



Beatriz de Vasconcelos e Bruna Filipa Silva

Dívidas fiscais eternas?

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-02](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-02)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

DÍVIDAS FISCAIS ETERNAS? ETERNAL TAX DEBTS?

Beatriz de VASCONCELOS¹

Bruna Filipa SILVA²

RESUMO: Com esta exposição, pretendemos indagar sobre os efeitos da citação no prazo de prescrição da obrigação tributária. A este propósito, existem duas posições distintas, as quais iremos aprofundar, expondo as bases legais em que cada uma se sustenta, os efeitos conferidos à prescrição e as consequências que daí advêm. Para tal, recorreremos ao estudo do regime jurídico da prescrição em matéria civil e em matéria tributária, à comparação de jurisprudência do STA e, ainda, à doutrina. Perante este estudo, assumimos uma posição que, no nosso entender, nos parece mais justa e correta, no sentido de atenuar o desequilíbrio existente na relação jurídica tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição; Efeitos; Interrupção; Suspensão.

ABSTRACT: In this article, we intend to study the effects of the citation in the statute of limitation of tax liability. In this regard, there are two distinct positions, which we will examine in more detail, explaining the legal bases on which each one is supported, the effects that each one has on the statute of limitation, and the consequences that arise from there. To this end, we resorted to studying the legal regime of prescription in civil matters and tax matters, comparing the Supreme Administrative Court's case-law and doctrine. We assumed the position, which in our view, is fairer and more likely to mitigate the imbalance in the legal tax relationship.

KEYWORDS: Prescription; Effects; Interruption; Suspension.

INTRODUÇÃO

Este estudo prende-se com a prescrição da obrigação tributária, nomeadamente, com os efeitos que a citação tem no prazo de prescrição. A escolha do tema ficou a dever-se à sua relevância prática, pelas consequências que a prescrição da obrigação tributária pode ter para os sujeitos passivos.

É sabido que o Estado tem como finalidade principal a satisfação das necessidades coletivas como a saúde, segurança, educação, justiça, ambiente, entre outras, e para as satisfazer, o Estado tem de realizar despesas públicas

¹ Licenciada em Direito pela Universidade Portucalense Infante D. Henrique e advogada estagiária na Ceuta Advogados.

² Licenciada em Direito pela Universidade Portucalense Infante D. Henrique e advogada estagiária na Ceuta Advogados.

que, por sua vez, são cobertas pelas receitas públicas, sendo certo que, as principais são tributárias (taxas e impostos). Como tal, não se nega que é fulcral que exista um conjunto de normas que disciplinem a atividade do Estado desenvolvida no sentido de arrecadação das receitas que este vai fixar coativamente, usufruindo do seu *ius imperium*.

Essa atividade tributária está subordinada, ainda assim, a um conjunto de princípios jurídico-constitucionais, que tutelam os interesses dos contribuintes face ao desequilíbrio próprio da relação jurídica-fiscal.

No que ao nosso tema - a questão da prescrição da obrigação tributária e das suas causas interruptivas - releva, os mais importantes daqueles princípios jurídico constitucionais serão o da igualdade (artigo 13.º da CRP)³, a legalidade e o da segurança jurídica (artigo 2.º da CRP).

O princípio da legalidade tem consagração constitucional no artigo n.º 266, n.º 2 da CRP e desdobra-se em dois subprincípios: o da precedência da lei, que assegura que a atuação da administração pública seja fundada numa lei prévia, e da prevalência da lei, que proíbe à administração pública a prática de atos contrários à lei⁴.

Porém, como alertam LEITE DE CAMPOS e SOUTELINHO, para que o direito fiscal seja, de facto, Direito, não basta que seja legal. “É preciso também que seja seguro. A segurança jurídica um dos valores que compõem a justiça do Direito A justiça exige segurança, quer ao nível da criação das normas quer ao nível da sua aplicação⁵.

O instituto da prescrição é fundamental para assegurar estabilidade e segurança jurídica aos devedores: é importante que a lei preveja prazos para

³ “A consagração do princípio da igualdade no contencioso tributário revela-se de elevada importância porque trata-se de litígios que opõem um particular a um ente público, que exerce poderes públicos de autoridade e por isso surge em juízo muitas vezes num plano material superior. (...) O princípio da igualdade como princípio estruturante do processo tributário não foi expressamente consagrado pelo legislador ordinário. (...) Não obstante não estar expressamente consagrado, encontramos várias manifestações do princípio da igualdade, não só na estrutura de todo o processo, como na perspectiva dos meios processuais que cada parte dispõe para demonstrar que o alega. (...) Algumas desigualdades permanecem, (...). Quanto à igualdade de meios processuais, esta sim, está expressamente prevista no artigo 98.º da LGT.”. Cf. FESTAS DA SILVA, André. *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, DisLivro, Lisboa, pp.133 a 136.

⁴ Cf. MORAIS, Rui Duarte. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 12 e 13.

⁵ *In Direito do Procedimento Tributária*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 61.

que as dívidas, em certo momento, não possam ser cobradas coercivamente⁶. Como tal, este instituto é um meio de defesa, uma garantia do sujeito passivo diante da administração fiscal⁷.

