editora p297.

⁸⁸ Sobre o tema, cfr. Acórdão do TCA Sul de 18 de Março de 2003, processo n.º 07361/02 e de 04 Julho de 2006, processo n.º 02598/99.

⁸⁹ Cfr. Acórdãos do STA de 30 de Janeiro de 2001 processo n.º 025498, de 12 de Fevereiro de 2003 processo n.º 02003/02, e 29 de Junho de 2004 processo n.º 01194/03.

⁹⁰ Entendimento semelhante a respeito da aplicabilidade deste Princípio Penal às normas fiscais de sanção (RGIT) preconiza Manuel Henrique de Freitas Pereira, in “*Fiscalidade*”, 3ª edição Editora Almedina 2009 p200, na opinião do mesmo “*No que respeita às normas fiscais de sanção, nos termos do art.º 29º da CRP e do art.º 2 do Cód. Penal, estas aplicar-se-ão retroactivamente quando essa aplicação seja mais favorável aos infractores*”.

A existência de factos com virtualidade suspensiva do prazo de prescrição do procedimento, encontra-se prevista no artigo 120º do C.P. Para obstar à imprescritibilidade, o legislador criou nos n.º 2, 3 e 4 do art.º 121.º, prazos máximos de duração da suspensão da prescrição, impondo que a sustação do procedimento não poderá ultrapassar os prazos referenciados no artigo. Somos assim da opinião que tal limitação para além de fazer todo o sentido em Direito Penal, mais o faria em sede de Direito Fiscal, tendo em devida conta a disparidade de valores com que os dois ordenamentos contendem (Privação da liberdade, Punição Criminal V.S Direitos de Crédito), porquanto a não inclusão de um prazo máximo conduz a situações que colocam irremediavelmente em causa fundamentos do instituto da prescrição, beneficiando apenas a morosidade da Justiça, em *latu sensu*.

Já no que respeita aos factos Interruptivos⁹¹ em sede Penal, previstos que estão no art.º 121º do C.P., justificam a sua capacidade para interromper o prazo de prescrição pelo facto de serem uma forma de oposição à inacção do Estado, demonstrando-se um interesse real na resolução do crime.

Menção especial merece a disposição conjugada dos n.º 2 e 3 do art.º 121.º, no qual resulta que após o acto interruptivo inicia-se novo prazo prescricional para o agente, com a ressalva de um limite máximo de tempo de prescrição⁹².

Destarte, todos os doutrinadores modernos, são unívocos a apontar a necessidade de limites máximos, findos os quais o processo penal já não pode ter lugar. Foi nessa senda que o legislador verteu no n.º 3 do art.º 121.º do Cód. Penal o supra explicitado limite máximo do prazo de prescrição. Deste modo, como se conclui, a lei marca um prazo limite, findo o qual o procedimento prescreverá independentemente de todas as interrupções que possam ter lugar.

Apesar de existir uma necessidade de interrupção da prescrição do procedimento criminal, é com grado que se constata a existência de um limite máximo de prorrogação previsto no n.º 3 do artigo 121º do Cód. Penal. Na verdade a possibilidade de punição não deve ser ilimitada no tempo, caso o fosse, eterna seria a possibilidade de sanção. Ora após o decurso de um período de tempo maior ou menor consoante o crime *sub*

⁹¹ Segundo o entendimento vertido no entender de *Figueiredo Dias*, "*são actos que possuem um relevo e um significado, que dão claramente a entender que o Estado como interprete das exigências comunitárias, continua interessado em efectivar no caso o seu ius puniendi*" cfr. Cfr. Jorge Figueiredo Dias, "*in Direito Penal Português, Parte Geral II, As consequências jurídicas do Crime*", Coimbra Editora, 2009, p 709 e 1146.

⁹² O referido limite máximo do tempo de prescrição nas palavras de *Figueiredo Dias* justifica-se com "*a pretensão de evitar o efeito político-criminal tão indesejado, constitui pois a teleologia que preside á norma do artigo 121º n.º 3, segundo a qual a prescrição do procedimento criminal, tem sempre lugar quando desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade. Quando por força de disposição especial, o prazo de prescrição for inferior a dois anos, o limite máximo da prescrição corresponde ao dobro desse prazo*".

júdice, a intensidade com que a Sociedade exige a punição, reparação do mesmo vai se extinguindo, podendo ao invés a insistência nesta acarretar mais inconvenientes do que proveitos para a colectividade.

5.1.7 – Da Conclusão.

Nasce aqui a *ratio*, da previsão do limite máximo do prazo de prescrição, introduzida no nosso ordenamento jurídico pelo código Penal de 1982, actualmente vertido no n.º 3 do art.º 121, um garante à impossibilidade da imprescritibilidade⁹³ (eventualmente gerada com a profusão e generalização da previsão de causas interruptivas), o que se padece com os princípios garantísticos Portugueses inerentes a um Estado de Direito Democrático, e por cuja defesa pugnaremos em sede Fiscal, infra.

⁹³ A este respeito veja-se o Acórdão do pleno das Secções Criminais do STJ de 08 de Março de 2001, n.º 6/2001; DR I – A série 30 de Março do mesmo ano, nos termos do qual a regra do n.º 3 do art.º 121º do Cód. Penal é aplicável subsidiariamente, nos termos do art.º 32º do RGCO, ao regime prescricional do procedimento contra-ordenacional.

VI – Da Caducidade e Prescrição no Direito Fiscal

6.1- Da Natureza do Direito Tributário

Uma vez completa a abordagem ao instituto jurídico da prescrição no que ao segmento Penal concerne, e referidas que foram as traves-mestras do regime-regra que quanto a nós deveriam ser transpostas para o ordenamento tributário, finalmente se impõem que nos lancemos na empreitada de discorrer a fundo sobre a Caducidade e a Prescrição no Direito Fiscal, e mormente no ramo do Direito Público.

O Direito Tributário insere-se sistematicamente no âmbito do Direito Público, independentemente do critério que se considere para o efeito⁹⁴. Na verdade não será exagero afirmar que o Direito Tributário, para além de estar integrado no denominado *ius publicum*, é especial face ao Direito Administrativo (que é grosso modo o Direito Público em geral). São aliás vários os autores que reiteram esta ideia⁹⁵, note-se entre outros a opinião de *José Luís Saldanha Sanches*⁹⁶ quando afirma “*Como ramo do Direito Público que conheceu um enorme desenvolvimento (...) o Direito Fiscal vai ter como objecto relações jurídicas entre as entidades a quem a lei atribui poderes para a prossecução de fins próprios e primacialmente os sujeitos privados*”, para o citado autor a Administração enfatiza justamente o seu carácter público, ao fazer uso do seu *ius imperii* e ao penetrar na esfera patrimonial e privada do cidadão visando a obtenção de receitas fiscais, numa “*intromissão juridicamente regulada com base num complexo de poderes potencialmente atribuídos á Administração Fiscal que exigem, como condição da sua mera existência e da sua aplicabilidade, uma expressão legal*”, sendo que conclui ao afirmar que a relação jurídica tributária, contida nos limites impostos pelo Principio da Legalidade, afirma-se como uma relação de Direito Público. Destarte, tal sistematização não se encontra imune a críticas, desde logo porque existem outros autores, que defendem a autonomia do Direito Fiscal, aproximando-o em contraponto ao Direito Privado, e afastando-o consequentemente do Direito

⁹⁴ Naturalmente, qualquer um dos critérios que tradicionalmente se utilizem para definir a dicotomia entre o Direito Público e o Direito Privado – referimo-nos ao critério da natureza dos interesses, o critério da posição dos sujeitos na relação jurídica ou o critério da qualidade dos sujeitos - positivados pelo senhor professor Mota Pinto C.A “*Teoria Geral do Direito Civil*”, 4.ª edição Coimbra, 2005, p35 e seguintes.

⁹⁵ No sentido do Direito Fiscal ser um ramo do Direito Público especial face ao Direito Administrativo, note-se a opinião do Professor Casalta Nabais, segundo o qual “*o Direito Fiscal integra o Direito Público e não se afasta do Direito Administrativo, em que dum ponto de vista substancial, continua a inserir-se como um ramo ou sub-ramo especial. Uma especialidade que reside quer na maior exigência do Principio da Legalidade Fiscal face ao Principio Geral da Legalidade Administrativa, quer na diversidade do critério material suporte da intervenção tributária (o Principio da Capacidade Contributiva), face ao suporte da intervenção Administrativa geral (o Principio da Proporcionalidade)*” Cfr. Nabais, José Casalta in “*Direito Fiscal*” 6ª edição, Almedina Editora 2011 p 77

⁹⁶ Cfr. Saldanha, Luís Sanches in “*Manual do Direito Fiscal*”, 3ª edição, Coimbra Editora 2007 p66.

Administrativo. Com esse intuito diversos autores por forma a justificar essa deriva, argumentam que a administração fiscal não exerce poderes próprios de autoridade, e tampouco possui competência para impor comportamentos na esfera dos contribuintes, sendo que a obrigação de imposto, provem exclusivamente da Lei (Princípio da Legalidade art.º 8º da LGT e da Reserva de Lei Formal art.º 165 da CRP), cabendo à Administração apenas um papel de fiscalização adstrito ao cumprimento da *ex lege*, mais aduzem, que no caso de incumprimento do pagamento do imposto devido, também a Administração Fiscal, á imagem e semelhança dos particulares, não dispõem de prerrogativas para executar o património dos devedores, sendo obrigada a recorrer à tutela judiciária, justificando assim a suposta aproximação ao Direito Privado, vigorando um sistema próximo do sistema de Administração Judiciária. Nesse mesmo sentido, *Diogo Leite Campos* argumenta que sendo o Direito Fiscal um direito de sobreposição, que regula situações já reguladas por outros ramos do Direito, actuando em sede fiscal sob a perspectiva de obter receitas a favor de um ente público, é natural que vá beber conceitos e que esses mesmos ramos acabem por o influenciar, constituindo fontes subsidiárias do Direito Fiscal. Mais argumenta a favor desta tese que⁹⁷ “no Direito Tributário o contribuinte pode prestar garantia (...) e discutir judicialmente a legalidade do acto. Em termos substancialmente idênticos aos de qualquer relação entre privados, gerada por um título executivo”. Aduzindo ainda que num Estado de Direito é incompatível a supremacia da Administração mesmo que investida no seu *ius imperii*. Destarte para o referido autor a natureza do Direito Fiscal assume-se como um campo diversificado com um núcleo privado, não tendo dúvidas ao afirmar que a questão reside no facto de normas atinentes a outros ramos do Direito são utilizadas para preencher lacunas do Direito Tributário⁹⁸.

Tal consideração sobre o posicionamento do Direito Fiscal é porém rejeitada pela doutrina, desde logo porque não é aceitável num Estado Constitucional a primazia do primado do Direito Privado, que cabe apenas à Constituição, por outro lado, ninguém ousa colocar em causa a autoridade exercida pela Administração Fiscal ao liquidar os impostos, (tal competência encontra-se mesmo plasmada na Lei *in casu* no alínea a) do art.º 10.º do CPPT), está sem dúvida a praticar um acto executivo, gozando

⁹⁷ Cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p76.

⁹⁸ No sentido da aproximação do Direito Tributário ao Direito Privado, Diogo Leite Campos afirma claramente que “*Uma parte da melhor doutrina entende que a relação jurídica tributária é fundamentalmente uma relação obrigacional que, considerada na sua estrutura jurídica, se não distingue de qualquer outra obrigação privada. Dai que a relação jurídica seja integrada pelas normas do Direito Privado*” Cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p78.

do privilégio da auto- titulação sobre os contribuintes no âmbito das relações tributárias estabelecidas, constituindo-se nos nossos dias numa relação desigual como teremos oportunidade mais adiante de verificar, levando mesmo a que *Vieira de Andrade*⁹⁹ se refira às mesmas nos seguintes termos “*a intervenção administrativa, consubstanciada na exigência e percepção dos impostos (...) é seguramente das mais agressivas dos nossos dias*”.

Sobre a natureza do Direito Fiscal é nosso entendimento, face ao papel evidenciado pela Administração (pese embora a execução fiscal seja considerada um processo judicial) na execução fiscal, esta não é comparável á execução civil. Na verdade a execução fiscal pode considerar-se uma obrigação semi-executória¹⁰⁰, prevalecendo a força executiva dos actos unilaterais da administração.

Somos a assumir que o Direito Tributário assume-se como um Direito Especial, um ramo face ao Direito Administrativo¹⁰¹, que se consubstancia no Direito Público, uma vez que as relações tributarias estabelecidas entre o Estado e a Comunidade tem como objecto uma relação sinalagmática entre o interesse do primeiro (pese embora este se apresente por via de regra munido de poderes de autoridade, do *ius imperii*) na obtenção de receitas, e as expectativas do segundo, na satisfação de um rol variado e multifacetado de necessidades colectivas, assentes numa tributação proporcional e progressiva.

Indiscutível de resto será o seu carácter público, uma vez que apesar da crescente cooperação entre a Administração e os contribuintes, não se poderá afirmar que estamos perante uma relação equilibrada, nem o poderia ser. Note-se conforme expandido, que é uma relação em que um dos intervenientes está apetrechado de prerrogativas de poder público, que se manifestam desde logo, no nascimento da obrigação tributária, na sua génese, uma vez que é o Estado que define através de disposições normativas, quais os factos e entidades sujeitas a tributação, é também o Estado, *in casu* a Administração Tributária o credor da relação, e que subsume os factos á Lei (diga-se por vezes á sua medida e de forma não totalmente isenta ou desinteressada), liquidando o tributo, ainda que por vezes tenha de ficcionar valores¹⁰²,

⁹⁹ Vieira de Andrade “*Direito Administrativo e Fiscal*”, 1996, parte II, Editora Coimbra p3.

¹⁰⁰ *Ex vi* alínea f) do art.º10, 149.º, 150.º e 151.º do CPPT, compete ao serviço de finanças a instauração do processo de execução fiscal, e os subsequentes actos que respeitem ao mesmo. Com a excepção das decisões dos incidentes, embargos, oposição á execução fiscal entre outros, uma vez que são actos da competência dos tribunais tributários.

¹⁰¹ veja-se a este respeito o n.º 2 do art.º 1º da LGT que considera as relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a Administração Tributária agindo como tal e as pessoas singulares e colectivas

¹⁰² Referimo-nos á aplicação da avaliação indirecta da matéria tributável prevista que está nos art.º 87.º e 88.º, nas quais através de critérios objectivos de base técnico-científica, previstos no art.º 89º da LGT, definidos que seriam anualmente pelo Ministério das Finanças, após a audição das associações empresariais, e que consistiriam em margens de lucro ou rentabilidade padrão, por forma a

se procura uma aproximação á matéria colectável real, tendo como escopo o Principio Constitucional da Tributação pelo Lucro Real prevista que está no n.º 2 do art.º 104.º da CRP, e executando o contribuinte com vista a obter a satisfação do seu crédito tributário, através do uso do seu poder coercivo. Reside aqui de resto uma distinção face ao Direito Privado, em que o credor terá de recorrer á tutela judicial, uma vez que não se poderá fazer valer o seu direito coactivamente por si próprio.

6.2- Do Direito Tributário á relação de especialidade com o Direito Privado

Assente que está que o Direito Tributário é um ramo especial do Direito Administrativo, enquanto Direito Público comum, tal integração não obsta porém que cada um dos diversos campos do Direito Fiscal, tenha particulares relações, nomeadamente no que á integração de lacunas e apreensão de conceitos, com outros ramos de direito, como é visível na obrigação e exigibilidade do imposto face ao Direito Privado.

De facto, eventuais lacunas legislativas em sede fiscal, devem ser integradas, não apenas no âmbito do Direito Administrativo aplicável *ex vi* através da alínea c) do art.º 2º da LGT, mas também salvaguardando claro está, os princípios gerais do Direito, e a própria aplicação subsidiária do Direito Civil mormente prevista *ex vi* desta vez pela alínea d) do art.º 2.º do mesmo Código¹⁰³. A estribar esta posição, aduz *Menezes Cordeiro* que o fundamento de subsidiariedade do Direito Civil, no campo público e em concreto em sede Administrativa e em derivado Fiscal reside no facto do Direito Público concentrar em si os princípios gerais do ordenamento, e face a uma lacuna legislativa tais princípios ou mesmo através da analogia iriam prevalecer quando chamados a regular o caso carenciado de regras de Direito Publico¹⁰⁴.

evitar factores distorcidos de concorrência e que pese embora a LGT tenha entrado em vigor em 1999 ainda hoje não foram publicados e muito menos definidos. Justo se diga que a avaliação indirecta da matéria tributável também se efectua tendo por base os critérios do art.º 90.º da LGT, principalmente através da aliena d) do mesmo, que se refere a elementos e informações declaradas à administração tributária, bem como as relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte.

¹⁰³ A sufragar tal posição defende *Menezes Cordeiro* que “*O Direito Civil enquanto Direito Comum, tem aplicação subsidiária perante os diversos ramos jurídicos (...). Dependendo da situação lacunosa considerada e da sindicância operada através dos princípios do Direito Público, o Direito Civil pode ser chamado a complementar ou a integrar as mais diversas situações Administrativas*” ¹⁰³Cfr. *Menezes Cordeiro, António in “Tratado de Direito Civil Português”, Parte geral, Tomo I, 3ª Editora Almedina 2005 p 56 e 57.*

¹⁰⁴Conclui o mesmo autor a afirmar “*O recurso subsidiário ao Direito Civil passa pela determinação de uma lacuna no Direito Público, pelo estabelecimento da analogia e pela ponderação de Princípios*” Cfr. *Menezes Cordeiro, António in “Tratado de Direito Civil Português”, Parte geral, Tomo I, 3ª Editora Almedina 2005 p 57.*

Tal de resto tem sido a base doutrinária que sufraga a aplicação subsidiária do Direito Civil a situações que pertencem ao domínio do Direito Público, e que irá estribar no nosso entendimento a sua aplicação a título subsidiário, por forma a colmatar eventuais lacunas do Instituto da Prescrição em sede Fiscal.

Pela nossa parte, entendemos que no mundo agitado de hoje, a contraposição entre o Direito Público (em que domina a autoridade e a competência) e o Privado (pautado pela liberdade e igualdade) vem a tornar-se cada vez mais difusa dada a abundante produção legislativa que caracteriza a Ordem Jurídica Contemporânea, a qual vem multiplicar a interpenetração destes dois Ordenamentos Jurídicos aparentemente dissonantes.

Assente que está a natureza especial do Direito Tributário, julgamos que a decorrência de uma relação de subsidiariedade e confluência entre ele e o Direito Civil não oferece dúvidas, e confirma a relação de especialidade por nós, já aludida no capítulo anterior do nosso excursus a propósito da aplicação da Lei no tempo.

Mais se reforça no que concerne agora ao objecto do mesmo, a Caducidade e Prescrição das Dividas Tributárias, que a adopção de regras oriundas do Direito Civil no âmbito da Prescrição Tributária no nosso entendimento é uma evidência e traduz-se na aplicação de normas e Princípios de Direito Privado a um instituto, referimo-nos á Prescrição Tributária, que de *per si* é resultado ele mesmo de uma importação do Direito Civil, (não fosse o Direito Fiscal um direito de sobreposição), devidamente adaptado aos Princípios orientadores de Direito Público, em especial do Direito Administrativo e do sub ramo deste, o Direito Fiscal. Ora face ao recurso pelo Direito Tributário de soluções normativas presentes no Direito Civil, e de acordo com o já expandido anteriormente, reforçamos uma vez mais, esta nossa posição, desta vez com a opinião de Menezes Cordeiro¹⁰⁵ ao abrigo do qual “ *a contraposição entre o Direito Público e o Direito Privado (...) não está em jogo uma fronteira estrutural absoluta, a nível de situações jurídicas singulares, estas interpenetram-se, podendo mesmo consubstanciar-se conjunções complexas com elementos públicos e privados*”.

¹⁰⁵ Cfr. Menezes Cordeiro, António in “*Tratado de Direito Civil Português*”, Parte geral, Tomo I, 3ª Editora Almedina 2005 p 45.

7. - Da Caducidade no Direito Fiscal

Nesta sociedade onde vivemos, época em que a Administração Fiscal deu reconhecidamente alguns passos no sentido da sua modernização, nem sempre porém tal marcha foi acompanhada pela sua eficiência. São cada vez mais frequentes, os casos em que os tributos são heteroliquidados¹⁰⁶, deixando assim de estar tal papel reservado à Administração. A tendência tem sido, justo se diga, no sentido de sobrecarregar o contribuinte com mais esses ónus, aliviando assim a Administração de tais incumbências. Independentemente de quem esteja a cargo a liquidação do imposto, fruto da sopesada eficiência da Administração, da segurança jurídica e de uma previsibilidade económica, urge que se limite cada vez mais o tempo à disposição da Administração Fiscal de exigir o tributo em falta ao contribuinte.

Vertemos assim o entendimento que uma gestão eficiente do sistema fiscal, irá implicar necessariamente que a Administração exerça de forma cabal as suas prerrogativas, donde se destaca quanto ao presente tema, o direito à liquidação no mais breve prazo possível

Tomando como ponto de partida a sistematização do referido instituto no ordenamento jurídico-tributário, na Caducidade (artigo 45º da L.G.T.) regulamenta-se assim, o prazo para o exercício do direito de liquidação de determinado tributo pelo Estado. Não contende assim a caducidade com a obrigação tributária, mas tão-somente com o direito à liquidação propriamente dito¹⁰⁷, cujo titular activo é a Administração, o Estado em *latu sensu*.

De modo a caracterizar este instituto, e uma vez que á imagem da Prescrição, também aqui o legislador não cuidou de oferecer com acuidade uma definição conceptual do instituto, urge evidenciar a opinião de alguns autores, recorrendo assim quer á doutrina quer á jurisprudência de modo a constituirmos uma imagem tão fiel quanto nos seja possível da mesma.

Assim acentuado uma vertente mais garantística da Caducidade Fiscal, na opinião de *Manuel Henriques de Freitas Pereira* " constitui uma garantia dos contribuintes e uma fonte decisiva de segurança jurídica para estes, o facto de a partir de determinado momento a administração tributaria deixar de poder liquidar qualquer

¹⁰⁶ Impostos autoliquidados pelo contribuinte

¹⁰⁷ Segundo Sérgio Vasques "As regras da caducidade valem como numa espécie de aguilhão que mobiliza a Administração no seu trabalho quotidiano" cfr. Vasques, Sérgio in "Manual de Direito Fiscal", 2011 Editora Almedina p371

imposto ou outra prestação tributária"¹⁰⁸¹⁰⁹. Já nos termos da doutrina maioritária protagonizada pelo Juiz Desembargador *Joaquim Gonçalves*, "*a caducidade relaciona-se com o prazo durante o qual a Lei permite que a obrigação tributária seja objecto de constatação, consequente determinação e ainda de notificação*".¹¹⁰ Quanto a nós, a caducidade do direito á liquidação, serve-se de prazos pré-fixados caracterizados pela peremptoriedade e visa limitar o lapso de tempo a partir do qual ou dentro do qual há-de exercer-se o direito.

Pese embora á primeira vista os institutos da Caducidade e da Prescrição estejam próximos no que á definição dos mesmos diz respeito¹¹¹¹¹², a verdade é são várias as características dissonantes que os antagonizam, referimo-nos nomeadamente quanto ao objecto e fundamentos que os sustentam. Enquanto a Caducidade encontra por objecto os direitos potestativos, a Prescrição visa fundamentalmente direitos adquiridos. Não fosse suficiente, a Prescrição Tributária prende-se com o não uso, ou o não exercício de um direito, ao invés a Caducidade refere-se á falta de exercício de um direito num prazo pré-estabelecido.

Concluimos assim que o instituto jurídico *sub júdice* pode definir-se como a figura jurídica que define o termo natural da eficácia dos direitos, em virtude de ter sido atingido um prazo máximo anteriormente estabelecido, findo o qual, ultrapassado o prazo de caducidade no qual deveria ter sido liquidado e notificado o tributo, acaba por se consolidar a situação subjacente do sujeito passivo na relação tributária.

¹⁰⁸ Cfr. Pereira, Manuel Henrique de Freitas, in "*Fiscalidade*", 3.ª edição Almedina Editora, 2009, p.310

¹⁰⁹ Sob uma perspectiva distinta, assente na ideia da caducidade como meio extintivo das obrigações, á imagem do Instituto da prescrição, Saldanha Sanches, afirma que seguidamente á extinção das obrigações por cumprimento, segue-se a extinção pela simples verificação de um facto jurídico *in casu* o decurso de um dado prazo "*O principal limite temporal para a exigibilidade das obrigações fiscais e para a atribuição de responsabilidade ao contribuinte coincide com o fim do poder de aplicação da lei a um certo facto tributário: a caducidade do poder de liquidar*" cfr. Saldanha, Luís Sanches in "*Manual do Direito Fiscal*", 3ª edição, Coimbra Editora 2007 p259

¹¹⁰ Cfr. Gonçalves, Joaquim in "*A caducidade face ao Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*", Vislis Editores, 1999 p 232

¹¹¹ A consagrar a proximidade a que fazemos referencia, veja-se que em termos históricos, apenas com a reforma fiscal de 1958 – 1965 se determinou a distinção entre os dois institutos, sendo que *in casu* apenas se previu um prazo geral para a prescrição fiscal dos impostos, relegando a Caducidade para outros códigos fiscais e aduaneiros.

¹¹² No que se refere á proximidade conceptual da caducidade e prescrição tributária, repare-se no caso das retenções na fonte em IRS, a cargo das entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a retenção. As referidas entidades, são obrigadas a proceder á retenção do imposto resultante da aplicação das taxas previstas nos art.ºs 99º a 101º do CIRS. Tais quantias devem ser entregues nos Cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas ao abrigo do n.º 3 do art.º 98º do CIRS. Casos existem porém, que as entidades retêm os referidos montantes, na qualidade de substituto tributário, mas não procedem á entrega do imposto correspondente nos cofres do Estado. Analisando de forma superficial o caso, tudo nos levaria a crer que seria de aplicar o regime da caducidade, cabendo ao Estado liquidar o imposto em falta. No entanto o regime a aplicar, será o regime da prescrição, porquanto a retenção na fonte é feita por conta do imposto devido a final, o que origina que em tais casos não estejamos perante uma liquidação efectuada pela Adm.Fiscal, nem mesmo em autoliquidação. Tratam-se sim, de casos em que a liquidação foi efectuada pelo sujeito passivo ou o substituto legal no lugar do mesmo, sendo que a liquidação apenas irá ser efectuada *á posteriori*, com as declarações dos contribuintes. *In casu*, ás retenções na fonte efectuadas e não entregues, o papel da Adm. Fiscal confinar-se-á ao apuramento dos montantes efectivamente retidos e não entregues, e exigir ao devedor o cumprimento da obrigação a que estava adstrito, no prazo previsto da prescrição fiscal. Não logra a existir qualquer acto de liquidação por parte da Administração ou do contribuinte, razão pela qual não se possa referir a existência de uma verdadeira liquidação, e explicação suficiente pela não aplicação de um prazo de caducidade, mas sim de prescrição, posição essa que encontra a exacta expressão no sumário do Ac. do STA, de 14.11.2007, processo n.º 730/07.

Discorremos ainda sobre a Caducidade do direito á liquidação no Direito Tributário, desta vez sobre uma questão colateral, mas que contende com a exigibilidade da dívida tributária, sendo uma questão que se reveste de especial importância, referimo-nos á sua notificação de forma válida¹¹³, ao abrigo dos artigos 38.º e 39.º do CPPT, e eficaz ao contribuinte no prazo de quatro anos.

Ora, pese embora a liquidação do imposto ou taxa deva ocorrer no momento em que a Lei assim o determina, casos existem em que apenas num momento posterior se procede à liquidação, através de liquidações adicionais de imposto p.ex. Casos em que se subsume que mesmo em tais ocasiões a liquidação apenas poderá ser efectuada e devidamente notificada dentro do prazo previsto na Lei, uma vez que ultrapassado o mesmo, assiste-se á preclusão do direito á liquidação do imposto. Não obstante tal preclusão e caso a notificação seja efectuada de forma extemporânea, considera e bem a jurisprudência, que a mesma é ineficaz e encontra-se eivada de erro, sendo mais do que suficiente para anular as liquidações *sub judicio*, e que consequentemente tal anulação judicial do acto tributário nas palavras de Freitas do Amaral, “*implica a anulação de todos os seus efeitos ex tunc, pelo que tudo se deve passar como se ele não houvera sido praticado*”¹¹⁴. Mais se releva que a falta de notificação da liquidação do tributo em falta dentro do prazo de caducidade, é um motivo idóneo especialmente previsto no n.º 1 da alínea e) do art.º 204º do CPPT para a interposição de oposição á execução fiscal.

O referido entendimento cristalizou-se e ainda hoje é tido como válido, previsto que está no art.º 45º da LGT, impelindo que o direito á liquidação, esteja dependente não só da perfeição interna do acto de liquidação, mas também da notificação do mesmo dentro do prazo legal,¹¹⁵. Originando o seu incumprimento, a inexigibilidade do imposto. Termina-se referido que é a Administração Fiscal que recai o ónus da prova da validade, (no qual se inclui a tempestividade) da referida notificação da liquidação.

¹¹³ Sobre a eficácia da notificação da liquidação, atente-se á anotação n.º 2 do art.º 45º da LGT, uma vez que apenas com a notificação a dívida tributária se torna certa e exigível, sendo o corolário de um princípio constitucional presente na Constituição da República, *ex lege* n.º 2 do art.º 268, in Campos, Diogo Leite / Rodrigues, Benjamim / Sousa, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária, Comentada e anotada de Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa*, 3.º edição Vislis editores p206. Mais se releva que a falta de notificação da liquidação do tributo em falta dentro do prazo de caducidade, é um motivo idóneo especialmente previsto no n.º 1 da alínea e) do art.º 204º do CPPT para a interposição de oposição á execução fiscal.

¹¹⁴ Cfr. Freitas, do Amaral in “*A execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*” 2ª edição, Almedina Editora 1997p 65,

¹¹⁵ Na linha de que a notificação da liquidação se reveste de um requisito de eficácia, a ser cumprido no prazo de caducidade, vejam-se os Acs. da Secção do Contencioso tributário de 12-02-1997, Rec n.º 21.001 de 28-01-1998, e Rec. N.º 20.639 relatado a 25-03-1998.

7.1 - Do Prazo de Caducidade e da sua Suspensão

Quanto ao prazo de caducidade propriamente dito, estabelecido que está na LGT o prazo de 4 anos, regime-regra utilizado na falta de um prazo especial, consagra assim um princípio de razoabilidade temporal, no sentido de notificar e exigir ao contribuinte o tributo a que está adstrito. Mais se refere que o prazo *supra* referido, é o prazo comum sem prejuízo do mesmo poder ser encurtado¹¹⁶.

Uma breve nota no entanto por pertinente que nos afigura, para as alterações introduzidas pelo Dec. -Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro, que veio modificar a redacção do n.º 2 do art.º 45º da LGT, ínsito legal que se referia a casos, em que as correcções á matéria colectável seriam efectuadas por recurso a métodos indirectos de nos termos do art.º 88º da LGT, ou ainda em *teoria*¹¹⁷ por aplicação de indicadores objectivos de actividade, casos em que á Administração Fiscal bastava comparar a situação fiscal e contabilística do contribuinte, com indicadores a que a LGT se referia no seu art.º 89º da LGT por forma a aferir da situação irregular do contribuinte.

Não podemos deixar de relevar que pese embora a eficiência e progressos propagados pela Administração, inclusive com a implantação de novas formas de fiscalização como o *E-factura*, em claro sentido de involução e retrocesso tenha decidido revogar o prazo de 3 anos do direito á liquidação no caso de aplicação de métodos indirectos (sendo este um dos métodos mais utilizados pelos serviços inspectivos para a aferição da matéria colectável dos contribuintes, na inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declarações fiscais do sujeito passivo inspeccionado) aumentando assim em consequência o prazo previsto para a liquidação, *in casu* liquidação oficiosa do tributo em falta.

Ao fazê-lo, vertemos o entendimento que tal foi um reconhecimento por parte da Administração, no que á Caducidade diz respeito, que existem ainda avanços significativos a serem feitos nesta área, tendentes á diminuição do prazo da liquidação

¹¹⁶ A respeito do encurtamento do prazo de caducidade, veja-se a título de exemplo o prazo previsto no n.º 2 do art.º 45 LGT que prevê justamente um prazo de caducidade 3 anos, reportando-se a irregularidades fiscais do contribuinte relativamente fáceis de serem apuradas e corrigidas pela Administração (casos de erro evidenciado na declaração do contribuinte, Mod 3 do IRS, Mod 22 de IRC, e Mod 1 de IMI). Mais se acrescenta que o encurtamento do prazo de caducidade, estriba-se na percepção de que basta a mera análise da declaração emitida pelo contribuinte, para apurar as correcções fiscais eventualmente a serem efectuadas pela Administração Fiscal, não sendo necessária porquanto a feitura de qualquer procedimento inspectivo para esse efeito.

¹¹⁷ Referimo-nos em *teoria* porque na verdade até aos dias de hoje, tais indicadores nunca lograram a ser aprovados e a sair do papel e das boas intenções do legislador, pese embora a já completa realização de estudos e base de dados constituída pela Administração, o que resultava na inutilidade do referido preceito legal, pelo menos nos termos em que estava redigida. A realização dos mesmos aliás, nem se afigurava ser uma matéria complexa e grande parte do trabalho já foi realizado, bastando uma auscultação prévia das associações empresariais e profissionais, e a determinação de margens de lucro ou rentabilidades tendo em linha de conta a localização e o tecido profissional em que se inseria a actividade.

e notificação válida da mesma, conforme determinava a Lei de autorização da LGT, e conforme seria expectável de uma Administração cada vez mais eficiente.

Ainda no que concerne ao prazo aplicável de caducidade, de referir que por razões de ordem histórica (nomeadamente disposições transitórias no âmbito da Avaliação Geral) e que subsistiram á reforma da tributação do património perpetuada através do DL n.º 287/2003 de 12 de Novembro, continuam ainda hoje a subsistir prazos especiais de caducidade no domínio da Tributação do Património¹¹⁸. Da nossa perspectiva, os fundamentos que norteiam estes casos de caducidade “*opus legis*”, designação por nós adoptada, são de ordem distinta da tutela da segurança jurídica que presidem a dita caducidade normal, relacionando-se mais com motivos de ordenação administrativa, e com o carácter histórico pela qual a tributação do património sempre foi reconhecida.

Por último, expendemos ainda quanto ao prazo de caducidade que o mesmo quer em sede Fiscal, quer em sede Civil (veja-se o art.º 328 do C.C.) não se reveste de um carácter absoluto.

Sendo que é no art.º 46º¹¹⁹ da LGT que encontramos as causas dotadas da virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito á liquidação. Das várias, reportamo-nos apenas á mais frequente e a nosso ver mais importante, nomeadamente á suspensão decorrente de uma inspecção externa¹²⁰ por parte da Administração Fiscal. A suspensão da caducidade do direito á liquidação, coincide no seu início, com o começo do procedimento inspectivo, sendo este último *in principium* contínuo e devendo ser concluído preferencialmente no prazo máximo de 6 meses a contar da notificação ao contribuinte nos termos legais de início de acção de inspecção externa, conforme determina o n.º 2 do art.º 36º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - doravante designado apenas por RCPIT.

Não obstante o expendido, *mister* será dizer que tal prazo poderá ser objecto de prorrogação do seu prazo por mais dois períodos de três meses, desde que estejam

¹¹⁸ Frisamos por exemplo o prazo de 8 anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito do prédio para efeitos de tributação de IMT, previsto que está no art.º 35 do CIMT. Veja-se ainda a aplicação do mesmo prazo, desta vez referente á caducidade de liquidação do imposto de selo no que respeita às aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 da tabela geral ou no caso de transmissões gratuitas, ou ainda no caso de usufruto indevido de isenção de IMI, omitindo a necessária actualização de Matriz nos termos do artigo 113.º do CIMI.

¹¹⁹ Importante será de referir que a Constitucionalidade do artigo 46º da LGT, tem sido posta em causa por parte da doutrina, uma vez que a LGT foi elaborada ao abrigo de autorização legislativa da Ass. República, cuja estatuição não compreendia a previsão de um regime suspensivo de caducidade. Refere a Doutrina quanto á eventual inconstitucionalidade do referido artigo, que a lei de autorização apenas previa quanto a matérias que contendiam com prazos, á revisão dos prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e prescrição no sentido de diminuir e encurtar os mesmos, em harmonia com um suposto aumento do grau de eficiência da Administração.

¹²⁰ De relevar que apenas um procedimento inspectivo externo tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade, não logrando de provocar tal efeito a inspecção interna a cargo dos serviços. Mais se afirma que o critério distintivo entre procedimentos externos e internos consta exatamente do artigo 13º do RCPIT.

preenchidas as condições das alíneas do n.º 3 do mesmo artigo, condições essas não cumulativas. Ainda nos termos do referido artigo, o efeito suspensivo referido anteriormente, cessa no entanto o seu efeito, caso a duração da inspecção externa ultrapasse o prazo de seis meses após a notificação, contando-se o prazo de caducidade desde o início da acção inspectiva. Mais nos referimos que a prorrogação do prazo da acção inspectiva, terá de ser tempestivamente requerida ao abrigo da alínea b) do artigo 36º, n.º 3 do RCPIT, tendo a sua autorização ser sancionada por entidade competente.

Ainda a propósito do prazo de 6 meses para a conclusão do procedimento inspectivo, e conforme a doutrina tem assinalado, apesar de não estar previsto em sede de RCPIT e LGT qualquer cominação perante a inobservância do referido prazo, e não se tratar de um prazo meramente ordenador, a única consequência a retirar do incumprimento do mesmo, será a cessação do efeito suspensivo do direito á caducidade da liquidação, paralisado que estava com a acção inspectiva externa.¹²¹¹²², Não constituindo de *per si* uma ilegalidade autónoma, capaz de eivar de ilegalidade o acto tributário¹²³. A ser como é, cessando o efeito suspensivo decorrente do início da acção inspectiva, o prazo de caducidade corre continuamente e sem qualquer suspensão, como se não tivesse existido acção de inspecção externa (penalizado assim a Administração pela prorrogação da inspecção, prevendo um tempo menor para a eventual liquidação adicional que venha a ter lugar).

Por último quanto ao conhecimento da Caducidade Tributária, expendemos que tendo o legislador estribado a *mens legis* do instituto nos motivos já aduzidos, e por forma a fomentar a brevidade da definição das relações jurídico-tributárias, uma liquidação notificada após o decurso do prazo de caducidade, seria sempre um acto tributário que padeceria de vício de violação de lei, originando a anulabilidade do

¹²¹ Nos termos defendidos pela doutrina, pese embora a previsão daquele prazo de seis meses “...o RCPIT e a LGT, não prevêm qualquer ilegalidade que possa resultar da inobservância de tal prazo”, sem que tal signifique que “estejamos perante um prazo meramente ordenador ou disciplinador, cuja inobservância não tem qualquer consequência” – vide, RCPIT, anotado e comentado, Rocha, Joaquim Freitas e outro, Coimbra Editora, 1ª edição, 2013, pág. 198.

¹²² Sendo a única consequência a retirar da análise, a que nos propusemos da jurisprudência como são disso exemplo, entre outros, os acórdãos do STA, de 29/11/06 (processo n.º 0695/06) e do TCA Sul, de 24/05/11 (processo n.º 04311/10) – no primeiro aresto citado, pode ler-se “Daqui é de concluir que o prazo de inspecção é contínuo, devendo esta ser concluída no prazo de 6 meses, com as excepções previstas no n.º 3 deste artigo. E que consequência para a violação de tal prazo? O citado artigo 46º, n.º 1 da LGT diz-nos qual a consequência: o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início. É esta a consequência. E mais nenhuma. O legislador pretende que o prazo de inspecção não seja ultrapassado. E, se for ultrapassado, há uma consequência para a administração fiscal. Tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão”.

¹²³ Sobre a consequência do incumprimento do prazo da acção inspectiva, e das suas implicações no acto tributário, veja-se o Acórdão do STA de 29-11-2006, processo n.º 695/06. Ainda a respeito desta mesma questão o acórdão do STA de 27-02-2008, processo n.º 955/07 do qual se destaca “Desproporcionadamente gravoso para a prossecução do interesse público na obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades, a cargo da administração tributária, seria a consequência jurídica da ilegalidade do acto de liquidação dos tributos incluídos no âmbito da inspecção, por violação daquele prazo...”.

mesmo, concluindo-se assim que a caducidade não é de conhecimento oficioso e terá forçosamente de ser arguida.

7.2 - Dos Fundamentos da Caducidade e da Prescrição Tributária.

No que concerne aos fundamentos, e motivações que norteiam os institutos da Caducidade e da Prescrição *latu sensu*, estes apresentam-se de várias ordens, consoante o ramo de Direito a que estejamos a fazer menção. Neste sentido, enquanto no Direito Civil estamos na esfera dos direitos disponíveis, assistindo-se assim a uma predominância do interesse privado face ao interesse público, em claro contraponto, no âmbito do Direito Público, nomeadamente no ramo do Direito Fiscal estamos no domínio de direitos indisponíveis¹²⁴, mormente de direitos de crédito, no sentido que não podem ser alterados por vontade das partes, sob pena de se infringir para além do Principio da Legalidade, o Principio da Legalidade da Actividade Administrativa.

Assistimos assim neste ramo de Direito Público, á supremacia do interesse público, face aos interesses privados, a provar essa mesma hierarquia de valores note-se a título de exemplo, o caracter oficioso da prescrição reconhecido no art.º 175º do CPPT¹²⁵

No âmbito do segmento tributário, uma vez que é este que contende com o *thema decidendum* do nosso excursu, verifica-se contrariamente ao que sucede noutros ramos do direito, que as motivações que presidem aos institutos da Prescrição e da Caducidade acabam por convergir, assumindo-se essencialmente como garantias a favor dos contribuintes. O sentido garantístico dos supra referidos institutos está bem presente nos valores pelos quais se batem, referimo-nos á segurança, á certeza jurídica, em estreita ligação com a confiança dos cidadãos, princípios esses que se assumem como princípios enformadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam necessariamente uma consolidação das expectativas juridicamente criadas por parte dos

¹²⁴ Sobre o caracter indisponível dos direitos em presença no ordenamento tributário, veja-se o n.º 2 e 3 do art.º 36º da LGT, sendo que segundo o apontamento n.º 5 ao supra referido artigo, “nenhum elemento de relação tributária pode ser alterado por vontade das partes: nem o objecto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento; etc. A isto se opõe o princípio de legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa. A vontade das partes, quer da administração, quer dos contribuintes, não releva juridicamente enquanto tal. Uma vez preenchidos os pressupostos de facto, nasce a obrigação estreitamente vinculada. Mesmo no âmbito de conceitos indeterminados, está-se perante o seu preenchimento em obediência à lei e não aos interesses das partes” in Campos, Diogo Leite / Rodrigues, Benjamim / Sousa, Jorge Lopes de in “Lei Geral Tributária, Comentada e anotada de Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa”, 3.ª edição Vislis editores p171

¹²⁵ A respeito dessa hierarquia de valores, atente-se á opinião do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa segundo a qual “subjacente ao estabelecimento de um regime de conhecimento oficioso da prescrição, está o entendimento de que o interesse da segurança ou certeza jurídica deve prevalecer sobre o interesse patrimonial do credor tributário” in “Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas” 2ª edição 2010, editora Áreas Global p18.

destinatários das normas fiscais, os contribuintes, bem como na actuação do Estado, a tão necessária estabilização das relações jurídico-tributárias, evitando o tumulto provocado por uma exigibilidade coerciva de um direito findo o prazo legalmente previsto.

O papel a desempenhar assim pelas referidas garantias consagradas constitucionalmente (*vide* Art.ºs 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa)¹²⁶ será o de salvaguardarem a ideia de previsibilidade/ estabilidade da actuação do Estado *in casu* a Administração Fiscal, impondo condicionantes á actuação vinculada do mesmo para além de um prazo pré-determinado, quer na óptica do exercício de um direito de forma intempestiva, esgotado que foi o prazo de caducidade em que a liquidação poderia ser formulada, (consolidando-se a situação tributária subjacente), quer no uso de meios coercivos para obter o cumprimento de uma dívida já prescrita por outro. Previsibilidade essa de resto tão necessária quer ao tráfego jurídico, á vida social e fundamentalmente às trocas comerciais.

Nesta linha de raciocínio, que subordina a tutela efectiva do Estado, como credor tributário, à defesa dos direitos e liberdades dos seus cidadãos, a doutrina é unívoca e para além do expendido pelo Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa* em nota de rodapé, no sentido que o Estado deve desprover-se de interesses patrimoniais sacrificando-os se necessário, quando contendem com valores maiores como a segurança ou a certeza jurídica, também o Juiz Desembargador *Benjamim Rodrigues* partilha desse mesmo ponto de vista¹²⁷, assumindo *que “quer a prescrição, como a caducidade do direito de liquidação, encontram a sua explicação em razões de segurança e paz jurídicas, quer para o Estado, quer para o cidadão”*¹²⁸.

A verdade porém é que princípios como a Segurança Jurídica e o da Confiança não são um exclusivo do Direito Fiscal, mas princípios transversais a todo o

¹²⁶ De referir que a Caducidade e a Prescrição tributárias, em virtude de serem garantias consagradas constitucionalmente, encontram-se salvaguardados por reserva de lei formal da Assembleia da República, sendo que qualquer alteração aos seus regimes encontra-se constitucionalmente limitada, nos mesmos termos que estão as regras de incidência tributária. Atente-se ao n.º 3 do art.º 103º da CRP no sentido em que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da Lei”.

¹²⁷ A confirmar a unanimidade da doutrina na questão controvertida, mister será fazer uma referência á opinião desta vez de *Saldanha Sanches*, que considera que “a formação de uma dívida fiscal cria um dever de cumprimento ao sujeito passivo, é certo, mas trata-se de um dever de pagamento que se não pode manter por tempo indefinido. É por isso que os prazos de prescrição tal como os prazos de caducidade, criam um limite temporal para a manutenção dos direitos, como forma de garantir a segurança e a paz jurídica” cfr. *Saldanha, Luís Sanches in “Manual do Direito Fiscal”, 3ª edição, Coimbra Editora 2007 p261*

Na mesma linha, e a justificar os fundamentos destes dois institutos sublinha-se uma vez mais a posição do Juiz Desembargador *Joaquim Gonçalves*, segundo o qual “apontam-se por isso razões atinentes á necessidade de certeza dos direitos e das relações jurídicas, razões de interesse público, da paz familiar e segurança social, da circulação e interesse de brevidade das relações jurídicas” Cfr. *Gonçalves, Joaquim in “A caducidade face ao Direito Tributário”, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999 p 228.*

¹²⁸ Cfr. *Rodrigues, Benjamim Silva in “A Prescrição no Direito Tributário”, publicado in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores Lisboa 1999.*

ordenamento jurídico, assumindo-se como uma preocupação e fundamento comum, pese embora os distintos interesses em presença quer no ordenamento civil, quer no ordenamento tributário, a este respeito e a sufragar o que afirmamos, permitimo-nos a citar *Saldanha Sanches*¹²⁹ segundo o qual “*A segurança jurídica não é um problema específico do direito tributário, é um problema que abarca todos os ramos do Direito (e com especial acuidade no Direito Penal) que visa possibilitar os cidadãos a fazer uma previsão das consequências do seu comportamento*”.

Ora se por um lado é exigido que os agentes económicos e os cidadãos conheçam e cumpram os seus deveres perante o Estado, inseridos que estão numa relação sinalagmática com o mesmo, o chamado “*contrato social*” de *Rosseau*, expectável será que vejam os seus legítimos direitos e expectativas mais do que reconhecidas, salvaguardadas por forma a poder prever os seus comportamentos futuros.

A referida previsibilidade de resto, assente não apenas na actuação do Estado mas também na lei aplicável poderá ser facilmente colocada em crise por normas que contrariem expectativas legitimamente criadas, nomeadamente as que contendam com as garantias dos contribuintes, como são exemplo disso as sucessivas alterações de regimes, prazos e a instabilidade provocada pela multiplicidade crescente de actos quer suspensivos e interruptivos que têm vindo a ser impostas, com vista ao seu cada vez maior alargamento e que têm um óbvio reflexo nos institutos da Caducidade e Prescrição tributárias.

Os supra referidos institutos, na medida em que são garantias constitucionalmente previstas¹³⁰, devem ser assim preservadas, por forma não colocar os contribuintes numa posição em que possam ser alvo de liquidações extemporâneas por parte da Administração Fiscal, salvaguardando-os desses mesmos actos de cobrança coerciva de imposto para além de um pré-determinado prazo, para além do decurso do prazo de Prescrição, por forma a reforçar a Segurança Jurídica, consubstanciando-se esta em si mesmo um valor constitucional¹³¹, uma vez que é um

¹²⁹ Cfr. Saldanha, Luís Sanches in “*Manual do Direito Fiscal*”, 3ª edição, Coimbra Editora 2007 p169.

¹³⁰ Assumem-se como garantias constitucionalmente previstas, uma vez que são parte integrante dos princípios constitucionais, na medida em que são referidos na “*Constituição Fiscal*” constante dos art.ºs 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

¹³¹ Urge aduzirmos que o Princípio da Segurança Jurídica, pela importância do papel que desempenha na regulação da sociedade como a conhecemos, e na tutela que exerce na confiança dos contribuintes depositada na actuação dos órgãos do Estado, mereceu acolhimento Constitucional, vide art.º 2º da Constituição da República Portuguesa.

Princípio enformador do nosso sistema jurídico, e pedra basilar do que pretende ser um Estado de Direito Moderno (provado que está que um não subsiste sem o outro).¹³²

Conforme expendido anteriormente, a verdade é que nos deparamos com dificuldade em estabelecer uma distinção pura entre os dois institutos, a partir pelo menos da diferença de fundamentos específicos em que se baseiam cada um deles.

Já no que concerne à sua conceptualização legal, no Direito Fiscal¹³³ os dois institutos foram expressamente distinguidos pelo legislador, quer no que se refere a nível sistemático (uma vez que a caducidade encontra-se plasmada no art.º 45º e a Prescrição no art.º 48º da LGT), quer no que se prende com os seus conceitos axiológicos, pese embora quanto aos seus fundamentos estes, comunguem os mesmos princípios e pugnam pelos mesmos fins.

De resto, carecia de sentido se assim não fosse uma vez que ambos são garantias ao dispor dos destinatários das normas fiscais, os contribuintes, e têm como objectivo comum prevenir eventuais abusos por parte da Administração Fiscal no âmbito das suas competências, num ténue equilíbrio entre a captação de recursos, o interesse público, e expectativas criadas pelos contribuintes, neste sentido revemo-nos nas palavras de *Casalta Nabais* quando a este respeito refere “*ponderação entre o interesse público e a sua imperiosidade em obter receitas fiscais (...) e o interesse na protecção de confiança (legítima, fundada e solidificada) dos contribuintes*”¹³⁴.

Mais aduzimos, até pela preponderância crescente que o Direito Fiscal tem tido na nossa Sociedade, urge que o mesmo seja cada vez mais sancionado/ regulado, não só face às lacunas legislativas que ainda apresenta como um todo, (não fosse o Direito Fiscal um direito de sobreposição), mas em particular nas lacunas que evidencia no regime dos dois institutos em causa (não fossem a Caducidade e a Prescrição Tributária, regimes importados do Direito Civil).

Face às motivações aduzidas, referimo-nos à volatilidade crescente da lei fiscal, á cada vez maior sucessão de regimes como são exemplo as sucessivas alterações e lacunas existentes, e á necessária estabilidade e segurança jurídica que qualquer sociedade tem

¹³² Ainda sobre o papel desempenhado pela segurança jurídica e o Princípio da Confiança na estabilidade da Sociedade e na defesa das expectativas legitimamente fundadas dos cidadãos, relevamos a visão de António Santos Justo segundo a qual “*a certeza jurídica determina a estabilidade, cognoscibilidade e a previsibilidade do direito. Os contribuintes devem poder conhecer as normas jurídicas e o direito que é dito pela Administração e pelos tribunais em termos de pautarem por eles a sua conduta consciente e livremente in “Introdução ao Estudo do Direito, 3ª edição”, Coimbra editora p222.*

¹³³ Contrariamente ao que se sucede no ordenamento Civil, em que Caducidade e Prescrição muitas vezes se confundem, dúvidas houvesse desta nossa afirmação, veja-se o art.º 299º do C.C. que prevê expressamente a possibilidade de alteração da qualificação legal, podendo uma nova lei considerar de caducidade um prazo, que a lei anterior considerava como prazo de prescrição e vice-versa.

¹³⁴ Cfr. Nabais, José Casalta in “*Direito Fiscal*” 6ª edição, Almedina Editora 2011

de estar apetrechada, premente nos afigura a necessidade cada vez maior, de regulamentar os aludidos institutos no sentido de os tornar mais eficazes actuates, no sentido inverso á sua cada vez maior restrição, caminho que tem sido percorrido até hoje¹³⁵. A nosso ver, e porque outros agentes não o fazem, caberá à doutrina o desafio de colmatar as lacunas presentes nos supra referidos institutos, e estabelecer com cada vez mais acuidade as regras que enformam os mesmos, sendo nesse sentido o nosso excursus.

8 – Da Prescrição na Lei Geral Tributária

Feito o enquadramento jurídico do instituto da Caducidade no Direito Tributário, cumpre encetar agora a abordagem a outro tema central da nossa tese, referimo-nos ao instituto da Prescrição no segmento fiscal, um dos *thema decidendum* do presente excursus. Prosseguindo o *iter* lógico de tramitação inerente do procedimento Fiscal, notificado da liquidação no cômputo do prazo de Caducidade, e ultrapassado que foi o prazo de pagamento voluntário previsto que está no art.º 88º do CPPT, e recordando uma vez mais que o crédito tributário é por determinação legal indisponível previsto no n.º 2 do art.º 30º da LGT, findo o prazo referido, os serviços competentes extraem a respectiva certidão de dívida tendo como base os elementos que tiverem a seu dispor que servirá de base a instauração do processo de execução fiscal conforme o disposto no n.º 5 do art.º 88º do CPPT. No caso de incumprimento por parte do devedor tributário, e já em sede de processo de execução fiscal, o título executivo consiste numa certidão ou em qualquer outro documento a que, por lei especial, seja atribuída força executiva¹³⁶ (cfr.artº.162.º do CPPT), estando os respectivos requisitos consagrados no art.º 163.º do CPPT.

É com a ocorrência do facto tributário, e ultrapassado que foi o prazo de pagamento voluntário, uma vez constituído o título executivo, que se irá finalmente entrar no domínio da Prescrição da dívida Tributária, e do prazo que a Administração Fiscal tem à sua disposição para cobrar coercivamente a quantia exequenda.

¹³⁵ A este respeito permitimo-nos citar Diogo Leite Campos¹³⁵ quando refere “*basta contemplar as constantes alterações a que estão sujeitas as leis fiscais, mesmo as mais recentes e as de presumida valia técnica para se pôr imediatamente em duvida qualquer sentido de ordem, e se começar a suspeitar que as normas tributárias nada mais serão de que um agregado informe, unidas só pela vontade imperiosa do legislador. Agregadas por força de múltiplos interesses de pressões, sobretudo pelo interesse do legislador em obter cada vez mais receitas – os fins justificam os meios*” Cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p10

¹³⁶ Cfr. se destila do Acórdão do TCAS proc. n.º 06061/12 Promulgado em 11-12-2012.

Prememente seria discorrermos sobre a mesma através da sua definição, porém á imagem e semelhança do seu homólogo Civil, também o legislador tributário não cuidou de oferecer uma definição conceptual sobre o supra referido instituto.