A prescrição é uma forma de extinção de direitos (e dos correspondentes deveres) em consequência do seu não exercício durante um determinado período de tempo⁸.

A prescrição é um instituto que se aplica a todas as obrigações, tendo surgido pela primeira vez no âmbito do Direito Romano. No ordenamento jurídico português, foi consagrada nas Ordenações, tendo surgido pela primeira vez num Código, no Código de Seabra⁹.

Na lei civil, os direitos indisponíveis ou os direitos que a lei declare isentos de prescrição, não estão a ela sujeitos (artigo 298.º, n.º 1 do Código Civil¹⁰), mas, fora dessas situações, se o credor não exercer o seu direito durante um certo lapso de tempo, ele perde força coerciva, deixando de ser uma obrigação civil para ser uma obrigação natural¹¹, ou seja, passa a ser inexigível judicialmente, o que não obsta a que a obrigação prescrita venha a ser espontaneamente cumprida¹². Quando assim seja, não pode ser exigida a sua devolução, uma vez que o cumprimento se baseia num dever de justiça.¹³

⁶ PINTO PEREIRA, António. *Princípios gerais de direito*, Coimbra Editora, Coimbra, p. 80.

⁷ LEITE DE CAMPOS e SOUTELINHO, *op cit.*, p. 216.

⁸ Neste sentido, MENEZES LEITÃO, Luís refere que “Ocorre a prescrição quando alguém adquire a possibilidade de se opor ao exercício de um Direito, em virtude de este não ter sido exercido durante um determinado lapso de tempo (art. 304.º, n.º 1). A prescrição é, por isso, juridicamente qualificável como uma exceção, na medida em que permite ao seu titular paralisar eficazmente um direito da contraparte”. Cf. *Direito das Obrigações*, Volume II, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2011, p. 111.

⁹ CÂNDIDO DE VASCONCELOS, Pedro Miguel. *As Causas de Suspensão da Prescrição em Direito Civil*, Tese de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, p. 16 a 20.

¹⁰ Nos termos do artigo 298.º, n.º 1, do Código Civil, “Estão sujeitos a prescrição, pelo seu não exercício durante o lapso de tempo estabelecido na lei, os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição.”

¹¹ A que se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça – Cf. o artigo 402.º do CC.

¹² O conceito de “prestação prestada espontaneamente” referido no artigo 302º, nº 2 do CC deve ser interpretado à luz do n.º 2 do artigo 403.º do C.C., segundo o qual a prestação se considera espontânea “quando é livre de toda a coação.”

¹³ VALENTIM, Carlos. *Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal*, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, EJ, II, 2017, pp. 291 a 318.

Mas, note-se, só existe obrigação natural, se a prescrição for invocada; se não o for, a obrigação mantém-se civil, como se não se encontrasse prescrita¹⁴.

Os prazos de prescrição começam a correr a partir do momento em que o direito podia ter sido exercido, sendo certo que, no decurso desse prazo, pode haver uma suspensão ou interrupção. A suspensão determina que o período durante a qual esta se verificou não pode ser incluído na contagem do prazo de prescrição. Já interrupção do prazo de prescrição determina a inutilização do tempo decorrido, iniciando-se a contagem do prazo integral a partir do ato que determinou a interrupção.

O instituto é, assim, próprio do Direito Civil foi pensado *à priori* para as obrigações civis, mas com o surgimento dos demais ramos de direito, teve de ser pensado para cada um e, por isso, adaptado. O Direito Civil é o “direito-mãe”, sendo a base para a regulação de ramos de direitos “especiais”. Ou seja, não obstante a prescrição se encontrar regulada no Direito Fiscal, configurando uma das mais importantes garantias dos contribuintes e estando, por esse motivo, sujeita ao princípio da legalidade e tipicidade em matéria tributária, é certo que, mesmo nesse âmbito, carece por vezes de recurso ao Direito Civil.

Desde logo, o legislador tributário não nos fornece diretamente uma definição de prescrição, o que significa que devemos seguir o disposto no artigo 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária¹⁵.

O recurso ao Direito Civil há de sempre ser, porém, nestas circunstâncias, rodeado de especiais cautelas.

É que o regime da prescrição consagrado no Código Civil não é, nem na metra nem na *ratio*, aplicável às relações fiscais. No direito privado, a prescrição tem por finalidade sancionar o credor negligente e desinteressado¹⁶,

¹⁴ Art.º 303.º CC: “O tribunal não pode suprir, de ofício, a prescrição; esta necessita, para ser eficaz, de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita, pelo seu representante ou, tratando-se de incapaz, pelo Ministério Público.”

¹⁵ Artigo 11.º, n.º 2, da LGT: “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 diretamente da lei”.