Assim contrariamente á posição defendida pelo Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa*¹³⁷, no que ao segmento Fiscal diz respeito, segundo a qual ao contrário do que se sucede no regime Cível, a definição conceptual quer do instituto da Caducidade quer da Prescrição não se apresenta particularmente nítida, tendo tido no entanto o legislador em sede Fiscal a atenção de destriçar claramente as duas figuras¹³⁸, definindo-as no art.º 45º e 48º da LGT, quanto a nós pese embora assintamos com a sua posição em sede Cível, não o podemos acompanhar no que ao Ordenamento Tributário diz respeito.

Muito embora reconheçamos a acuidade que o legislador teve em distinguir estes dois institutos jurídicos, prevendo-os em dois preceitos normativos distintos¹³⁹, a verdade é que quanto a ambos porquanto apenas previu quanto aos efeitos jurídicos que produzem, não oferecendo nenhuma definição legal das duas garantias Constitucionalmente previstas¹⁴⁰.

Forçoso será recorrermos a outras fontes mediatas de direito, como a Doutrina e a Jurisprudência¹⁴¹, de modo a encontrarmos elementos quer nos permitam definir com razoável acuidade uma definição desta figura jurídica.

A nível sistemático e quanto aos seus efeitos, a Prescrição Tributaria encontra o seu posicionamento no capítulo IV da Lei Geral Tributária, cuja epígrafe é “*Extinção da Relação Jurídica Tributária*”, tal distribuição não foi de todo fortuita por parte do legislador, uma vez que quanto aos seus efeitos, o referido instituto, sendo uma excepção peremptória¹⁴², possui como escopo a extinção de direitos pelo seu não exercício num determinado prazo, findo o qual o devedor pode recusar o cumprimento da prestação e opor-se ao seu exercício coercivo, consubstanciando uma forma de

¹³⁷ Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in “*Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*” 2ª edição 2010, editora Áreas Global p16

¹³⁸ Não resulta para nós, tendo pelo menos como ponto de partida as disposições legais vertidas no Lei Geral Tributária, nítido conforme afirma o Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa* que o regime da caducidade se aplica “*ao direito de liquidar os tributos, e o regime da prescrição se prende com a autotutela exclusiva do Estado de cobrar coercivamente tributos anteriormente liquidados*” Cfr. Sousa, Jorge Lopes de in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p16

¹³⁹ Referimo-nos ao art.º 45º que versa sobre a Caducidade e ao art.º 48º que se refere ao instituto jurídico da Prescrição, ambos previstos na Lei Geral Tributária.

¹⁴⁰ É nosso entendimento que não o fez, pese embora o devesse ter feito. Uma vez que estamos perante garantias ao dispor dos contribuintes, no âmbito de relações jurídico-tributárias, e como tal subordinadas ao Princípio da Legalidade tributária de reserva de lei formal, consagrado no n.º 2 do art.º 103º da CRP. Merecedoras assim de uma forma de tratamento mais solene e de definição legal por forma a serem mais facilmente aplicáveis.

¹⁴¹ Sobre a definição conceptual do instituto da Prescrição Tributária oferecida pela Jurisprudência, veja-se o Ac. do TCA Norte promulgado em 26-03-2015, Proc. n.º 00161/05.2BEVIS, segundo o qual a Prescrição assume-se como uma garantia dos contribuintes por constituir uma segurança jurídica para estes, na medida em que estabelece um limite temporal para cobrar os impostos, determinando a extinção das obrigações tributárias pelo decurso de um determinado prazo fixado na lei, ficando o contribuinte com *jus* à não exigibilidade do tributo

¹⁴² No sentido de se afirmar a prescrição tributária como uma excepção peremptória de conhecimento oficioso, veja-se o colendo acórdão do STA, relatado em 18-06-2013, Proc. N.º 0217/13.

extinção da relação tributária, á imagem de resto do que acontece com o mesmo instituto homologo em sede Civil, porém conforme veremos com fundamentos bastante distintos.

A prescrição tributária encontra-se assim sistematizada no mesmo capítulo, em que figuram outras figuras jurídicas que tal como o referido instituto comungam de raízes civilistas, (referimo-nos ao pagamento voluntário ou coercivo, á compensação, dação em cumprimento, pagamento em prestações), e são aptos a provocar o mesmo efeito jurídico, a extinção da relação jurídica¹⁴³. Não obstante, distingue-se destas por algumas especificidades que apresenta, desde logo pelo facto dos seus efeitos se produzirem pelo mero decurso do tempo, não carecendo de qualquer outra actuação, um *facere*, por parte do seu beneficiário¹⁴⁴. Na verdade, e sem concedermos por enquanto á tentação de escrutinar as diferenças existentes entre o instituto da prescrição tributária e o da caducidade do direito de liquidar impostos, *mister* será evidenciar que tanto num caso como no outro, a verdade é que ambos os institutos assentam a sua produção de efeitos no mero decurso do tempo, e no” *não uso do direito*” pelo titular activo da relação jurídica, referimo-nos á Administração Fiscal e indirectamente ao Estado.

Sendo que é quanto ao tipo de direito não exercido, que assenta um dos factores principais da distinção entre os mesmos. Uma vez que na Prescrição Tributária, a omissão, o *non facere*, o direito efectivamente não exercido/ o comportamento omissivo pela Administração Fiscal, prende-se com a exigência do cumprimento da obrigação fiscal a que o contribuinte estava adstrito, gerando-se assim com o decurso de um prazo pré-estabelecido a extinção do direito de crédito que detinha sobre o titular passivo da relação jurídica tributária, referimo-nos ao sujeito passivo, ao contribuinte.

Já no tocante á caducidade do direito de liquidar o imposto se refere, o direito não exercido prende-se com o direito de liquidar o imposto, tornando-o este certo e exigível, sendo que a sua perda pelo decurso do tempo, ocasiona a que este se torne inexistível.

¹⁴³ Pela importância que possui no seio da nossa doutrina, e pela clarividência das suas conclusões que em muito tem contribuindo para este excursus, uma referência á posição do Senhor Professor Freitas da Rocha, que no que tange ao efeito extintivo da prescrição tributária, possui um entendimento distinto, pois apesar de condescender que a prescrição tem a virtualidade, pelo decurso do tempo de gerar efeitos extintivos sobre determinadas pretensões jurídicas, na sua opinião as mesmas continuam a subsistir “*se bem que em termos anómalos*”, sendo que segundo o referido autor “*o decurso do tempo transforma uma obrigação jurídica, numa obrigação moral ou de consciência*”, Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.429.

¹⁴⁴ No que se refere á produção de efeitos pelo decurso do tempo, no caso da prescrição tributária, o Professor Freitas da Rocha, afirma que o instituto da prescrição assenta num “*comportamento negativo e permanente, na medida que implica um non facere, uma inação ou inércia do titular do Direito, e que esta situação de facto seja permanente,*”, Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.431, na mesma linha mas com uma terminologia axiológica diferente, o senhor Professor Diogo Leite Campos faz menção ao “*não uso do direito*” pelo titular activo do direito, como facto comum entre o Instituto da Prescrição e a Caducidade Tributária in Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p 435.

Pese embora expressemos a concordância, que subjacente ao instituto da prescrição e caducidade tributária reside o não exercício de um direito por parte do seu titular activo, o Estado, sufragamos a opinião do Juiz Desembargador *Benjamim Silva Rodrigues* quando refere: “*Não tem sentido estribar aqui esse instituto em qualquer presunção de desinteresse do credor da Obrigação pelo seu cumprimento, ao contrário do que acontece nos direitos disponíveis*”¹⁴⁵. Afigura-se-nos que, quando está em causa a actuação de sujeitos públicos como é o caso da Administração Fiscal, e dada a natureza pública da relação jurídico-tributária bem como do carácter indisponível dos direitos de crédito que são objecto dos referidos institutos, rigoroso não será apenas fazer menção á existência de um direito de agir que não foi efectivamente exercido, atendendo até ao *ius imperii* da mesma, estamos sim no âmbito de verdadeiros deveres funcionais de agir, de uma competência legal vinculada, que por algum motivo não lograram a ser exercidos.

Mais se releva que a prescrição tributária encontra o seu escopo no art.º 48º e 49º da LGT, situando-se já na fase de cobrança do imposto. Constituindo-se num entrave intransponível á prossecução da execução fiscal, e em *teoria* á continuidade de actos coercivos por parte da Administração, tendo em vista a cobrança da quantia exequenda, provocando independentemente da legalidade da dívida tributária, fundamentalmente a sua inexigibilidade.

Não é despiciendo referir ora, na esteira do Senhor Professor *Rui Duarte Morais*¹⁴⁶, que a Administração tem a especificidade de dispor de uma autotutela executiva, porquanto possuidora de créditos resultantes de impostos, e na falta de boa cobrança desses mesmos créditos, tem a possibilidade e o dever de ela própria assegurar a efectiva execução desses créditos, constituindo o instituto da prescrição sobre o qual ora se explana um limite a essa autotutela.

Já no que concerne aos fundamentos que motivaram a importação deste instituto de raízes civilistas, para o ordenamento tributário, para além dos já *retro* expostos, sucintamente se dirá nesta sede que se prendem com a estabilização e a previsibilidade das relações jurídico-tributárias, alicerçadas a outros motivos não menores como o Principio da Segurança Jurídica consagrado constitucionalmente no art.º 2º da CRP, e a

¹⁴⁵ Silva Rodrigues, Benjamim in “*A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999*”p263

¹⁴⁶ Cfr. o Senhor Professor Rui Morais afirma “*Concluimos que o processo de execução fiscal é um processo que apenas em último termo é judicial, contendo importantes momentos de intervenção – no exercício de competências próprias fixadas por Lei (...) de órgãos da administração Fiscal que, assim são chamados a colaborar na cobrança dos tributos com o Tribunal*” in Morais, Rui Duarte in “*Execução Fiscal*” 2ª edição, Almedina Editora 2006 p39 a 43

Protecção da Confiança, valores estes fundamentais á vida de qualquer sociedade e á prática de actos de comércio, que não se compadecem com situações dependência e de indeterminação de índole fiscal, não sendo vantajoso para nenhum dos agentes processuais, *in casu* o Estado e o contribuinte, a manutenção de um regime que permita *ad eternum* a exigibilidade de um imposto, e a falta de estabilidade que tal facto suscita¹⁴⁷.

Mais se reforça á *liça* de fundamento que a aplicabilidade do instituto da Prescrição ao segmento fiscal, pese embora a indisponibilidade bem como a irrenunciabilidade dos créditos fiscais, e não propriamente no desinteresse do credor, á imagem do que acontece no ordenamento Cível¹⁴⁸, encontra também fundamento na diminuição da conflitualidade e profusão de litígios, sobre factos tributários que face á sua longevidade difíceis seriam de se fazer prova.

No seguimento, na prescrição, estipula-se um determinado prazo, findo o qual, extingue-se o direito, isto é, após a liquidação do imposto a lei estabelece um prazo para a sua cobrança. Este prazo de acordo com o n.º 1 do referido ínsito legal é, em termos genéricos, de 8 anos¹⁴⁹.

Na análise a este instituto, por uma questão de economia semântica a que a presente dissertação obriga, iremos apenas abordar a questão da prescrição no âmbito da obrigação fiscal, e conforme retro aduzido, na ausência de uma definição do instituto da Prescrição Tributária, urge recorrer quer á Doutrina, quer á Jurisprudência para delimitarmos os traços caracterizadores do instituto jurídico em sede fiscal, e atingirmos uma definição do mesmo.

Assim sendo, e tendo em consideração o caracter extintivo¹⁵⁰ da prescrição tributária, *in brevis* nas palavras do Senhor Professor *Saldanha Sanches*, "*a prescrição*

¹⁴⁷ Acerca dos fundamentos que estão subjacentes ao instituto da prescrição tributária, e a sufragar o que afirmamos, Pedro Soares Martinez afirma "*o instituto da prescrição encontra também fundamento na certeza e na estabilidade das relações sociais, que não se compadecem com a cobrança de impostos cujos pressupostos não se compadecem com a cobrança de impostos cujos pressupostos ou cujo vencimento se situem em épocas muito remotas*".

¹⁴⁸ No que tange a prescrição tributária, e ao seu regime homólogo civil, verifica-se uma particularidade e não propriamente uma negação conforme aduzem alguns autores consagrados, ao nível da relação jurídica tributária face às relações jurídico-obrigacionais civis. Na verdade a indisponibilidade da relação jurídica de imposto prevista que está na Lei Fiscal, poderia á primeira vista conduzir a uma eventual imprescritibilidade dos créditos fiscais, não fosse o legislador apoiado no Principio da Legalidade consagrar expressamente situações em que se verificam a prescrição de dívidas tributárias, ao contrário do que se sucede no Ordenamento Civil que se referem a créditos disponíveis e renunciáveis.

¹⁴⁹ Não obstante, tal prazo não é estanque, note-se o número 4 do art.º 48 da LGT, que prevê um prazo de prescrição de 15 anos para as dívidas tributárias em que o respectivo direito à liquidação esteja abrangido pelo número 7 do artigo 45.º da LGT (casos em que tal direito respeite a factos conexos com os chamados paraísos fiscais).

¹⁵⁰ Na mesma perspectiva de extinção das obrigações atente-se á definição conferida pelo Juiz Desembargador *Silva Rodrigues*¹⁵⁰ segundo a qual "*a prescrição extingue o direito do credor tributário de poder exigir o cumprimento da obrigação tributária constituída com a ocorrência dos factos tributários*" Cfr. Rodrigues, Benjamim Silva in "*A Prescrição no Direito Tributário*", publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999 p262 e ainda a definição dada pelo Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa* que afirma "*o regime da prescrição é aplicável ao direito de cobrar coercivamente dívidas de tributos, previamente liquidadas*"¹⁵⁰ Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in "*Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*" 2ª edição 2010, editora Áreas Global p16.

*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*¹⁵¹.

De relevar pela diferente motivação aduzida do mesmo instituto, a definição desta vez a cargo do senhor Professor Doutor *Pedro Soares Martinez* que fundamenta a prescrição tendo por base o comportamento negligente por parte do credor- Estado “*O decurso do prazo de prescrição extingue o direito do Estado à cobrança do imposto. O instituto da prescrição, tal como o da caducidade, tem na sua base o interesse da certeza e segurança jurídica, encontrando aquele igualmente fundamento na negligência do credor*”¹⁵²

Mais se refere, na tentativa de melhor delimitar este instituto jurídico, que tal como a caducidade, constituem uma forma de garantia prevista na Lei, concedemos agora na comparação dos dois institutos jurídicos objectos centrais deste tema.

Lançando mão à doutrina, nas palavras do Juiz Desembargador *Silva Rodrigues* “*A prescrição prende-se com a extinção do direito subjectivo público ou interesse legalmente protegido atribuído pela lei substantiva*”, enquanto a caducidade se refere ao “*direito de exigir judicialmente a realização coactiva desses direitos ou interesses legalmente protegidos*” quanto a nós de uma forma mais simplista, ao instituto da Prescrição Tributária contrapõem-se direito, poder-dever da Administração Tributária de praticar actos tendentes á cobrança coerciva de dívidas fiscais anteriormente objecto de liquidação, enquanto a caducidade prende-se com direito de não ser objecto de liquidações de tributos para além de um determinado prazo.

Ao compararmos o instituto da Prescrição nos dois Ordenamentos a que nos propomos, referimo-nos ao ordenamento Civil e ao segmento Fiscal descortina-se, no que se refere ao primeiro, que o efeito extintivo do Direito estriba-se na negligência, na falta de interesse do titular do Direito de crédito, presumindo-se a renúncia (tácita) ao direito de exigir o seu cumprimento, no segundo partimos de uma inacção ou inércia¹⁵³

¹⁵¹ Cfr. Saldanha, Luís Sanches in “*Manual do Direito Fiscal*”, 3ª edição, Coimbra Editora 2007 p261 – 262.

¹⁵² Cfr. Soares Martinez, Pedro in “*Direito Fiscal*”, editora Almedina 7ª edição, 1996 p274

¹⁵³ Na Prescrição tributária carece de sentido fazer referencia a negligência, uma vez que estão em causa direitos indisponíveis, a ideia da indisponibilidade do crédito tributário previsto no n.º 1 e 3 do art.º 36º da LGT e que abordaremos mais adiante, e que por conseguinte não se encontram na livre disponibilidade do titular desses direitos, o Estado, Cfr. Soares Martinez, Pedro in “*Direito Fiscal*”, editora Almedina Coimbra, 7ª edição 1996 p274.

do titular do Direito que não quis ou não pode exercer o mesmo atempadamente, e que por esse motivo, *á liça* de uma sanção, fica impedido a partir de um determinado prazo. Mais factores dissonantes entre os dois institutos homólogos são porém evidenciados, na verdade o Direito Tributário insere-se no quadro do Direito Público, cujos fundamentos são bastante distintos dos que servem de base ao Direito Privado, mais propriamente do Direito Civil. Mais se evidencia que enquanto a prescrição tributária é uma forma de garantia no quadro da relação jurídico-tributária, tem subjacente a indisponibilidade do crédito tributário e é de conhecimento oficioso, o mesmo instituto em sede civil comunga de outro tipo de interesses, (conforme já expendidos na primeira parte deste excurso), tem como objecto direitos disponíveis e mais depende da invocação expressa do seu beneficiário.

Dir-se-ia á primeira vista, que para além de partilharem as mesmas raízes, e terem como objecto um direito de crédito de natureza pecuniária, poucos mais seriam os traços em comum. A verdade porém é que não partilhamos desse ponto de vista, face á tese de especialidade normativa que pugnamos existir entre os dois supra referenciados institutos, sendo a prescrição tributária uma importação de um instituo jurídico de origem civilista, não fosse aliás considerada como um dos institutos gerais do Direito¹⁵⁴.

Não pretendemos com o aduzido negar a autonomia do Direito Fiscal, enquanto ramo do Direito Público, e sobretudo face ao seu homologo civil. Simplesmente face às sopesadas raízes em comum, perante uma falta de previsão normativa como a que iremos evidenciar adiante, é na aplicação de normas e Princípios de Direito Privado, devidamente adaptado aos Princípios orientadores de Direito Público, na aplicação subsidiária do Direito Civil a situações que pertencem ao domínio do Direito Público a titulo subsidiário que nos devemos escorar para suprimir tal *deficit*.

Em súmula subjaz assim á Prescrição, no domínio tributário, o interesse público como corolário da segurança e certeza jurídica, da qual encontramos expressão no art.º 175º CPPT¹⁵⁵.

¹⁵⁴ A prescrição tributária assume-se como uma importação jurídica de um instituto de origem civilista, á imagem de outras figuras admitidas no Direito Fiscal com a mesma origem em comum, e capazes de desencadear o efeito extintivo da obrigação tributária, por vezes de forma expressa, outras através de construções doutrinárias. Referimo-nos a institutos como a compensação, a confusão, a remissão, excepcionando-se no entanto a novação (por se entender que o mesmo instituto tem uma base negocial, não admitida em Direito Público e por isso indisponível por natureza), de resto também esta tem sido a posição defendida por Pedro Soares Martinez in "*Direito Fiscal*", editora Coimbra 7ª edição, 1996 p276.

¹⁵⁵ Este inciso normativo contempla o carácter oficioso do conhecimento da prescrição pelo juiz, se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo, não o tenha feito.

Visão mais distinta é aquela que ocorre na realidade dos serviços da Administração Tributária, a qual parece fazer uso de tal previsão legal a seu bel-prazer, pois a prática demonstra não o fazer *ex officio*, a não ser a solicitação pelo contribuinte, ou quando é do seu particular interesse para sanar a carteira de dívida exequenda e assim cumprir o tão propalado objectivo de cobrança.

8.1- Do Objeto da Prescrição Tributária

Sendo este um subtema pleno de actualidade, uma vez que tem existido um certo ruído acerca dos tributos susceptíveis de prescrever no âmbito da Prescrição Fiscal¹⁵⁶, urge quanto a nós clarificar o objecto do instituto sobre o qual nos propusemos a teorizar.

Da análise do art.º 48º da LGT, inferimos que pese embora o legislador não ter optado por definir com acuidade o objecto do instituto ora em estudo, uma vez que optou por se referir ao mesmo de forma genérica “*as dívidas tributárias prescrevem*” julgamos no entanto não subjazer dúvidas que se referia em concreto á dívida tributária, enquanto obrigação pecuniária a que o contribuinte se encontra adstrito.

Pese embora termos aludido á actualidade do tema, esta é já uma *vaexata questio*, que ao longo dos anos tem sido discutida, saber se a Prescrição Tributária seria aplicável ou não a todas as obrigações em que o Estado se investisse nas vestes de credor, ou como tem acontecido hoje em dia, como entidade competente para promover a execução do crédito¹⁵⁷.

Hodiernamente no art.48º da LGT, encontra-se plasmado o conceito de dívidas tributárias, nas quais se incluem os impostos, as taxas, as contribuições financeiras a favor de entidades públicas (taxas moderadoras hospitalares por exemplo), previstas que estão no n.º 2 do art.º3º da LGT, excluindo assim as receitas para-fiscais, na justa medida que estas foram desaparecendo, ou que a sua natureza jurídica, foi sendo precisada pela doutrina¹⁵⁸.

Por último, não sendo uma questão menor pelo contrário, fruto do peso que os mesmos por vezes têm na obrigação tributária, referimo-nos às dívidas tributárias

¹⁵⁶ Ruído esse fruto da torrente de competências ao nível da execução, a que a Administração Tributária tem sido acometida, com o consequente alargamento do seu leque de competências (atente-se ás contra-ordenações provenientes das portagens, e outras taxas oriundas do Sector privado ou do sector privado do Estado).

¹⁵⁷ Conforme se aduziu, antes da questão ser definitivamente dirimida, no passado suscitou-se inclusive a questão á apreciação das instancias judiciais, no que respeitava ás dividas de juros decorrentes de contractos de mútuo celebrados pela Caixa Geral de Depósitos, ou mesmo no que respeitava á prescrição das contribuições á Segurança Social, sendo que nos casos referidos se destila pelos arestos proferidos pelo STA¹⁵⁷, que o objeto da Prescrição tributária abarcaria apenas as obrigações tributárias.

¹⁵⁸ Cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p29.

meramente acessórias, mormente aos juros, sendo que o regime de prescrição dos juros moratórios (44.º da LGT), e compensatórios (art.º 35º da LGT), por inerência á prescrição da obrigação principal, *in principium* será o mesmo da dívida da obrigação principal a que respeitem, situação diversa da que se encontra estabelecida ao nível da prescrição civil.

A favor desta posição, desde logo porque entre os elementos que integram a relação jurídica tributária previstos no art.º 30º da LGT, estão previstos de forma expressa os juros compensatórios e indemnizatórios, mais se reforça com a opinião defendida pelo Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, segundo a qual apesar do artigo supra referenciado artigo não fazer menção expressa aos juros moratórios, também eles se integram na relação jurídica tributária, integrando o conceito de “*divida tributária*” presente na alínea a) do n.º 1 do art.º 30.º da LGT, pelo que também estes acompanham por inerência a prescrição da obrigação principal e se extinguem¹⁵⁹.

Argumento *ad contrarium* justo será referir em abono da verdade que, percorrendo a LGT é possível encontrarem-se referências cumulativas á “*divida tributária*” e a “*juros*”, (veja-se a titulo de exemplo o art.º 22º bem como o n.º 4 do art.º 40º apenas para citar alguns), ou a referências a “*juros de mora*” e á “*divida tributária principal*” conforme se verifica no n.º 5 do art.º 23 do mesmo Código. Tais menções, poderiam sugerir que estes últimos se inculcam dentro de um conceito de divida tributária secundária á primeira vista.

Percorrendo a mesma legislação porém, descortina-se que o legislador faz menção a “*dívidas tributárias*”, englobando os juros, isto mesmo se retira da análise dos art.ºs 24º e n.º 5 do art.º 23º, bem como do n.º 1 e 2 do art.º 41 do mesmo diploma. Concluindo-se assim na mesmíssima linha de raciocínio do Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa* que também os juros se encontram incluídos, naquilo que pretende ser a relação jurídico tributária plasmada como está no art.º 30 da LGT, inculcados que estão no conceito de divida tributária.

Somos assim a concluir tendo em linha de conta que o crédito dos juros (pese embora a autonomia da sua constituição, uma vez que surgem como uma obrigação subsequente da falta de cumprimento da prestação tributária no prazo de pagamento voluntário), se integra *grosso modo* no conceito de divida tributária, a prescrição de

¹⁵⁹ No sentido de integrar os juros de mora no conceito de “*divida tributária*”, veja-se Rodrigues, Benjamim, in “*A prescrição no Direito Tributário, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*”, 1999 p 287 e Sousa, Jorge Lopes de in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p137.

juros quando se verificar a prescrição da dívida do tributo, segue a mesma via da obrigação principal¹⁶⁰.

De resto não seria razoável considerar prescrita a obrigação principal, em nome da estabilidade e segurança jurídica e manter como pretexto de cobrar a dívida de juros, dívida essa, conforme já aduzimos dotada de uma natureza acessória, deixando subsistir assim a indefinição da relação jurídica, em troca da obtenção de uma vantagem patrimonial desprovida de causa ou base jurídica.

8.2 - Do Termo Inicial do Prazo de Prescrição

Neste ramo de Direito Público, o regime é substancialmente diferente do que explanámos em sede civil no que respeita ao termo inicial do prazo de prescrição. Na verdade a Lei Geral Tributária estatuiu nesta sede, termos iniciais distintos para os Impostos Periódicos e para os chamados Impostos de Obrigação única. Tal classificação porém de entre os vários impostos que enformam o Ordenamento tributário nem sempre é á primeira vista perceptível¹⁶¹. Assim ao abrigo do n.º 1 do artigo 48 da LGT, o prazo de Prescrição, o seu *dies a quo* conta-se nos impostos periódicos¹⁶², a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, em termos práticos o seu *dies a quo* é o primeiro dia do ano seguinte àquele a que respeita o facto tributário. *In casu* trata-se de tributos periódicos, pois existe a ligação do facto tributário a um determinado período de tempo, e as obrigações tributárias originadas pelo mesmo, repetem-se em cada novo período.

¹⁶⁰ A sufragar o que se disse, veja-se Benjamim Silva Rodrigues in “A Prescrição no Direito Tributário”, publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999, p287 assim como Leite de Campos, Diogo e Leite de Campos, Mónica in “Direito Tributário” 2ª edição editora Delrey p437.

¹⁶¹ De facto a fronteira entre impostos de obrigação única e impostos periódicos nem sempre é fácil de traçar, a título de exemplo paradigmático até pelo peso que tem na nossa economia, sendo inclusive uma excepção conforme determina o artigo 48º da LGT, veja-se o caso do Imposto de Valor Acrescentado (IVA), que poderá á primeira vista ocasionar algumas dúvidas quanto á sua classificação, uma vez que o facto tributário do mesmo á primeira vista é periódico (pese embora na verdade incida sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre, independentemente do seu apuramento), assim como as suas liquidações e pagamentos, podendo ainda ser contabilizado e liquidado por trimestre ou de forma mensal por força da Lei. Á primeira vista, tenderíamos a classificar o mesmo de imposto periódico, caso desconhecêssemos a Lei e tivéssemos apenas em linha de conta tais factores. No entanto também este incide sobre o rendimento obtido, constituindo-se porém uma excepção á regra uma vez que o seu prazo de prescrição inicia-se a partir do início do ano civil seguinte aquele que se verificou a exigibilidade do imposto. Por agregar elementos caracterizadores das várias classificações de impostos suscitou inclusive um Acórdão do STA, secção do contencioso tributário, relatado em 08-06-1998, Rec. N.º 21116 por forma a dirimir a questão da sua natureza e se concluiu que o mesmo é um imposto de obrigação única, segundo o supra referido acórdão “*resultando do art.º 1º do CIVA que são sujeitos a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, desde que sejam a título oneroso e por um sujeito passivo, tem aquela a natureza de imposto de obrigação única, já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre, independentemente do seu apuramento (art.º 19º e ss do CIVA) e pagamento (art.º 26 e ss do CIVA) assumirem uma certa periodicidade. Devendo o Iva ser classificado como imposto de obrigação única*”.