¹⁶ MAÇAS, Maria Fernanda esclarece que, “*Na verdade, a prescrição assenta na necessidade de pôr termo à incerteza dos direitos e na presunção de abandono do titular. O seu objetivo é dar por extinto um direito que, ao não ser exercido no prazo fixado, se presume ter sido abandonado pelo titular, relevando a negligência real ou presumida do mesmo*” Cf. *A Caducidade no Direito Administrativo: Breves considerações*, in Separata de Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, p. 123.

correspondendo em certa medida a uma renúncia tácita ao seu direito¹⁷, enquanto no ramo tributário não se pode falar em renúncias tácitas diante de créditos indisponíveis e o instituto tem por objetivo assegurar a certeza e a estabilidade social, económica e jurídica¹⁸.

O regime da prescrição encontra-se previsto nos artigos 300.º a 327.º do Código Civil e é proibida a renúncia prévia à prescrição (artigo 302.º, n.º.1 do Código Civil). Os prazos de prescrição variam consoante a dívida em causa, tratando-se todos eles de prazos perentórios, visto que pelo seu decurso extingue-se o direito de praticar o ato¹⁹. O prazo geral de prescrição é, nos termos do artigo 309.º do CC, de 20 anos. Porém, o legislador estabeleceu prazos mais curtos relativamente a certos créditos²⁰.

A prescrição da obrigação tributária encontra-se regulada nos artigos 48.º e 49.º da Lei Geral Tributária, gerando a inexigibilidade da dívida tributária²¹ e correspondendo a um modo de extinção da obrigação fiscal. A prescrição abrange as dívidas tributárias, os juros compensatórios e os juros moratórios, excluindo-se destas regras as coimas, as dívidas de natureza não tributárias e as dívidas à segurança social²².

A obrigação fiscal difere da civil. Desde já, a obrigação fiscal é sempre uma obrigação *ex lege*; é uma obrigação pública, ou seja, integra o direito público, e o ato de liquidação goza de uma “presunção de legalidade”²³; trata-se de uma obrigação indisponível e irrenunciável²⁴; e por fim, a obrigação fiscal é especialmente garantida, isto é, o credor fiscal beneficia, a vários títulos, de garantias especiais, designadamente, porque a obrigação é auto titulada e auto

¹⁷ SOARES MARTÍNEZ. *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, Coimbra, 1997, p. 274.

¹⁸ Como refere MARQUES, Rui “*A prescrição da dívida tributária é uma importante concretização ou afloramento do valor da certeza jurídica. A bem da estabilização da relação tributária. Não podendo manter-se indefinidamente a possibilidade de exigir o direito, a prescrição surge como uma limitação ao exercício tardio dos direitos em benefício da segurança jurídica e não como um instituto fundado, intrinsecamente, na justiça.*” Cf. *op cit.*, p. 23

¹⁹ MARQUES, Rui, *op cit.*, p. 20.

²⁰ Cf. os artigos 310.º CC, 316.º e 317.º do CC.

²¹ “O que se extingue ou perde é a pretensão não exercida no prazo definido na lei, traduzida numa inexigibilidade ou incoercibilidade da dívida tributária. O credor tributário fica sem ação para assegurar ou exigir o direito à cobrança da dívida inadimplida.” Cf. MARQUES, Rui. *A Prescrição das Dívidas Tributárias*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 62.

²² GONÇALVES CABO, Sérgio, CABRITA NETO, Sabrina, REIS DUARTE, Cláudia, SOUTELINHO, Susana, VALENTIM, Carlos, MARQUES, Maria João, COSTA, Cláudia Luísa e AFONSO, Tiago Lourenço. *Prescrição da Obrigação Tributária*, 2ª Edição, CEJ, Largo do Limoeiro, 2020, p.85.

²³ De outra forma, a Administração Tributária vai poder atuar sem autorização prévia da lei.

²⁴ Artigos 29.º, números 1 e 3, 30.º, n.º. 2, 36.º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º 3, do CPPT.

executória e beneficia de um direito de execução prévio, que decorre daquela presunção de legalidade.

O prazo geral da prescrição da obrigação fiscal é de 8 anos (artigo 48.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária), começando a contar:

- No caso dos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário;
- No caso dos impostos de obrigação única, a partir da data em que ocorreu o facto tributário;
- No caso do IVA e nas retenções na fonte com natureza definitiva, a partir do início do ano civil seguinte aquele em que se verificou, respetivamente a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

O prazo de prescrição pode ser diferente deste. Pode, por exemplo, ser de 15 anos (artigo 48.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária), quando o facto tributário envolve um *paraíso fiscal* ou estejam em causa contas bancárias não declaradas fora da União Europeia.

Este prazo, seja ele qual for, pode ser interrompido. O artigo 49.º, n.º 1 da LGT estabelece as situações que interrompem o prazo de prescrição: *a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo*. A interrupção só pode ter lugar uma única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar²⁵.

Na redação em vigor até 2007, o artigo 49.º, n.º 2 da LGT estabelecia que, se o processo estivesse parado por mais de um ano, por causa não imputável ao contribuinte, cessava o efeito interruptivo da prescrição, somando-se o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação. Na prática, significa que a interrupção da prescrição se convertia em suspensão. No entanto, este preceito foi revogado na sequência da alteração ao regime da prescrição das dívidas tributárias introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007²⁶.