¹⁶² A título de exemplos de impostos periódicos, referimos o IRS e o IRC,

Já no que diz respeito aos impostos de obrigação única, (referimo-nos a impostos que não possuem uma ligação expressa a um determinado período de tempo, são factos tributários autónomos) e nos impostos sobre o rendimento, quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (excepcionando-se o caso das obrigações tributárias emergentes de dividas de IVA, situação em que o prazo se começa a contar a partir do início do ano civil seguinte aquele que se verificou a exigibilidade do imposto)¹⁶³. Tal distinção releva também nos termos da caducidade do direito à liquidação (45º nº4 da LGT).

8.3 - Do Conhecimento da Prescrição

Não obstante vigorar quanta á matéria *sub Júdice* o princípio de que o reconhecimento da prescrição das dívidas tributárias, ocorre *ex officio*, por parte da Administração Tributária por mero efeito do decurso do prazo, a verdade é prevê a Lei formas de reacção á disposição do contribuinte promover do conhecimento da mesma. Efectivamente, se a divida apenas prescrevesse quando a Administração ou o juiz, conhecessem da mesma, ocorreria em primeira instância um desvalorizar por completo do prazo legal de prescrição, e consequentemente uma sobrevalorização da actuação dos dois referidos órgãos¹⁶⁴.

Por forma a dotar o contribuinte de meios de promover esse reconhecimento, no caso de se deparar perante uma situação de inércia por parte da Administração, ou do juiz em ver reconhecida a sua pretensão, ao abrigo da competência legal que tais sujeitos processuais estão obrigados, o contribuinte pode via *uma invocação subsidiária*, (uma vez que não recai sobre si o ónus de invocar a mesma, não existindo motivos ponderoso para recorrer ao regime vertido no art.º 303º do C.C. no âmbito de dívidas tributárias), reclamar da mesma através de garantias processuais próprias, mecanismos de sindicância da actuação – no caso concreto de uma actuação negativa (*non facere*), uma omissão traduzida no não conhecimento da prescrição dos órgãos

¹⁶³ Segundo o douto entendimento de Freitas da Rocha, o legislador por forma a prever o prazo de prescrição, optou por classificar os vários tipos de impostos nos termos previstos do art.º 48º da LGT, ignorando outro tipo de critérios que poderiam ajudar a fazer a distinção dos mesmos, como por exemplo o momento da verificação do facto tributário, ou a partir da comunicação do mesmo ao credor, ou ainda a partir da data do termo do prazo de pagamento voluntário, ao actuar neste sentido, sobre o seu ponto de vista, o legislador fez uma opção bastante clara no sentido de não acolher e preterir a regra *actio nata*, segundo a qual o prazo de prescrição teria o seu início desde o dia em que o direito pudesse ser exercido Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p435.

¹⁶⁴ O que poderia conduzir até á admissão, de que a Administração Tributária actuando ao lado do credor da relação tributária (mas não no seu interesse, uma vez que apenas se deverá orientar pelo Princípio da Legalidade), poder-se ia sentir pressionada a conhecer da prescrição.

administrativos e judiciais legalmente adstritos ao conhecimento da prescrição – por forma a ver reconhecido o seu direito.

De concluir que a prescrição decorre por mero decurso do prazo legal, não representando um ónus que impenda sobre o devedor de invocar a mesma, mas antes uma competência legal vinculada a que a Administração está adstrita. Mais se aduz que a possibilidade de o instituto da Prescrição ser suscitado e apreciado assume relevância em duas sedes distintas: referimo-nos á sede administrativa e jurisdicional.

Existem assim duas vias idóneas para suscitar o reconhecimento da prescrição, sendo que também é possível referirmo-nos a uma terceira via, esta a título incidental como teremos oportunidade de elencar mais adiante, junto á administração¹⁶⁵ desde logo como fundamento de oposição á execução fiscal, previsto que está taxativamente na alínea d) do art.º 204 do CPPT¹⁶⁶¹⁶⁷ devendo ser interposto no prazo previsto no art.º 203º do mesmo Código¹⁶⁸. Outro meio processual á disposição do contribuinte será via requerimento atípico (sem prazo determinado para ser deduzido, podendo ser a todo o tempo no decurso do processo de execução fiscal), dirigido ao órgão de execução fiscal¹⁶⁹, e redigido nos termos do art.º 175º do CPPT¹⁷⁰ com o *caput* “*prescrição ou duplicação de colecta*”, com a eventual reclamação para sede jurisdicional, no caso de ver preterida a sua pretensão agora nos termos do art.º 276º com a epígrafe “*Reclamações das decisões do órgão de execução fiscal*”¹⁷¹.

Uma breve nota, que quanto a nós porém assume a maior relevância face aos eventuais efeitos lesivos que poderá ocasionar na esfera patrimonial do devedor. De facto a reclamação em sede jurisdicional prevista no art.º 276.º pese embora seja

¹⁶⁵ Neste sentido veja-se o douto Acórdão do STA de 10-12-2003 processo n.º 1278/03 publicado em APDR de 17-09-2004 p2213

¹⁶⁶ Veja-se que a procedência da oposição á execução fiscal, tem a virtualidade para além de tornar a dívida tributária inexigível á Administração, determina ao abrigo do n.º 2 do art.º 28 do CPPT, cuja epígrafe é precisamente “*arquivo*” a extinção do processo executivo no caso da prescrição.

¹⁶⁷ A propósito da taxatividade e delimitação dos fundamentos definidos na Lei para a oposição á execução, consagrados no art.º 204, n.º 1, do CPPT, normativo legal que prevê uma enumeração legal taxativa dado utilizar a expressão “(...) a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos...”, de relevar as palavras do Senhor Professor Pedro Soares Martinez sobre essa mesma taxatividade, segundo o qual “ *Tal regime de fundamentação da oposição a execução fiscal, o qual já se encontrava consagrado nos art.ºs. 84 e 86, do Código das Execuções Fiscais de 1913, visa, em princípio, evitar o protelamento excessivo da cobrança coerciva dos créditos do Estado. O legislador teve, por isso, a preocupação de limitar as possibilidades de defesa em processo de execução fiscal aos casos de flagrante injustiça*” in Soares Martinez, Pedro “*Direito Fiscal, 7ª Edição*”, editora Almedina 1996, p449.

¹⁶⁸ Sobre a natureza do prazo de interposição de oposição á execução fiscal, cumpre esclarecer que o mesmo tem sido considerado pela jurisprudência do STA como um prazo processual, de natureza adjectiva, veja-se a este respeito o Ac. de 06-07-1994 proc.º nº 19102.

¹⁶⁹ Cumpre esclarecer que face ao disposto no artigo 149.º do CPPT, se deverá entender por órgão de execução fiscal, o serviço periférico local da administração tributária onde corre o processo, no caso da execução deva ocorrer nos tribunais comuns, o tribunal competente seria *in casu* o órgão de execução fiscal.

¹⁷⁰ A *mens legis* do art.º 175º do CPPT será o de determinar o efeito “*ope legis*” da prescrição tributária, uma vez que os efeitos jurídicos da prescrição são produzidos por mero decurso do prazo, não gozando a Administração de qualquer espaço de discricionariedade quanto ao conhecimento da mesma.

¹⁷¹ De referir que na grande maioria das situações, este é o meio processual mais utilizado pelos contribuintes, para aferir do reconhecimento da prescrição, assumindo graças a isso um papel mais preponderante face a outros meios como por exemplo a oposição á execução.

dirigida ao Tribunal é apresentada ao órgão de execução fiscal, tendo esse mesmo órgão, nos termos do n.º 2 do art.º 277º do CPPT a competência de revogar o acto reclamado.

No caso do órgão de execução fiscal não revogar o acto, *in casu* a não prescrição da dívida, e uma vez que não se trata de nenhum dos casos mencionados nos n.º 3 do artigo 278.º do mesmo Código "*Subida da reclamação, Resposta da Fazenda Pública, efeito suspensivo*" actos esses potenciadores de causar prejuízos irreparáveis, a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal compreendida no artigo 276.º do CPPT, tendo como escopo a prescrição da dívida tributária, apenas sobe para o juiz conhecer da mesma, à final, ou seja depois de realizadas a penhora e a venda, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 278º do CPPT o que quanto a nós torna tal meio de reacção á disposição do contribuinte, completamente inútil a ser interpretado deste modo. Uma vez que em teoria o tribunal poderia conhecer da prescrição, num momento em que o património do devedor, garantia da dívida tributária, estiver já executado, sem possibilidade sequer de poder prestar garantia e suspender a execução enquanto a sua pretensão estiver a ser apreciada. Sendo extremamente gravosa tal situação, mais será no caso das garantias infungíveis.

Pugnamos assim pelo entendimento que a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, em virtude da prescrição da dívida tributária, deveria pelo figurar no elenco do n.º 3 do artigo 278º do CPPT (elenco este que o STA tem entendido ser apenas exemplificativo diga-se), seguindo as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade face a outros processos, pelo potencial de prejuízos irreparáveis que apresenta.

Prosseguindo sobre os meios de reacção ao dispor do contribuinte, e contrapondo as duas vias administrativas *supra* referidas, poder-se ia supor que o prazo previsto no já referido art.º 203º do CPPT, (30 dias após a citação postal, ou não tendo esta existido da penhora, ou mesmo da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado), seria um prazo meramente indicativo e não peremptório (como o é), uma vez que em face da possibilidade á disposição do beneficiário da prescrição, em suscitar a questão da prescritibilidade da dívida, sem sujeição a qualquer condicionalismo de prazo, mediante requerimento autónomo dirigido ao órgão de execução fiscal, podendo o mesmo ser deduzido inclusive, após a rejeição da oposição á execução (com fundamento na sua intempestividade por exemplo), leva-nos a supor que a extinção do decurso do prazo de oposição, deduzido

com base na prescrição da dívida tributária, não extingue assim o direito do executado de invocar tal fundamento posteriormente, bastando-lhe para isso lançar mão de outra via processual.

O que á primeira vista nos levaria a concluir que, o direito a deduzir oposição á execução previsto no art.º 204º do CPPT, não estaria sujeito a um prazo de caducidade do exercício do direito, uma vez que conforme elencamos acima, o direito de invocar a prescrição, com o decurso do prazo de dedução á oposição, não se extingue.

A doutrina porém é cristalina no que a tal questão se refere, e diferencia desde logo a utilização destes dois meios processuais, porquanto a invocação tempestiva da prescrição em sede de oposição execução, tem a virtualidade de suspender a execução através da prestação de garantia, agora nos termos do n.º 7 do art.º 169 do CPPT, sendo que tal já não será possível através da mera redacção de requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, a suscitar a prescrição da dívida tributária, no âmbito do Processo Executivo Fiscal, *doravante* designado por PEF¹⁷².

Ainda no que concerne á vertente administrativa, em primeira linha a competência para conhecer da prescrição pertence ao órgão de execução fiscal nos termos já referidos (art.º 175º do CPPT), só devendo o juiz conhecer da prescrição quando o órgão de execução não o tiver feito. Mais se aduz que sendo a prescrição de conhecimento oficioso *ex officio*, o juiz deve conhecer da mesma, na apreciação liminar que faz ao processo, mesmo que esta não tenha sido suscitada no mesmo¹⁷³. Diferente entendimento, será no âmbito de um meio impugnatório como veremos adiante.

Mister será ainda referir no âmbito da vertente administrativa, no que concerne aos fundamentos que motivam do conhecimento *ex officio* da mesma. Ora tal posição demonstra que a Administração Fiscal não terá como corolário a tributação a todo o custo, pelo menos em *teoria*, e que no exercício das suas competências se orienta entre outros, pelo Principio da Verdade Material (o que obriga necessariamente, em teoria, á administração Pública carrilar para o processo todos os elementos necessários á descoberta da mesma, ainda que isso signifique concluir em sentido diverso dos interesses financeiros do Estado) como fim último da tributação, e pelo Principio do

¹⁷² A sufragar o que se aduziu, Lopes de Sousa, Jorge in “Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas” 2ª edição 2010, editora Áreas Global p21 “*De resto parece ser esta a solução mais acertada, que se deve presumir ter sido legislativamente adoptada (por força do disposto no n.º 3 do art.º 9 do C.C.) pois a admissibilidade de dedução de oposição a todo o tempo, traduzir-se-ia na possibilidade do executado provocar repetidamente situações de suspensão da execução fiscal, o que não se compagina com o desígnio legislativo que este processo corra com celeridade*”.

¹⁷³ A este respeito veja-se o Acórdão do STA de 702/07 do 03-10-2007 segundo o qual o tribunal deve conhecer da prescrição, na apreciação que faz de uma reclamação deduzida ao abrigo do art.º 276º do CPPT, mesmo que o objecto da mesma não contenda com a questão da prescrição e esta não tenha sequer sido suscitada perante a administração.

Inquisitório (ambos presentes no artigo 58º da LGT). Não se limitando apenas a defender e arrecadar recursos financeiros públicos, papel menor de qualquer Administração Estadual submetida ao Princípio da Legalidade, desempenhando uma função mais vasta, dirimindo situações que possam conflitar com outros princípios maiores, nomeadamente com o Princípio da Segurança Jurídica mesmo que tal lhe seja prejudicial em causa própria, e envolva um desapossamento patrimonial das suas receitas¹⁷⁴.

Tal entendimento de resto é estribado pelo princípio já acima referido, no sentido que a administração tributária não tem como fim, a satisfação dos seus próprios interesses, possuindo na verdade desígnios em teoria que vão muito para além disso, não estivesse como está adstrita ao estrito cumprimento do Princípio da Legalidade, assumindo-se cada vez mais como um parceiro, um intérprete entre a Lei e o contribuinte, norteando a sua actuação no devido respeito pelo Princípio do Inquisitório¹⁷⁵, independentemente de eventuais perdas ou ganhos económicos que tal possa gerar na esfera do contribuinte ou do Estado.

De relevar no entanto que pese embora o facto de a Administração ter a sua actuação vinculada, conforme discorremos no paragrafo anterior, estamos ainda assim perante uma relação desigual de forças, não nos sendo permitido afirmar fora do plano processual, que vigora necessariamente o Princípio de Igualdade de armas, justo será assim no âmbito da relação jurídica tributária, que sobre a parte mais apetrechada de meios e recursos para monitorizar a prescrição das dividas tributárias (atente-se por vezes a dificuldade de estabelecer as causas suspensivas e interruptivas da mesma), recaia o ónus do seu reconhecimento, tendo sempre como fim a Segurança jurídica e a certeza que deve enformar a relação tributária referida.

Outro dos fundamentos possíveis de aduzir, por forma a fundamentar a oficiosidade do conhecimento da prescrição, sendo este bastante presente no dia-a-dia

¹⁷⁴ A sufragar o que acima se disse e nas palavras do Senhor Professor Freitas da Rocha, “é de considerar que a prescrição deve ser oficiosamente conhecida por parte da Administração Tributária, mesmo contra os interesses financeiros/ patrimoniais do Estado” Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “Lições de Procedimento e Processo Administrativo”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p403 e ss. A reforçar o argumentado atente-se á opinião do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, também ele defensor do regime oficioso do conhecimento da Prescrição tendo em conta “o onnipresente interesse público na vertente da segurança e certeza jurídicas” Cfr. Sousa, Jorge Lopes de in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p23.

¹⁷⁵ De referir que o Princípio do Inquisitório, se encontra plasmado no artigo 58.º da LGT nos termos dos quais “a administração deve, no procedimento realizar todas as diligências necessárias á satisfação do interesse público e á descoberta da verdade material, não estando subordinada á iniciativa do autor do pedido”, tal princípio consubstancia-se num esteio na actuação e prossecução dos interesses que conformam a Administração Tributária, num claro contraponto com o Princípio do Dispositivo vector principal em processo Civil, que vigora no âmbito das relações obrigacionais privadas, traduzindo-se quanto às mesmas na necessidade do devedor/ beneficiário ter de invocar expressamente a prescrição, tendo em vista a extinção da obrigação a que estava adstrito, regime paradoxalmente diferente do que vigora no nosso Ordenamento Tributário.

das pessoas que contendem com as regularizações das dívidas tributárias, é que tendo até a própria Administração ao dispor recursos finitos, em nome de uma maior eficiência, preferível será que os mesmos sejam alocados na cobrança de dívidas com uma menor maturidade, ao invés de serem utilizados com vista a obter a satisfação de créditos com maturidades para além de mais elevadas, revestidos de algumas incertezas.

Importante será ter em conta que a prescrição de créditos, por contra-senso que possa parecer é um meio de diminuir os objectivos de cobrança a cargo da Autoridade Tributária e consequentemente diminuir a carteira da dívida, promovendo uma estimativa mais rigorosa dos recursos que podem ser inscritos no Orçamento Geral do Estado. Por último a já referida oficiosidade também poderá ser considerada como uma sanção imposta ao Estado pelo legislador, pela inércia no uso de meios coercivos á sua disposição, para a satisfação da dívida tributária.

Mais se aduz, que face ao regime *supra mencionado* do conhecimento *ex officio*¹⁷⁶ da prescrição em sede de execução fiscal nos termos já referidos no art.º 175º do CPPT, tal de resto assenta na lógica de estarmos perante um processo que apesar de correr e ser tramitado na Administração Fiscal, *in casu* ao nível de um serviço de finanças, nem por isso o processo deixa de ter um carácter judicial, como é afirmado pelo art.º 103º da LGT¹⁷⁷¹⁷⁸, reforçado esse mesmo carácter patente que está nas prerrogativas concedidas aos contribuintes de poderem recorrer judicialmente dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, agora nos termos do n.º 2 do art.º 103, cujo expoente máximo em virtude do tema *sub Júdice* é a possibilidade de poder reclamar dos mesmos nos termos do artigo 276.º do CPPT. Tendo em ponderação o expendido na introdução do presente sub tema, uma outra forma de conhecimento jurisdicional da mesma,¹⁷⁹ será como fundamento de oposição á execução fiscal.

¹⁷⁶ Impondo-se o juiz como o garante da legalidade, entre o órgão de execução fiscal que promove a mesma, o exequente enquanto interessado, papel esse que é desempenhado pelo Estado, representado pela Fazenda Pública e o executado.

¹⁷⁷ A salientar o carácter judicial do processo de execução fiscal, nos termos do art.º 103º da LGT “*O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*”.

¹⁷⁸ Ainda no que diz respeito ao carácter judicial do processo de execução fiscal e do papel reservado á Administração Judicial, permitimo-nos citar o disposto na “*Lei Geral Tributária anotada e comentada*” de Diogo Leite Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Vislis editores p534 segundo a qual “*O n.º 1 do preceito revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial*”. Ainda acerca da natureza judicial do processo de execução fiscal veja-se o Acórdão do TC. N.º 80/2003, publicado no DR. II Série, de 21/03/2003.

¹⁷⁹ A respeito do conhecimento da prescrição, o senhor Professor Freitas da Rocha alude a uma outra via de reconhecimento da mesma “*um outro problema poderia ser levantado, que é o de saber se a prescrição pode ser conhecida por via de acção (...) ou por via de excepção – impugnando um crédito que se faz valer contra o contribuinte. Contudo apenas esta última via relevará, em face do carácter subsidiário da acção para o reconhecimento, prevista no art.º 145º do CPPT, que não deve ser usada quando*

Não concedendo, assumindo-se esta uma questão algo controversa no seio da doutrina, será também possível às instâncias judiciais aferir da prescrição em sede não executiva, ao abrigo do artigo 99.º do CPPT. A controvérsia centra-se assim na possibilidade de se declarar a prescrição da dívida em sede de impugnação judicial.

Ora, inquestionável será que a via judicial aberta pela possibilidade de impugnar, é uma garantia de acesso que assiste ao contribuinte, à justiça tributária para a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos seus direitos e ou interesses legalmente tutelados¹⁸⁰, tendo o seu acolhimento Constitucional previsto no n.º 4 do art.º 268º da CRP e n.º 1 do art.º 9.º e 96.º da LGT.

Atente-se porém, que a prescrição não constitui à partida fundamento válido para a interposição de uma impugnação, uma vez que não contende com a legalidade do acto de liquidação, mas apenas com a sua exigibilidade¹⁸¹, não estando sequer prevista no elenco dos fundamentos da que servem de causa à mesma, presentes que estão no art.º 99º do CPPT¹⁸².

Referimo-nos á partida, uma vez que os vícios que se relacionem não com a validade, mas que possam enfermar a exigibilidade da obrigação tributária, consubstanciam-se antes em fundamentos de oposição à execução fiscal, compreendidos que estão no art.º 204.º, do CPPT, mormente no caso *sub Júdice* no n.º 1 da alínea d) do referido artigo, não podendo, *em regra*, ser apreciados em processo de impugnação judicial.

Da análise por nós efectuada ao nível da jurisprudência vigente¹⁸³, verificamos o entendimento uniforme, de que a prescrição da obrigação tributária não é de

outros meios forem mais idóneos a conseguir o objectivo pretendido”. ¹⁷⁹ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.449.

¹⁸⁰ A via judicial aberta pela impugnação judicial é diga-se, o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela administração tributária, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência,

¹⁸¹ Nas palavras do Juiz Conselheiro Lopes de Sousa e a sufragar o que se afirmou, “o processo de impugnação será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo e, relativamente a actos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo «impugnação» para referenciar o meio processual a utilizar. (') Ilegalidades que são fundamento de impugnação judicial são apreciados vícios que afectem a validade do acto impugnado, admitindo-se neste art.º 99.º que seja fundamento de impugnação qualquer ilegalidade. Estas ilegalidades são apenas as que afectem a validade ou existência do acto, como se deduz da finalidade do processo de impugnação judicial, definida no art.º 124.º do CPPT.” Cfr. Jorge Lopes de Sousa, in “*Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e comentado*” 5ª edição, Volume I, 2006 p705.

¹⁸² Sobre a admissibilidade de se conhecer da prescrição via impugnação judicial, defende o Professor Freitas da Rocha¹⁸² que “em casos restritos tal situação é admissível, nomeadamente nas situações em que o pagamento do tributo não se mostre por efectuado, e não tenha sido conhecido em sede de execução fiscal. Casos em, que importante será apreciar a questão tendo em vista a manutenção da utilidade no prosseguimento da lide da impugnação” Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.450.

¹⁸³ A este respeito vejam-se os Acórdãos do TCA Sul de 04 de Julho de 2006, processo n.º 02598/99 e Ac. do STA de 31 de Maio de 2006, processo n.º 0156/06 e do Ac.do STA de 10 de Março de 2011, processo n.º 01004/10, Acórdão no qual ficou assente que “a questão da prescrição é de conhecimento oficioso mesmo em sede de impugnação judicial tendo em vista a eventual inutilidade superveniente da lide, no pressuposto que os autos forneçam os dados necessários para o efeito”, e ainda o Ac. do STA de 17 de Janeiro de 2007, processo n.º 01070/06, do qual se destila que “a prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse acto e que, por isso, não serve de fundamento à respectiva impugnação, nem, consequentemente, é, nela, de conhecimento oficioso”, simplesmente determina o STA no colendo Acórdão visado que “o Tribunal, sem abjurar da doutrina até então seguida, que assim se mantém sólida, não viu obstáculo em admitir que pudessem, nos

conhecimento oficioso no processo de impugnação judicial do acto de liquidação, por não consubstanciar vício invalidante desse acto, cuja verificação possa conduzir à procedência da respectiva impugnação, porém a jurisprudência tem vindo a condescender que o juiz tome conhecimento da prescrição na impugnação judicial¹⁸⁴ da liquidação, tendo em vista, não a procedência da impugnação e a anulação da liquidação, mas a declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, à luz do disposto no art.º 277º, alínea e) do CPC¹⁸⁵.

A jurisprudência maioritária do STA tem vindo a sufragar que pese embora o processo de impugnação não possa ter por objecto directo o conhecimento da prescrição tributária, nada impede no entanto que tal conhecimento não possa ocorrer por via *incidental*, por motivos de força maior¹⁸⁶.

Os defensores deste entendimento apontam que independentemente das regras de interpretação do Direito e da actividade hermenêutica, urge fazer uma interpretação extensiva do Princípio do reconhecimento oficioso da prescrição, que entendem vincular quer a Administração Pública quer os Tribunais, não existindo fundamento assim para que estes adstritos que estão ao referido princípio, não conheçam da prescrição em sede de impugnação judicial, sob o pretexto da via processual escolhida não se adequar á invocação de possíveis fundamentos de inexigibilidade da dívida, conducente á extinção do processo executivo, mas contender com a legalidade da liquidação.

Mais acrescentamos do estudo que fizemos que aquando da entrada em vigor do decreto-lei nº 398/98 de 17 de Dezembro que veio aprovar a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, existia á época uma grande pendencia nos tribunais de um elevado número de impugnações judiciais relativas a impostos abolidos cuja respectiva obrigação se mostrava prescrita por força da aplicação do regime do seu artigo 5º nº 2. Não obstante, também as respectivas execuções fiscais se mantinham pendentes, não tendo sido extintas por prescrição, por razões várias – designadamente, por o

processos de impugnação judicial, retirar-se os devidos efeitos da prescrição da dívida emergente das liquidações aí discutidas, tendo em vista a declaração de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide”, o tribunal conhece então da prescrição por via de uma impugnação judicial apenas para aferir o efeito útil da continuidade da lide ou ao invés a sua extinção por inutilidade superveniente da mesma, é assim portanto um entendimento limitado que a jurisprudência do STA preconizou, no sentido que segundo o referido Acórdão “não se trata de decretar oficiosamente a prescrição no processo de impugnação judicial, retirando dela todos os efeitos jurídicos que comporta; mas só de atender, naquele processo, à prescrição, extraíndo dela os reflexos incidentes na lide impugnatória”.

¹⁸⁴ Na mesma linha, veja-se o Acórdão de 8-5-96, recurso n.º 17478.

¹⁸⁵ Uma das motivações apontadas para esse entendimento, aponta para a aplicação do art.º 611.º do CPC, onde se prevê que a sentença deverá ter em atenção os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à realidade fáctica no termo da discussão. Argumento esse que para nós não colhe, conforme infra se demonstrou

¹⁸⁶ No sentido que a prescrição tributária é de conhecimento oficioso em qualquer grau de jurisdição vejam-se os colendos Acs. do STA, processo 076/10 de 19-01-2011 e o processo n.º 0659/08 de 11-03-2008.

competente órgão da Administração não ter apreciado ainda a questão. Tais circunstâncias levaram a que o STA, sem abdicar da ideia de que o conhecimento da prescrição não seria de conhecimento oficioso no âmbito de uma impugnação, admitisse porém que nas mesmas se pudessem retirar os devidos efeitos incidentes da prescrição das liquidações na lide impugnatória, com o desiderato de diminuir o elevado número de pendências, declarando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide¹⁸⁷.

Como *iter* para tal entendimento por parte do STA, sob o nosso ponto de vista, do conhecimento incidental da prescrição assentou a lógica de que estando a obrigação discutida prescrita, motivos subjaziam para o impugnante, o prosseguimento da lide e da apreciação da legalidade do acto de liquidação que lhe tinha dado origem, pois que o respectivo cumprimento não poderia ser mais exigido. Concluímos que sendo o acto tributário inconsequente ao nível da sua executoriedade, estéril seria a sua discussão uma vez que não poderia ser coactivamente imposto o seu cumprimento¹⁸⁸.

Pese embora estarmos assim perante um entendimento jurisprudencial cujo nascimento foi marcado por um circunstancialismo histórico, cuja validade perdura nos dias de hoje, a verdade é que a solução consagrada, com a *data venia* uma vez que estamos perante jurisprudência uniforme definida pelo STA, nos oferece algumas dúvidas quanto á sua aplicação. Desde logo porque o artigo 99.º do CPPT, cuja epígrafe versa sobre “*Fundamentos da Impugnação*” prevê sobre os fundamentos idóneos para a interposição do referido meio processual, não bastando de motivação qualquer ilegalidade, note-se que o artigo compreende no seu corpo a expressão “*designadamente*”, sendo que nenhum dos fundamentos se debruça sobre a prescrição propriamente dita (até porque subsiste uma inultrapassável presunção em favor do legislador, nos termos do qual soube exprimir o seu pensamento em termos adequados *vide* artigo 9.º, n.º 3 do CC). Ao invés referem-se quanto á legalidade do acto tributário,

¹⁸⁸ A sufragar o nosso entendimento sobre a rejeição do conhecimento da prescrição em processo de impugnação judicial, atente-se a um Acórdão em particular do STA, relatada em 18-06-2013, Proc. n.º 0217/13, do qual se destila de forma nítida que o processo de impugnação também não se presta ao conhecimento da prescrição da dívida, apesar de ser uma questão de conhecimento oficioso. O colendo Acórdão, verte ainda o entendimento que a questão central subjacente na utilização desta forma processual, é “*a validade do acto impugnado e não a exigibilidade da obrigação nele contida, sendo que o objecto do processo de impugnação se define, em primeira linha, pela pretensão anulatória do impugnante, e portanto, por referência a um acto tributário ilegal, é fácil de ver que a prescrição não é uma questão que respeite à validade desse acto*”. Mais refere o colendo acórdão, que a prescrição não é uma questão que incida sobre a própria substância da relação controvertida, definida por referência a um acto de liquidação ilegal, não subjazendo dúvidas para “*confundir as condições de validade do acto, representadas pelas exigências que a lei faz relativamente a cada um dos seus elementos, com as condições de exercício dos direitos que nele se integra, representados pelo decurso dos prazos legais*”. Até aqui o douto acórdão está numa linha de continuidade com outros emanados pelo mesmo tribunal, tem no entanto a originalidade de rejeitar conhecer da mesma, mesmo que a título incidental, afirmando-se assim em claro contraponto com a doutrina dominante do STA.

e não sobre a sua exigibilidade, sendo o meio idóneo judicial mais apropriado para aferir da mesma, conforme já o dissemos, a oposição á execução prevista no art.º 204 do CPPT¹⁸⁹.

Constatado que não é este o meio processual mais apropriado, sendo todos nós no entanto operadores da justiça e a favor do Principio da Celeridade da Justiça Tributária previsto no art.º 97º da LGT, nem por isso nos poderemos olvidar, do positivado no nº2 do mesmo artigo que justamente prevê “*A todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo*”. Ora a celeridade da Justiça em nosso entender, não se deverá fazer á custa de uma tutela eficaz e efectiva, garantia dos contribuintes, em que o meio processual deverá ser o mais adequado de modo a propiciá-la. Não sendo este o tema de fundo do nosso excursus por forma a nos debruçarmos sobre a questão, sempre acrescentamos que *in casu*, se deveria colocar a possibilidade de convolar a via impugnatória na forma processual mais adequada atentando ao que a Lei nos obriga, e ao imposto pelo Principio da Legalidade das formas processuais, ao abrigo do n.º 3 do já referido artigo 97.º da LGT e “*Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei*” no mesmo sentido de resto o n.º 4 do art.º 98.º do CPPT..

No sentido da adoção da “*convolação*”, tendo-se a jurisprudência firmado no sentido da sua admissibilidade desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada de processo e a “*acção judicial*” não esteja caducada. Sendo quanto a nós a questão da caducidade do meio processual convolado de resto, a mais importante, uma vez que interposição de uma oposição contempla um prazo de 30 dias nos termos do art.º 203º do CPPT e a via impugnatória contempla um prazo mais alargado de 90 dias, a partir de fases e situações processuais diferentes porém¹⁹⁰.

Somos a concluir que a via impugnatória, pesem embora os princípios propugnados, e o circunstancialismo que norteou a questão, não será a via processual mais adequada para aferir do conhecimento da prescrição, dispondo o contribuinte de

¹⁸⁹ Neste sentido entendemos que uma sentença judicial decorrente de uma impugnação, que não conheça da prescrição, com fundamento que a mesma deveria ser conhecida apenas em sede de execução fiscal, não enfermaria de qualquer vício de omissão de pronuncia sancionado com a nulidade da própria sentença por via do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, uma vez que conforme já referimos, não seria á partida o meio idóneo para conhecer da mesma. Entende no entanto a jurisprudência dominante que pelo facto do juiz não estar adstrito, tal não se traduz numa impossibilidade de o fazer, escorando-se assim no principio do inquisitório, e na descoberta da verdade material, para além da já referida extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, a sufragar o que se disse veja-se o Ac. do STA processo n.º 0934/14 de 01-10-2014 sobre a omissão de pronuncia de uma sentença que não conheceu da prescrição de dívidas que foram pagas voluntariamente pelos executados.

¹⁹⁰ Não nos podemos olvidar que a caducidade é, no domínio do contencioso tributário de conhecimento oficioso por respeitar a direitos indisponíveis (art.º 333.º do Cód. Civil).

outras garantias e formas processuais, para aferir da mesma quer no âmbito administrativo, quer judicial.

A questão quanto a nós que deverá ser repensada no âmbito do instituto da prescrição, não será tanto a via processual mas as disposições legais (direito subjectivo) que regulamentam o citado instituto, carenciadas de reformas no sentido de o prover mais célere e eficiente quer no âmbito da Administração Fiscal, quer no do contribuinte, na senda de uma maior harmonização fiscal preconizada no contrato social do *Rosseau*, por forma a não se eternizarem litígios relacionados com a exigibilidade das mesmas, o que conforme veremos mais á frente do nosso excursus ainda hoje subsistem.

8.4 - Das Consequências do Não Conhecimento da Prescrição

Face ao expandido, e uma vez que por imposição legal não recai sobre o devedor o ónus¹⁹¹ de invocar e provar os factos constitutivos da prescrição da dívida tributária, dado que detém a legítima expectativa no sentido da actuação do sujeito activo da relação jurídico tributária, tal como está plasmado no art.º 36º da LGT, no sentido deste no âmbito das competências vinculadas da sua actuação declarar a dívida prescrita assim que se verificarem os pressupostos necessários, desonerado que está assim de acompanhar o decurso do prazo de prescrição¹⁹², impõem-se reflectir as consequências que possam eventualmente recair sobre a Administração no sentido da mesma prosseguir com a tramitação do processo executivo, bem como a prática de actos coercivos tendentes á cobrança de uma dívida tributária já prescrita.

Neste sentido, desonerado que está de acompanhar o prazo de prescrição das dívidas tributárias, prazo esse que para além de ter sido sucessivamente alterado, comporta momentos de suspensão e interrupção de difícil determinação e cálculo para a Administração Fiscal por vezes, quanto mais um contribuinte normal.

Importante será aquilatar das consequências emergentes do não cumprimento desse princípio, e da continuidade do processo executivo depois de decorrido o prazo prescricional, bem como a questão da repetição do indevido (também apelidada de

¹⁹¹ Importante será determinar que não estamos de forma alguma a encetar uma acção de desresponsabilização do contribuinte, a este assiste-lhe nas palavras de *Casalta Nabais*¹⁹¹ “o dever fundamental” de proceder atempadamente ao pagamento dos tributos a que está adstrito, devendo abster-se da prática de actos puramente dilatórios com vista a atingir o prazo prescricional, simplesmente a cada dever no que ao Direito contende regra geral corresponde a um direito, e este funda-se na expectativa do cumprimento por parte da Administração do Princípio do reconhecimento oficioso da Prescrição conforme o disposto no já referido artigo 175º do CPPT.

¹⁹² Em contraposição com o regime previsto no Ordenamento Cível, em que o devedor forçosamente terá de ter em atenção o cômputo do prazo por forma a poder invocar a prescrição da sua dívida.

irrepetibilidade ou *soluti retentio*) no caso do sujeito passivo cumprir voluntariamente a obrigação exequenda a que estava adstrito, apesar da mesma se encontrar já prescrita.

A respeito da última questão quer a jurisprudência quer a doutrina não tem sido porém uniformes, existindo distintos entendimentos por parte dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Na verdade segundo o antigo Ministro da Justiça *Antunes Varela*, bem como *Pires de Lima*, entendem ambos que, se o cumprimento da obrigação já prescrita for efectuado com reconhecimento dessa mesma prescrição, existe assim como que uma renúncia tácita nos termos do n.º 2 do art.º 302 do C.C. não podendo a obrigação ser repetida¹⁹³.

Em contraponto e utilizando o argumento *ad contrarium*, poderíamos aduzir que se os obrigados, conjuntamente com o cumprimento da obrigação efectuassem uma exposição ao órgão de execução fiscal, ou utilizassem outro meio processual idóneo a colocar *em crise* a exigibilidade da dívida (através da interposição de uma oposição á execução), por via da prescrição da dívida tributária, teria forçosamente de se concluir que não tinham renunciado ao direito de invocar a prescrição, pese embora o cumprimento da obrigação¹⁹⁴ nos termos do n.º 2 do art.º 304º do C.C.

Ainda no que respeita à doutrina, e para além da opinião supra referida acima do Ex-Ministro *Antunes Varela* e *Pires de Lima*, acrescentamos os doutos comentários do Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa* que se pronunciou recentemente acerca desta questão em dois excursos distintos¹⁹⁵, segundo o prestigiado autor, pese embora o carácter officioso da prescrição, se a mesma não for declarada e a obrigação tributária for paga voluntariamente, antes ou depois da instauração da execução, o contribuinte não tem

¹⁹³ Cfr. *Varela, Antunes e Lima, Pires de in "Código Civil Anotado, Vol. I, 4ª edição revista e actualizada"* Coimbra Editora.1987 p276

¹⁹⁴ Em sentido diferente porém, decidiu o colendo Acórdão do STA de 05-12-2007 processo n.º 0638/07, tendo expendido o louvável entendimento que "*tendo a dívida exequenda sido efectuada na mesma data em que foi apresentada a petição da oposição, tem-se por efectuado o pagamento voluntário da dívida*", (não se pronunciando no entanto sobre o *thema decidendum*, nomeadamente sobre se o pagamento da quantia exequenda acompanhada da dedução da oposição, se consubstanciava ou não numa renúncia á invocação da prescrição). Determinou o douto aresto que "*efectuado o pagamento voluntário, extinguiu-se a execução fiscal nos termos dos artigos 264.º e 269º do CPPT, bem como a oposição que eventualmente tenha sido instaurada, por inutilidade superveniente da lide*". Concluindo que "*não tinha o tribunal de apreciar os fundamentos da oposição, por tal ser actividade inútil para ser atingido o objectivo para o processo de oposição á execução fiscal está vocacionado*". Finalizando que "*os oponentes apenas poderiam eventualmente reaver a quantia paga caso se verificassem os requisitos de que a lei faz depender a repetição do que foi pago, previstos que estão no art.º 304º do C.C. nomeadamente o pagamento não ter sido espontâneo*".

Ainda sobre a repetição do indevido e o cumprimento voluntário de uma obrigação prescrita a título de obrigação natural, veja-se o Acórdão do TCA Norte de 10-01-2008 Processo n.º 01489/07.2 BEPRT segundo o qual "*só existe coacção moral se a ameaça for feita com a cominação de um mal ilícito, de um mal que a parte ameaçada não esteja juridicamente vinculada a suportar. Não constituindo assim coacção a ameaça do exercício normal de um direito. Considerou o digníssimo aresto que o pagamento efectuado em processo executivo é sempre considerado "espontâneo e livre de toda a coacção", uma vez que o exercício normal de direitos processuais de carácter executivo por parte do órgão de execução não constitui uma forma de coacção ilegítima e consubstancia-se no cumprimento de uma obrigação natural, in verbis num dever de justiça, ao qual carece tutela jurídica para ser exigido porém, não se revestindo assim de argumento válido para a "repetição do indevido", tendo sido esta a solução preconizada pelo douto acórdão*"¹⁹⁴.

¹⁹⁵ Cfr. Anotação n.º 10 conferida ao art.º 175º do CPPT, in "*Lopes de Sousa, Jorge in Código de Processo e Procedimento Tributário anotado e comentado*", 5.ª edição, a fls. 205, editora Vislis

direito à repetição do que prestou¹⁹⁶. Mais acrescenta ainda o distinto autor que face a uma dívida tributária já prescrita, assiste ao beneficiário a faculdade de efectivamente recusar o cumprimento da prestação ou de se opor por algum modo do exercício do direito já prescrito, mas caso cumpra espontaneamente a prestação, ainda que feita com ignorância, a mesma não pode ser repetida¹⁹⁷.

Distinto entendimento tem no entanto, no que se refere ao cumprimento prestado coercivamente, pelo prosseguimento da execução fiscal, apesar do decurso do computo da prescrição, levantando sérias reservas acerca da espontaneidade do mesmo e assim do cumprimento dos requisitos previstos no n.º 2 do art.º 304 do C.C.¹⁹⁸. Para *Jorge Lopes de Sousa* urge fazer a distinção conceptual entre “*pagamento voluntário*” e “*pagamento espontâneo*”, uma vez que segundo o mesmo não será adequado fazer menção a pagamento prestado de forma espontânea, quando o mesmo é motivado por uma penhora ou na iminência de uma venda. Sendo que a nível jurídico, o conceito de “*prestação espontânea*” está positivado no n.º 2 do art.º 403 do C.C. que refere “*a prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coacção*”. Ora para o mesmo, tal expressão abrange quer a coacção ilícita, quer a lícita, entendendo que nesta última se integra a prossecução do processo de execução fiscal no âmbito de uma dívida já prescrita.

Sobre a questão controvertida, pese embora esta não contender directamente com o tema central do que pretende ser este excurso, nem assim nos deixamos de debruçar sobre a mesma. Porquanto procuramos abordar os institutos da prescrição e da caducidade da forma mais exaustiva possível, limitados que estamos porém às vicissitudes de uma dissertação sobre um tema específico, entendemos porém quanto à matéria abordada esta possuir demasiado conteúdo para ser relegada, para além de ser uma excelente manifestação da tese da especialidade normativa que sufragamos existir

196 Cfr, Sousa, Jorge Lopes de in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p.25

197 No mesmo sentido atente-se aos Ac. do STA relatado em 29-05-2005 processo n.º 525/05 e Ac. do STA relatado em 23-05-2007 processo n.º 128/07.

198 A este respeito aduz o referido autor que “*se depois de transcorrido o prazo de prescrição, a execução prossegue, sendo praticados actos tendentes a concretizar o seu objectivo de cobrança coerciva (penhora, a citação ou a preparação da venda) não será adequado entender que o pagamento é feito espontaneamente, mesmo que se trate de pagamento qualificável como voluntário, para efeitos dos arts.º 264 a 269.º do CPPT*”. Dando como exemplo “*no sentido que não se pode considerar espontâneo o que é efectuado sob a iminência de cobrança coerciva o Ac. do STA relatado em 13-12-1995 processo n.º 19411 APDR 14-11-1997 p.2942*” in “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária Notas Práticas*”, Áreas Editora”, p.26. Em sentido contrário porém e ainda sobre a repetição do indevido e o cumprimento voluntário de uma obrigação prescrita a título de obrigação natural, veja-se o Acórdão do TCA Norte de 10-01-2008 Processo n.º 01489/07.2 BEPRT segundo o qual “*só existe coacção moral se a ameaça for feita com a cominação de um mal ilícito, de um mal que a parte ameaçada não esteja juridicamente vinculada a suportar. Não constituindo assim coacção a ameaça do exercício normal de um direito. Considerou o digníssimo aresto que o pagamento efectuado em processo executivo é sempre considerado “espontâneo e livre de toda a coacção”, uma vez que o exercício normal de direitos processuais de carácter executivo por parte do órgão de execução não constitui uma forma de coacção ilegítima e consubstancia-se no cumprimento de uma obrigação natural, in verbis num dever de justiça, ao qual carece tutela jurídica para ser exigido porém, não se revestindo assim de argumento válido para a “repetição do indevido”, tendo sido esta a solução preconizada pelo douto acórdão*”

entre o Direito Civil e o Direito Tributário, por força da existência de lacunas na legislação Fiscal que iremos indicar, e que forçosamente terão de ter a sua resposta cabal e plena na aplicação a título subsidiário das regras vertidas no ordenamento Civil. A ser como é, concordamos serem legítimas as dúvidas até certo ponto levantadas pelo Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa*, sobre o prosseguimento da execução fiscal, para além do decurso do seu prazo de prescrição, contra o beneficiário da mesma, pondo em causa quer a espontaneidade e o voluntarismo do cumprimento da obrigação nos termos exigidos pelo n.º 2 do art.º 304 do C.C.¹⁹⁹ Consideramos no entanto, pese embora reconheçamos uma visão crítica da actuação da Administração Fiscal ao longo do nosso excursus, que estamos perante uma forma de coacção lícita, não logrando a prestação de ser espontânea, e natural a obrigação e o seu cumprimento, somente porque o seu cumprimento foi coercivo e obtido em processo executivo.

Apontamos algumas razões para este considerando, desde logo porque a Lei reconhece ao executado formas de reacção graciosas e judiciais, com a virtualidade de suspender execução fiscal mediante a prestação de garantia, que não impliquem o pagamento do imposto devido, e porque partilhamos o entendimento que o pagamento efectuado em processo executivo é sempre “*espontâneo*” e “*livre de toda a coacção*”, uma vez que se trata do exercício normal de um direito processual do exequente, *in casu* a Autoridade Tributária, de carácter executivo. Revestindo-se a eventual penhora ou venda executiva de um carácter lícito de coercibilidade inerente à tramitação do processo executivo, e no exercício de competências próprias.

Reconhecemos no entanto que a prossecução da execução fiscal de uma dívida prescrita, implica necessariamente uma inobservância por parte da Administração Fiscal do Princípio da oficiosidade do reconhecimento da mesma, tal como previsto no art.º 175º do CPPT, que em nossa opinião deverão de *per si* motivar a responsabilização da Administração²⁰⁰, simplesmente não nos parece suficiente para fundamentar a restituição do que já foi prestado.

¹⁹⁹ Na opinião do Juiz Conselheiro Lopes de Sousa “*não se vê como pode considerar-se o exercício normal de direitos processuais, o seu exercício, depois de decorrido o prazo de prescrição, em momento que a Administração fiscal tributária deveria ter declarado a prescrição. Esse exercício (...), um exercício anormal de direitos processuais*” in “*Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*” 2ª edição 2010, editora Áreas Global p28.

²⁰⁰ Na verdade o prosseguimento da prática de actos de execução fiscal, após o decurso do prazo de prescrição, pode e deve acarretar consequências para a Administração, além das óbvias consequências suportadas pelo sujeito passivo, estando como está vinculado o órgão da administração fiscal, no caso de prescrição, ao reconhecimento oficioso da mesma cfr. art.º 175 do CPPT. A contrariedade do dispositivo legal citado e o prosseguimento da prática actos executivos, origina a que este incorra na prática de um facto ilícito, gerador quanto a nós de um caso de responsabilidade civil extracontratual, efectivado mediante acção de indemnização. Não desonerando porém como é óbvio a Administração de devolver o tributo indevidamente cobrado, (situação menos complicada porém, que no caso de se tratar de uma prestação infungível, referimo-nos á penhora e consequente venda de uma habitação) adstrita que está ao cumprimento do Princípio da Legalidade, que deverá conformar a sua actuação nos termos exigíveis pelo n.º2 do art.º 266 da CRP e 55º da LGT²⁰⁰, no mesmo sentido veja-se a posição do Juiz Lopes de Sousa “*deveres estes cuja omissão constitui*

Também não nos olvidamos que vigora no ordenamento tributário, no âmbito dos litígios fiscais ainda que indirectamente, o princípio “*Solve et Repete*”, não implicando o cumprimento da obrigação a preclusão ou a renúncia do recurso a outros meios gratuitos ou jurídicos por parte do contribuinte, por forma a salvaguardar os seus legítimos interesses²⁰¹. Não queremos com o expendido, afirmar que o contribuinte terá necessariamente de prestar a obrigação tributária a que estava adstrito, por forma a aceder às instâncias de recurso. Terá no entanto de prestar garantias de boa-cobrança²⁰² com a consequência do aumento da onerosidade do processo que de daí advêm, de modo a obter a suspensão do Processo de execução fiscal enquanto decorrer o procedimento de recurso. Quanto ao controvertido assunto, vejam-se a maioria dos Acórdãos dos diversos tribunais que determinam a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, no caso das execuções fiscais extintas por via do pagamento da dívida exequenda²⁰³, sem no entanto aferir da prescrição da mesma.

Não nos é questionável, que o contribuinte possua sempre a possibilidade de efectuar o cumprimento voluntário da dívida, e posteriormente discutir potenciais vícios de legalidade que possam enfermar a liquidação que lhe serviu de base, mormente no que interessa á prescrição²⁰⁴, isto no que se refere á *legalidade* da própria liquidação, já no que se refere á *exigibilidade* da dívida, vigora como afirmamos no paragrafo anterior, o entendimento jurisprudencial dominante no sentido que o cumprimento da obrigação, necessariamente irá implicar a renúncia ao direito de invocar a prescrição, na justa medida que se traduz no cumprimento de uma obrigação natural, sendo o cumprimento, conforme já o dissemos uma forma de extinção do processo executivo.

Face ao exposto, urge retirarmos algumas conclusões, desde logo que o incumprimento por parte da Autoridade Tributária do reconhecimento *ex officio* da prescrição, é relativamente inócuo, uma vez que no caso de cumprimento de uma

facto ilícito, á face do conceito de ilicitude aplicável em matéria de actos de gestão pública, que é dado pelo art.º 6º do DL n.º 48051 de 21-11-1967 e no art.º 9º da Lei n.º 67/2007 de 31 de Dezembro” in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p28. A sufragar este nosso entendimento veja-se o Ac. do STA cuja prolação ocorreu em 10-12-2014, Proc. n.º 01323/14.

²⁰¹ Sobre a concretização prática do Principio “*Solve et Repete*” na Lei Fiscal, consagrado que está no n.º 3 do art.º 9 da LGT, atente-se á anotação n.º 12 do referido artigo “Passa a ser claro que um contribuinte que receba certos benefícios, ou que pague o imposto em condições mais favoráveis do que aquelas previstas na lei “geral”, poderá continuar a exercer todos os direitos previstos na lei contra esse pagamento. Não parecendo constitucional qualquer entendimento em sentido contrário, precisamente em vista do artigo 20.º da Constituição da República, in Campos, Diogo Leite / Rodrigues, Benjamim / Sousa, Jorge Lopes de “*Lei Geral Tributária, Comentada e anotada de Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa*”, 3.º edição Vislis editores p66, e ainda o Acórdão do STA relatada a 10-03-1999 no processo n.º 22789.

²⁰² Reportamo-nos à óbvia excepção do regime vertido no art.º 199.º do CPPT, capaz de suspender a execução fiscal através da prestação de garantia, assumindo-se no entanto como uma prerrogativa para além de burocrática extremamente onerosa, exigindo inclusive a prestação de um valor superior à quantia exequenda ex vi n.º 6 do art.º 199.º do CPPT.

²⁰³ Nos termos do n.º 1 do art.º 264 e mais precisamente do art.º 269º do CPPT.

²⁰⁴ Nos limites impostos pelos prazos de caducidade da acção, a saber: 120 dias para a interposição de uma reclamação graciosa e 90 dias para a dedução de uma impugnação judicial conforme imposto pelo art.º 99 do CPPT.

obrigação já prescrita, esta é retida a título de obrigação natural. Retira-se igualmente, quanto a nós a conclusão que mais nos interessa para o tema *sub Júdice*, que estamos perante mais um caso de aplicação subsidiária do Direito Civil á legislação tributária por forma a fazer face a uma lacuna de índole fiscal (não sendo a única que identificamos). *In casu*, assistimos á retenção do cumprimento a título de obrigação natural positivada que está esta figura jurídica preceituada no art.º 402º do C.C.

Pacifico será quanto a nós, se o devedor *sponte sua*, pese embora tardiamente cumprir, há-de admitir-se que cumpriu bem, correspondeu a um dever de justiça, que pese embora já não possa ser judicialmente exigido, não poderá o mesmo requerer posteriormente a restituição da prestação (irrepetibilidade ou *soluti retentio*), uma vez que a prestação efectuada reveste-se de um caracter de verdadeiro cumprimento, sendo irretractável.

Na prática estamos perante a transposição do regime previsto em Civil, no qual a prescrição terá de ser obrigatoriamente invocada pelo devedor de modo a ser reconhecida, uma vez que também no caso das obrigações tributárias, conveniente será que o contribuinte esteja atento ao decurso do prazo de prescrição, quase impendendo sobre o mesmo o ónus de invocar a prescrição, sob pena de evitar a cobrança coerciva por parte da administração e de se considerar o arrecadado, prestado a título de obrigação natural²⁰⁵ (regime este em tudo idêntico ao previsto no Ordenamento Civil). Somos da opinião que estamos assim perante um regime *misto* (uma vez que o conhecimento da prescrição é oficioso, porém recai sobre o contribuinte o ónus de invocar a mesma quando o Administração não o faça, sob pena de recair sobre o mesmo as consequências das obrigações naturais), onde se torna evidente mais uma vez a tese de especialidade normativa entre o Direito Civil e o Direito Tributário, fruto da já aludida lacuna na legislação fiscal, (referimo-nos á inexistência de uma norma na legislação fiscal que disponha sobre os efeitos jurídicos da prescrição prevista no art.º 48 da LGT, pese embora esta ser uma garantia dos contribuintes, subordinada que está ao principio da legalidade, motivo pelo qual se exige a regulação de todos os seus efeitos materiais), que obriga ao recurso do regime previsto no Direito Civil²⁰⁶, mais

²⁰⁵ A respeito do efeito extintivo da dívida, e da sua transformação em obrigação natural, veja-se Antunes Varela e Pires de Lima in, in “*Código Civil Anotado, Vol. I, 4ª edição revista e actualizada*” Coimbra Editora.1987 p276

²⁰⁶ Dúvidas houvessem sobre a existência da lacuna a que fizemos referência (não sendo a única), no ordenamento tributário, mormente a falta de regulamentação dos efeitos da prescrição da obrigação fiscal, e a consequente aplicação a título subsidiário do regime previsto no Direito Civil, veja-se a opinião do Juiz Conselheiro Lopes de Sousa, que pese embora as reservas que expressou sobre espontaneidade do pagamento no âmbito de uma execução fiscal, e a repetição do indevido, a este respeito porém afirma expressamente “*Não havendo normas especiais sobre os efeitos da prescrição da obrigação tributária, serão aplicáveis as regras que se referiram aplicáveis á generalidade das obrigações*” acrescentando ainda “*se a obrigação que prescreveu não é*

adiante daremos caso de outras lacunas que terão necessariamente de ser preenchidas com os mesmos.

8.5 - Das Vicissitudes do Prazo Prescricional e da Interrupção da Prescrição.

No que a esta matéria contende, referimo-nos á interrupção do prazo de prescrição e á lógica subjacente á mesma, advém do facto "*do direito, como que acordando o seu titular, volta a afirmar-se a ser exercido, destruindo-se a presunção de abandono e manifestando-se a certeza contrária*"²⁰⁷ Exemplo paradigmático desta afirmação na prática será o artigo 49.º da L.G.T., onde a interrupção da prescrição é feita de uma forma propositada quer pelo sujeito passivo activo da relação jurídico-tributária, (referimo-nos á Administração Fiscal), mediante a efectivação da citação, bem como o sujeito passivo, através da dedução das garantias administrativas (reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão) ou interposição das garantias judiciais (impugnação judicial prevista nos art.ºs 99 e ss, e oposição á execução nos termos do art.º 204º ambos do CPPT) de que dispõem.

Uma vez iniciado o *dies a quo* do prazo da prescrição tributária, e conforme o que já foi dito anteriormente, interrompe-se o prazo sempre que forem praticados os actos, taxativamente positivados no artigo 49º da LGT²⁰⁸.