Além das causas interruptivas, o legislador tipificou, nos números 4 e 5 do artigo 49.º da LGT, as causas suspensivas do prazo de prescrição. Todas as causas previstas no n.º 4 se prendem com situações em que o credor está,

²⁵ Artigo 49.º, n.º 3 da LGT: “3 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.”

²⁶ Lei n.º 53-A/2006.

por alguma razão, impedido de cobrar e, a no número 5, com a necessidade de apuramento de factos em inquérito criminal²⁷.

Na lei civil, a interrupção da prescrição tem por efeito a inutilização do tempo decorrido anteriormente, começando a correr o novo prazo a partir do ato interruptivo²⁸, mas se a interrupção resultar de citação, notificação ou ato equiparado, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto a decisão que puser termo ao processo não transitar em julgado.²⁹ Quer isto dizer que, no primeiro caso, estamos perante o efeito instantâneo do prazo de prescrição e no segundo, o efeito duradouro³⁰.

Todavia, a lei fiscal é omissa quanto aos efeitos da interrupção da prescrição (e da suspensão), pelo que pode levantar-se a questão de ser diferente dos restantes o efeito interruptivo da citação na prescrição da obrigação tributária?

E, de facto, surgiu recentemente jurisprudência no STA, que rapidamente se tornou dominante³¹, no sentido do **duplo efeito da citação**

²⁷ Artigo 49.º, n.º 4, 5 LGT: “4 – O prazo de prescrição legal suspende-se:

- a) *Em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas;*
- b) *Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida;*
- c) *Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público.*
- d) *Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente.*
- e) *Na pendência de reclamação a que se refere o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário quando desta resulte a impossibilidade de praticar atos coercivos no respetivo processo de execução;*
- f) *Até ao termo do prazo de suspensão e cessação de efeito a que se refere o n.º 3 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

5 – O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.”

²⁸ Cf. o artigo 326.º, n.º 1 CC: “1. A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo seguinte.”

²⁹ Artigo 327.º, n.º 1 CC: “1. 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.”

³⁰ Segundo SERRA, Vaz, “a interrupção pode ainda ter o efeito de prolongamento do prazo, ou seja, caso o prazo de prescrição a ser aplicada seja mais curto que o prazo geral, se houver uma interrupção por demanda judicial do devedor, quando o processo terminar, o prazo de prescrição que vai correr a partir daí será o prazo geral e não o prazo mais curto.” Cf. *Prescrição extintiva e caducidade*, in Boletim do Ministério da Justiça, nº106, 1961, p. 251.

³¹ Vide, e.a., os Acórdãos do STA de 17/12/2008, proc. n.º 01020/08; de 12/08/2009, proc. n.º 0748/09; de 16/11/2011, proc. n.º 0289/11; de 27/01/2016, proc. n.º 01698/15; de 07/01/2016, proc. n.º 01564/15; de 09/02/2020, proc. n.º 0705/19.2, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

enquanto ato interruptivo da prescrição da obrigação tributária. Ou seja, a citação para o processo de execução fiscal não só teria o efeito de interromper o prazo de prescrição como de o suspender enquanto durar o processo, conferindo-lhe, em simultâneo, um efeito instantâneo, decorrente do artigo 49.º da LGT e 326.º, n.º 1, do CC, e duradouro, decorrente do artigo 327.º, n.º 1, do Código Civil.

Na verdade, o STA entende que o facto de a matéria da prescrição, previstas nos artigos 48.º e 49.º da LGT, ser taxativamente fixada, tal não obsta a que não se possa recorrer à lei civil quando a lei tributária é insuficiente. Assim dizendo, defendeu que faz sentido recorrer ao CC para clarificar os efeitos jurídicos da interrupção e da suspensão, na medida em que a atribuição dos efeitos duradouros ao facto interruptivo da citação não poria em causa o princípio da legalidade fiscal nem as garantias dos contribuintes³².

A partir do momento em que esta jurisprudência se tornou maioritária, a Administração Fiscal, que nunca antes sustentara um tal entendimento sobre o efeito da citação no prazo da prescrição, mudou ela própria a sua interpretação da norma, em flagrante violação do princípio da proteção da confiança³³.

De 2017 a 2020, esta mudança foi brutalmente acentuada. Em 2017, prescreveram dívidas no valor de 453,3 milhões de euros. Em 2018, no valor de 241,3 milhões de euros, o que representou um decréscimo de 46,8%.³⁴ Em

³² Ac. do STA de 09/02/2020, proc. n.º 0705/19.2:

«(...) pese embora não seja possível, no âmbito de obrigações tributárias, chamar á colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, que regem a determinação do dies a quo e que definem atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributaria de reserva de lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” – pode e deve, contudo ir aí buscar-se o significado do conceito jurídico de “prescrição” e dos conceitos de “interrupção” e de “suspensão” da prescrição, e bem assim, o alcance dos efeitos jurídicos da interrupção e da suspensão, sabido que, tal como a doutrina há muito vem afirmando e a LGT deixou consignado no seu artigo 11º, sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito devem os mesmo ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.”, no sentido de que se mostra justificado o recurso à lei civil (Código Civil) para esclarecer os efeitos jurídicos da interrupção e da suspensão os quais não se mostram regulados na lei tributaria, e que não há motivo bastante para diferenciar neste aspeto as obrigações tributarias das obrigações civis. Entendeu-se igualmente que a atribuição dos efeitos duradouros ao facto interruptivo da citação não contendia com a garantia de defesa e proteção jurisdicional.».