Destila-se da análise de tal regime, que impreterivelmente sempre que o contribuinte seja chamado ao Processo de Execução Fiscal pela primeira vez através da citação, ou se ao invés lançar mão do arsenal garantístico administrativo ou jurisdicional á sua disposição, o prazo já ocorrido fica inutilizado e inicia-se (não necessariamente a partir desse momento como veremos posteriormente), a contagem de um novo prazo. Casos em que, segundo a posição defendida pelo Senhor Professor *Freitas da Rocha*,²⁰⁹ a actuação dos sujeitos processuais "*dão a entender que o crédito ainda não está satisfeito e continua vivo e a ser reclamado* ", afastando concludentemente a ideia do

propriamente uma obrigação natural, pelo menos tem um regime jurídico idêntico ao da obrigação natural" em Sousa, Jorge Lopes de in "*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*", 2ª edição, Áreas Editora 2010, p19.

²⁰⁷Cfr. Gonçalves, Joaquim in "*A caducidade face ao Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*", Vislis Editores, 1999 p 229-230.

²⁰⁸ Referimo-nos á citação do executado art.º 35 n.º2 e 188º do CPPT, reclamação graciosa (*vide* art.º 68º do CPPT) ou recurso hierárquico positivado no art.º 80º da LGT, bem como no art.º 66 do CPPT, impugnação judicial previsto no art.º99 do CPPT, e ainda no caso do pedido de Revisão oficiosa da liquidação do tributo ínsito no art.º 78º da LGT.

²⁰⁹Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in "*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*", 4º Edição, Coimbra Editora, 2011, p.393 e ss.

esquecimento, daí ocorrer o fenómeno interruptivo e a consequente contagem de um novo prazo.

8.6 Da Suspensão do Prazo de Prescrição e do Processo de Execução Fiscal.

Uma vez que estávamos a fazer menção á citação do executado prevista que está no n.º 2 do artigo 35.º do CPPT, sendo por via da mesma que se dá conhecimento ao executado, que contra o mesmo se encontra a correr um processo de execução fiscal, por pertinente nos parece, efectuar um pequeno aparte no sentido de referir que também o processo de execução fiscal é passível de ser suspenso²¹⁰²¹¹, por via do pagamento a prestações da dívida tributária, reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou mesmo através da já aludida anteriormente dedução de oposição á execução com base na ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda ex vi art.º 52º da LGT e n.º 2 do art.º 169 do CPPT.

Ora não é coincidência que as causas que motivam a suspensão do processo de execução fiscal e impliquem a constituição de garantia, sejam as que determinam igualmente a suspensão do prazo de prescrição previstas que estão no nº 4 do art.º 49 da LGT. De resto não faria sentido, suspender o processo de execução fiscal, e permitir que o prazo de prescrição continuasse o seu curso, assumindo a administração o risco que o processo executivo, meio á sua disposição para assegurar a cobrança coerciva do tributo em falta á custa do património do devedor que serve de garantia ao mesmo nos termos dos artigos 50º da LGT e 195º do CPPT, estivesse suspenso, e o prazo de prescrição atingisse o seu *términus*.

Ora com o Orçamento de Estado de 2012, o artigo 196º do CPPT, sofreu diversas alterações legislativas, que têm provocado na prática imensa polémica²¹² pois o contribuinte através da formalização e aprovação do plano de pagamento em prestações,

²¹⁰ A suspensão do processo de execução de resto, enquadra-se no direito constitucionalmente garantido à efectividade da tutela judicial *vide* art.º 268.º, n.º 4, da CRP, e previsto igualmente no n.º 1 do art.9.º da LGT.

²¹¹ A referida suspensão do processo executivo, para que seja eficaz faz depender da apresentação de garantia idónea prestada nos termos do art.º 195.º ou 199.º do CPPT ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, sendo que no entanto a Administração Tributária pode isentar o executado da prestação de garantia, nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos. Veja-se a este respeito o Ofício-Circulado n.º 60.077/2010 de 29/07 que explicita as condições a observar para isenção/ dispensa de garantia idónea em processo de execução fiscal.

²¹² Em virtude da polémica suscitada a própria administração viu se obrigada a divulgar o Ofício-Circulado 60.087 de 2012-03-06, que de forma explícita afirma que a notificação do despacho de deferimento, e os próprios serviços deverão informar o contribuinte, que para obter o efeito suspensivo da execução, tem de prestar garantia idónea ou a sua dispensa, sendo que a falta da mesma origina a prossecução nos termos normais do processo de execução, deixando de ocasionar a impossibilidade da autorização do pedido de pagamento, como sucedia antes da data de entrada em vigor da nova redacção do artigo 198º CPPT. Mais se acrescenta que mesmo com o deferimento do pedido de pagamento em prestações, sem a constituição da garantia ou a dispensa da mesma, não é suficiente para a passagem de uma certidão, que ateste a regularização da situação tributária do contribuinte.

fica convicto que firmou um acordo com a administração nos termos do art.º 196 do CPPT, formando assim a convicção que o Processo Executivo não irá prosseguir contra si, sendo que na prática, mesmo com o acordo firmado, a execução continuará a prosseguir, arriscando-se a ver os seus bens penhorados e vendidos, apesar de continuar a cumprir fielmente o mesmo.

Não nos demitimos de expender uma opinião sobre o polémico assunto, uma vez que ainda que de forma indirecta o mesmo ainda contende com a suspensão do prazo de prescrição da dívida tributária. Sob o nosso ponto de vista, a partir do momento em que se estabelece um acordo de pagamentos, e estes são escrupulosamente cumpridos, nos parece um abuso de direito prosseguir a execução, fazendo tábua rasa do acordado, e por vezes colocando o contribuinte (penhora de contas bancárias, imóveis, créditos), na impossibilidade de fazer face às mesmas prestações que se tinha comprometido. No fundo é um abuso por parte da administração, que graças a este artifício, tem uma tutela exageradamente profunda, face a um credor normal que se basta com o pagamento do plano prestacional, e que apenas recorre á execução no caso do mesmo ser incumprido. A este respeito, quanto a nós apresentando-se como uma medida positiva na direcção certa, à sensível questão por nós levantada, uma breve nota para o recente aditamento do n.º 5 do art.º 198º do CPPT²¹³, introduzido que foi pelo OE de 2015, mais propriamente pelo art.º 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que tentou dirimir a polémica suscitada pelos efeitos originados advenientes da obtenção de um acordo de pagamento em prestações da dívida tributária com a Administração Fiscal, sem lograr a obtenção do efeito suspensivo do processo de execução fiscal.

Entendemos estar assim perante uma norma com carácter inovador no âmbito da execução fiscal, porquanto cria um “*regime excepcional*” para as dívidas tributárias de baixo valor.

O aliviar da nova redacção, face a contribuintes com poucos recursos e tratando-se de dívidas de baixo valor, quanto a nós apresenta-se como uma medida positiva, face ao período de crise que o País atravessa, não se logrando tratar de uma moratória nos termos do n.º 3 do art.º 36º da LGT ou sequer de uma disponibilidade do crédito tributário, que como já vimos não é legalmente admissível (uma vez que o supra

²¹³ De facto, reconhecendo a Administração a onerosidade que pode ocasionar a constituição de uma garantia, principalmente quando estão em causa montantes reduzidos de dívida exequenda, sensível a esse argumento, aditaram ao artigo 198º do CPPT o n.º 5 do mesmo, que dispensa da constituição de garantia, bem como dos procedimentos associados á mesma, o pagamento em prestações de dívidas tributárias no valor de € 2500 ou € 5000 para pessoas singulares e colectivas respectivamente, aquando a formalização do pedido de pagamento em prestações da dívida tributária.

referido regime, é dotado de um procedimento rígido e apertado, porquanto a falta atempada de pagamento de três prestações seguidas ou seis interpoladas importa o vencimento das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos), não colocando em crise a Segurança jurídica.

No que se refere ao prazo de prescrição, o mesmo fica suspenso com a aprovação do plano de pagamentos, conforme o que já foi dito, desde que tal plano suspenda a cobrança da dívida, ou seja desde que seja prestada ou dispensada a garantia. Entendemos assim, na linha do pensamento acima descrito que apesar de não colocarmos em causa o grau de risco de uma dívida que está assegurada, face a outra que não esteja, o mero cumprimento do plano prestacional deveria ser *per si* suficiente para suspender o prazo, evitando abusos de direito, e limitando um instituto legal como, é o da suspensão no plano prestacional (numa altura em que a legalidade e exigibilidade já não se discute, e que o devedor já reconheceu a sua falta) a condicionalismos (prestação de garantia, já que a dispensa da mesma é quase residual e puramente teórica, *in casu* face á nova redacção do n.º 5 do art.º 198º do CPPT, cinge-se aos montantes de € 2500 e € 5000 para pessoas singulares e colectivas, para além dos restantes casos de insuficiência económica previstos na lei), que não estão ao alcance de todos os executados, colocando assim possibilidades mais teóricas do que práticas. Sendo que todas as leis devem ser gerais e abstractas, permito-nos colocar algumas duvidas quanto á generalidade da mesma.

Finalmente uma breve nota sobre a suspensão da Prescrição no Direito Tributário, prevista que está no nº3 do art.º49 da LGT. Ora quanto ao efeito suspensivo no prazo prescrição, teremos obrigatoriamente de nos socorrer supletivamente do Código Civil, (*vide* alínea d) do artigo 2ºda LGT), uma vez que a Lei Geral Tributária apesar de prever os factos a que é atribuído tal efeito, não se pronuncia quanto aos efeitos da mesma²¹⁴.

Da análise do normativo legal constante do n.º 3 do art.º 49º da LGT, destila-se que o referido prazo se suspende, por motivo de paragem do processo de execução fiscal²¹⁵, em virtude do pagamento em prestações, dedução de reclamação, impugnação

²¹⁴ A ser como é e nos termos do art.º 318º a 320º do C.C. a suspensão do prazo de prescrição, tem a virtualidade que o mesmo não se inicie de novo, enquanto se verificar o facto de natureza, a que é atribuído tal efeito, voltando a contar-se a partir da cessação dos factos interruptivos e somando-se o novo prazo anteriormente decorrido.

²¹⁵ Sobre suspensão do processo de execução fiscal face aos motivos aduzidos, note-se as palavras do Juiz Desembargador Benjamin Rodrigues, segundo o qual “*O único evento relacionado com o processo de execução fiscal que é susceptível de se reflectir no prazo da prescrição, mas implicando apenas a sua suspensão é a sua paragem nos casos previstos no n.º 3 do art.º 49º da LGT*”, Rodrigues, Benjamin Silva in “*A Prescrição no Direito Tributário*”, publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999 p285

ou recurso judicial. No que se refere ao uso dos meios impugnatórios referidos, justo se diga que tal suspensão do prazo de prescrição apenas ocorre, se acompanhada de prestação ou isenção de garantia, ou então caso a Administração Fiscal já tenha penhorado bens suficientes para fazer face ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido ao abrigo do ínsito legal do art.º 169 do CPPT.

Mister será referir que para além das situações referidas na Lei Geral Tributária, outras causas de suspensão poderiam influir no prazo de prescrição, referimo-nos ao art.º 100 do CIRE²¹⁶.

Sobre o *supra* referido artigo e o facto de ser uma causa de suspensão do prazo de prescrição e de caducidade, entendemos por pertinente referir o recente Acórdão da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional n.º 362/2015 de 9 de Julho de 2015, processo n.º 760/14, nos termos do qual o recorrente suscitou a inconstitucionalidade do art.º 100 do CIRE, estribando-se no facto da aplicação mesmo que a título subsidiário do mesmo, interfere com as garantias dos contribuintes, e por conseguinte, matéria reservada da Assembleia da República.

Ora no que respeita o nosso excursus, e uma vez que a procedência da inconstitucionalidade suscitada se estribou, no facto de a referida lei de autorização do CIRE, no que respeita ao objecto, sentido e extensão, não comportar e ser omissa quanto a autorizar o governo a interferir com o regime de prescrição das dívidas tributárias. Sendo que uma lei de autorização legislativa deve como se infere do disposto no n.º 2 do art.º 165º da CRP, definir do seu objecto, do seu sentido e da extensão da autorização a legislar sobre a matéria²¹⁷, o entendimento do TC com a devida vénia não nos merece qualquer reparo.

Destarte tal facto, não nos exime de comentar que a referida norma considerada inconstitucional, surgia como um complemento às causas de suspensão e prescrição previstas na LGT, e pese embora não contivesse uma regra específica destinada apenas às dívidas Fiscais, (referindo-se á generalidade dos credores da massa insolvente), assumindo-se como a expressão de um princípio geral do Direito Civil, contido no art.º 321º do C.C.²¹⁸, a verdade é que o normativo legal *sub Júdice*, acabava por contender

²¹⁶ Nos termos do art.º 100 do CIRE “a sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

²¹⁷ Sobre as leis de autorização legislativa, que concedem poderes ao Governo de legislar sobre determinada matéria, e a forma a que as mesmas devem obedecer, sem comportar qualquer grau de discricionariedade ou algum tipo de ambiguidades quanto á matéria a disciplinar, veja-se a opinião do Professor Gomes Canotilho segundo a qual “Não sendo obrigatório que a autorização contenha um projecto do futuro decreto-lei (...), não pode ser, seguramente, um cheque em branco” cfr. Canotilho, J.J Gomes e Moreira, Vital in “Constituição da República Portuguesa Anotada”, vol. II, 4.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p337

²¹⁸ Afirma-se como um princípio geral do Direito Civil, na medida que nos termos do art.º 321º do C.C. “A prescrição suspende-se durante o tempo em que o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito, por motivo de força maior” ora estando a

com o regime da prescrição consagrado nos arts. 48º e 49º da LGT, não sendo apenas uma decorrência do processo de insolvência em que se inseria e uma a especificidade do direito falimentar.

No nosso entendimento tal regime contendia com as garantias tributárias previstas que estão no nº2 do art.º 103 da CRP²¹⁹, ao fazer confluir todos os processos executivos e credores numa execução universal, suspendendo a mesma até ao decurso do processo falimentar, sendo que a própria Administração Fiscal, ficava despojada dos privilégios conferidos pelo processo de execução fiscal, concorrendo como qualquer outro credor. É verdade que tal norma não incidia exclusivamente sobre as dividas tributárias, sendo dotada de um conteúdo genérico, porque aplicável a todos os credores da massa insolvente, porém na prática é evidente que a referida suspensão, iria influenciar o prazo de prescrição da dívida Tributária²²⁰.

8.7 – Da tendencial Imprescritibilidade das Dividas Tributárias.

Após termos recorrido sobre as principais causas interruptivas do prazo de prescrição, urge desenvolver a questão central do presente excursão, colocando o enfoque e a atenção para os efeitos produzidos pelas mesmas, dos quais resulta líquido, na nossa opinião, uma cada vez maior tendência à imprescritibilidade das dividas tributárias, para a qual se caminha a passos largos, e para a sua relação com os valores e princípios com os quais tal caminho naturalmente contende, contrariando a Lei de autorização

Administração Fiscal impedida de cobrar coercivamente o seu crédito, é apenas natural que o prazo de prescrição esteja suspenso, durante o decurso do processo, por forma a não diminuir as garantias ao seu dispor.

²¹⁹ Sobre o regime das garantias tributárias previstas que estão no nº2 do art.º 103 da CRP, veja-se o Acórdão do TC cuja prolação decorreu em 14 de Outubro de 2009, proc.º nº 528/09, no qual se expendeu 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, pelo que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre essa matéria”, no mesmo sentido aponta inclusive a doutrina maioritária segundo a qual “quer a prescrição como a caducidade, contendem com as garantias dos contribuintes, quando referidas às relações jurídico-tributárias, estão como tal, subordinadas ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal, consagrado no nº 2 do art. 103º da Constituição da República, (...) que há-de englobar, todo o critério de decisão ou de qualificação de quaisquer efeitos concernentes à prescrição tem de constar da norma de tributação emitida nos sobreditos termos”, fazendo menção expressa á “a enunciação das suas causas de interrupção ou suspensão”, Cfr . Rodrigues, Benjamim Silva in “A Prescrição no Direito Tributário”, publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999, p261, no mesmo sentido, a opinião do Professor Freitas da Rocha segundo o qual “salientar a importância do princípio da reserva da lei formal, como garantia dos contribuintes em matérias de impostos (art.º 103.º n.º 2 da CRP, (...) todas as soluções devem ser directa e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço para a autonomia da vontade, nem para espaços discricionários, nem para a integração de lacunas por analogia” Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “*Lições de Procedimento e Processo Administrativo*”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p455

²²⁰ No que concerne á inclusão da referida causa de suspensão no elenco do art.º 49 da LGT, (a suspensão do prazo de prescrição por dedução de processo de insolvência até ao término do mesmo), a mesma não nos afigura crível pelos motivos aduzidos anteriormente, aquando nos referimos de uma possível inconstitucionalidade orgânica, desta vez do art.º 46º do mesmo Código. Releve-se que na autorização legislativa que presidiu a entrada em vigor da Lei Geral Tributária – Lei n.º 41/98 de 4 do 8 da Lei Geral Tributária, os fundamentos aduzidos para a entrada em vigor da nova legislação, prendiam-se justamente com a revisão dos prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e prescrição no sentido de diminuir e encurtar os mesmos, em harmonia com um suposto aumento do grau de eficiência da Administração, divergindo *tout court* dessa lógica a previsão de novas causas de suspensão do prazo de Prescrição.

legislativa que presidiu a entrada em vigor da Lei-Geral Tributária²²¹, colocando o executado numa posição jurídica ainda mais frágil do que aquela na qual se encontra pelo seu próprio estatuto enquanto tal, *ex lege*.

Uma das razões da selecção do presente tema assentou no facto de a abordagem tradicional do cômputo do prazo prescricional e suas vicissitudes, atender ao prazo vigente na lei reguladora ao tempo da constituição da obrigação tributária, e ao prazo de prescrição fixado na L.G.T., seguida da necessária consideração de aplicação da Lei no Tempo, imposta pelo artigo 297 do C.C., normativo que constitui um desvio á regra geral de aplicação da Lei no Tempo ínsita no art.º 12º do mesmo código (ao qual subjazem evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, no caso o Estado), chegando-se assim ao prazo de prescrição, porém desprezando os efeitos que poderão surgir no decurso do mesmo e que poderão e deverão influenciar necessariamente o dito prazo, alongando-o, e como teremos oportunidade de constatar a seguir, tornando-o quase *ad aeternum*, fruto de uma nova tendência seguida pela Administração Tributária, e que tem merecido um criticável tratamento silente.

9. – Da subsidiariedade do regime previsto no Código Civil

Na abordagem desta temática, revela-se curial ter presente, nos termos já *retro* abordados, que a Prescrição é um instituto comum ao Direito civil e ao Direito tributário, daí existirem necessariamente entre os dois ordenamentos vários pontos de contacto. Lícito não será presumir, a existência apenas a título de vaso comunicante do Principio da Certeza e da Segurança Jurídica entre os dois ordenamentos.

Pugnamos inclusive salvo melhor opinião, pela análise que fizemos dos entendimentos expendidos pelas instâncias judiciais, pela existência de uma relação de especialidade normativa entre o Direito Civil e o Direito Fiscal, mormente no que respeita ao instituto jurídico da Prescrição presente em ambos os regimes.

Sendo manifesta a aplicação do regime vertido no Código Civil a título subsidiário, em tudo o que não esteja especialmente regulado na Lei Fiscal no que á matéria controvertida respeita.

²²¹ Referimo-nos á Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto na qual se autorizou o governo a publicar uma lei geral tributária donde constavam os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes. O artigo 2º da referida lei cujo *caput* versava sobre o sentido e extensão da mesma, referia expressamente no seu nº 16 e 17 que o sentido da presente Lei, seria “*Rever os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e de prescrição das obrigações, encurtando-os de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração*”, assim com “*Rever os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição*”

A afirmação de tal relação de especialidade entre os dois ordenamentos no que á figura jurídica da prescrição se refere, mais do que soluções encerra em sim mesmo alguns óbices, uma vez que estamos perante a aplicação de normas de direito privado a uma relação oriunda do direito público, e de um ramo com tantas especificidades como o fiscal.

Que o Direito Fiscal recorre frequentemente a conceitos de Direito Privado, e que tais *importações* ultrapassam e extravasam a mera terminologia, não é algo inaudito, e encontra-se matizado na própria Lei, mais concretamente no n.º 2 do art.º 11 da LGT²²², a tal respeito e a confirmar o exposto, afirma inclusive *Diogo Leite Campos* “*Pese embora o Direito Tributário não comporte a analogia na opinião da doutrina dominante a realidade é que os conceitos de direito privado devidamente interpretados e aplicados abrangem situações não previstas na lei fiscal* (quanto a nós será perfeitamente possível incorporar nos mesmos o conceito de interrupção presente no art.º 326 do C.C., tratando-se como é óbvio de um conceito civilista cujos efeitos no prazo de prescrição, a lei fiscal não prevê), *com o recurso a conceitos oriundos do Direito Privado, tal vai dotar o Direito Fiscal de virtualidades que ultrapassam uma interpretação/ aplicação demasiadamente próxima da letra da lei*”.²²³ No caso da aplicação das normas constantes previstas no Código Civil não serem mesmo assim suficientes, por forma a regular a aludida figura jurídica, e uma vez aplicadas todas as regras da hermenêutica jurídica será de atender-se como *ultima ratio*, à substância económica dos factos tributários, conforme resulta do n.º 3 do art.º 11 da LGT. Sobre a aplicabilidade do referido critério, colocamos no entanto algumas reservas, pois defendemos que o Direito Fiscal visa sobretudo factos jurídicos e não somente realidades económicas, podendo potenciar a derrogação de normas jurídicas em prol de factos económicos á custa de uma interpretação da realidade extra-normativa.

Não pretendemos no entanto, com o que foi expendido negar a autonomia do Direito Fiscal, simplesmente distanciamo-nos de uma visão já ultrapassada e pré-concebida, de que á custa das suas particularidades específicas, este seja considerado á parte de outros e eventualmente até do Direito Público ao qual pertence, o que

²²² Segundo o n.º 2 do artigo 11 da Lei Geral Tributária “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*”, a este respeito veja-se ainda a anotação n.º 2 do supra referido ínsito legal in “*Lei Geral Tributária anotada e comentada*” de Diogo Leite Campos, Benjamin da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Vislis editores p70 acerca da aplicabilidade de conceitos de Direito Civil no Direito Tributário “*A influência do Direito civil é particularmente marcante. Não só a teoria geral do direito fiscal tem assentado, em boa medida, sobre a teoria geral do direito privado, mas também o direito civil, paradigma da protecção da liberdade e do património individuais, tem reclamado uma forte influência num ramo jurídico que parece tão perigoso para as pessoas, os seus rendimentos e os seus patrimónios, como é o direito tributário*”.

²²³ Cfr. Leite de Campos, Diogo in “*A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis editores, 1999*”p30

consequentemente restringia a interpenetração de conceitos oriundos de outros ramos do Direito.

Pelo contrário, somos sim pela tese de que a autonomia do mesmo não só não resulta diminuída pela introdução de conceitos de outros ramos na sua génese, como o complementa.²²⁴ Destarte, só partilhando esta visão de complementaridade do Direito Fiscal através da introdução de conceitos provenientes de ramos de direito distintos, é possível afirmar a tese da especialidade normativa existente entre segmentos de direito tão distintos e pela qual nos batemos. Tal aplicação subsidiária de resto *secundum legem*, tem a sua base legal, quanto a nós perfeitamente definida na alínea d) do art.º 2º da LGT cujo *caput* versa exactamente sobre “*legislação complementar*”.

Convém referir que quanto a nós a pretensão do legislador, ao criar a Lei Geral Tributária seguiu essa mesma via, na medida em que ao estabelecer uma disposição legal com o fim de regulamentar todo o sistema Fiscal, e ao determinar os seus princípios estruturais em matéria axiológica, teria obrigatoriamente de fixar poucos conteúdos programáticos, proforma a que a mesma se pudesse ir actualizando, para além de que uma grande maioria deles já estaria vertida na Constituição.

Não queremos com isto afirmar que o legislador pretendia amplamente recorrer á analogia ou a á aplicação supletiva de outras legislações de modo a complementar a LGT, tal de resto seria desprovido de sentido quando se têm oportunidade de criar *ab initio* um códex legislativo, mais ainda quando o mesmo tinha objectivos tão ambiciosos como aqueles que constavam do objecto da Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto²²⁵, onde se fixavam os objectivos a regular pela Lei Geral Tributária. Simplesmente, vertido que está no art.º 2º ²²⁶ da mesma um princípio de aplicação geral do Direito, que na ausência de regulamentação ou previsão legal, ou existência de lacunas legiferantes na Lei Geral Tributária se deverão aplicar as restantes legislações previstas no artigo, a título subsidiário. Com o intuito de clarificar, a intenção do legislador no visado artigo,

²²⁴ Na mesma linha de pensamento, e em claro contraponto com uma autonomia total do Direito Fiscal defende Diogo Leite Campos, “*Uma autonomia total seria inaceitável, já que nenhum ramo do Direito é autónomo, todas as normas jurídicas encontram o seu princípio fora delas, quer em Leis Divinas ou naturais, quer em princípios assentes em outros ramos do Direito. Logo falar de uma autonomia total não faz sentido.*” cfr. Leite de Campos, Diogo in “*A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis editores, 1999”p27

²²⁵ Como se poderá constatar pela Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto de Autorização Legislativa da Lei Geral Tributária, este fixava quanto aos conteúdos programáticos e enformadores da nova lei, ambiciosas reformas nomeadamente a elaboração de uma Lei Geral Tributária donde teriam de constar “*os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes. A lei geral tributária visará aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, da igualdade das partes no processo e da luta contra a evasão fiscal, definindo os princípios fundamentais em sede de crimes e contra-ordenações tributárias*”.

²²⁶ No que respeita á ordem estabelecida nas diversas alíneas do art.º 2º da LGT a título de legislação complementar, esta não é uma ordem hierárquica de aplicação, uma vez que sempre salvaguardando a aplicação prévia da LGT, aplicar-se-á a disposição legal mais adequada á natureza das matérias a serem dirimidas.

não passava apenas pela consagração expressa da supletividade da LGT, face às outras legislações, muito pelo contrário, entendemos que o legislador revela a intenção oposta, reforça na nossa interpretação a pretensão de sobrepor nas matérias pela mesma regulamentada, a Lei Geral Tributária face às restantes leis ordinárias, e só na falta de disposição legal contida na LGT se prevê o uso supletivo das mesmas atento o caso omissio.

Ainda sobre a subsidiariedade das normas cíveis face à legislação tributária, e consequentemente à afirmação da relação de especialidade normativa existente entre estes dois segmentos do *ius* mormente no que à prescrição tributária diz respeito, curial nos parece afirmar que, se quanto à aplicação de normas oriundas de outros ramos de direito distintos à legislação tributária, consabido que era, que a questão já não era tida por pacífica pela doutrina, o recurso a título subsidiário de normas cíveis no que respeita a matérias de cariz garantístico, como é o caso da Prescrição Tributária, muito mais polémica se revela.

Contextualizando, se uma parte da doutrina consente na chamada à colação das normas do Código Civil²²⁷, a doutrina dominante porém, tendo como base entre outros argumentos o Princípio da Legalidade vertido no art.º 8º da LGT, associado ao cariz garantístico da prescrição tributária, afasta tal solução, e entende somente ser de aplicar implicitamente as soluções matizadas no Código Civil, na falta de uma previsão legal contida em sede fiscal, e apenas no que tange a questões menores, sendo no entanto vedada tal solução a questões que contendem com a garantias dos contribuintes como é o caso dos institutos da Prescrição e Caducidade presentes no n.º 2 do artigo 103º da apelidada Constituição Fiscal, enquadrados na reserva da lei formal da Assembleia da República por força da alínea i) do art.º 165º da CRP²²⁸.

²²⁷ Entre as posições mais consolidadas, referimo-nos à argumentação tecida pelo Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa* segundo o qual “As leis tributárias contêm algumas normas sobre a prescrição das obrigações tributárias. Porém as obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que as prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações previstas no C.C. Esta aplicação subsidiária do C.C está expressamente prevista no art.º 2º da alínea d) da LGT” cfr Sousa, Jorge Lopes de in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas”, 2ª edição, Áreas Editora 2010, p18.

²²⁸ A sufragar a posição da doutrina maioritária, no sentido de que as garantias dos contribuintes, nas quais se integram o instituto da prescrição e da caducidade tributárias, se integram no princípio da reserva da lei formal, e por isso não são compagináveis com o recurso à analogia ou aplicação supletiva de normas oriundas de outros ramos de direito veja-se a opinião do Senhor Professor Freitas Rocha “salientar a importância do princípio da reserva da lei formal, como garantia dos contribuintes em matérias de impostos (art.º 103.º n.º 2 da CRP, (...) todas as soluções devem ser directa e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço para a autonomia da vontade, nem para espaços discricionários, nem para a integração de lacunas por analogia” Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da in “Lições de Procedimento e Processo Administrativo”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.455, a defender a mesma posição o Juiz Desembargador Benjamin Silva Rodrigues mais afirma “ (...) 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 estipulados” cfr Silva Rodrigues, Benjamin in “A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis editores, 1999” p267, de uma forma mais acutilante Diogo Leite Campos abordou igualmente o tema, assentindo em parte na posição defendida pela doutrina dominante aduzindo a propósito da analogia como forma de promover o combate à evasão fiscal, que tal processo seria apenas um subterfugio de que a Administração Fiscal se serviria para se substituir à vontade do legislador, “transformando a aplicação analógica num instrumento de tributação de situações não previstas pelo legislador, mas

Pese a posição da doutrina dominante, a verdade é que a prolação das decisões judiciais expendidas pelos tribunais administrativos e fiscais têm seguido a via da tese defendida pelo Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa*, sufragando a aplicação de normas de direito privado a relações de natureza jurídico-tributária no que á prescrição fiscal se refere. Para além da questão já mais do que referenciada da aplicação de tais normas a matérias salvaguardadas pelo princípio da Legalidade e da Tipicidade, e que contendem directamente com as garantias dos contribuintes, a questão quanto a nós é mais profunda, e resulta da existência de uma lacuna no regime da prescrição tributária, que ao ser colmatada pela aplicação supletiva de normas do Código Civil, posição essa de acordo com a recente jurisprudência expendida (como veremos mais adiante), coloca porém o sujeito passivo da relação jurídica num estado de insegurança e incerteza jurídica, princípios esses que contrariam justamente os fundamentos do regime da prescrição e da estabilidade que necessariamente as relações jurídico tributárias têm de estar dotadas.

Ao efetuarmos uma retrospectiva histórica da legislação *sub Júdice*, constatamos que a LGT, aditou às citadas causas interruptivas já existentes, a citação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo na letra do seu art.º49º, sendo que a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o recurso hierárquico já interrompiam e

que o interprete entende em atenção (...) á luta contra a evasão fiscal, transformar em instrumento de correcção das leis de impostos” cfr. Leite Campos, Diogo in “*A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis editores, 1999*”p25. A respeito desta última opinião, apraz-nos dizer que pese embora Diogo Leite Campos negue a aplicação da analogia como forma de colmatar lacunas no direito tributária, parece no entanto condescender com a aplicação supletiva do direito civil face ao direito tributário, pelo menos em algumas matérias, como forma de o complementar uma vez que segundo o visado “*Mas sucede que os conceitos de Direito Privado devidamente interpretados e aplicados podem abranger situações que não resultam de uma mera leitura da Lei. Assim ao utilizar-se um conceito de direito privado deve dar-se a este conceito todo o âmbito, toda a extensão que lhe é atribuído pela lei, pela doutrina e pela jurisprudência no campo do direito onde é originário. Isto vai permitir ao Direito Fiscal virtualidades á primeira vista Insuspeitas numa interpretação, aplicação demasiadamente próxima da letra*” cfr. Leite de Campos, Diogo in “*A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis editores, 1999*”p31. E ainda “*A melhor parte da doutrina entende que a relação jurídico-tributária é fundamentalmente uma relação obrigacional, não se distinguindo de qualquer outra obrigação privada. Dai que a disciplina da relação jurídico-tributária seja integrada natural e automaticamente pelas normas de direito privado sobre as obrigações*” cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p 40. Se numa primeira análise pudéssemos inferir que Diogo Leite Campos concorda com a tese de especialidade normativa por nós defendida, entre os dois segmentos *sub Júdice* no que á Prescrição Tributária diz respeito, a verdade é que o próprio se encarrega de esclarecer que “*as normas sobre a prescrição estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária*” cfr. Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de in “*Direito Tributário*”, 2ª edição, editora Delrey p43 Destarte se conclui que se Diogo Leite Campos principia por aceitar a utilização da analogia, e a utilização supletiva de conceitos do Direito privado, acaba porém por condicionar o uso dos mesmos no que toca às garantias dos contribuintes, no sentido de as restringir, situação essa que contende com o recurso ao art.º 326 do C.C. na órbita da interrupção da prescrição, uma vez que o recurso a tal artigo vai implicar o alargamento do prazo de prescrição e por conseguinte originar uma diminuição das garantias dos contribuintes. Ainda no mesmo sentido, de restringir aplicação da analogia e de conceitos de direito Privado á matérias que contendam com a garantia dos contribuintes veja-se a opinião de Domingos Pereira de Sousa in “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, editora Coimbra 2013 p190 “*a aplicação de normas jurídicas, requer um especial cuidado na aplicação de ramos de direito, cuja natureza específica não se compadece com a insegurança jurídica, associada ao processo de integração de lacunas, como é o caso do Direito Tributário onde o recurso á analogia no domínio de elementos essenciais do imposto se revela incompatível com a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte*”, o autor mais concretiza “*É hoje pacífico o entendimento segundo o qual a analogia está vedada nas matérias de incidência, taxa benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, matérias que são obrigatoriamente objecto de lei, uma vez que estão submetidas pela Constituição ao princípio da legalidade tributária*”

suspendiam *de per si*, o prazo de prescrição, por motivo de paragem do Processo de Execução Fiscal, resultante da prestação de garantia (ou sua dispensa), conforme já expandido anteriormente, e nos termos do art.º 49º n.º 3 da LGT e do 169º n.º 1 do CPPT. Poder-se-ia afirmar que, à partida, o único efeito da interrupção seria o da inutilização para a contagem do tempo de prescrição de todo o tempo ocorrido anteriormente. Será mesmo assim?

Por forma a explicitarmos o efeito e, sobretudo, a duração da dita interrupção no segmento do Direito Tributário²²⁹, somos, contudo, obrigados a lançar mão da já supra referida subsidiariedade que, de resto, está expressamente prevista na cláusula de integração consubstanciada na aplicação subsidiária do Código Civil, mormente na alínea d) do art.º 2 da L.G.T. e que comina que, de acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico tributárias se aplicam as várias legislações indicadas no dito artigo, do qual se destaca, por aplicável *in casu*, o Código Civil, convocando-se, assim, *ex vi* tal remissão, os artigos 326 do C.C. (Efeitos da interrupção) e o art.º 327º (duração da dita interrupção) do mesmo código.

Diga-se, aliás, e em abono da verdade fáctica, que não existe uma única norma no ordenamento Jurídico-Fiscal que realmente nos elucide sobre os efeitos e a duração deste tipo de interrupção, os quais vamos beber àquele ramo do direito. E a este respeito subsiste uma inultrapassável presunção em favor do legislador, nos termos do qual este soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (*vide* artigo 9.º, n.º 3 do C.C.), *in casu*, o facto de estarmos quanto a nós diante de uma lacuna, tanto se poderá traduzir numa verdadeira omissão ou no facto de “*Lex dixi plus quam voluit*”. Mais do que um processo de intenções, a realidade a que nos subsumimos é a de que no ordenamento jurídico-fiscal prevêm-se os factos aos quais é atribuído efeito interruptivo da prescrição da obrigação tributária, pelo que não é *conditio sine qua non* para a sua apreensão apelar às normas do C.C.

Já assim não será no que tange aos efeitos e duração da mesma, relativamente aos quais a legislação fiscal é omissa, e de onde resulta a necessidade de aplicar subsidiariamente o regime do C.C. Na esteira do entendimento que propugnamos, labora o Juiz Conselheiro *Jorge Lopes de Sousa*, afirmando que “*os efeitos da dita interrupção no direito fiscal, ao contrário do que acontece no Direito Civil não estão*

²²⁹Em boa verdade verifica-se que a regulamentação do instituto da prescrição tributária face ao restante ordenamento jurídico-tributário revela-se exígua, pois pese embora o legislador tenha determinado na LGT quanto aos prazos do referido instituto, e das causas interruptivas e suspensivas do mesmo, não logrou porém a determinar ao efeito que tais efeitos necessariamente irão provocar no prazo de prescrição fiscal.

*completamente regulados, pelo que há que aplicar subsidiariamente o regime do Código Civil*²³⁰.

Afastamo-nos pois das teses que contrariam esta relação de especialidade normativa por nós afirmada, e que sustentam que o *iter* interpretativo da lacuna sindicada deve ser apenas perscrutado no seio do ordenamento jurídico ao qual o ramo de Direito Fiscal pertence, referimo-nos ao Direito Público. Tais teses de resto, olvidam que a autonomia de que os dois ramos de direito se revestem e que não é face ao expedido colocada em causa, não obsta porém á existência de vasos comunicantes entre os mesmos, mais concretamente na importação de figuras jurídicas, não fosse o Direito Fiscal um direito de sobreposição, baseado numa pluralidade de conceitos oriundos dos mais diversos segmentos de direito, e que pese embora se insira no Direito Público, porém afirma-se pelas suas especificidades como um Direito Administrativo Especial, salvaguardando-se sempre nesta nossa conclusão entre os vários princípios a que já fizemos, o principio da Legalidade a que o mesmo está adstrito.

9.1 - DA Lei 53/A - 2006 de 29 de Dezembro - ponto de viragem?

Efeitos interruptivos instantâneos e duradouros

Com a entrada em vigor da Lei n.º 53- A/ de 2006 de 29 de Dezembro, a partir de 01-01-2007, foi conferida uma nova redacção à LGT, nos termos do art.º 163 da mesma, e, em nossa opinião, verificaram-se alterações no cômputo e vicissitudes do prazo de prescrição e, *maxime*, no que concerne a interrupção do mesmo, dignas de uma mais cuidada análise, imprescindível para a cabal compreensão da questão *sub* análise.

Desde logo, porque tal lei aditou o n.º 3 ao art.º 49º da LGT, consubstanciando uma inovação legislativa, resultante de uma intenção deliberada por parte do legislador, inelutavelmente *in favor pro fisco*. Tal norma veio, à primeira vista, promover uma maior celeridade do prazo prescricional, evitando as constantes interrupções, quer por parte da Administração, quer do executado, no uso das suas prerrogativas garantísticas, e diga-se sem rodeios, inclusivamente de meios dilatórios.

Não obstante, sublinhe-se: a paragem do prazo de prescrição continuará a ser uma realidade, desta vez não por via da interrupção, mas por via da suspensão (através das causas previstas no número 4 do art.º 49). Na mesma linha de raciocínio, referimo-

²³⁰Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in “Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas” 2ª edição 2010, editora Áreas Global p56

nos a uma outra alteração significativa, operada *ex vi* da lei 55- A/2006 e que veio provocar uma alteração no cômputo do prazo de Prescrição, e que se traduziu na revogação do n.º 2 do art.º 49 da LGT, normativo que positivava que "*A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até á data de autuação*"²³¹ Ora, revogação de tal preceito normativo, afastou as consequências da paragem do processo por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte e a transformação do efeito interruptivo em suspensivo, conforme resultava do mesmo, penalizando assim a inércia da administração no âmbito do Processo de Execução Fiscal. Assim, se tal paragem do Processo de Execução Fiscal não tivesse ocorrido até á data de 31-12-2012, já não seria possível a conversão do efeito interruptivo do prazo em mera suspensão, conforme nos indicava a norma revogada, desaparecendo assim um limite importante à duração da interrupção do prazo, por via da actual suspensão.

Em termos práticos, o prazo de prescrição na vigência da norma revogada, ficaria sustido à mesma, quer fosse através do expediente da interrupção, quer fosse através da mera suspensão, simplesmente com a última não se inutilizaria o tempo que já tivesse decorrido até ao aparecimento da causa que deu azo à interrupção, e tal tinha preponderância no cômputo do prazo de prescrição.

Com a entrada da nova redacção do art.º 49º da L.G.T. conferida pela Lei nº 53-A/ de 2006 de 20 de Dezembro, a interrupção da prescrição, (pelos meios taxativamente fixados no art.º 49º da mesma), mantém o seu efeito próprio de inutilizar o tempo já decorrido, a chamada interrupção instantânea, simplesmente esse efeito já não é susceptível de ser destruído por uma eventual paragem do processo superior a um ano. De outro segmento, no que diz respeito ao efeito suspensivo que está associado ao acto interruptivo, este mantém-se (efeito interruptivo duradouro), pelo menos no que diz respeito à reclamação, recurso hierárquico e à impugnação judicial, desde que sejam apresentadas garantias idóneas conforme o art.º 169 do CPPT.

É certo que pelo facto de na nova redacção do n.º 4 do art.º 49 da L.G.T., se manter a referência ao efeito suspensivo da apresentação de reclamação, impugnação, e recurso (para além da oposição aditada neste n.º4, quando comparado com o n.º 3 da redacção anterior do artigo em causa), poderia sugerir a interpretação de que estes

²³¹ Note-se e atente-se nas palavras de Manuel de Andrade, escritas na pendência da vigência do referido artigo, segundo o qual "hoje o efeito desta paragem do processo é mais suspensivo do que interruptivo, cfr, Andrade, Manuel in "*Teoria Geral da Relação Jurídica*" Vol. II, 4ª reimpressão, Almedina 1974 II p461

factos, que são simultaneamente interruptivos e suspensivos, só têm virtualidade suspensiva na situação prevista no n.º 4, ou seja no facto de estar suspensa a cobrança da dívida.

Por forma a clarificar, tendo desaparecido mediante a revogação do n.º 4 do artigo 49 da LGT a cessação do efeito interruptivo que nele se previa, e a sua degeneração em suspensão (*rectius*, nos casos de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte), os efeitos duradouros que o acto interruptivo produz durante a pendência do processo, só cessarão com o *terminus* do processo. Razão pela qual, não se justificaria que no novo n.º 4, se estabelecesse que o prazo de prescrição se *suspenderia "enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que pusesse termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso"*, pois tal suspensão já estaria assegurada independentemente de se suspender ou não a cobrança da dívida, pelo efeito que estes mesmos meios processuais têm como factos interruptivos, que agora não cessam, senão no termo do processo.

A ser como é, a manutenção desta referência ao efeito suspensivo aos casos previstos no n.º 4 do art.º 49º, nos casos de determinarem a suspensão da cobrança da dívida, explica-se pela inovação que consta da actual redacção do n.º 3 do mesmo artigo, de a interrupção ter lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. Caso paradigmaticamente diferente será no entanto, quanto á *citação* prevista que está no n.º 2 do art.º 39 do CPPT. No que a esta diz respeito, assumindo-se como uma causa interruptiva do prazo prescricional, e não existindo um regime especial no que concerne aos seus efeitos, seria de lhe atribuir aqueles previstos no código Civil.

Ora o efeito atribuído pelo Código Civil, não se prende apenas com um efeito instantâneo de inutilizar o tempo decorrido previsto no art.º 326 do C.C., que prevê que "*A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo*", mas também um efeito duradouro de obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo em que a citação é levada a cabo, conforme nos indica o art.º 327 do mesmo código, onde se estipula que "*Se a interrupção resultar de citação, (...), o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo*". Da articulação das duas normas citadas resulta assim a existência de dois conceitos de Interrupção da prescrição: uma interrupção que se traduz exclusivamente num efeito instantâneo sobre o prazo de prescrição

(inutilização para a prescrição do tempo decorrido), e uma interrupção que se concatena no mesmo efeito instantâneo acrescido porém de um efeito suspensivo²³².

Em termos práticos assiste-se á eliminação do período decorrido antes da dita interrupção sendo que o prazo não ocorre enquanto o processo durar, e não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, efeito este duradouro, que é próprio dos factos suspensivos da prescrição.

Tal entendimento de resto conforme já o dissemos, tem sido o seguido pela Administração Fiscal, apoiando-se em numerosas decisões em juízo, como é exemplo entre outros, o colendo Aresto proferido pelo STA relatado em 13-01-2012 no Proc.º n.º 1148/09, do qual se destila que *“o facto interruptivo inutiliza para a prescrição o prazo decorrido até á sua verificação, sendo que o novo prazo só começa a correr após a decisão final”*.

Na tentativa de uniformizar a sua actuação, a Administração Fiscal, nomeadamente a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, por via do Ofício-Circulado datado de 04-02-2014 sobre a prescrição tributária, condescendia que *“A declaração de prescrição é um ato gerador de eficiência, em especial na gestão da carteira da dívida e na afectação adequada de recursos à cobrança de dívidas, pelo que é obrigação legal dos serviços proceder à prática dos atos correspondentes. Por outro lado, a prescrição de dívidas é um acontecimento normal nos processos, nos casos em que não existem bens penhoráveis e se esgotou a prática dos actos legalmente previstos”*.

Do mesmo retiramos algumas ilações, desde logo que a declaração da prescrição é um acto de eficiência. Ora pese embora o tom controverso e polémico de tal arrazoado, a verdade é que estamos perante uma das raras vezes que comungamos do mesmo ponto de vista, na medida em que até a própria Administração comporta uma finitude de meios, que deverão ser utilizados tendo em vista a boa cobrança das dividas, pelo que se entende como um acto de gestão a alocação de recursos a dividas tributárias recentes, do que o esvair dos mesmos em dividas de cobrança duvidosa e prova difícil, desde de que verificados estejam os requisitos de que a prescrição tributária depende, não olvidemos que nos referimos sempre a um crédito indisponível.

²³² Sobre a eficácia das causas interruptivas, no sentido destas serem instantâneas ou permanentes veja-se a propósito a opinião de Vaz Serra segundo o qual *“Pode a eficácia da causa ser interruptiva ou permanente, conforme essa eficácia se produza em dado momento. Cessando logo e começando, portanto logo também o novo prazo prescrição, ou dura por um lapso de tempo mais ou menos longo, findo o qual se inicia o novo período de prescrição”* cfr Serra, Vaz in *“Prescrição Extintiva e Caducidade”* in *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 106, p248

Por outra via sendo esta mais questionável, contendemos com a questão da gestão da carteira da dívida, no sentido de que quanto menor esta for, mais fácil será atingir os objectivos a que a Administração se propõem. Destarte a verdade é que, a prescrição assumia-se como um acontecimento normal nos processos, acontecimento esse que fruto da nova jurisprudência seguida pelas instâncias judiciais, e sufragada pela doutrina do Juiz Conselheiro Lopes de Sousa, se torna cada vez mais raro, não tanto pelo aumento do grau de eficiência da mesma como deveria ser, mas fruto do prolongamento *ad eternum* do prazo de prescrição, quando a mesma até é de conhecimento officioso conforme já expendemos. Sobre a questão *in apreçu*, capaz de influenciar de forma determinante os prazos de prescrição em curso, a Administração não tomou nenhuma posição no referido ofício.

Para além do *supra* referido importante será ter em conta, que tais prazos dilatados e por vezes intermináveis de prescrição e caducidade, acabam por criar a nível prático certas dificuldades, elencando apenas algumas: no caso da compra e venda de imóveis, caso em que se o vendedor possuir uma dívida fiscal e mesmo que a legitimidade ou exigibilidade desta esteja a ser discutida nas instâncias próprias, acaba por provocar ao futuro adquirente dificuldades na liquidação do IMT, contribuintes que necessitam de certidões negativas de dívidas às finanças, para efeitos de estágios nos centros de emprego, ou subsídios, vendo-se a braços com uma dívida cuja antiguidade para além de ser questionável foi acumulando juros, já para não referir a questão dos benefícios fiscais que apenas são obtidos na ausência de dívidas tributárias, ou por último a questão dos reembolsos de IRS que muitas vezes não são pagos porque o contribuinte possui uma dívida, que pode até ser menor do que a quantia a receber, simplesmente ainda não foi feita a compensação. Tais óbices acabarão por se traduzir no contribuinte, para além do peso e dos efeitos práticos da manutenção de uma dívida fiscal imprescritível que apenas terá tendência a aumentar, numa multiplicidade de muitas outras questões acessórias, que apenas farão colocar em causa a Segurança Jurídica e o tráfego comercial, e cujo efeito no lado da receita fiscal se revelará como veremos no futuro pouco mais do que nulo.

9.2 - Da Imprescritibilidade das dívidas fiscais - Reflexão crítica

Aqui chegados, cumpre enunciar e desenvolver a seguinte questão: *quid iuris* no que tange o cômputo do prazo prescricional, quando o primeiro facto interruptivo da prescrição da obrigação tributária é a citação, no âmbito do processo de execução fiscal? Ora, a *citação*²³³ (sublinhe-se, no caso de esta ter sido a primeira causa com virtualidade interruptiva do prazo prescricional verificada), como supra relevámos, possui um efeito interruptivo instantâneo e concomitantemente duradouro. Posteriormente à sua efectivação, no decorrer da tramitação de um processo de execução fiscal, teremos forçosamente de aplicar subsidiariamente a regra ínsita no art.º 327º do C.C. Dispõe este inciso normativo no seu n.º 1, que *"se a interrupção resultar de citação, notificação ou ato equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo"*

Da aplicação subsidiária deste regime, *mutatis mutandis*, ao Direito Fiscal, revela-se curial e imperioso fazer-se equivaler ao trânsito em julgado da decisão que põe termo ao processo, a decisão final do processo de execução fiscal.

Somos assim a concluir (e tendo presente que abordamos sob a perspectiva de uma dívida fiscal, cuja primeira causa interruptiva do cômputo do prazo prescricional foi a citação do executado, por ser a causa interruptiva mais comum no decorrer de um processo de execução fiscal, podendo no entanto se tratar inclusive de notificação ou até de compromisso arbitral) que, das várias decisões que podem na verdade colocar termo a um processo de Execução Fiscal²³⁴, a mais comum, ou seja a declaração de falhas²³⁵ prevista de resto no art.º 272º do CPPT (seja por falta de bens penhoráveis do

²³³ Fruto do papel preponderante que a citação desempenha no nosso excursus, por pertinente nos parece teorizar um pouco sobre a mesma. É mediante a efectivação da citação, que o executado tem pela primeira vez conhecimento de que contra si corre um processo de execução fiscal, e consequentemente assume conhecimento dos direitos que tem à sua disposição, nomeadamente do direito de deduzir oposição à execução por exemplo. O referido acto produz para além do aduzido, dois grandes efeitos: a virtualidade de por um lado estabilizar subjectivamente e objectivamente a instância, e interromper o prazo da prescrição da dívida tributária de acordo com o art.º 49º da LGT. Não podemos contudo deixar de fazer o seguinte reparo, sendo o processo de execução fiscal um processo judicial conforme já referimos anteriormente, e tendo a citação um papel de manifesta importância no processo de execução fiscal, como facto interruptivo do prazo de prescrição, seja da competência do órgão de execução fiscal a citação do devedor conforme se retira do art.º 188 do CPPT. Não podemos deixar de assinalar, que pese embora o processo de execução fiscal tenha um carácter judicial, coexiste no mesmo uma relação de credor-devedor, duas partes dissonantes, sendo que a citação está porém a cargo de uma delas. De forma muito distinta no segmento civil, é um sujeito imparcial – o Juiz – ou um agente de execução que efectua a citação, sendo que mesmo as acções deste último, são sancionadas pelo juiz do processo.

²³⁴ Se o processo de execução fiscal terminar com o pagamento da dívida exequenda, ou a venda dos bens executados segundo o art.º 248 do C.P.P.T. não se coloca a questão da prescrição naturalmente, não sendo despidendo referir que não obstante, a dívida prescrita paga assume a natureza de obrigação natural, não havendo lugar a repetição do indevido.

²³⁵ Sobre a declaração de falhas prevista que está no art.º 272º do CPPT, necessário será ter a noção que esta não é mais do que uma suspensão do processo de execução fiscal, porquanto é o órgão de execução que tem o poder-dever de declarar em falhas a quantia exequenda bem como o acrescido, assim que se verifique a ausência de bens penhoráveis do executado, ou dos responsáveis a título subsidiário se os houver. Referimo-nos propositadamente à suspensão do processo e não ao seu termo, uma vez que este volta a

executado, seja por este ser desconhecido ou por este encontrar-se ausente em parte incerta), possui a virtualidade de pôr termo à interrupção²³⁶.

A sufragar o expendido, atente-se ao sentido decisório do colendo Acórdão do STA Sul cuja prolação data de 12-12-2013 proc. N.º 6826/2013²³⁷. Se dúvidas subsistissem ainda da aplicação supletiva das normas do código civil ao regime da prescrição tributária por forma a preencher as lacunas decorrentes do mesmo, bem como do facto de que a declaração de falhas deva ser equiparada a uma decisão que coloca termo ao processo, basta atentar ao facto da norma estar inserida na Secção X, do Título IV, do CPPT que tem justamente a epígrafe "*Da Extinção da Execução*".

Mais se esgrime no mesmo sentido, que se deverá atender ao duto arrazoado do Juiz-conselheiro *Lopes de Sousa* no qual este ilustre autor reforça que "*Da mesma forma, que quando a interrupção da prescrição deriva de um facto associado a um processo de execução fiscal deve contar-se a partir da decisão que lhe puser termo, considerando-se como tal também a declaração em falhas*"²³⁸.

A verdade é que, sendo esta uma decisão administrativa, e sem prazo para ser tomada, não é possível sindicar o cômputo do prazo interruptivo. Não se concedendo, só após a propositura da declaração de falhas se inicia de facto, a contagem do início do prazo de prescrição, merecendo ainda o nosso sublinhado que a própria declaração de falhas não obsta ao prosseguimento do processo, sendo a instância executiva renovada caso se encontrem novos bens penhoráveis, como decorre do art.º 274 do CPPT e conforme já expendemos acima.

prosseguir os seus termos normalmente sem necessidade de existir uma nova citação do obrigado, no caso de serem conhecidos ao executado ou aos outros responsáveis já referenciados bens penhoráveis.

²³⁶ Neste mesmo sentido, afirma o juiz Conselheiro Lopes de Sousa segundo o qual "*No entanto, na aplicação deste regime adaptado ao direito tributário, ao trânsito em julgado tem de fazer-se equivaler a decisão final do processo, no caso de o processo a cuja instauração é atribuído efeito interruptivo ser de natureza administrativa. Da mesma forma, quando a interrupção da prescrição deriva de facto associado a um processo de execução fiscal, deve contar-se a partir da decisão que lhe puser termo, considerando também a declaração de falhas*", Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in "*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*", 2ª edição, Áreas Editora 2010, p62.

²³⁷ Nos termos do colendo Acórdão do STA Sul cuja prolação data de 12-12-2013 proc. N.º 6826/2013 "*Por sua vez, a interrupção da prescrição tem sempre como efeito a inutilização para o respectivo regime de toda o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único próprio da interrupção, presente em todas as situações (cfr.artº.326, nº.1, do Cód. Civil). Porém, em certos casos, designadamente quando a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (cfr.artº.327, nº.1, do Cód. Civil). Resultam, assim, destes artºs.326 e 327, do C. Civil, dois conceitos de interrupção da prescrição: um que se traduz exclusivamente num efeito instantâneo sobre o prazo de prescrição (inutilização para a prescrição do tempo decorrido); outro que se consubstancia no mesmo efeito instantâneo acrescido de um efeito suspensivo (é eliminado o período decorrido e a prescrição não corre enquanto o processo durar, efeito duradouro este que é próprio dos factos suspensivos da prescrição). Nas leis tributárias prevêem-se factos a que é atribuído efeito interruptivo da obrigação tributária, pelo que não há que fazer apelo às normas do Cód. Civil, no que concerne a determinar os factos interruptivos. Porém, os efeitos da interrupção da prescrição não estão completamente regulados, assim devendo aplicar-se, quanto a estes, subsidiariamente o regime do Código Civil (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/1/2013, proc.5512/12)*".