³³ Como refere LEITE DE CAMPOS, Diogo e SOUTELINHO, Susana, “A Administração não pode praticar, por ex., atos que contradigam outros praticados em relação ao mesmo contribuinte ou em relação à sua prática normal.” Cf. *op cit.*, p. 85.

³⁴ Dados disponíveis em: <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2018> – Relatório de análise global; Conta da Segurança Social [Volume I – Tomo I]

2019, prescreveram dívidas no valor de 186,7 milhões de euros e em 2020, no valor de apenas 25,4 milhões de euros, representando um decréscimo de 86,4%.³⁵

O STA, nesta matéria, criou um ciclo vicioso ao sujeito passivo e tem a primeira e a última palavra: o Supremo impõe; a Administração Tributária executa; o contribuinte reclama (inutilmente); e o Supremo decide obviamente na linha que impôs.

É assim que os Tribunais perdem a sua função garantística e realizam plenamente uma ambição de exercer o poder legislativo, que obviamente não lhes está constitucionalmente atribuído.

Também o Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se sobre o tema, falhou na sua missão de garante dos direitos, liberdades e garantias ³⁶, tendo sustentado a posição de que o efeito duradouro atribuído à prescrição não implica necessariamente que o prazo fique paralisado no tempo por um período indeterminado, face à salvaguarda decorrente de uma situação de inatividade processual, durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte. O TC estava, porém, a ser chamado a apreciar uma questão à qual ainda se aplicava o artigo 34.º, n.º 3 do Código Processo Tributário³⁷, que vigorou até 01/01/2007³⁸, e que impedia a Administração Tributária de beneficiar de qualquer estagnação do processo que lhe seja imputável.

Com a revogação desta norma – e da que a espelhava e que vigorou até 2007 na LGT, acima referida, era, portanto, forçoso que fosse radicalmente diferente a posição do TC quanto aos efeitos da citação no prazo de prescrição.

³⁵ Dados disponíveis em: <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2020> – Relatório de análise global; Conta da Segurança Social [Volume I – Tomo I]

³⁶ Ac. do TC n.º 371/2021 – Diário da República n.º 206/2021, Série II de 2021-10-22.

³⁷ Artigo 34.º, n.º 3 CPT (revogado): “A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.”

³⁸ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 169.

Acontece, porém, que, no Ac. n.º 351/21, de 27 de maio de 2021³⁹, o TC manteve a sua posição ao considerar que conferir um efeito duradouro à interrupção gerada pela citação não viola princípios constitucionais. Reconhecendo, assim, à interrupção da prescrição decorrente de citação um duplo efeito e por isso, o novo prazo de prescrição não voltará a correr enquanto não houver decisão transitada em julgado, por efeito do disposto no artigo 327.º do CC. O TC fundamentou esta decisão em anteriores arestos, ignorando por completo a questão fundamental de, no caso que analisava, já não ser aplicável a norma de atribuída à paragem do processo por período superior a um ano por causa não imputável ao contribuinte o efeito de anular a interrupção e que constitua o fundamento principal das decisões em que se apoiou para suportar a constitucionalidade da interpretação do STA.

A jurisprudência do STA está suportada sobretudo no entendimento do Conselheiro LOPES DE SOUSA, que a vinha defendendo em escritos anteriores, sustentando, em resposta à questão de saber qual é o termo de um processo de execução fiscal que determinaria a recontagem do prazo de prescrição, que este *terminaria* com a *declaração em falhas* ⁴⁰. Tendo em conta que quem declara em falhas é a AT, o fim do processo e, conseqüentemente, a possibilidade de se voltar a contar o prazo de prescrição fica nas mãos do próprio credor ⁴¹ e pode conduzir, portanto, à imprescritibilidade da obrigação tributária⁴².

A tese de LOPES DE SOUSA não é, felizmente, unânime no STA. A Conselheira ANA PAULA LOBO defende que a **citação em processo de execução fiscal, interrompe o prazo de prescrição, conferindo-lhe apenas o efeito instantâneo**, isto é, aplica o artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil.

³⁹ Texto integral disponível em <https://www.direitoemdia.pt/search/show/e1cfccf6429ef6c2022913c9113a85674d6b7e49fdd25e9c4e7c2aace9590fcc>.

⁴⁰ LOPES DE SOUSA, Jorge. Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas. Áreas Global, 2.ª Edição, 2010.

⁴¹ Neste sentido, MARQUES, Rui defende que, “O mesmo é dizer, “o prazo de prescrição não correrá até à cobrança do imposto”. Ou seja, porventura, nunca haveria prescrição. deixando de existir qualquer incentivo à inércia ou negligência do credor tributário.” Cf. *op cit.*, p.108-109.

⁴² Como refere CANTISTA TAVARES, Tomás, “A consequência é óbvia: a dívida fiscal nunca se extingue, por prescrição. O processo de execução fiscal está sempre ativo (caso não se extinga por pagamento ou anulação), por mais tempo que dure (50, 100 anos). E, enquanto durar, está suspensa a contagem da prescrição.” in *Prescrição da Prestação Tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas”*. Cf. Revista da Ordem dos Advogados, 80(especial), 835-856, disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.14/32006>.

Entende que a isso obriga o princípio da legalidade fiscal (artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e artigo 8.º da Lei Geral Tributária⁴³), ao qual está sujeita a prescrição tributária a ele sujeito, estando vedadas interpretações que não têm apoio nem na lei fiscal⁴⁴. Ou seja, que o artigo 49.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária prevê a citação como facto interruptivo e, em matéria tributária, a interrupção apenas tem um efeito instantâneo. De outro modo, o artigo 49.º, n.º 3 da LGT teria consagrado a citação, não como um facto interruptivo, mas como um facto suspensivo, o que teria o dito efeito duradouro.

Não há, portanto, nos artigos 48.º e 49.º da LGT qualquer lacuna ou dificuldade de interpretação que justifique o recurso às regras. Coisa que, aliás, no Direito Fiscal, jamais deve ser feito de ânimo leve⁴⁵. Mais, as normas civis quando aplicadas no âmbito tributário, devem ser interpretadas tendo sempre em consideração o sistema fiscal a atentas as limitações consagradas na CRP ao poder tributário do Estado.⁴⁶

A interpretação de que o ato de citação interrompe e suspende o prazo de prescrição, por aplicação dos artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do CC, significaria derrogar ou desvalorizar uma norma especial (a do artigo 49.º, n.º 4 e 5 da LGT) diante de uma norma geral de aplicação subsidiária (artigo 327.º, n.º 1 do CC), em violação clara do princípio da legalidade fiscal (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1 i), ambos da CRP e artigo 8.º da LGT). Não é possível a integração analógica em tudo o que interfira com a harmonização do instituto⁴⁷.

⁴³ Artigo 8.º LGT: “1 – *Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais.*

2 – *Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:*

- a) *A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;*
- b) *A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;*
- c) *A definição das obrigações acessórias;*
- d) *A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;*
- e) *As regras de procedimento e processo tributário;*”

⁴⁴ Ac. do STA de 13/03/2019, proc. n.º 01437/18.4: “A matéria de prescrição está sujeita ao princípio da legalidade, não sendo possível adotar sobre a matéria interpretações que, sem apoio no texto da lei, art. 9.º, n.º 2 do Código Civil, criem efeitos suspensivos do prazo de prescrição, importados do direito civil sem que para eles haja remissão expressa, ou se verifique qualquer lacuna a preencher.”

⁴⁵ MORAIS, Rui Duarte, *op cit.*, p. 345.

⁴⁶ FRANCISCO DE MEDEIROS, Jeison. *Os Efeitos do § 1º do Art. 219 do Código de Processo Civil na Interrupção do Prazo Prescricional do Direito Tributário*, in *Ágora – Revista de Divulgação Científica*, p.100 e 101.

⁴⁷ LEITE DE CAMPOS, Diogo e SOUTELINHO, Susana, *op cit.*, p. 219.

O legislador fiscal previu, de forma pormenorizada, tanto os casos que levam à interrupção do prazo de prescrição, como aqueles que geram a suspensão deste, o que permite constatar que foi propositada a menção da citação apenas como facto interruptivo. pelo que a aplicação do artigo 327.º, n.º 1 do CC só seria admissível caso a lei o determinasse expressamente ou por remissão⁴⁸. Aliás, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deverá supor que o legislador estabeleceu as soluções mais corretas e exprimiu de forma alequeada o seu pensamento, isto assentando no pressuposto do *verba cum effectu, sunt accipienda*: não se presumem na lei palavras inúteis.⁴⁹

Do que resulta da lei, os factos que interrompem e os factos que suspendem o prazo de prescrição estão bem definidos e não se confundem. O da verba legislador quis atribuir especificamente o efeito instantâneo à interrupção e o efeito duradouro à suspensão. Se assim é, para quê atribuir o efeito duradouro à interrupção, se existe a suspensão, tendo sido a esta última que a lei conferiu este efeito?⁵⁰

Ademais, o artigo 327.º, n.º 1 do CC estabelece que o prazo de prescrição só inicia a sua contagem com uma decisão transitada em julgado a pôr termo ao processo. Todavia, mesmo que a LGT ainda atribua ao processo de execução fiscal natureza judicial, a verdade é que todo ele corre, do princípio ao fim, no órgão administrativo de execução fiscal e as intervenções do Tribunal, provocados pelo sujeito passivo ou por terceiros, é que dão origem a processos judiciais nos quais são proferidas decisões. No processo de execução fiscal nunca haverá uma decisão final, transitada em julgado, daí a afirmação de LOPES DE SOUSA, que vai de ficção em ficção para suportar a sua tese, de que esta decisão é a *declaração em falhas*, que é sempre um ato administrativo, tanto mais que a AT não tem poder jurisdicional.