²³⁸ Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in "*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*", 2ª edição, Áreas Editora 2010, p62

Ora, quanto se vem de expor, necessariamente implica que as dívidas tributárias se tornem, na nossa interpretação, de facto tendencialmente imprescritíveis, em prática cada vez mais corrente da Administração Fiscal, a quem foi conferida uma arma de *favor creditoris*, senão vejamos:

A decisão ou mesmo o poder-dever de declarar em falhas o processo de execução fiscal, está sob a tutela da Administração, a qual, se por um lado está interessada em que o mesmo seja curto, para que a dívida seja declarada prescrita e não conte para a carteira de objectivos de cobrança a atingir no ano seguinte, por outro convém-lhe o maior lapso de tempo, para que possa gerir em seu proveito, de forma a efectivamente recuperar o imposto em falta para os cofres do Estado.

Sendo a decisão de declaração em falhas que coloca termo ao processo, estranhamente se constata que tal procedimento não tenha um prazo pré-determinado, (trata-se de decisão que como vimos de expor, se encontra no âmbito da discricionariedade da Administração, enquanto "*rainha e senhora do processo de execução fiscal*") estando apenas dependente da verificação não cumulativa de uma das alíneas do art.º 272º do CPPT.

Tal situação, suscitando para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária um estado de incerteza jurídica latente e prolongada, nada se compadece com os princípios fundamentadores da prescrição tributária como são o princípio da Segurança jurídica e da Legalidade. Veja-se a este respeito, o art.º 97 da LGT que refere "*o direito de obter em prazo razoável uma decisão*", porém não especifica qual é a duração do prazo razoável, sendo que só com a articulação do art.º 53 do mesmo código chegamos á conclusão que esse prazo pode chegar aos 3 anos. Mais se reforça que para além do tempo que decorre desde a citação do executado até à declaração de falhas propriamente dita, se a esse prazo acrescentarmos os 8 anos de anos de prescrição como decorre do art.º 48 do mesmo código, e se no decorrer do processo forem de facto encontrados novos bens penhoráveis, e os mesmos forem penhorados, e colocados para venda, sendo que só após esses tramites completos se consegue definir o montante em falta da dívida exequenda e se prossegue de novo com a contagem da prescrição, chegamos á conclusão que tais dívidas são de facto tendencialmente imprescritíveis.

Em nossa opinião, tal foi a brecha introduzida pela redacção conferida ao n.º 3 do art.º 49º da LGT pela lei 54-A/2006 (onde se prevê que "*a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*")²³⁹.

Porquanto, se como primeiro facto determinante da interrupção do prazo de prescrição, encontrarmos a citação no âmbito do processo de execução fiscal, (o que configura o caso maioritário, pois raro é o contribuinte que reclama ou impugna antes de se encontrar citado na qualidade de executado) coloca-se a presente *vaexata questio*, *ex vi* do n.º1 do art.º 327º do Código Civil, o que consequentemente origina a que, se a interrupção resultar de citação, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (de forma mais rigorosa, 10 dias após tal decisão passando o prazo de reclamação do art.º 276º *ex vi* art.º 277º do CPPT), decisão essa que está sob a alçada da Administração, e que tem sido por esta utilizada a bel proveito, e que do ponto de vista teórico, mas já com algumas decisões em juízo a seu favor, coloca algumas dividas tributárias num patamar de serem tendencialmente imprescritíveis, contra todos os ditames e princípios basilares que regem o instituto prescricional.

Dúvidas poderiam ser colocadas acerca do cômputo do prazo prescricional no seguimento de uma declaração de falhas, adveniente de uma reanimação do processo, e de uma posterior descoberta de bens do executado. Tais reservas prendem-se com a circunstância de que, na eventualidade de descoberta de tais bens, após uma primeira declaração em falhas, se deverá computar o prazo de início após a excussão dos mesmos e de uma eventual segunda declaração em falhas. A este propósito o Juiz-Conselheiro Lopes de Sousa expende que "*Embora a esta declaração não obste ao prosseguimento do processo, que é renovado se encontrarem bens penhoráveis*"²⁴⁰, *in brevis*, o ilustre Juiz menciona a "*renovação*" do processo de execução fiscal, é porém nossa opinião que tal renovação não implica necessariamente um novo prazo, como se de um efeito interruptivo, uma segunda declaração de falhas se tratasse. Etribamos esta nossa posição no facto do art.º 49 ser taxativo, e não contemplar tal figura no seu escopo, bem como no facto do art.º 274 do CPPT se referir a um "*prosseguimento*" da execução da divida, dispensado inclusive uma nova citação.

²³⁹ Assim, caso o prazo prescricional tenha como uma primeira causa interruptiva, a dedução de uma reclamação graciosa, uma impugnação Judicial, ou uma oposição que determinem a suspensão da cobrança da dívida, pacífico será ao nível da Doutrina e da Jurisprudência que a interrupção irá ter o seu efeito, e irá manter-se até à decisão que puser termo ao processo.

²⁴⁰ Cfr. Lopes de Sousa, Jorge in "*Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*" 2ª edição 2010, editora Áreas Global p62

Entendemos assim, que a *mens legis*, não seria de todo conferir um efeito interruptivo á declaração de falhas, esta é simplesmente a decisão administrativa que coloca termo ao processo, e a partir da qual se irá contar um novo prazo de prescrição sendo que qualquer outra interpretação, apenas iria prolongar *ad aeternum* o prazo prescricional, que mais do que curto, se pretende que seja claro e rigoroso.

Na senda de quanto se vem de expor, não é despiciendo referir que é a Administração que detém na sua esfera o processo de execução fiscal. É essa mesma Administração que determina os trâmites e momentos do processo, inclusivamente o proferimento de uma decisão, muitas vezes discricionária, e ate arbitrária, que ponha termo ao mesmo. Mais se diga aliás, que o processo de execução fiscal, no papel e na letra do artigo 103º da LGT e conforme já referimos é de natureza Judicial²⁴¹, mas a sua verdadeira génese e natureza para nós é iminentemente administrativa, uma vez que o Processo corre termos na própria Administração, apenas deixando a sua alçada e indo ao encontro do Juiz - fase judicial- para efeitos garantísticos, cujo máximo corolário é o art.º 276º do CPPT "*Reclamações das decisões do órgão de Execução Fiscal*", o que de resto não é, para nós suficiente para dotar este processo da natureza pretendida, pois a tutela judicial que o mesmo possui, é aquele que possui qualquer outro tipo de Processo, como o Civil e ou o Criminal, essencialmente de garantia e respeito pelos direitos, no caso do executado, permitindo-lhe uma instância de recurso na defesa dos mesmos, à imagem dos citados. Parece-nos assim, que o processo deveria assumir plenamente a sua natureza judicial, e não tê-la apenas de nome e na lei, quando está na gaveta do Sr. Chefe do Serviço de Finanças onde de facto tramita.

Ora, a decisão que coloca termo ao processo, é uma decisão de natureza administrativa, e não o deveria ser, isto num processo de natureza judicial, em que o Estado assume as vestes de legislador, mas onde desempenha inclusive um poder executivo, ao gerir o PEF a seu belo prazer. Afigura-se-nos assim possível, que um operador de justiça mais rigoroso possa supor que face ao expendido, *latu sensu* possa configurar um caso de abuso de poder, no sentido verdadeiro do "*venire contra factum proprium*" pois se por um lado é o Estado que gere a tramitação do Processo de

²⁴¹ Sobre a natureza judicial do processo de execução fiscal na letra do artigo 103º da LGT, e a sua natureza administrativa na prática veja-se o Ac. do TCA Sul processo n.º 01920/07 de 09-10-2007 onde se destila que "*não obstante o art.º 103º da LGT atribua ao processo de execução fiscal natureza judicial, ele só o é em determinados casos e de forma muito limitada visto que só será processo judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos nomeados actos de natureza judicial, sendo que, na prática, o grande grosso dos processos de execução fiscal se iniciam e se concluem nos órgãos de execução fiscal e sem qualquer intervenção dos tribunais tributários*", a propósito da distinção entre os actos da competência da Administração Fiscal e os actos da competência dos tribunais tributários.

Execução Fiscal, por outro, também é o responsável pelo seu fim (através da decisão que coloca termo ao Processo, após a interrupção originada pela citação).

Assim, a mesma Administração, para além de ser o braço executivo de quem legisla, e proteger assim em causa própria os seus interesses, concomitantemente é a mesma que gere o Processo de Execução Fiscal, reconduzível, em nosso entender, à imagem de uma verdadeira "*esquizofrenia jurídico-tributária*", qual orchestra em que o maestro, além de reger, assume a secção de sopro e percussão.

Estamos pois perante um novo paradigma no que concerne ao instituto da prescrição e na medida em que este contende com as dívidas tributárias. Na tentativa de agilizar o processo e a própria regulamentação do instituto em análise, o legislador, além de o tornar mais confuso, acabou por tornar algumas dívidas tendencialmente imprescritíveis.

Na verdade, a nova redacção da LGT conferida pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, pelas razões aduzidas *retro*, além de revogar o n.º 2 do art.º 49 que acabava por transmutar o efeito interruptivo em mera suspensão, caso o processo estivesse parado por um prazo superior a um ano, aditou o número 3 ao mesmo artigo, que contempla apenas uma única causa com virtualidade interruptiva, *in casu* a que se verificar em primeiro lugar.

Tais inovações legiferantes, acabaram por ter, implicações práticas no cômputo do mesmo. Não se diga que anteriormente á actualização legislativa levada a cabo o regime fosse perfeito e sem mácula, pois mesmo antes da derrogação do número 2º do art.º 49º, a prescrição poderia da mesma forma arrastar-se no tempo, pondo inclusive em causa determinados princípios como os já aludidos Princípios da Confiança e da Segurança Jurídica, referimo-nos ao facto que o efeito suspensivo supracitado, não continha em si um limite temporal.

A exemplificar o que dissemos basta hipoteticamente considerar a interposição de uma reclamação graciosa, cujo prazo se suspendeu em virtude do n.º 2 do art.º 49, pelo facto do processo estar parado há mais de um ano, ora essa suspensão também seria impeditiva do decurso do prazo de prescrição, simplesmente não inutilizaria o prazo corrido anteriormente. Ora, não sendo a dita reclamação decidida brevemente, quanto muito o único meio de defesa que o contribuinte teria á sua disposição para se defender da morosidade da mesma seria a presunção do indeferimento tácito, através do n.º 5 do art.º 57 da L.G.T., porém tal meio apenas lhe iria abrir a via do contencioso através do recurso hierárquico ou da impugnação judicial. Por outras palavras se tal

meio fosse utilizado pelo contribuinte, apenas iria prolongar ainda mais o prazo de prescrição, sendo lhe mais desfavorável ainda, principalmente antes da entrada em vigor da Lei 53-A/ 2006, porquanto se permitia a ocorrência de vários factos interruptivos sucessivos, autónomos entre si, conforme nos indica o douto Juiz Conselheiro *Lopes de Sousa*.

Estamos pois perante uma situação para além de lacunosa, deficitária de regulação de modo a evitar abusos por parte da Administração. Ao estribar o que se opina, basta que um processo de execução fiscal tenha o seu início com a citação do executado, sendo esta a primeira e única causa interruptiva do prazo, graças à nova redacção do n.º 3 do art.º 49 da LGT (poderão existir outras causas dotadas da prerrogativa de provocar esse efeito, como a reclamação, impugnação judicial, oposição á execução, mas que por não se verificarem em primeiro lugar, não têm virtualidade interruptiva da prescrição), para o prazo prescricional nunca mais volte a correr, até a uma eventual decisão administrativa, tomada pela própria Administração, que é a declaração de falhas.

V – Da Conclusão

Assente que está o novo paradigma em vigor no que concerne ao instituto da Prescrição e no modo como este se repercute nas dívidas tributárias fruto das recentes interpretações ao artigo 49.º da LGT, posição essa para nós, para além de lacunosa inclusive deficitária no que respeita a precaver eventuais abusos por parte da Administração, que apenas conduzem tendencialmente à imprescritibilidade das mesmas, aduzimos algumas considerações que por pertinentes nos parecem por forma a aperfeiçoar o regime-regra, e salvaguardar entre outros Princípios, o Princípio da Segurança e Certeza Jurídica basilar e geral do Direito e intimamente ligado a qualquer concepção de Estado de Direito, nos termos do art.º 2.º da CRP, bem como salvaguardar o Direito á Prescrição do Devedor em sede Tributária.

No início da presente dissertação, várias ideias nos acorreram, sobre como explanar estes dois institutos já plenamente controvertidos no sistema jurídico, questionando-nos sobre eventuais mais-valias a acrescentar, que no passado já não tivessem sido profusamente escrutinadas. A verdade é que o *thema decidendum* do presente excursus das questões mais discutidas de sempre, quer na Doutrina, quer na Jurisprudência. Prova cabal disso mesmo, a proliferação de arestos sobre a questão, provindos das mais diversas instâncias.

Numa primeira fase, de modo a familiarizar-nos ainda mais com o tema, numa perspectiva diametralmente oposta àquela que é o nosso dia-a-dia profissional (pois por força das funções que exercemos contendemos quotidianamente com a temática), despimo-nos de tais vestes, e sob o ponto de vista da defesa dos interesses dos administrados, propusemo-nos ao estudo teórico da prescrição e da caducidade no âmbito do Direito Fiscal e em alguns ramos do direito no ordenamento jurídico português, de modo melhor captar a transversalidade dos institutos citados, e dos vários pontos de contacto entre segmentos tão diferentes como o Civil, o Penal e o Fiscal, e sobretudo dos vasos comunicantes que ainda têm de ser criados entre eles.

À medida que percorríamos este caminho, retivemos sempre uma ideia base, o consistente e desejado equilíbrio entre o Estado e os cidadãos em relação aos supra citados institutos, a ideia que o Estado não deve utilizar estas figuras como expediente para disfarçar o seu *deficit* de eficiência no apuramento e liquidação dos impostos, pondo assim em causa as razões de garantia, certeza e segurança jurídica que as normas devem proporcionar a quem se tem de reger por elas. É assim com meridiana clareza,

que afirmamos que esta é a maleita de que enferma a relação jurídico-tributária estabelecida entre os contribuintes e o Estado o chamado "*contrato social*", que irá sempre eivar esta relação entre os contraentes, enquanto o Estado utilizar uma veste ambígua de legislador e credor, em relação à prescrição e à caducidade.

Urge que a sociedade perspetive ainda mais o Estado sob o ponto de vista da eficiência, com que este desempenha as suas funções, principalmente aquando o mesmo foi considerado o sétimo País com menor evasão fiscal da Europa em 2015, dado que também ele fornece um serviço mediante o pagamento de um preço: os impostos. Assim como uma empresa deve ser competente com as suas receitas, tendo o cuidado de não descurar quanto às dívidas por parte dos clientes, também o Estado, através da Administração Fiscal tem essa obrigação em relação aos sujeitos passivos de imposto, que para além de devedores dos mesmos, mais não são, do que também credores no Contrato Social que serve de base á nossa sociedade.

E é neste ténue equilíbrio em que o Estado não deve confundir a sua função de legislador com o seu papel de credor em relação aos seus cidadãos, correndo o risco de colocar em crise as traves-mestras do Estado de Direito Democrático, nos quais surgem os institutos da Prescrição e da Caducidade, como fiéis de uma balança, que se por um lado tem os interesses económicos do Estado, por contrapeso tem princípios como o Princípio da Legalidade Tributária, e da não Retroactividade da Lei Fiscal, hoje previstos nos n.º 2 e 3 do art.º 103 da CRP, que homenageiam as ideias da previsibilidade e segurança jurídica

Tal equilíbrio está de resto plasmado nos sopesados institutos jurídicos em sede tributária, matizados nos ínsitos legais que esculpem os seus regimes. No que respeita porém às causas suspensivas e interruptivas, estas acabam por ser um subterfúgio gizado pelo legislador, para que a Administração possa minorar o muito caminho que ainda tem de percorrer, o *déficit* de competência que ainda hoje apresenta, a respeito do apuramento e consequente liquidação dos tributos em dívida pelos contribuintes, em relação á caducidade, e da morosidade das instâncias judiciais a decidir das situações de incumprimento e a conflitualidade que das mesmas advém.

Conclui-se portanto que os prazos previstos para a caducidade e para a prescrição patentes no artigo 45.º n.º1 e 48 n.º1 da Lei Geral Tributária, e suas vicissitudes, mais do que harmonizam, criam uma instabilidade na vida económica e social, dado que são na minha opinião prazos muito alargados para a uma sociedade que vive num descompasso acelerado como esta do século XXI, em que tudo é

transaccionado e consumido a um ritmo frenético, as causas de suspensão e interrupção vem agudizar de forma extrema esta instabilidade, levando a que a regularização e resolução destas situações demore prazos desproporcionais, e pouco perceptíveis ao cidadão comum que se vê assim esmagado pelo peso de uma máquina burocrática que dificilmente pode igualar.

O entendimento que sufragamos goza da virtude de obviar a necessidade de encurtamento dos prazos de prescrição e ou a sua limitação, ao invés da sua dilatação. Tal iria necessariamente exigir por parte da Administração Fiscal, que a nascente desenvolvesse obrigatoriamente uma actividade mais eficiente quer no domínio da liquidação, quer ao nível da caducidade. O necessário esforço no futuro a montante, iria na certeza traduzir-se em significativas mais-valias, saindo reforçada a verdade jurídica bem como a brevidade das relações jurídico-tributárias, e o Principio da Confiança.

Mais do que apontar dificuldades, parece-nos que urge apontar soluções, sendo que na nossa óptica como cidadãos e sujeitos passivos de impostos, algumas soluções devem ser dadas de forma a equilibrar a balança entre ambos os lados

O diagnóstico da questão, nem por original peca, pois o regime da prescrição há muito que é visado, pelos mais iminentes juristas, e até pelos vários Governos que se sucederam até hoje. Inquestionável o peso dos Impostos, como principal fonte de receita pública, maior preponderância assume perante a crise económica que vivemos. Sendo este tema, de resto uma questão que sempre foi considerada "*sensível*", nem por isso deixou de ser estudada, chegando mesmo a serem apontados vários caminhos a trilhar no futuro.

Dos vários estudos analisados que foram para a preparação do presente excuro, cedo nos apercebemos que alguns deles ainda que de forma mediata, deixavam em aberto soluções para alguns problemas que em 2009 já eram uma realidade no nosso País, entre os quais estavam precisamente algumas reformas que os institutos em análise deveriam necessariamente empreender. Pela nossa parte, somos a afirmar aquela que pretende ser a solução em nossa opinião mais equitativa e equilibrada para a resolução das questões abordadas que se prende com a criação de um regime a nível Fiscal que faça uma transposição do prazo máximo de prescrição no procedimento Criminal para a esfera do Direito Fiscal.

Tal aproximação de resto estriba-se no estudo que fizemos da prescrição em Direito Penal no presente trabalho, e dos vários pontos de ligação que existem entre os dois ordenamentos de modo a avaliar a aplicabilidade do limite que existe em Direito

Penal e que se traduz pela existência de *um prazo máximo de prescrição independente de suspensões e interrupções* presente no citado regime, no seu art.º 121º n.º 3.º do Cód. Penal.

O acolhimento de tal regime no segmento fiscal para além de ser bem-vindo, traduzia-se numa solução, (não no que diz respeito á caducidade uma vez que as causas de suspensão e interrupção subjacentes á mesma acabam por ser coerentes), para os prazos desfasados da realidade, com que convive tal instituto, que se traduzem mesmo numa cada vez maior tendência á imprescritibilidade das dívidas tributárias, e na inconstitucionalidade em que incorre a *supra* referida interpretação do art.º 49º da LGT, ao extinguir o Direito á Prescrição pelo devedor.

Tal aproximação de resto foi já iniciada pelo legislador, tendo sido dados passos nesse sentido, faltando porém a sua conclusão, atente-se ao regime estabelecido pelo art.º 297º do C.C. (alteração de prazos), que se utiliza para aquilatar qual o prazo máximo de prescrição aplicável ao facto tributário em concreto e releve-se a expressão "*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior (...) é, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar*". Como se denota, existe sem sombra de dúvida um claro paralelismo entre esta norma do Código Civil, aplicável subsidiariamente ao Direito Tributário, que se traduz na aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, com o que se sucede no âmbito do Direito Criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido. A sufragar o que afirmamos, vejam-se as posições *retro* expendidas e defendidas por *Lopes de Sousa*, e *Manuel Simas Santos* a respeito do assentimento da aplicação retroactiva da lei em sede tributária, mesmo que se venha a revelar mais favorável ao contribuinte.

Tal aproximação de resto, está inclusive patente no art.º 28º do Regime Geral de Contra - Ordenações, que de modo a precaver a dilatação do prazo de prescrição, com as constantes interrupções que podem eventualmente afectar o processo contra-ordenacional consagra um regime *mutatis mutandis*, ao do Direito Criminal, estabelecendo uma limitação da mesma independentemente das causas interruptivas que possam ocorrer.

Assim somos a concluir que, se no Direito Penal no qual estão contidos os princípios e valores máximos da nossa sociedade e basilares de qualquer Estado Democrático, se prevê um prazo máximo para a punição dos infractores, (durante o qual pode ser exercido o "*ius puniendi*", após o qual a sociedade se sente apaziguada

apesar da não punição do crime), por maioria de razão, coerência axiológica e apelando ao Princípio da Unidade do Sistema Jurídico, não se compreende a não existência de um limite em sede de Direito Fiscal, no qual apenas estão em causa direitos de crédito.

Finis Coronat opus, termos em que, em nosso entender, deverá o legislador, *de iure condendo*, pugnar pela positivação de um normativo em conteúdo idêntico ao insito em Direito Criminal (art.º121 nº3), limitando de forma inequívoca o prazo de prescrição. Não fosse suficiente, uma outra medida cuja adopção nos permitimos propor, seria a dignificação expressa das causas de interrupção e suspensão da prescrição, em sede de garantias dos contribuintes, na Constituição Fiscal, salvaguardando assim uma tão relevante matéria das flutuações orçamentais dos vários espectros políticos.

Bibliografia:

Amaral, Diogo Freitas - *A execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, 2ª edição, Almedina Editora 1997.

Andrade, Manuel - *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. II, 4ª Reimpressão, Almedina Editora 1974.

Antunes, Ana Filipa Moraes - *Prescrição e Caducidade, Anotação aos artigos 296º a 333º do Código Civil, o tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas*, Coimbra Editora 2008.

Campos, Diogo Leite - *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – in Estudos em homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*, Almedina Editora 2007.

Campos, Diogo Leite - *A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores 1999.

Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Neves Leite de – *Direito Tributário*, 2ª edição, editora Delrey.

Campos, Diogo Leite / Rodrigues, Benjamim / Sousa, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária, Comentada e anotada de Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa*, 3.ª edição Vislis Editores 2003.

Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, 4.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

Castro, Aníbal de in – *A caducidade na doutrina, na Lei e na Jurisprudência*, 2ª edição Editora Lisboa - Petrony 1962.

Costa, Mário J. de Almeida – *Direito das Obrigações*, 12ª Edição, Almedina Editora 2011.

Dias, Jorge de Figueiredo – “*Direito Penal Português – As consequências jurídicas do Crime*”, Aequitas Editora Noticias Editorial.

Machado, Baptista – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12ª Reimpressão, Almedina Editora 1999.

Menezes Cordeiro, António – “*Tratado de Direito Civil Português*”, Parte geral, Tomo I, 3ª Almedina Editora 2005.

Menezes Cordeiro, António – *Da caducidade do Direito Português*, Revista O Direito, Ano 136, nº5 (2004).

Menezes Cordeiro, António – *Estudos em memória do Professor Doutor José Dias Marques, Da Caducidade no Direito Português*, Almedina Editora, 2007.

Menezes Leitão, Luís M.T. – *Direito das Obrigações*, 5ª edição, Almedina Editora, Coimbra Vol. II 2006.

Costa, Mário de Almeida – *Direito das Obrigações*, 12ª Edição, Editora Almedina 2007.

Fernandes, Luís Carvalho – *A Teoria Geral do Direito Civil*, Tomo I 5ª edição, Universidade Católica Editora 2002.

Fernandes, Luís Carvalho – *Direitos Reais*, 6ª edição, Editora *Quid Juris*, Lisboa 2008.

Fernandes, Luís Carvalho – *A Teoria Geral do Direito Civil*, Tomo II 5ª edição, Universidade Católica editora 2002.

Ferreira, José Dias – *Anotações aos elementos de Direito Natural do Excellentissimo Senhor Vicente Dias Ferrer Neto Paiva*, editora Coimbra, 1858.

Gonçalves, Joaquim – *A caducidade face ao Direito Tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999.

Iglesias, Juan – *Derecho Romano, Instituciones de Derecho Privado*, 6ª Edição, revista e ampliada, Ediciones Ariel Barcelona 1972.

Justo, António Santos – *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ª edição, Coimbra Editora 2006.

Marques, José Dias – *Noções Elementares de Direito Civil*, Coimbra Editora, Coimbra 1953.

Marques, José Dias – *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Coimbra 1953.

Marques, José Dias – *Teoria geral da Caducidade*, Tipografia Nacional, Lisboa 1953.

Martinez, Pedro Soares – *Direito Fiscal*, Almedina Editora 1996.

Morais, Rui Duarte – *Execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina Editora 2006.

Nabais, José Casalta – *Direito Fiscal* – 6ª edição, Almedina Editora, 2010.

Nabais, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo* Almedina Editora, Coimbra 1998.

Neto, Abílio – *Código Civil anotado*, 16ª edição, Ediforum 2009.

Neto, Serena Cabrita / Duarte, Cláudia Reis – *O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas - in Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama*, Vol. V, 1ª Edição, Coimbra Editora, 2011.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, – *Fiscalidade*, Almedina Editora, 3.º edição 2009.

Pinto, Carlos Alberto Mota – *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª edição Coimbra Editora, 2005.

Rocha, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Administrativo*, 4º Edição, Coimbra Editora, 2011.

Rocha, Joaquim Freitas da e outro – *RCPIT, anotado e comentado*, Coimbra Editora, 1ª edição, 2013.

Rodrigues, Benjamim Silva – *A Prescrição no Direito Tributário*, publicado in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores Lisboa 1999,

Sá, Fernando Augusto Cunha de – *Caducidade do Contrato de Arrendamento*, Vol. I, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos 1969.

Santos, António Carlos dos/Martins, António. M. Ferreira (Coord) – *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema*, Ministério das Finanças, Portugal, Lisboa 2009.

Santos, Manuel Simas e Leal Henriques, Manuel – *Noções de Direito Penal*, 4ª edição, Rei dos Livros Editora 2011.

Saldanha, Luís Sanches – *Manual do Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora 2007.

Savigny, Friedrich Karl – *Traité de Droit Roman*, Tome V, Paris 1846.

Serra, Adriano Vaz – *Prescrição e Caducidade*, Lisboa Boletim do Ministério da Justiça n.º 105, Lisboa 1961.

Sousa, Domingos Pereira de – *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora 2013.

Sousa, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, 5.ª edição Áreas Editora Vol. I 2006.

Sousa, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, 6ª edição, Áreas Editora, Vol. III, 2011.

Sousa, Jorge Lopes de – *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, 2ª edição, Áreas Editora 2010.

Varela, Antunes e Lima, Pires de – *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4ª edição revista e actualizada, Coimbra Editora.1987.

Vasconcelos Pedro Pais – *Teoria Geral do Direito Civil*, , 3ª e 6ª edições, Almedina Editora 2010.

Vasques, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina Editora 2011.

Vieira, Andrade de – *Direito Administrativo e Fiscal*, Vol. II, Coimbra Editora 1996.

Xavier, Alberto – *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais 1978.