O credor fiscal tem prerrogativas e poderes legais para a cobrança do seu crédito muito mais fortes e abrangentes por comparação ao credor civil.⁵¹

⁴⁸ Como refere SILVA RODRIGUES, Benjamim "(...) *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.*" Cf. *A Prescrição no Direito Tributário*, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pp. 261 e 266.

⁴⁹ Por referência a MARQUES, Rui, *op cit.*, p. 106.

⁵⁰ GONÇALVES CABO, Sérgio, CABRITA NETO, Sabrina, REIS DUARTE, Cláudia, SOUTELINHO, Susana, VALENTIM, Carlos, MARQUES, Maria João, COSTA, Cláudia Luísa e AFONSO, Tiago Lourenço, *op cit.*, p. 131.

⁵¹ CANTISTA TAVARES, Tomás, *op cit.*

Ou melhor, a Administração Tributária pode cobrar coercivamente os seus créditos, sem necessidade de aguardar pela decisão transitada em julgado para estar munida de um título executivo. De onde não precisar da proteção conferida pelo artigo 327.º, n.º 1 do CC, que visa evitar que a demora de uma ação judicial tenha por efeito a prescrição da dívida.

Por outro lado, a citação a que se refere o artigo 327.º, n.º 1 do Código Civil ocorre em processos que assumem uma natureza diferente da execução fiscal e por isso, comportam especificidades distintas. Logo, a citação em sede de execução fiscal não pode ser equiparada à citação a que se refere aquela norma do Código Civil.⁵²

Por outro lado, salvo no caso de citação para a execução fiscal, os restantes atos interruptivos consagrados na LGT não dependem da vontade do credor, antes dos meios de reação que o devedor tem ao seu dispor, isto é, dependem da vontade do sujeito passivo. Isto significa que, neste âmbito, a regra é ser o contribuinte a interromper o prazo de prescrição tributária⁵³ e quando assim o é, a interrupção tem um efeito instantâneo. Portanto, é curioso que a única interrupção duradoura reconhecida pelo STA, seja aquela que, ao contrário do que é habitual, é provocada pelo credor, enquanto as instantâneas são as provocadas pelo devedor. Uma tal interpretação atenta, portanto, também contra o princípio da igualdade, ao atribuir efeitos diversos a circunstâncias que podem por mera casualidade ocorrer em momentos diferentes, pelo que, também por mera sorte ou *álea*, algumas obrigações podem prescrever enquanto outras serão, na prática, imprescritíveis.

Em conclusão, extrapolar a previsão da lei fiscal, fantasiar uma lacuna que fundamente a aplicação do CC diminui de forma desproporcionada e aleatória as garantias dos contribuintes diante da AT e viola o princípio da legalidade, o princípio da tipicidade e o princípio da segurança jurídica. O facto de o STA ter criado em círculo vicioso que condiciona *a priori* e valida a

⁵² Cf. GONÇALVES CABO, CABRITA NETO, REIS DUARTE, SOUTELINHO, e.a., *op cit*, p. 132.

⁵³ “Ou seja, ao contrário do que sucede no direito civil, a interrupção da prescrição não decorre de atos que exprimam, direta ou indiretamente, a intenção de exercer o direito por parte do credor, do compromisso arbitral ou do reconhecimento do direito, mas sim do exercício, por parte do contribuinte, dos mecanismos de revisão ou anulação judicial do ato tributário ao seu dispor. Ou seja, no direito fiscal, regra geral, é o devedor e não o credor que provoca a interrupção da prescrição.” Cf. GONÇALVES CABO, CABRITA NETO, REIS DUARTE, SOUTELINHO, e.a., *op cit.*, p. 30.

posteriori a atividade da Administração é violadora do princípio da tutela jurisdicional efetiva⁵⁴, do princípio da separação de poderes, do princípio do juiz natural e do princípio da boa fé⁵⁵ e merecedor da maior censura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CÂNDIDO DE VASCONCELOS, Pedro Miguel. *As Causas de Suspensão da Prescrição em Direito Civil*. Tese de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto.

CANTISTA TAVARES, Tomás. *Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas”*, Revista da Ordem dos Advogados, 80(especial), 835-856. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.14/32006>

CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021.

CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, ISBN: 9789724051550.

FESTAS DA SILVA, André. *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, DisLivro, Lisboa, ISBN: 9789896390358.

FRANCISCO DE MEDEIROS, Jeison. *Os Efeitos do § 1º do Art. 219 do Código de Processo Civil na Interrupção do Prazo Prescricional do Direito Tributário*, in *Ágora – Revista de Divulgação Científica*.

GONÇALVES CABO, Sérgio, CABRITA NETO, Sabrina, REIS DUARTE, Cláudia, SOUTELINHO, Susana, VALENTIM, Carlos, MARQUES, Maria João, COSTA, Cláudia Luísa e AFONSO, Tiago Lourenço – *Prescrição da Obrigação Tributária*. 2ª Edição, CEJ, Largo do Limoeiro, 2020, ISBN: 978-989-9018-21-1.

LEITE DE CAMPOS, Diogo e SOUTELINHO, Susana. *Direito do Procedimento Tributário*, Almedina, Coimbra, 2013, ISBN: 9789724051345.

LOPES DE SOUSA, Jorge. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Áreas Global, 2.ª Edição, 2010.

⁵⁴ “O princípio da tutela jurisdicional efetiva está consagrado no artigo n.º 20 da CRP, sendo por isso considerado um direito fundamental e necessário para a manutenção de um Estado que se proclame Estado de Direito. Pela sua natureza trata-se de um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos liberdades e garantias, estando sujeito aos efeitos previstos no artigo 17.º e no artigo 18.º da CRP. (...) O direito à tutela jurisdicional efetiva implica o direito de acesso aos tribunais, entendidos como órgãos independentes e imparciais. (...) O princípio da tutela jurisdicional efetiva não deve ser só visto pelo prisma do acesso aos tribunais, mas também pelo prisma do acesso ao direito. (...) O acesso ao direito tem duas vertentes, uma preventiva e informativa e outra de proteção jurídica, mais concretamente a assistência jurídica.” Cf. FESTAS DA SILVA, André, *op cit.*, pp. 67 a 69.

⁵⁵ LEITE DE CAMPOS e SOUTELINHO entendem que, “Podemos qualificar de boa fé o comportamento com relevância jurídica do sujeito e faz apelo, perante o caso concreto, ao sistema jurídico em geral e aos valores que o fundamentam, como suporte da norma e do comportamento. (...) A boa fé abrange todas as fases do comportamento relacional juridicamente relevante do sujeito. A formação do negócio, este mesmo, o seu cumprimento. (...) Da violação da boa fé na conclusão dos negócios ou na prática do ato, poderá resultar, ou na sua privação de efeitos, total ou parcial, em termos de ineficácia, nomeadamente dos efeitos que afetariam a outra parte; ou, mesmo, nulidade ou anulabilidade.” Cf. *op cit.*, pp. 79 a 81.

MAÇAS, Maria Fernanda. *A Caducidade no Direito Administrativo: Breves Considerações*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

MARQUES, Rui. *A Prescrição das dívidas tributárias*, Almedina, Coimbra, 2020, ISBN: 9789724074641.

MENEZES LEITÃO, Luís. *Direito das Obrigações*, Volume II, 8ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

MORAIS, Rui Duarte. *Manuel de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2012, ISBN: 9789724050218.

PINTO PEREIRA, António. *Princípios gerais de direito*, Coimbra Editora, Coimbra, ISBN: 9789723221114.

Relatório de análise global 2018; Conta da Segurança Social [Volume I – Tomo I]. Disponível em: <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2018>

Relatório de análise global 2020; Conta da Segurança Social [Volume I – Tomo I]. Disponível em: <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2020>

SILVA RODRIGUES, Benjamin. *A Prescrição no Direito Tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

SOARES MARTÍNEZ. *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, Coimbra, 1997, ISBN: 9724009610.

VALENTIM, Carlos. *Sobre a Prescrição da Obrigação Fiscal*, *Revista do CEJ*, II, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 291-318.

VAZ SERRA, Adriano P. *Prescrição extintiva e caducidade*, in *Boletim do Ministério da Justiça*, nº106, 1961.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do STA de 17/12/2008, processo nº 01020/08. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/9ae9eed79ce6cfe32228c9733e6156c910e0ebcd2864ba05cdc85a7b97d4228>

Acórdão do STA de 12/08/2009, processo nº 0748/09. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/61b26e0c19c46ea0bc5cbe65d6450b6c28714047ef21560780952ea8e800ef02>

Acórdão do STA de 16/11/2011, processo nº 0289/11. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/41cabcb2b6563eb0955df0083b8da8bcb9453890eae75fa35b9d964a8ef529701>

Acórdão do STA de 27/01/2016, processo nº 01698/15. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/9cf123f829360b43c69d929846240ca36139a1cf9a57804357eb889e63bb69d4>

Acórdão do STA de 07/01/2016, processo nº 01564/15. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/aa74d745f5d81e5bfeb2c4aae5d35784f6a693c92f2ad66307c01500fbef95b9>

Acórdão do STA de 02/09/2020, processo nº 0705/19. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/0b5767c05c9db31ea07d8b8e0b73f96fe0a94c139163f9638618e136542e3551>

Acórdão do STA de 13/03/2019, processo nº 01437/18. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/f5e753a581bca1d09f5258b3de1b72057673fe125d24e9929c044fb3ddae98a0>

Acórdão do TC nº 731/2021 – Diário da República nº 206/2021, Série II de 2021-10-22. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210731.html>

Acórdão do TC n.º 351/2021, processo nº 910/2020, 3ª Secção, de 27/05/2021. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/e1cfccf6429ef6c2022913c9113a85674d6b7e49fdd25e9c4e7c2aace9590fcc>

Data de submissão do artigo: 24/10/2021

Data de aprovação do artigo: 17/01/2022

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt