

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO INICIAL ■

PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

JURISDIÇÃO
ADMINISTRATIVA
E FISCAL

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

MARÇO 2019



Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenador do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República


Grafismo

Ana Caçapo

Fotografias

Capa - Auditório do CEJ





A Colecção Formação Inicial publica materiais trabalhados e desenvolvidos pelos/as Docentes do Centro de Estudos Judiciários na preparação das sessões com os/as Auditores/as de Justiça do 1º ciclo de Formação dos Cursos de Acesso às Magistraturas Judicial. Sendo estes/as os/as primeiros/as destinatários/as, a temática abordada e a forma integrada como é apresentada (bibliografia, legislação, doutrina e jurisprudência), pode também constituir um instrumento de trabalho relevante quer para juízes/as e magistrados/as do Ministério Público em funções, quer para a restante comunidade jurídica.

O Centro de Estudos Judiciários continua, assim, a disponibilizar os e-books desta Colecção, os quais serão periodicamente actualizados de forma a manter e reforçar o interesse da sua publicação.

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Prescrição da obrigação tributária

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Margarida Reis – Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargador e Docente do CEJ

Ana Carla Duarte Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Cristina Flora – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Coleção:

Formação Inicial

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Sérgio Gonçalves Cabo – Mestre em Direito. Advogado.

Serena Cabrita Neto – Advogada e Docente convidada da Universidade Católica Portuguesa

Cláudia Reis Duarte – Advogada

Susana Soutelinho – Advogada

Carlos Valentim – Juiz de Direito (ex-auditor do 3º Curso Normal – TAF)

Maria João Marques – Juíza de Direito (ex-auditora do 4º Curso Normal – TAF)

Cláudia Luísa Costa – Juíza de Direito (ex-auditora do 4º Curso Normal – TAF)

Tiago Lourenço Afonso – Juiz de Direito (ex-auditor do 4º Curso Normal – TAF)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf>.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição –15/03/2019	

Prescrição da obrigação tributária

Índice

I. Introdução	9
II. Bibliografia	13
III. Legislação	17
IV. Doutrina	21
1. Nota sobre a prescrição de obrigações tributárias Sérgio Gonçalves Cabo	23
2. O regime de contagem da prescrição no Direito Tributário – certeza e segurança jurídicas Serena Cabrita Neto, Cláudia Reis Duarte	41
3. A “evolução” jurisprudencial sobre prescrição da obrigação tributária Susana Soutelinho	65
4. A prescrição da obrigação tributária Serena Cabrita Neto	83
5. Sobre a prescrição da obrigação fiscal Carlos Valentim	95
6. A prescrição da dívida tributária – as etapas na contagem do prazo Maria João Marques	121
7. Notas práticas acerca do regime de prescrição das contribuições e quotizações para a Segurança Social Tiago Lourenço Afonso	135
8. A Imprescritibilidade das Dívidas Tributárias – Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 122/2015 Cláudia Luísa Costa	149
V. Jurisprudência	159
Meio processual adequado ao conhecimento da prescrição	161
Sucessão de leis no tempo	172
Contagem do prazo: termo inicial, factos interruptivos e suspensivos	183
Prescrição de dívidas à Segurança Social	217
Prescrição de taxas	231
Recuperação de créditos fiscais e da Segurança Social nos termos do disposto no DL 124/96, de 10/08 (“Plano Mateus”)	234

Reposição de fundos comunitários	238
Reposição de quantias que “devam reentrar nos cofres do Estado” (DL 155/92, 28-07)	240
Falência e insolvência	240
Impostos periódicos e de obrigação única	244
Pagamento espontâneo da dívida	244
Invocação da prescrição depois da venda	247
Prescrição e caso julgado	248
VI. Tabela síntese, Auxiliar Para a Contagem da Prescrição das Obrigações Tributárias	249
VII. Tabela síntese, Auxiliar para a Contagem da Prescrição das Contribuições para a Segurança Social	255

I. Introdução



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

I. INTRODUÇÃO

Esta publicação inaugura a coleção dedicada à formação inicial no que diz respeito ao direito tributário. A escolha do tema da prescrição da obrigação tributária prende-se com a sua relevância prática. Sendo uma das causas de extinção da obrigação tributária não é fácil de compreender como opera, sobretudo devido à complexa laboração jurisprudencial a ela associada, caracterizada por algumas inflexões.

Assim, o objetivo confesso deste trabalho é o de facilitar a compreensão, na prática, da operacionalização da prescrição da obrigação tributária, situada e contextualizada no estado atual da evolução jurisprudencial.

Crê-se que este objetivo se encontra plenamente justificado pela importância que a prescrição assume de um ponto de vista da tutela da segurança jurídica dos contribuintes, importância relativamente à qual, aliás, a doutrina é unânime.

Para servir este propósito, reúne-se um conjunto de textos, alguns já publicados e outros inéditos, entre os quais se contam três textos da autoria de juízes/as de direito, elaborados ainda enquanto auditores/as do 4.º curso TAF, baseados em trabalhos efetuados no âmbito do primeiro ciclo da respetiva formação inicial.

É disponibilizada uma bibliografia sobre o tema, abrangendo não só os artigos e monografias que o elegem como objeto específico, como as menções que lhe são feitas nas obras de referência portuguesa em matéria de direito tributário.

Providencia-se ainda uma listagem de jurisprudência dos tribunais superiores e do tribunal constitucional, organizada por ordem cronológica, e uma listagem de legislação relevante.

Por fim, duas “tabelas práticas”, nas quais se sintetiza alguma da informação necessária à contagem do prazo prescricional, respetivamente, das obrigações tributárias mais relevantes e dos tributos da segurança social.

Ainda que se destine em primeira linha a facilitar o estudo pelos/as auditores/as no âmbito da formação inicial prestada pelo CEJ, pretende-se igualmente proporcionar a toda a comunidade jurídica um instrumento de trabalho útil, que se procurará manter atualizado, através de futuras reedições.

Todos os comentários críticos e sugestões que contribuam para uma maior utilidade das mesmas serão bem-vindos, podendo ser dirigidos para o endereço de e-mail margarida.c.reis@gmail.com.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. Bibliografía



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. BIBLIOGRAFIA

Cabo, Sérgio Gonçalves – Notas sobre a prescrição de obrigações tributárias. Revista de finanças públicas e direito fiscal. Coimbra: Almedina. Ano 3, n.º 3 (Outono 2010), pp. 269-290.*

CAMPOS, Diogo Leite de – Caducidade e prescrição em direito tributário: os abusos do estado legislador-credor. In org. Cordeiro, António Menezes, Leitão, Luís Menezes, [e] Gomes, Januário da Costa – *Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos: homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa*. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 339-347.

CARDONA, Maria Celeste – Prescrição da obrigação tributária e caducidade do direito de liquidar o imposto. Revista da Ordem dos Advogados. Lisboa: Almedina. Ano 54, n.º 1 (abr. 1994), p. 473-488.

DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*. Lições. 2.ª edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, pp. 104-105.

Marques, Rui – *A Prescrição das Dívidas Tributárias*. Coimbra: Almedina, 2018.

MARQUES, Rui – O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação. Revista da Ordem dos Advogados. Lisboa: Almedina. Ano 76, n.º 1-4 (jan. - dez. 2016), pp. 269-298.

Neto, Serena Cabrita, DUARTE, Cláudia Reis – O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas. In Org. OTERO, Paulo, ARAÚJO, Fernando, GAMA, João Taborda – *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 417-444. *

Pires, Rita Calçada – *Direito Fiscal*. 5.ª edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, pp. 303-304.

Ribeiro, J. J. Teixeira – O disposto no artigo 297 n.º 1, do Código Civil aplica-se à contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária. Revista de legislação e de jurisprudência. Coimbra: Coimbra editora. Ano 127, n.º 3840 (1 jul. 1994), p. 75-79.

Rocha, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 6.ª edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, pp. 499-518.

Rodrigues, Benjamim Silva – A Prescrição no Direito Tributário. In AAVV – *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis editores, 1999., pp.

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

Soutelinho, Susana – A Evolução Jurisprudencial sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – In org. OTERO, Paulo, ARAÚJO, Fernando, GAMA, João Taborda – *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 445-466. *

Valentim, Carlos – Sobre a prescrição da obrigação fiscal. Revista do Centro de Estudos Judiciários. Coimbra: Almedina. Ano 127, n.º 2 (2º Semestre 2017), pp. 291-318.*

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ªedição. Coimbra: Livraria Almedina, 2018, p. 428-429.

* Artigos republicados neste e-book.

III.

Legislação



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

III. LEGISLAÇÃO

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12 (versão consolidada disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis, consultada em 23/07/2018):

- Artigo 48.º, “Prescrição” (com alterações introduzidas pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12);
- Artigo 49.º, “Interrupção e suspensão da prescrição” (com alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 100/99, de 26/07; 53-A/2006, de 29/12; 66-B/2012, de 31/12; 7-A/2016, de 30/03 e 13/2016, de 23/05).

Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10 (versão consolidada disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=256&tabela=leis, consultada em 23/07/2018):

- Artigo 175.º, “Prescrição ou duplicação de coleta”.

Bases gerais do sistema de segurança social, aprovadas pela Lei n.º 4/2007, de 16/01 (versão consolidada disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=selected&nid=2243&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&nversao, consultada em 23/07/2018):

- Artigo 60.º, n.ºs 2 e 3, “Restituição e cobrança coerciva das contribuições ou prestações”.

Código dos regimes contributivos do sistema previdência da segurança social, aprovado pela Lei 110/2009, de 16/09 (versão consolidada disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34514575/view?w=2016-12-28>, consultada em 23/07/2018):

- Artigo 187.º, “Prescrição da obrigação de pagamento à segurança social”.

Código do Imposto do Selo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11 (versão consolidada em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/pages/codigo-do-imposto-do-selo-indice.aspx, consultada em 23/07/2018):

Artigo 48.º, “Prescrição” (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12)

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11 (versão consolidada em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt/pages/codigo-do-imt-indice.aspx, consultada em 23/07/2018):

- Artigo 40.º, “Prescrição” (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12).

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

IV. Doutrina



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1.

Nota sobre a prescrição de obrigações tributárias

Sérgio Gonçalves Cabo



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. NOTA SOBRE A PRESCRIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS*

Sérgio Gonçalves do Cabo*

1. Introdução
2. Especialidades da prescrição tributária
3. Avaliação do novo sistema da prescrição tributária
4. A aplicação no tempo das normas relativas à prescrição das obrigações tributárias
5. O problema aplicação no tempo da lei nova quando esta regula o prazo de prescrição, aumentando ou encurtando a sua duração
6. O problema da aplicação no tempo da lei nova quando esta dispõe sobre as causas interruptivas e suspensivas da prescrição
7. Como se articulam os factos que produzem efeito interruptivo com os factos que produzem efeito suspensivo da contagem prazo prescricional
8. Conclusão

1. Introdução

Apesar de se situar na confluência do direito civil com o direito tributário, a questão da prescrição das obrigações tributárias foi considerada estranha ao direito privado por se entender que os créditos tributários, sendo irrenunciáveis, não se poderiam extinguir por prescrição (artigo 298.º, n.º 1 do Código Civil).¹ Por isso, a questão da prescrição das dívidas fiscais foi sempre regulada pelo direito tributário, desde o Código das Execuções Fiscais de 1913 até à Lei Geral Tributária (LGT) de 1998 e ao Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) de 1999. Como nota SOARES MARTINEZ, enquanto no direito privado o instituto da prescrição encontra o seu fundamento «na negligência, no desinteresse, do *credor*, que seriam interpretados como *renúncia* tácita ao seu *direito*», no direito fiscal o instituto da prescrição encontra o seu fundamento «na certeza e estabilidade das relações sociais, que não se compadecem com a cobrança de impostos cujos *pressupostos*, ou cujo *vencimento*, se situem em épocas muito remotas».²

Contudo, isso não significa que as normas fiscais regulem todos os aspectos da prescrição, sendo frequente a aplicação das normas de direito civil quando a solução para o caso concreto não resulta de forma directa ou imediata do direito fiscal.³ Ainda recentemente e face à redacção actual do artigo 49.º, n.º 3 da LGT,⁴ o Supremo Tribunal

* CABO, Sérgio Gonçalves – Notas sobre a prescrição de obrigações tributárias. Revista de finanças públicas e direito fiscal. Coimbra: Almedina. Ano 3, n.º 3 (Outono 2010), pp. 269-290.

** Mestre em Direito. Advogado.

¹ Cf. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Almedina, 1993, p. 274 e Benjamim Silva Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário*, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 264-265.

² Cf. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, cit., p. 274. No mesmo sentido se pronuncia BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *A Prescrição no Direito Tributário*, cit., pp. 264-265.

³ Com exclusão, naturalmente, das normas de direito civil que pressuponham o exercício de poderes de disposição por parte do credor ou a natureza renunciável do crédito (cf. Benjamim Silva Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário*, cit., p. 264-265).

⁴ Introduzida pelo artigo 89.º da Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Administrativo (STA) considerou aplicáveis à interrupção da prescrição tributária as normas dos artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1, do Código Civil.⁵

Nesta conformidade, para se encontrar o regime de prescrição fiscal, torna-se necessário trabalhar com as fontes de direito tributário e com as fontes de direito civil, sempre que o primeiro não contenha a solução integral para os problemas suscitados e as normas do segundo não pressuponham o exercício de poderes de disposição por parte do credor, incompatíveis com a indisponibilidade dos créditos tributários.⁶

Esta conjugação de disciplinas normativas é particularmente relevante na sequência da alteração ao regime da prescrição das dívidas tributárias introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007, uma vez que foi revogada a principal especialidade da prescrição tributária face à prescrição civil, a saber: a norma no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, que disciplinava a conversão da interrupção da prescrição em suspensão da prescrição sempre que o *processo* estivesse parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo.⁷

2. Especialidades da prescrição tributária

A distinção entre suspensão e interrupção da prescrição é clara no direito civil. O prazo da prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (artigo 306.º, n.º 1, do Código Civil) e suspende-se nos casos previstos na lei (artigos 300.º e 318.º a 322.º do Código Civil). Esgotado o período de suspensão, o prazo retoma a sua contagem normal, independentemente de se poderem verificar – ou não – novos factos suspensivos ou interruptivos.

Porém, havendo interrupção da prescrição (v. g., pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente) *o tempo decorrido anteriormente é inutilizado*, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo (artigos 323.º e 326.º do Código Civil). Se a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não transitar em julgado decisão que ponha termo ao processo e, quando ocorra desistência ou a absolvição da instância, o novo prazo prescricional começa a correr logo após o acto interruptivo (artigo 327.º do Código Civil).

Significa isto que, no direito civil, a interrupção da prescrição tem como consequência a inutilização do tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, que exprime a intenção de exercer o direito por parte do credor, o

⁵ Acórdão de 12 de Agosto de 2009, proc.º n.º 0748/09, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

⁶ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, p. 18, considerando que «as obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que às prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações, previstas no CC».

⁷ Cf. artigo 90.º da Lei do Orçamento do Estado para 2007.

compromisso arbitral ou o reconhecimento do direito (artigos 323.º, 324.º e 3256.º do Código Civil).

Esta regra vigorava igualmente no direito fiscal, mas com uma especialidade: se o *processo* estivesse parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (ou seja, por inércia da Administração tributária), cessava o efeito interruptivo da prescrição, somando-se o tempo que tivesse decorrido *após a cessação do efeito interruptivo* ao que tivesse decorrido até à data da *autuação do processo*.

A compreensão desta *especialidade fiscal* exige várias explicações:

- Em primeiro lugar, a explicação de que no direito fiscal o facto interruptivo dá sempre origem a um *processo*, quer quando corresponde ao exercício coactivo do direito de crédito por parte da Administração Fiscal (processo de execução fiscal), quer quando se traduz na utilização de mecanismos impugnatórios por parte do contribuinte (processo de reclamação, processo de recurso hierárquico, processo de impugnação judicial);
- Em segundo lugar, o facto interruptivo no direito fiscal tanto pode consistir num acto que exprima a intenção de exercer o direito por parte do credor (a execução fiscal), como pode consistir num facto que exprima o exercício das garantias (graciosas e contenciosas) do contribuinte;
- Em terceiro lugar, a inutilização do tempo decorrido anteriormente (típica da interrupção da prescrição) começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo só ocorre *se o processo não estiver parado*, pois se o processo estiver parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, então volta a correr o prazo antigo – é como se a interrupção tivesse a natureza de uma mera suspensão do prazo;⁸
- Em quarto lugar, a degradação do facto interruptivo em facto suspensivo visa penalizar a inércia da administração, quer na realização coactiva do seu próprio direito nos casos de paragem por mais de um ano do processo de execução fiscal por facto não imputável ao contribuinte, quer na realização da justiça fiscal, apurando, em sede de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial, os direitos do contribuinte;
- Em quinto lugar, a administração fiscal só é penalizada sempre que a paragem do processo lhe seja imputável. Se for imputável ao contribuinte, por exemplo, porque este ofereceu garantia que suspendeu a execução (artigo 169.º do CPPT), a paragem do processo não lhe é imputável (daí que a suspensão da execução devido ao pagamento em prestações ou à constituição de garantia determine, igualmente, a suspensão da prescrição);

⁸ Cf. acórdão do STA de 17 de Janeiro de 2007, proc.º 01129/06.

- Em sexto lugar, a regra da degradação do facto interruptivo em facto suspensivo torna irrelevante a distinção entre interrupção e suspensão da prescrição. Sempre que esta regra se aplica, não começa a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, mas *cessa o efeito interruptivo e volta a correr o prazo prescricional*. Naturalmente que o tempo da suspensão não se aproveita para a contagem da prescrição, uma vez que nesse período o prazo não correu (esteve suspenso).

As dificuldades de aplicação deste sistema da degradação do facto interruptivo em facto suspensivo conduziram o legislador à sua eliminação, de tal forma que, a partir de Lei n.º 53-A/2006, a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, o qual se suspende, no entanto, 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 exequenda (artigo 49.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006).⁹

A solução agora em vigor é muito mais simples e coerente com as soluções constantes do direito civil (artigos 326.º e 327.º do Código Civil) e aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, desde que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006). Ou seja, se o ano de paragem já se tiver consumado em 2006, o facto interruptivo continua a valer como facto suspensivo devido ao sistema da degradação do facto interruptivo vigente até 31 de Dezembro de 2006. Se o ano de paragem já se consumir em 2007, o facto interruptivo continua a valer como tal, sendo irrelevantes eventuais paragens do processo, uma vez que começou a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, o qual se suspende enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao *processo*, quando a reclamação, impugnação, recurso ou oposição determinem a suspensão da cobrança da dívida.¹⁰

Além disso, a coerência agora atingida com a eliminação do sistema de degradação do facto interruptivo em facto suspensivo, permite estabelecer a regra de que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar (artigo 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006) e que enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao *processo*, o novo prazo de prescrição não corre, encontrando-se suspenso, desde que tenha sido prestada garantia pois, nos termos dos artigo 169.º do CPPT, a reclamação, impugnação, recurso ou oposição só suspendem a cobrança coerciva se tiver sido prestada ou constituída garantia ou se a penhora garantir a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Na hipótese inversa, isto é, se não tiver sido prestada ou constituída garantia ou se a penhora não garantir a totalidade da quantia exequenda e acrescido, o novo prazo de prescrição continua a correr e a Administração poderá proceder à venda dos bens

⁹ Cf. acórdão do STA de 12 de Agosto de 2009, proc.º 0748/09.

¹⁰ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit.

penhorados, reverter a execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários, e requerer a declaração da falência junto do tribunal competente (artigo 182.º do CPPT).

3. Avaliação do novo sistema da prescrição tributária

A aproximação do regime da prescrição fiscal ao regime da prescrição civil resultante das alterações à LGT introduzidas pelos artigos 89.º e 90.º da Lei n.º 53-A/2006, se, por um lado, torna mais simples o sistema, por outro, parece ter privilegiado as razões ligadas ao não exercício do direito ou à chamada negligência do credor, em prejuízo das razões de certeza e segurança jurídica que tradicionalmente conformam o regime da prescrição fiscal.

Com efeito, a inércia da Administração na cobrança do seu crédito (execução fiscal) ou a pendência processual (nos casos da utilização de meios gratuitos ou contenciosos de revisão ou anulação da liquidação) deixaram de poder afectar o decurso da prescrição, muito embora o respectivo prazo continue a ser muito inferior aos que já vigoraram no nosso ordenamento jurídico-tributário (20 anos e 10 anos) e ao prazo de prescrição ordinária do direito civil (20 anos). Dir-se-á, por isso, que as razões de certeza e segurança jurídica que tradicionalmente conformam a prescrição fiscal se encontram agora mais no prazo de prescrição dos créditos fiscais (8 anos para os créditos por impostos e taxas e 5 anos no caso das contribuições para a segurança social) do que no regime de interrupção ou suspensão da prescrição propriamente dito, o qual procura evitar as consequências nefastas para o erário público decorrentes da negligência do credor na cobrança da prestação tributária ou da pendência processual.

Não obstante, a eliminação do regime de conversão da interrupção da prescrição em suspensão da prescrição – constante do n.º 2 do artigo 49.º da LGT – teve como contrapartida a previsão de que a «interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar» (artigo 49.º, n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006), o que corresponde à eliminação, pela via legislativa, da jurisprudência que admitia a pluralidade de factos interruptivos da prescrição, a qual, embora suportada na letra da lei, comprometia as razões de certeza e segurança jurídica normalmente subjacentes ao regime da prescrição fiscal, que se poderia prolongar indefinidamente, bastando que não houvesse sobreposição de factos interruptivos ou que o processo não estivesse parado por mais de um ano por facto imputável ao contribuinte.

Quer isto dizer que em virtude da nova redacção do artigo 49.º da LGT, a interrupção da prescrição só pode ocorrer uma vez e que o facto interruptivo provoca a inutilização para a prescrição do tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo. Contudo, salvo no caso de citação para a execução fiscal, a generalidade dos actos interruptivos não corresponde à intenção de exercício do direito por parte do credor, mas sim à reclamação, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de revisão oficiosa da liquidação; todos actos imputáveis ao contribuinte.

Ou seja, ao contrário do que sucede no direito civil, a interrupção da prescrição não decorre de actos que exprimam, directa ou indirectamente, 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 acto tributário ao seu dispor. Ou seja, *no direito fiscal, regra geral, é o devedor e não o credor que provoca a interrupção da prescrição.*

Dir-se-á, à primeira vista, que bastaria a citação para interromper a prescrição, uma vez que a partir do momento em que o contribuinte seja citado para a execução fiscal fica interrompida a prescrição, sendo irrelevante a questão de saber se exerceu – ou não – os respectivos direitos impugnatórios. Nesta óptica, não deveria ser a iniciativa do contribuinte a interromper a prescrição, uma vez que só a diligência da Administração fiscal na cobrança dos seus créditos justificaria a interrupção da prescrição.

Contudo, se a prescrição no direito fiscal se funda em razões de estabilidade, certeza ou segurança das situações jurídicas, faria pouco sentido não admitir a sua interrupção a partir do momento em que o contribuinte põe em crise os pressupostos subjacentes ao acto tributário. De facto, na prescrição em direito fiscal não se joga apenas a diligência da Administração na cobrança do seu crédito, estão igualmente presentes elementos de *controlo da legalidade* que justificam a interrupção da prescrição por actos imputáveis ao devedor.

Esta solução é devidamente temperada pelo mecanismo da suspensão da prescrição sempre que seja instaurada execução (elemento de diligência da Administração fiscal) uma vez que a reclamação, impugnação, recurso ou oposição, só determinam a suspensão da cobrança da dívida se for prestada garantia (artigo 49.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006).

Significa isto que o novo regime da interrupção e suspensão da prescrição dos créditos tributários (que se aplica igualmente às dívidas de taxas e de contribuições para a segurança social), apesar de se aproximar do regime civil em virtude da eliminação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, continua a afastar-se dele na medida em que as especialidades do controlo da legalidade dos actos tributários justificam a interrupção da prescrição por actos imputáveis ao devedor.

Por outro lado, se é verdade que foram preocupações com a negligência do credor na cobrança da prestação tributária ou com a pendência processual, que justificaram a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, não é menos verdade que a unicidade do facto interruptivo combinada com a diligência da Administração fiscal na cobrança do seu crédito dificilmente conduzirá à sua prescrição, uma vez que, se não for prestada garantia, a execução fiscal pode chegar à fase da venda dos bens penhorados, à reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários (com a particularidade de a interrupção da prescrição não produzir efeitos quanto ao responsável subsidiário se a sua citação para o processo de execução fiscal não tiver lugar no prazo de cinco anos após a liquidação¹¹), ou mesmo ao

¹¹ Artigo 48.º, n.º 3, da LGT.

requerimento da declaração da falência junto do tribunal competente (artigo 182.º do CPPT).

4. A aplicação no tempo das normas relativas à prescrição das obrigações tributárias

Seja como for, a verdade é que a sucessão de normas em matéria de interrupção e suspensão da prescrição dos créditos tributários tem suscitado delicados problemas de aplicação da lei no tempo,¹² os quais foram sintetizados nos seguintes termos em acórdão recente tirado por unanimidade na 2.ª secção do Supremo Tribunal Administrativo¹³:

«(...) Quando se trata de saber qual a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor da LGT, há que convocar, não a regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12.º do C. Civil, mas a regra plasmada no artigo 297.º do mesmo Código.

«Já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º da LGT e, subsidiariamente, pela regra geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12.º do Código Civil, das quais resulta que a lei nova apresenta, em regra, eficácia prospectiva.

«(...)

Por força daquela regra da aplicação prospectiva da nova lei, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

«As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram. Isto é, essas normas conectionam-se com o direito, sem referência aos factos geradores da obrigação e da respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

¹² O artigo 48.º, n.º 1, da LGT foi modificado pela Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro e o artigo 49.º da LGT foi modificado por duas vezes. A primeira pela Lei 100/99, de 26 de Julho, que alterou os n.ºs 1 e 3; a segunda pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que revogou o n.º 2, alterou o n.º 3 e aditou o n.º 4.

¹³ Acórdão, de 13 de Janeiro de 2010, proc.º n.º 01148/09.

«Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

«Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT (introduzida pelo art.º 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12), devem todas elas ser consideradas, desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores».

Neste acórdão distinguem-se dois problemas muito diferentes que frequentemente andam confundidos:

- O problema *aplicação no tempo da lei nova* quando esta regula o prazo de prescrição, aumentando ou encurtando a sua duração;
- O problema da *aplicação no tempo da lei nova* quando esta dispõe sobre as causas interruptivas e suspensivas da prescrição.

5. O problema aplicação no tempo da lei nova quando esta regula o prazo de prescrição, aumentando ou encurtando a sua duração

Começando pela primeira questão ela não é nova no nosso direito fiscal. Colocou-se aquando da entrada em vigor do CPT, que reduziu o prazo de prescrição de 20 anos para 10 anos. Nesse âmbito, a jurisprudência uniforme da 2.ª secção do STA pronunciou-se no sentido da aplicação do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil à contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário (CPT), com referência ao artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI).¹⁴

Assim, a solução legislativa inscrita no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprova a Lei Geral Tributária (LGT), correspondia já ao entendimento jurisprudencial no âmbito da sucessão do CPT ao CPCI.¹⁵

Nos termos do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, «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». Naturalmente que a questão que se coloca face a esta norma do Código Civil consiste em saber quando é que, segundo a lei antiga, falta menos tempo para o prazo se

¹⁴ Cf., entre muitos outros, o acórdão do STA de 17 de Fevereiro de 1993, proc.º n.º 15674, o acórdão do STA de 25 de Maio de 1994, proc.º n.º 16776 e o acórdão do STA de 29 de Março de 1995, proc.º n.º 18266.

¹⁵ O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, dispõe que ao novo prazo de prescrição se aplica o disposto no artigo 297.º do Código Civil.

completar, sobretudo quando a lei nova, como foi o caso do CPT face ao CPCI e da LGT face ao CPT, estabelece um prazo mais curto.

Mais concretamente, essa contagem deve fazer-se em abstracto ou em concreto: isto é, deve ter-se em conta eventuais factos interruptivos ou suspensivos para averiguar qual o prazo de que vence primeiro, se o da lei antiga, se o da lei nova?

Segundo a jurisprudência essa aferição deve ser feita *em concreto*, ou seja, conta-se o prazo segundo a lei antiga e segundo a lei nova computando eventuais interrupções ou suspensões, de modo a verificar qual deles se completa em primeiro lugar.

Assim entendeu-se no acórdão do STA de 1 de Julho de 2009 (proc.º n.º 0307/09) que o IRC de 1995 prescreve segundo a LGT porque «no momento da entrada em vigor da LGT, todo o período de prescrição estava inutilizado pelo que, à face do CPT faltavam 10 anos para a prescrição se completar e, conseqüentemente, faltava menos tempo para a prescrição se completar à face da LGT pois é de oito anos o prazo de prescrição (...)». Também no acórdão do STA de 9 de Setembro de 2009 (proc.º n.º 0571/09) se entendeu que o IRS de 1997 e de 1998 prescreve segundo o prazo mais curto estabelecido na LGT, pois por aplicação do CPPT faltaria mais tempo para o prazo se completar. Já no acórdão do STA de 14 de Outubro de 2009 (proc.º n.º 0657/09) se entendeu ser de aplicar o prazo de prescrição previsto no CPT a uma dívida de IVA de 1993; no acórdão do STA de 11 de Novembro de 2009 (proc.º 0629/09) considerou-se que as dívidas de IVA e Juros Compensatórios dos anos de 1993 e 1994, e uma dívida de IRS de 1994, prescrevem no prazo de dez anos fixado no CPT; e no acórdão do STA de 2 de Dezembro de 2009 (proc.º n.º 0951/09) o prazo de prescrição de dez anos, estabelecido no artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, no caso de dívidas à segurança social.

Significa isto que não é possível *a priori* e em abstracto, determinar qual o prazo de que vence primeiro, se o da lei antiga se o da lei nova. Para tanto será sempre necessário analisar o caso concreto para ver qual dos prazos se completa primeiro, pois é esse o critério de decisão estabelecido no artigo 297.º, n.º 1 do Código Civil, sempre que a lei nova estabelecer um prazo mais curto que o fixado na lei antiga. Por isso é necessário ter em conta as causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição ocorridas ao abrigo da lei antiga.¹⁶

¹⁶ Parecem ir neste sentido as observações de JORGE LOPES DE SOUSA a propósito da aplicação do artigo 297.º do Código Civil à prescrição da obrigação tributária, nomeadamente quando refere que «a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei» e que «o que releva para determinação do prazo a aplicar é **o tempo que falta**, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam a vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis *a posteriori*» (sublinhado nosso). Segundo LOPES DE SOUSA, a expressão *falte* constante da parte final do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil «tem o significado evidente de colocar o intérprete, para determinar qual o prazo a aplicar, num momento anterior à consumação da prescrição, quando ainda não pode saber quais os factos interruptivos e suspensivos que virão a ocorrer» – à luz da lei nova, acrescentamos nós (cf. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, p. 86). Torna-se, por isso, necessário, ver quanto tempo falta para se consumir a prescrição à luz da lei antiga, tendo em conta os factos interruptivos e suspensivos ocorridos no seu âmbito temporal de vigência, os quais podem, ou não, continuar a produzir efeitos no âmbito de vigência da lei nova. Assim se compreende que LOPES DE SOUSA afirme que a contagem do prazo se faz, considerando o momento da entrada em vigor da lei

Vejamos agora o problema da aplicação no tempo da lei nova quando esta dispõe sobre as causas interruptivas e suspensivas da prescrição.

6. O problema da aplicação no tempo da lei nova quando esta dispõe sobre as causas interruptivas e suspensivas da prescrição

O STA tem seguido o entendimento de que as causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição são de aplicação imediata, isto é, são independentes dos factos geradores da obrigação tributária e respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação das normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Assim, segundo o acórdão do STA de 13 de Maio de 2009 (proc.º n.º 0240/09) os factos ocorridos na vigência da lei antiga têm o efeito que ela mesma lhes atribui, mas os factos ocorridos na vigência da lei nova têm os efeitos que esta lhes atribui. Significa isto que um facto pode ter efeito suspensivo ou interruptivo da prescrição no momento em que ocorreu, mas pode já não ter esse efeito se ocorrer na vigência da lei nova. Esta jurisprudência é reiterada no acórdão do STA de 12 de Agosto de 2009 (proc.º n.º 0748/09) em cujo sumário se escreve que «havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos que sobre o prazo de prescrição têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil».

Para além da aplicação imediata das normas da lei nova aos factos suspensivos ou interruptivos verificados no seu âmbito temporal de vigência, o STA, depois de algumas hesitações – em que defendeu que o prazo de prescrição se interrompia uma única vez com a ocorrência do primeiro acto interruptivo e que uma vez cessado o seu efeito não havia que relevar factos posteriores, capazes, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição – após os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 24 de

nova, mas «considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção)». Para LOPES DE SOUSA, «**segundo a lei antiga**» significa calcular o prazo de prescrição que decorreu até à entrada em vigor da lei nova nos termos que a lei antiga prevê a respectiva contagem» (cf. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, p. 87).

No entanto, como as normas sobre factos suspensivos ou interruptivos constantes da lei nova são de aplicação imediata (artigo 12.º, n.º 2 do Código Civil e acórdão do STA, de 13 de Janeiro de 2010, proc.º n.º 01148/09), importará verificar em que medida existem factos suspensivos ou interruptivos cujos efeitos se continuem a produzir no âmbito de aplicação da lei nova e em que medida tais factos ainda produzem esses efeitos face à lei nova.

Assim, segundo o acórdão do STA de 1 de Julho de 2009 (proc.º n.º 0307/09), relatado por LOPES DE SOUSA, importa ter em conta o momento da entrada em vigor da LGT. Se, nesse momento, o período de paragem do processo por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte já se tiver consumado, passando o facto interruptivo a revestir natureza suspensiva, pode dar-se o caso de a prescrição ocorrer primeiro por aplicação da lei antiga. Não sendo esse o caso no momento da entrada em vigor da LGT, o acórdão considera que «todo o período de prescrição estava inutilizado pelo que, à face do CPT faltavam 10 anos para a prescrição se completar e, conseqüentemente, faltava menos tempo para a prescrição se completar à face da LGT». Nesta conformidade, o acórdão considerou aplicável a LGT, contando o prazo de oito anos desde a data da sua entrada em vigor. Porém, como em 22 de Janeiro de 1999 se completou um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte e porque «o efeito interruptivo e suspensivo que é reconhecido à impugnação judicial enquanto o processo não parar por mais de um ano é comum ao CPT e a LGT», o acórdão entende que «não se coloca aqui um problema de aplicação das leis no tempo, devendo entender-se que esse efeito suspensivo se manteve até 22-1-1999» e, por isso, «é a partir de 23-1-1999 que se deve contar o prazo de prescrição de oito anos».

Outubro de 2007 (proc.º n.º 0244/07) e de 28 de Maio de 2008 (proc.º n.º 0840/07), fixou-se no sentido de que, ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, todas devem elas ser consideradas, *desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores*.

Assim, caso se sucedam no tempo vários factos interruptivos da prescrição, cada um deles produz o seu efeito interruptivo próprio. Porém, estando interrompido o prazo prescricional pela ocorrência de algum facto a que a lei associa esse efeito, a posterior verificação eclosão de outro é inócua pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido. Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito (cf. acórdão do STA, de 13 de Janeiro de 2010 [proc.º n.º 01148/09]).

Tomando posição nesta matéria, o legislador, ao mesmo tempo que *revogou* a regra segundo a qual a *paragem do processo* a que a lei atribuiu efeito interruptivo, por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo, faz cessar o efeito interruptivo «somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação»; veio determinar que *a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar* (redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT introduzida pelo artigo 89.º da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

No entanto, esta alteração legislativa não se aplica à sucessão de factos interruptivos ocorridos antes da data da sua entrada em vigor (que ocorreu em 1 de Janeiro de 2007).¹⁷

7. Como se articulam os factos que produzem efeito interruptivo com os factos que produzem efeito suspensivo da contagem prazo prescricional

Como a interrupção da prescrição não se confunde com a sua suspensão, importa saber como se articulam os factos que produzem efeito interruptivo com os factos que produzem efeito suspensivo, uma vez que existem factos que, aparentemente, produzem, ao mesmo tempo, efeito interruptivo e efeito suspensivo (a reclamação e a impugnação), factos que apenas produzem efeito interruptivo (a citação, o recurso hierárquico, e o pedido de revisão oficiosa da liquidação) e factos que apenas produzem efeito suspensivo (o recurso judicial ou a oposição à execução).

Com efeito, nos termos do n.º 1 artigo 49.º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 53-A/2006, *a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*. Porém, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, havendo processo de execução fiscal em curso, a reclamação, a

¹⁷ Neste sentido cf. acórdão do STA de 12 de Agosto de 2009 (proc.º n.º 0748/09), onde se decidiu que «ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pelo artigo 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, devem todas elas ser consideradas» e que «a redacção actual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção se opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma».

impugnação, o recurso judicial ou a oposição à execução, também suspendem a prescrição se determinarem a «suspensão da cobrança da dívida». Ou seja, existem factos interruptivos a que a lei também atribui efeito suspensivo da prescrição quando impliquem «a suspensão da cobrança da dívida» (artigo 49.º, n.º 4, da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006). Contudo, a suspensão da cobrança da dívida só ocorre quando tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º (hipoteca legal ou penhor) ou prestada pelo executado nos termos do artigo 199.º (garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente) ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido (artigo 169.º do CPPT).

Assim, a questão que se coloca consiste no seguinte: tendo a reclamação e a impugnação efeito interruptivo e, simultaneamente, efeito suspensivo da prescrição, quando tenha sido prestada ou constituída garantia nos autos do processo de execução, qual dos efeitos deve ser tomado em conta? O interruptivo ou o suspensivo?

Segundo LOPES DE SOUSA «existindo uma causa de suspensão autónoma em relação ao facto com efeito interruptivo, ela produzirá os seus próprios efeitos independentemente dos produzidos pelo facto interruptivo, pelo que poderá obstar ao decurso do prazo de prescrição em situações em que não é produzido esse efeito pelo facto interruptivo. Se tanto este facto como o facto interruptivo eliminarem a relevância do mesmo período de tempo para a prescrição, será irrelevante a existência de causa de suspensão, pois esse período já não será contado para a prescrição por força do acto interruptivo. Mas, se houver algum período do prazo que não é eliminado pelo facto interruptivo e é pelo facto suspensivo, cumular-se-ão os efeitos dos dois factos».¹⁸

Não oferece dúvidas a circunstância de o facto interruptivo da prescrição não ter a mesma natureza que o facto suspensivo, constituindo um facto autónomo em relação ao facto com efeito suspensivo. Efectivamente, quando consideradas *de per se*, a reclamação ou impugnação judicial não têm efeito suspensivo da prescrição. Só a circunstância de a reclamação ou a impugnação judicial se conjugarem com a prestação de garantia que determina a suspensão da execução fiscal (artigo 169.º do CPPT) é que lhes atribui natureza suspensiva da contagem do prazo prescricional.

Por conseguinte, o que causa a suspensão da execução não é a reclamação ou impugnação judicial propriamente ditas, mas sim a reclamação ou impugnação judicial combinadas com a garantia dos créditos fiscais.

Neste sentido, o facto suspensivo é um *facto complexo ou combinado*, ao passo que o facto interruptivo é um *facto simples ou singular*, pelo que, só aparentemente se pode concluir que a reclamação ou impugnação têm, simultaneamente, efeito interruptivo e efeito suspensivo da prescrição.

¹⁸ Cf. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 57.

Na verdade, considerada na sua singularidade, a reclamação ou a impugnação limitam-se a interromper a prescrição, sendo o efeito suspensivo consequência de se encontrar realizada garantia no processo de execução fiscal.

Assim e seguindo a doutrina de LOPES DE SOUSA, «o efeito interruptivo consiste em eliminar o tempo de prazo de prescrição decorrido e iniciar, nesse mesmo momento um novo prazo de prescrição, não tendo, na falta de disposição que assim disponha, efeito suspensivo do mesmo. O art. 49.º, n.º 4, relativamente à reclamação, impugnação ou recurso, terá o alcance útil de estabelecer que, se estiver pendente execução fiscal e ela parar por motivo desse processo impugnatório (...), o novo prazo, iniciado com o facto interruptivo, só decorrerá se e na medida em que o processo de execução fiscal *não estiver parado por esse motivo*» (ênfase aditada).¹⁹

Assim, estando o processo de execução parado por motivo do processo impugnatório, o novo prazo prescricional iniciado com o facto interruptivo nunca chega a correr se tiver sido constituída garantia no processo de execução fiscal.

Segundo LOPES DE SOUSA²⁰ a suspensão do prazo prescricional em virtude da paragem do processo de execução fiscal está sujeita à regra do n.º 2 do artigo 49.º da LGT – cessação do efeito interruptivo quando o processo de impugnação judicial estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte. Contudo, esta afirmação deixou de fazer sentido a partir de 1 de Janeiro de 2007, com a revogação da norma constante do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, sendo certo que qualquer paragem só será relevante se se tiver consumado até 31 de Dezembro de 2006 (artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006).²¹

De acordo com a jurisprudência segundo a qual o prazo de prescrição se interrompia uma única vez com a ocorrência do primeiro acto interruptivo e que, uma vez cessado o seu efeito, não havia que relevar factos posteriores, capazes, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição, esses factos podiam valer no entanto, como factos suspensivos da prescrição, quando se encontrasse realizada garantia nos autos de execução fiscal.

Essa construção, segundo a qual um facto que não vale como facto interruptivo pode ser considerado como facto suspensivo, não é, a nosso ver, prejudicada pelos acórdãos do Pleno

¹⁹ Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume II, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007, p. 201.

²⁰ *Ob. cit.*, loc. cit..

²¹ Recorde-se que a Lei n.º 53-A/2006 revogou a regra segundo a qual a paragem do processo a que a lei atribuiu efeito interruptivo, por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo, faz cessar o efeito interruptivo (artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006) e veio determinar que «a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo» (artigo 91º da Lei n.º 53-A/2006). Significa isto que, se o ano de paragem já se tiver consumado em 2006, o facto interruptivo continua a valer como facto suspensivo. Mas se o ano de paragem se consumir em 2007, o facto interruptivo vale como tal, sendo irrelevantes eventuais paragens do processo, uma vez que começou a correr novo prazo de prescrição a partir do facto interruptivo, cuja contagem se suspende enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, quando a reclamação, impugnação, recurso ou oposição determinem a suspensão da cobrança da dívida.

da Secção de Contencioso Tributário de 24 de Outubro de 2007 (proc.º n.º 0244/07) e de 28 de Maio de 2008 (proc.º n.º 0840/07), segundo os quais, ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, todas elas devem ser consideradas, *desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores*. É certo que esta jurisprudência se encontra hoje ultrapassada pela alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 53-A/2006. No entanto, essa alteração legislativa não se aplica à sucessão de factos interruptivos ocorridos antes da data da sua entrada em vigor (que ocorreu em 1 de Janeiro de 2007).²²

Noutros termos, dir-se-á que a regra segundo a qual «a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar» não é de aplicação retroactiva, pelo que não abrange as interrupções geradas até 31 de Dezembro de 2006, pois está em causa a sucessão de factos interruptivos verificada no âmbito de vigência da lei antiga, à qual se aplica a jurisprudência do STA segundo a qual ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, todas devem elas ser consideradas, *desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores*.

Por conseguinte, não pode deixar de se concluir que à pluralidade de factos interruptivos correspondia igualmente a pluralidade de factos suspensivos, podendo ambos actuar em cumulação, de tal sorte que, uma vez verificada a interrupção, o prazo prescricional nem sequer começava a correr se o facto interruptivo pudesse igualmente funcionar como facto suspensivo.

As alterações ao artigo 49.º, n.º 4, da LGT, introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, só muito limitadamente vieram alterar esta situação, na medida em que o recurso judicial e a oposição à execução são factos com efeito suspensivo da prescrição, mas sem efeito interruptivo. Já a reclamação ou a impugnação podem acumular os dois efeitos, mas a citação, o recurso hierárquico e o pedido de revisão oficiosa têm unicamente efeito interruptivo.

Sendo a reclamação e a impugnação as situações mais frequentes, dir-se-á que elas interrompem a prescrição e sempre que seja suspensa a cobrança da dívida na sua pendência a contagem da prescrição fica igualmente suspensa, o que evitará, na maior parte dos casos, a extinção da obrigação tributária por prescrição.

8. Conclusão

Em síntese, pode concluir-se que o novo regime da interrupção e suspensão da prescrição dos créditos tributários se aproxima do regime civil em virtude da eliminação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, mas continua a afastar-se dele na medida em que as

²² Neste sentido cf. acórdão do STA de 12 de Agosto de 2009 (proc.º n.º 0748/09), onde se decidiu que «ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pelo artigo 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, devem todas elas ser consideradas» e que «a redacção actual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção se opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma».

especialidades do controlo da legalidade dos actos tributários justificam a interrupção da prescrição por actos imputáveis ao devedor.

Por outro lado, a unicidade do facto interruptivo combinada com a diligência da Administração fiscal na cobrança do seu crédito dificilmente conduzirá à prescrição dos créditos tributários, uma vez que, se não for prestada garantia, a execução fiscal pode prosseguir até à venda dos bens penhorados, à reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários ou mesmo ao requerimento da declaração da falência junto do tribunal competente, isto mesmo estando pendente processo judicial de controlo da legalidade do acto tributário.

Naturalmente que, vindo o Tribunal a declarar nulo ou a anular, total ou parcialmente, o acto tributário, a Administração fiscal fica constituída na obrigação de reconstituir a «legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão» (artigo 100.º da LGT).

Significa isto que, mesmo que se consiga evitar a prescrição – que será cada vez mais rara na sequência das alterações ao artigo 49.º da LGT introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006 – poderá não se conseguir evitar a restituição das quantias cobradas indevidamente, acrescidas de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso.

Neste sentido, o novo regime da prescrição inaugura, simultaneamente, um *novo regime de responsabilidade pela cobrança indevida de prestações tributárias*, sobretudo naqueles casos em que não seja prestada garantia no processo de execução fiscal e, mesmo nesses, não está excluída a responsabilidade da Administração pela prestação de garantia indevida (artigo 53.º da LGT)²³.

²³ Nos termos do artigo 53.º da LGT são vários os pressupostos da obrigação de indemnizar por prestação de garantia indevida:

- Em primeiro lugar, mostra-se necessário o vencimento do contribuinte no recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução, que tenham como objecto a dívida garantida;
- Em segundo lugar, só há obrigação de indemnizar caso o contribuinte tenha mantido a garantia por período superior a três anos (salvo no caso de erro imputável aos serviços em que esse período superior a três anos não se aplica) e,
- Em terceiro lugar, a obrigação de indemnizar é fixada em proporção do vencimento ou ganho de causa que venha a ser atribuído ao contribuinte.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

2.

O regime de contagem da prescrição no Direito Tributário – certeza e segurança jurídicas

Serena Cabrita Neto

Cláudia Reis Duarte



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

2. O REGIME DE CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO – CERTEZA E SEGURANÇA JURÍDICAS*

Serena Cabrita Neto**

Cláudia Reis Duarte***

Evolução Legislativa

Interrupção versus suspensão da prescrição

As alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e a compatibilização de regimes de contagem do prazo de prescrição

Conclusões

A prescrição das dívidas tributárias – a par das regras sobre caducidade do direito à liquidação dos tributos por parte da Administração Tributária – configura uma das mais relevantes garantias vigentes no ordenamento jurídico tributário, consagrada a favor dos contribuintes. Escusado será aprofundar a importância que tem a limitação temporal para que o fisco possa exigir, mesmo coercivamente, as quantias que lhe são devidas, ou vir liquidar os tributos que o sujeito passivo não liquidou, quando o devia ter feito¹. O tema sobre o qual nos debruçaremos neste texto versa apenas sobre a garantia da prescrição das dívidas tributárias, *i.e.*, cingindo-nos ao plano da limitação da exigibilidade de quantias anteriormente liquidadas, apartando a não menos importante matéria da caducidade do direito à liquidação que, por evidentes razões de economia, não é possível abordar nesta sede.

O presente texto nasce da necessidade de desbravar a complexidade que envolve o tema da prescrição das dívidas tributárias, especialmente quanto à contagem do prazo, hoje agravada pelas variadas e sobrepostas causas de interrupção e suspensão aplicáveis e, ainda, da profusão de alterações legislativas operadas nas duas últimas décadas. Pretende-se, pois, analisar a sucessão dos regimes legais potencialmente aplicáveis, percorrendo e fazendo o escrutínio crítico da aplicação dos diversos normativos vigentes, desde o Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (CPT), até à actual redacção da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (LGT), bem como a sua conjugação nos casos em que vários regimes são potencialmente aplicáveis.

E se, numa análise superficial, o tema em causa poderia ser qualificado como sendo de fácil abordagem, em virtude de uma aparente simplicidade das normas em causa, a verdade é que, por causa da referida sucessão de regimes, da pouca clareza das normas transitórias, da disparidade de posições jurisprudenciais e, ainda, das poucas posições doutrinárias conhecidas sobre o tema, deparamo-nos hoje com uma panóplia de dúvidas interpretativas quanto à contagem da prescrição de dívidas tributárias. E estas dúvidas assumem maior acuidade

* Neto, Serena Cabrita, DUARTE, Cláudia Reis – O Regime de Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas. In Org. OTERO, Paulo, ARAÚJO, Fernando, GAMA, João Taborda – *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 417-444.

** Advogada e Docente convidada da Universidade Católica Portuguesa

*** Advogada.

¹ Citamos, com vista a ilustrar a importância do tema, J.L. SALDANHA SANCHES in *“Manual de Direito Fiscal”*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, página 261: *“A formação da 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.”*

quando as situações em análise – que, por natureza, perduram no tempo – são atravessadas por vários regimes legais.

A confessadamente ambiciosa missão deste texto é, pois, a de auxiliar o intérprete a descortinar qual a solução legal mais correcta para esses casos críticos de contagem do prazo de prescrição à luz da vontade do legislador, sem obviamente descurar as interpretações jurisprudenciais e doutrinárias conhecidas sobre o tema. De fora do âmbito deste trabalho ficará também, pela mesma razão acima aduzida, a análise da adequação dos prazos gerais de prescrição das dívidas tributárias estabelecidos desde o CPT (10 anos) até à LGT (8 anos), tema não menos relevante², centrando-se a mesma na questão da contagem do prazo e inerentes vicissitudes.

Evolução Legislativa

Importará, pois, em primeiro lugar, para situar a nossa análise, ainda que de forma resumida e com posterior recurso à esquematização, percorrermos a evolução legislativa do regime da prescrição, no que tange às causas de suspensão e interrupção da sua contagem.

O CPT incluía o regime da prescrição no seu artigo 34º, que se transcreve:

Artigo 34º

Prescrição das obrigações tributárias

1 – A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

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

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

A LGT, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 e sucedeu ao CPT na regulação do instituto da prescrição, veio prever, nos seus artigos 48.º e 49.º, as regras relevantes quanto à matéria, a primeira determinando o novo prazo geral de prescrição (reduzindo-o de 10 para 8

² A redução do prazo de prescrição, por comparação com a regra geral do direito civil, assumiu-se como imperativo do legislador da LGT. Refere JOSÉ CABALTA NABAIS, in “Direito Fiscal”, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006, página 494, que a redução de prazo de prescrição, de 10 para 8 anos, é uma das alterações a destacar na primeira codificação geral do nosso direito fiscal. Também ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, in “Lei Geral Tributária Anotada”, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, página 227, assume a importância da redução do prazo visando a adequação à “celeridade da vida económica e as crescidas necessidades da certeza e segurança jurídicas”. Ainda CARLOS BAPTISTA LOBO, in “Alguns aspectos relativos à Lei Geral Tributária”, Revista Fiscalidade n.º 1, Janeiro 2000, Edição conjunta Coimbra Editora/Instituto Superior de Gestão, página 18: “A mesma preocupação da adequação do Direito Tributário à celeridade da vida económica está presente na redução de 10 para 8 anos do prazo de prescrição. A alteração é ainda mais relevante quando o Código de Processo Tributário, ainda em 1991, já reduzira esse prazo de 20 para 10 anos. Esse prazo aplicar-se-á retroactivamente, sem suspensão ou interrupção, aos impostos abolidos, libertando-se, assim, os tribunais tributários de um vasto lastro de processos que não apenas dificulta a aplicação das novas leis fiscais, como é uma das causas principais do seu congestionamento”.

anos) e a segunda, cuja redacção sofreu, desde a data da sua entrada em vigor, diversas alterações, relativa às causas de interrupção e suspensão da contagem do prazo.

Pela atrás referida circunscrição do tema que aqui tratamos, limitamo-nos à análise das diversas redacções do artigo 49.º da LGT, onde se estabelecem as causas de interrupção e suspensão da prescrição. Na sua versão originária, dispunha aquele normativo o seguinte:

Artigo 49º

Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – 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 tiver decorrido após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.

(Redacção do Decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro)

Esta redacção foi alterada pouco depois pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que aduz a citação como causa interruptiva e corrige o lapso no n.º 3 na referência ao pagamento em prestações:

Artigo 49º

Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – 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 à data da autuação.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.

(Redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho)

O regime assim prescrito foi novamente alterado em 2006 pela Lei n.º 53º-A/2006, de 29 de Dezembro, que conferiu ao preceito a seguinte redacção, desta feita com maiores impactos substantivos:

Artigo 49º

Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – (Revogado pelo artigo 90º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12)

3 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 – O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

(Redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

Adicionalmente, a Lei n.º 53º-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei de Orçamento de Estado para 2007) continha, no seu artigo 91.º, uma norma transitória relativa à revogação da regra que antes constava do n.º 2 do referido artigo 49.º da LGT, estabelecendo que “A revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo.”

Descrito que está o regime legal relevante e a sua evolução nesta matéria, entendemos ser de toda a utilidade esquematizar as causas de interrupção e suspensão previstas em cada uma das diferentes redacções antes mencionadas:

Diploma	Artigo	Causas Interruptivas	Causas Suspensivas
CPT	34.º	<ul style="list-style-type: none"> – Reclamação – Recurso Hierárquico – Impugnação – Instauração da Execução 	– Todas as causas interruptivas, desde que o processo esteja parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte
LGT	49.º (na redacção do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro)	<ul style="list-style-type: none"> – Reclamação – Recurso Hierárquico – Impugnação – Pedido de revisão oficiosa 	<ul style="list-style-type: none"> – Todas as causas interruptivas, desde que o processo esteja parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo – Paragem do processo de execução em caso de pagamento em prestações, reclamação, impugnação ou recurso
LGT	49.º (na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho)	<ul style="list-style-type: none"> – Citação – Reclamação – Recurso Hierárquico – Impugnação – Pedido de revisão oficiosa 	<ul style="list-style-type: none"> – Todas as causas interruptivas, desde que o processo esteja parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo – Paragem do processo de execução em caso de pagamento em prestações, reclamação, impugnação ou recurso
LGT	49.º (na redacção da Lei n.º 53º-A/2006, de 29 de Dezembro)	<ul style="list-style-type: none"> – Citação – Reclamação – Recurso Hierárquico – Impugnação – Pedido de revisão oficiosa 	– Pagamento em prestações, reclamação, impugnação ou recurso ou oposição quando determinem a suspensão da cobrança da dívida

Interrupção *versus* suspensão da prescrição

Fixado o panorama da evolução legislativa relevante, vejamos a questão das causas de suspensão e de interrupção, bem como da sua conjugação e efeitos na contagem do prazo de prescrição. Para determinar os efeitos das causas interruptivas e suspensivas sobre o decurso do prazo de prescrição das dívidas tributárias, devemos recorrer ao Direito Civil e às suas regras sobre este instituto, estabelecidas nos artigos 318.º e seguintes do Código Civil (CC). O recurso às regras gerais do CC encontra sustentação, desde logo, no artigo 2.º, alínea d) da LGT, que determina a aplicação subsidiária do “*Código Civil*” às relações jurídico-tributárias.

Acresce que, embora a lei tributária especifique as causas de interrupção e suspensão do prazo de prescrição, a mesma não contém quaisquer normas especiais sobre os efeitos das mesmas causas no referido prazo, pelo que é no Direito Civil (ramo do direito de onde é próprio o instituto da prescrição) que há que buscar tais efeitos, aí regulados e aplicáveis à generalidade das obrigações e, por isto, também às obrigações tributárias. Por outro lado, sendo o referido código o depositário, no nosso ordenamento jurídico, dos princípios gerais de direito, têm a jurisprudência e a doutrina facilmente acolhido a aplicação subsidiária daquelas regras.

Por adopção das referidas normas, verificamos que as causas suspensivas levam a que o prazo não corra enquanto a causa se mantiver (*cf.* artigo 318.º CC – “*A prescrição não começa nem corre*”), ou seja, reconduzem-se a situações de natureza duradoura e não instantânea. Diferentemente, as causas interruptivas prefiguram-se como sendo instantâneas, e “*inutiliza[m] para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo*” (*cf.* artigo 326.º, n.º 1, do CC).

Em suma, enquanto as causas de suspensão, cujos efeitos são, por natureza, prolongados no tempo e, por isso, admitem o reaproveitamento do prazo anteriormente decorrido, que é retomado aquando da cessação do efeito suspensivo, na interrupção, que é de efeito instantâneo, não duradouro, o prazo reinicia-se no momento da verificação da causa de interrupção, desaproveitando-se assim o período decorrido antes da ocorrência da mesma.

Aplicando as sobreditas regras ao regime da prescrição em matéria tributária, verificamos que, a menos que o legislador defina especificamente a produção de outros efeitos, sempre que se mencionem na lei “causas de interrupção” do prazo, as mesmas implicam o reinício da contagem do prazo desde essa ocorrência e, sempre que se mencionem “causas de suspensão”, as mesmas têm por efeito parar a contagem do prazo no momento em que o facto suspensivo se verificar, até cessarem os seus efeitos, altura em que o prazo retoma o seu curso.

Não se ignora a posição que nesta matéria é acolhida por JORGE LOPES DE SOUSA³, quanto ao regime actualmente vigente na LGT, em que se defende a tese da “interrupção duradoura”, ao afirmar dever considerar-se aplicável às causas de interrupção do prazo de prescrição das

³ Na obra “*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*”, Áreas Editora, Lisboa, 2008, (página 51 e seguintes) e, ainda, na 2ª edição da mesma obra (em versão “*Aumentada e Melhorada*”), Áreas Editora, Lisboa, 2010, páginas 57 e seguintes).

obrigações tributárias o regime especial da interrupção que perdura no tempo, até que ocorra o trânsito em julgado do processo em que se verificou o facto interruptivo (estabelecido no artigo 323.º, n.º 1, do CC). Ou seja, segundo o referido Autor, as causas de interrupção que ocorram em virtude da apresentação de um meio tutelar específico admissível como vicissitude interruptiva do prazo⁴, implicam a contagem do prazo desde o seu início, não a partir da data da apresentação do mesmo (da verificação do “facto interruptivo” em si), mas apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo. Assim, se um contribuinte interpuser uma reclamação graciosa, a mesma tem a virtualidade de interromper o prazo de prescrição na data da sua apresentação, embora o mesmo só comece a contar (novamente e desde o seu início) aquando da prolação da decisão final do procedimento (o que significa que a interrupção ocorrida com a apresentação da reclamação tem o efeito de suspender e impedir que o prazo comece a correr até à decisão final, ou seja, trata-se de uma “interrupção duradoura”⁵).

Com o devido respeito pela tese defendida pelo Ilustre Autor, não podemos subscrever doutrina idêntica⁶. Desde logo porque tal posição levaria a que todas as causas interruptivas do prazo de prescrição da obrigação tributária (à excepção da citação para a execução fiscal) tivessem por efeito – em desabono da posição do contribuinte – aplicar as duas desvantagens, na óptica do contribuinte, das causas de suspensão e das causas de interrupção: por um lado, porque, ao tratar-se de uma interrupção, inutilizar-se-ia o prazo anteriormente decorrido antes da verificação da causa de interrupção; e, por outro lado, porque, ao contrário do que sucede na “verdadeira” interrupção, impedir-se-ia o decurso do prazo até ao trânsito em julgado da decisão no processo em causa. Estes efeitos, conduziriam a que o prazo de prescrição (actualmente fixado em 8 anos), pudesse facilmente atingir o seu dobro, em face da

⁴ Leia-se, nos termos da redacção actual do artigo 49.º da LGT: a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa.

⁵ No mesmo sentido, seguindo e citando expressamente a obra de JORGE LOPES DE SOUSA (*Op. Cit.*), pode ver-se o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 25 de Agosto de 2008, no processo n.º 0643/10, ou naquele proferido em 12 de Agosto de 2010, no processo n.º 0748/09. Também no mesmo sentido, e defendendo a tese da “interrupção duradoura”, pode ver-se ainda o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 17 de Dezembro de 2008, no processo n.º 01020/08.

⁶ Note-se que mesmo o citado Autor – o qual, à parte as discordâncias referidas, é a maior referência doutrinária no panorama actual do direito processual tributário não podendo, portanto, a sua opinião ser ignorada - parece ter alterado a sua posição, por comparação com aquela constante na obra “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*”, Volume II, Áreas Editora, Lisboa, 2007, onde, a propósito do regime anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, afirma que o efeito próprio de um facto interruptivo é a abertura de um novo prazo (Cfr. *Op. Cit.* Volume II, página 197 e seguintes, em anotação ao art.º 175º - “*Com efeito, se depois do recesso do decurso do prazo de prescrição for praticado um novo acto interruptivo da prescrição, ele terá o seu efeito próprio, determinando a abertura de um novo prazo,...*”).

Também a posição adoptada quanto às alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, leva a concluir no mesmo sentido, já que se afirma que “(...) com a revogação do n.º 2 do art.º 49.º e o novo regime de suspensão introduzido no n.º 4 do mesmo artigo, deixa de haver um limite para a paragem da contagem de prescrição derivado de um facto interruptivo enquanto estiver pendente o processo por ele originado” (Cfr. *Op. Cit.*, página 198, nota de rodapé (2)).

Por outras palavras, a posição defendida pelo Autor, no regime anterior à redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, era a de que as causas interruptivas produziam o seu efeito próprio – provocando o reinício do prazo de prescrição – prazo, esse, que seria apenas afectado se a interrupção se convolasse em suspensão por efeito da paragem do processo (na origem da interrupção), por motivo não imputável ao contribuinte e por período superior a um ano. Na obra mais recente e citada, e apesar de não ter existido qualquer alteração legislativa, o Autor vem considerar que as idênticas causas interruptivas produzem efeito diverso (não interruptivo *stricto sensu* mas interruptivo duradouro), não expressando qualquer justificação para aquela que se afigura ser uma alteração de entendimento.

morosidade que é conhecida dos procedimentos gratuitos e das decisões judiciais, assim comprometendo de forma irremediável a certeza e segurança jurídicas que o instituto da prescrição visa assegurar.

Mais, não se vê qualquer motivo para uma alteração de posição face à redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, no artigo 49.º da LGT. Do que aqui se trata é de determinar os efeitos da verificação de uma causa interruptiva, e o n.º 1 do artigo 49.º da LGT (que tipifica as causas interruptivas) não sofreu qualquer alteração com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, pelo que os efeitos que uma causa interruptiva tinha antes de 1 de Janeiro de 2007 são exactamente os mesmos efeitos que tem actualmente⁷.

Acresce que o próprio legislador deu sinais claros no sentido da posição que aqui defendemos, no regime introduzido pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao aprovar uma norma transitória (o artigo 91.º daquele diploma) que estatui expressamente que a revogação operada (do n.º 2 do artigo 49.º da LGT) só se aplica aos prazos em curso em que haja ocorrido uma causa interruptiva ainda não degenerada em suspensiva (pois condiciona essa circunstância ao facto de ainda não ter decorrido o prazo de um ano de paragem do processo por causa não imputável ao sujeito passivo).

Naturalmente que, se o prazo de prescrição estivesse “interrompido” e não corresse até ao trânsito da decisão final no processo que deu causa à interrupção (como seria o caso para os que defendem a teoria da “interrupção duradoura”), o mesmo não estaria “em curso”, pelo que não encontraríamos qualquer efeito útil para a norma transitória em referência, que ficaria votada à inaplicabilidade.

Acresce que, para os que entendem que a interrupção se prolonga até à decisão final do procedimento ou processo na sua origem, o prazo não apenas não estaria a correr, como nem sequer teria iniciado a sua contagem (porque com a interrupção se inutilizou o prazo anteriormente decorrido e este não começa a correr até à referida decisão final). Desta forma, parece-nos evidente que o legislador fiscal não procurou implementar a tese da “interrupção duradoura”, tendo deixado claro que a interrupção é instantânea, pois só assim o prazo de prescrição anteriormente interrompido estará “em curso” em 1 de Janeiro de 2007 (data de entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Não será demais lembrar que o prazo ordinário da prescrição civil é de 20 anos (*cf.* artigo 309.º do CC) e que precisamente os princípios da certeza e segurança jurídicas, somados à necessidade de se responder à “*celeridade da vida económica e as acrescidas necessidades da certeza e segurança jurídicas*”⁸, ditaram que o prazo de prescrição das obrigações tributárias fosse fixado em 8 anos.

⁷ A alteração verificou-se apenas com a possibilidade, que deixou de existir com a revogação do n.º 2 do art.º 49º, de a interrupção se transformar em suspensão pela paragem do processo por período superior a um ano por causa não imputável ao sujeito passivo.

⁸ Como apontam ANTÓNIO LIMA GUERREIRO e CARLOS BAPTISTA LOBO, *in Op.Cit.* – Cfr. nota 2 *supra*.

Ora, aplicando a tese acima exposta, e que rejeitamos facilmente, cairíamos em situações (infelizmente ainda bastante frequentes) em que, entre o uso dos meios tutelares gratuitos e contenciosos, com eventuais recursos jurisdicionais, se atingem os dez ou quinze anos de pendência, o que claramente subverte o sistema e viola grosseiramente os citados princípios basilares que estiveram na origem da redução do prazo prescricional no âmbito tributário.

Acresce que, e sobretudo, uma tal interpretação (*i.e.*, a posição da “interrupção duradoura”) conduziria a que, – com a referida exceção da citação para a execução fiscal – todas as causas de interrupção previstas pelo legislador tributário tivessem materialmente um efeito duradouro e, assim, produzissem na realidade um efeito suspensivo (sendo que as causas interruptivas inutilizariam o prazo decorrido até ao facto interruptivo e as causas suspensivas não, como vimos). A posição do contribuinte ficaria assim penalizada pela ausência de garantias quanto à eventual, mas muito provável, morosidade na decisão – decisão, essa, que o mesmo não controla, nem sobre a qual tem o poder de promover o seu mais rápido andamento, note-se.

Concordamos pois com JORGE LOPES DE SOUSA⁹ quando afirmava, na sua tese anterior à publicação da obra em que vem interpretar a norma aprovada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que as causas interruptivas provocam o seu efeito próprio, ou seja, o de inutilizar o prazo anteriormente decorrido e determinar a abertura de um novo prazo. Porém, não vemos qualquer sustentação para acolher a posição de que tais efeitos deixaram de se verificar na nova redacção do artigo 49.º da LGT, introduzido pela mesma Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro que, quanto às causas de interrupção e aos seus efeitos, não trouxe qualquer inovação que permita uma alteração de posição.

Acompanhamos ainda integralmente BENJAMIM RODRIGUES¹⁰, quando é peremptório ao afirmar que não é possível “chamar à colação normas como as que regem a interrupção da prescrição das obrigações no Código Civil, como são as que constam dos arts. 323.º a 327.º.”. E assim é, seguindo o mesmo Autor, porque “estaremos perante casos cujos conceitos ou regulação jurídica não foram importados pelo direito tributário e que, portanto, lhe permanecem estranhos”. Continua defendendo que “O termo interrupção consistindo numa importação do art.º 326.º do C. Civil deve ser entendido, portanto, no mesmo sentido, de acordo com o disposto no art.º 11.º da LGT, por não resultar da lei tributária que lhe deva corresponder outro.”¹¹.

Portanto, se o legislador tributário tivesse desejado aplicar a regra especial da “interrupção duradoura” prevista no artigo 327º do CC, tê-lo-ia consagrado expressamente, o que não fez. Temos pois que concluir que, onde o legislador tributário distinguiu entre causas interruptivas e suspensivas, foi porque quis expressamente distinguir os efeitos típicos de uma e de outra realidade. Não haverá, pois, que convocar uma interpretação segundo regras especiais que a lei tributária não consagrou – ainda para mais se considerarmos que não ocorreu qualquer

⁹ *Op.cit.*

¹⁰ Na obra “A prescrição no direito tributário” in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, página 267.

¹¹ *Op. cit.*, página 285, nota de rodapé 47.

alteração de posição justificável face à nova redacção do artigo 49º da LGT introduzida pela Lei 53º-A/2006, de 29 de Dezembro, quanto às causas de interrupção da prescrição ou aos seus efeitos.

Consideramos, por isso, que quer na redacção anterior, quer na actual redacção da norma em análise, os efeitos de uma causa interruptiva são instantâneos e determinam a abertura de um novo prazo de prescrição.

Entendemos ainda que esta é a solução constitucionalmente adequada e a única que acautela as razões de certeza, segurança e paz jurídicas em que radica a prescrição das obrigações tributárias¹².

Diga-se ainda que a redacção anterior à agora vigente suportava, segundo entendemos, a interpretação que aqui defendemos como sendo a mais coerente com a letra e o espírito da lei. Na realidade, o n.º 2 do artigo 49.º (na redacção anterior à Lei 53º-A/2006, de 29 de Dezembro) estabelecia que a interrupção ocorrida pela verificação de um facto a que a lei atribui tal relevância (citação, reclamação, recurso hierárquico e pedido de revisão oficiosa) se convolava em suspensão pelo decurso de um período superior a um ano de paragem do processo por motivo não imputável ao sujeito passivo¹³.

A interpretação da “interrupção duradoura” levaria, por exemplo, a que, uma vez verificada uma causa interruptiva, não tivesse relevância qualquer causa suspensiva posterior enquanto a interrupção não deixasse de produzir efeitos, por não ser possível, por definição, suspender um prazo que não está a correr¹⁴. O mesmo se diga da sucessão de causas interruptivas (para aqueles que, como JORGE LOPES DE SOUSA, admitiam, na anterior redacção, a possibilidade de sucessivas causas de interrupção do prazo de prescrição)¹⁵. Na interpretação da “interrupção duradoura”, a citação efectuada na pendência do processo de reclamação graciosa ou de impugnação não teriam qualquer efeito sobre o prazo de prescrição (por não poderem interromper um prazo que estaria já interrompido)¹⁶.

¹² A este propósito, veja-se J. L. SALDANHA SANCHES, em Anotação ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no recurso n.º 5631, de 28/09/1988, in Revista FISCO, n.º 4, de 15 de Janeiro de 1989, quando afirma, a página 28, que “*E tanto a prescrição como a caducidade fiscais nada mais são do que meios de obter segurança jurídica, evitando que se mantenham eternamente em situações de incerteza a existência ou a não existência de dívidas fiscais: tornando-se assim um conceito comum ao Direito Público e ao Direito civil no sentido de obter, por meios jurídicos, uma situação de ausência de controvérsia*”.

¹³ Ou seja, a interrupção antes verificada cessava esse efeito e degradava-se em suspensão, inutilizando-se para a contagem da prescrição o período decorrido entre a data da autuação do processo e o termo do período de um ano de paragem do processo.

¹⁴ Suponha-se a interrupção do prazo por efeito da apresentação de reclamação graciosa. A colher a teoria de que a interrupção perdura no tempo, se na pendência da reclamação o contribuinte viesse a ser citado e a pedir o pagamento em prestações (que fosse autorizado) ou prestar garantia, esse facto não poderia ter efeito suspensivo, porque não se poderia suspender um prazo que não está em curso (por efeito da duração no tempo da interrupção provocada pela apresentação da reclamação graciosa).

¹⁵ Embora discordemos da possibilidade de ocorrerem interrupções sucessivas, não podemos deixar de referir que, para os autores que as admitem, esta posição seria inconciliável com a tese da “interrupção duradoura”.

¹⁶ Não se discute nesta exposição a questão da possibilidade de interrupções sucessivas do prazo de prescrição no regime anterior à redacção do Lei 53º-A/2006, de 29 de Dezembro, sendo certo, porém, que as mesmas razões de certeza e segurança jurídica que presidem ao instituto da prescrição levaram repetidamente a que o Supremo Tribunal Administrativo entendesse, antes mesmo da alteração introduzida no art.º 49º pela Lei 53º-A/2006, de 29 de Dezembro, que apenas a primeira causa interruptiva tem relevância e, como tal, não admitindo causas

Temos, pois, que a interpretação mais consentânea quer com a letra da lei, quer com o seu espírito, assumindo que o legislador, onde distinguiu interrupção de suspensão, quis atribuir a cada realidade os seus efeitos típicos, constituindo a prescrição uma garantia dos contribuintes que gozam do direito à certeza e à segurança jurídicas, é a que aqui defendemos. Por isso, as causas interruptivas são “instantâneas” (inutilizando o prazo anterior e encetando novo prazo) e as causas suspensivas são “duradouras” (provocando, por definição, a suspensão do prazo, que não corre enquanto a causa suspensiva se mantiver).

Embora esta questão revista especial relevância no regime do artigo 49.º da LGT na redacção em vigor anterior àquela que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a mesma não deixa de ser actual e incontornável no regime ora vigente, em que o legislador tributário quis, e manteve, a distinção entre causas interruptivas e suspensivas.

As alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e a compatibilização de regimes de contagem do prazo de prescrição

Mas vejamos, em concreto, como compatibilizar as regras anteriores e posteriores à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a qual, como vimos, alterou a redacção do artigo 49.º da LGT, designadamente quanto aos casos abrangidos pela inerente norma transitória.

Como vimos, o artigo 49.º da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, previa que a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompiam a contagem da prescrição, prevendo adicionalmente uma regra de convoção da interrupção em mera suspensão do prazo, nos casos em que o processo estivesse parado por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo. Determinava ainda, a citada norma, que o prazo se suspendia por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas ou na pendência de reclamação, impugnação ou recurso. Voltaremos a esta última questão adiante, porquanto a suspensão do prazo, nestes casos, estava (e está, no actual regime) condicionada à prestação de garantia ou à sua dispensa.

Porém, também como se referiu *supra*, este regime foi alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, com vigência a partir de 1 de Janeiro de 2007, a qual, aparentemente, simplificou a regra, continuando o n.º 1 do artigo 49.º a identificar quais os factos interruptivos do prazo (idênticos aos anteriores), mas eliminando a regra da convoção da interrupção em mera suspensão do prazo¹⁷, esclarecendo-se que a interrupção tem lugar uma única vez (com o primeiro facto interruptivo que ocorrer), mantendo a regra da suspensão na pendência do

interruptivas sucessivas - *cfr.* Acórdãos proferidos no Processo n.º 0808/06, de 09 de Agosto de 2006; no Processo n.º 0997/05, de 20 de Setembro de 2006; no Processo n.º 0997/05, de 20 de Setembro de 2006; no Processo n.º 00837/04, de 12 de Outubro de 2006; no Processo n.º 0451/07, de 16 de Janeiro de 2008; no Processo n.º 0955/06, de 12 de Dezembro de 2006 ou no Processo n.º 1252/06, de 11 de Abril de 2007, entre outros. Em sentido contrário, vejam-se os Acórdãos proferidos no Processo n.º 057/08, de 7 de Maio de 2008 ou no Processo n.º 0635/10, de 1 de Setembro de 2010.

¹⁷ Nos casos em que o mesmo estivesse parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

pagamento em prestações e aditando a regra da suspensão em caso de oposição, até que ocorra a decisão definitiva ou passada em julgado, que ponha termo ao processo, quando determine a suspensão da cobrança da dívida.

i. A revogação da regra da convalidação da interrupção em suspensão

Recorde-se que, nos termos do artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, “a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo.”

Recorrendo apenas à literalidade da norma citada, o que na mesma se estabelece é que não se verifica qualquer efeito degenerativo da causa interruptiva em suspensiva (por paragem do processo na origem da interrupção por período superior a um ano não imputável ao sujeito passivo), ou seja, não se aplica o anteriormente estabelecido no n.º 2 do artigo 49.º agora revogado, em todos aqueles casos em que:

- (i) O prazo esteja em curso; e
- (ii) Antes de 1 de Janeiro de 2007 tenha ocorrido uma interrupção, mas essa interrupção ainda não tenha degenerado em suspensão (porque o prazo do ano de paragem ainda não se verificou)¹⁸.

Desde logo, cumpre notar que o legislador não esclarece o que sejam “*prazos de prescrição em curso*”, podendo esta expressão ser interpretada como prazos de prescrição já iniciados ou prazos de prescrição que estão a correr. E esta distinção não é despicienda, porque, se com aquela expressão o legislador pretendeu dizer “prazos de prescrição a correr”, então o regime agora estabelecido não se aplica a todos os prazos antes interrompidos e que se encontrem suspensos (quer por força de uma interrupção anterior a 1 de Janeiro de 2007 seguida de um facto suspensivo, estando o prazo suspenso e, portanto, não estando a correr em 1 de Janeiro de 2007, quer por força de uma qualquer interrupção anterior em que ainda não tenha decorrido um ano de paragem do processo, para os autores que defendem a tese da “interrupção duradoura”¹⁹).

Tendemos, pois, a considerar que o legislador pretendeu também abranger na norma transitória os prazos já iniciados, mesmo que não estivessem a correr em 1 de Janeiro de 2007

¹⁸ Note-se que o legislador, nesta norma transitória, prevê expressamente a aplicação da revogação (ou seja, a não aplicação da regra de convalidação da interrupção em suspensão anteriormente prevista) aos prazos em curso em que anteriormente ocorreu uma interrupção não convalidada em suspensão, o que denota com clareza o que antes se expôs sobre o facto de a interrupção ter um efeito instantâneo (inutilizando o prazo anteriormente decorrido e abrindo novo prazo) e não um efeito duradouro, como defende parte da doutrina.

¹⁹ Para os autores e a jurisprudência que considerem que a interrupção ocorrida antes de 1 de Janeiro de 2007 perdura até ao trânsito da decisão que lhe deu causa, o prazo não corre até esse trânsito e começa apenas a correr novo prazo após o mesmo. Assim, e para a doutrina e jurisprudência que adopta a tese da “interrupção duradoura”, poderá apenas ser consequente concluindo que nesse caso o prazo de prescrição (até ao trânsito da decisão final) não está a correr e nem sequer se iniciou, pelo que não seria abrangido pela norma transitória, e em consequência não se aplicaria a revogação.

(e é com esta assunção que enquadraremos a análise de ora em diante), mas admitimos que o elemento literal da disposição transitória²⁰ permitirá interpretação diversa, pelo que caberá à jurisprudência densificar este conceito.

De qualquer forma, interpretando (*a contrario*) a norma transitória constante do artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, conclui-se que, nas situações em que o processo já tenha estado parado por período superior a um ano por facto não imputável ao contribuinte, e esse prazo tenha decorrido integralmente, não é aplicável a revogação da norma constante do artigo 49.º, n.º 2, da LGT, mantendo-se a anterior regra²¹ em que a interrupção degenera em suspensão pela paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo.

Tomemos como exemplo uma reclamação graciosa que tivesse sido apresentada em 2005 e que em 1 de Janeiro de 2007 ainda não estivesse decidida. Neste exemplo, a apresentação da reclamação interrompeu a contagem da prescrição na data da sua apresentação. Porém, por imposição do n.º 2 da citada norma legal – aplicável à data da interrupção –, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao contribuinte²², teria tido a virtualidade de converter aquela interrupção em mera suspensão do prazo de prescrição – por um ano – ou seja, entre 2005 e 2006, cessando esse efeito em 2006 e retomando-se, a essa data (em que decorreu um ano de paragem), a contagem do prazo prescricional.

Esta situação (de uma interrupção já degenerada em suspensão antes de 1 de Janeiro de 2007) parece-nos de indiscutível exclusão do âmbito da nova norma, na medida em que os efeitos desses factos se produziram integralmente na vigência da anterior redacção do n.º 2 do artigo 49.º da LGT. Assim, retirar-lhe o efeito que tinham na lei vigente à data da sua ocorrência sempre seria uma aplicação retroactiva do novo regime, e por isso não permitido, em que essa convalidação em suspensão pela paragem do processo por período superior a um ano deixou de operar.

A questão surge pois, e apenas, quanto aos prazos de prescrição em que, tendo ocorrido um facto interruptivo antes de 1 de Janeiro de 2007 e em que o prazo não esteja em curso e por isso, não se tenha completado, em 1 de Janeiro de 2007, um ano de tal paragem.

Se admitíssemos a hipótese de não existir uma norma transitória nos processos que, tendo ocorrido a interrupção do prazo de prescrição (por aplicação do n.º 1 do artigo 49.º da LGT) se mantivessem parados à data da revogação da norma anterior (o n.º 2 do artigo 49.º da LGT) – ou seja, naqueles casos em que o prazo de um ano de paragem do processo por facto não

²⁰ Que se refere a “prazos de prescrição em curso”, sendo que estar em curso significa estar em movimento ou em marcha, o que, aplicado aos prazos de prescrição, significa que o prazo está a correr (não abrangendo por isso os prazos que estejam suspensos ou que não se tenham sequer iniciado - por força da aplicação da tese da “interrupção duradoura”).

²¹ Nesse sentido, o Tribunal Central Administrativo Sul (Processo n.º 03834/10, datado de 9 de Março de 2010, vide in www.dgsi.pt) determinou que: “(...) 2. O n.º 2, do art.º 49.º, da LGT, foi revogado pela LOE para 2007, com aplicação, a partir de 2007JAN01, a todos os prazos de prescrição que, iniciados e interrompidos, ao abrigo daquele normativo, não tivessem visto cessados os respectivos efeitos interruptivos pelo decurso do lapso temporal (um ano de paragem processual por facto não imputável ao executado) no mesmo previsto.”

²² Obviamente, apenas se se verificar essa circunstância.

imputável ao sujeito passivo viesse a completar-se em data posterior a 1 de Janeiro de 2007 –, defenderíamos que a degeneração da interrupção em suspensão continuaria a verificar-se, em nome dos princípios da certeza e segurança jurídicas e da proibição da retroactividade da lei fiscal. No entanto, o legislador criou uma norma transitória em que, expressamente, determina que, se o prazo de paragem de um ano ainda não decorreu integralmente, a revogação da norma anterior se aplica, pelo que, nesse caso, a convolação da interrupção em suspensão não operará.

Defendendo, como resulta da primeira parte desta análise, que a interrupção tem um efeito instantâneo, e em face do teor da norma transitória, devemos concluir que, quanto aos prazos de prescrição interrompidos antes de 1 de Janeiro de 2007 e em que ainda não tivesse, a essa data, decorrido um ano de paragem do processo na origem da interrupção, um novo prazo se iniciou no dia seguinte ao da ocorrência do facto interruptivo e esse prazo correrá, após 1 de Janeiro de 2007, até ao seu cômputo.

ii. A introdução da regra de que a interrupção tem lugar uma única vez

Por seu turno, e como vimos, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, deu ainda nova redacção ao número 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, estabelecendo que *“sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”*.

Como anteriormente se referiu (*cf.* nota de rodapé 16), este vinha já sendo o entendimento dominante da jurisprudência superior, que, mesmo na vigência da anterior redacção do artigo 49.º da LGT, admitia apenas uma interrupção do prazo de prescrição, precisamente com o argumento de que o legislador fiscal pretendeu encurtar o prazo de prescrição das dívidas tributárias face ao prazo de prescrição geral e que, por isso, a admissão de causas sucessivas de interrupção desvirtuaria a própria lógica do prazo prescricional mais curto previsto nas normas tributárias²³.

Embora tal posição jurisprudencial não fosse unânime, era a posição dominante, que acompanhamos na íntegra. Desta forma, temos que a consagração desta regra em letra expressa de lei (no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzido pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) constituiu apenas uma clarificação ou esclarecimento e não uma verdadeira inovação.

Contudo, e para a doutrina e a jurisprudência (ainda que não dominante), que vinham admitindo, à luz da anterior redacção do artigo 49.º da LGT, a possibilidade de ocorrência de

²³ Não pode deixar de notar-se que, antes mesmo das alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006, a jurisprudência maioritária vinha já afirmando, há vários anos, que apenas a primeira interrupção deveria relevar, porque o legislador não pretendia causas sucessivas de interrupção que eternizassem este prazo (quando a alteração introduzida pela LGT pretendia precisamente o encurtamento do prazo e não o contrário). Neste sentido, vejam-se os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo em 9 de Agosto de 2006, no Processo n.º 0808/06; em 12 de Dezembro de 2006, no Processo n.º 0955/06; em 11 de Abril de 2007, no Processo n.º 1252/06; ou em 16 de Janeiro de 2008, no Processo n.º 0451/07. Também o Tribunal Central Administrativo Norte se vinha pronunciando em sentido idêntico, como pode ler-se nos acórdãos de 12 de Outubro de 2006, no Processo n.º 00367/04 e no Processo n.º 00837/04.

sucessivas causas interruptivas do prazo prescricional, a introdução do sobredito n.º 3 constitui uma verdadeira alteração.

É neste quadro – da admissibilidade, na vigência da anterior redacção – de causas sucessivas de interrupção da prescrição, que se faz a análise abaixo exposta.

Com esta alteração legislativa (para os que a encaram como uma inovação), os factos com potencial efeito interruptivo do prazo de prescrição – previstos no artigo 49.º, número 1 da LGT que ocorram após a primeira interrupção, deixam de ter tal efeito. Contudo, dado que a referida lei entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, a norma constante da actual redacção do artigo 49.º, n.º 3 da LGT apenas se aplica aos factos ocorridos após essa data, pelo que as causas de interrupção da prescrição que ocorreram anteriormente – ao abrigo da redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho – produziram os efeitos que a lei associava à sua ocorrência. Ou seja, segundo cremos (e assumindo a possibilidade de, na vigência da anterior redacção, ocorrerem causas de interrupção sucessivas), o legislador desejou que a alteração do regime determinasse que as causas de interrupção da prescrição que ocorram a partir de 1 de Janeiro de 2007 apenas terão efeito interruptivo se, antes de ocorrerem, não tenha ocorrido outra com idêntico efeito.

A grande questão por resolver será, pois, a de saber se esta nova regra (para os que a entendam como uma alteração) implica que a primeira causa interruptiva ocorra já na vigência da nova regra – caso em que deveria considerar-se como primeira interrupção aquela que viesse a ocorrer após 1 de Janeiro de 2007, não sendo admitida qualquer nova interrupção do prazo –, ou se vale, para este efeito, qualquer interrupção ocorrida antes de 1 de Janeiro de 2007, não podendo produzir-se, após aquela data, nova interrupção.

Nesta matéria, parece-nos que a posição que encontra sustento na letra da lei é a segunda, pelo que, se após 1 de Janeiro de 2007 ocorrer nova causa interruptiva, ela não produzirá os seus efeitos, por força da nova opção legislativa (de relevar apenas a primeira causa interruptiva), pois o efeito que o legislador desejava obter – o de uma única interrupção operante – já se verificou anteriormente. E isso mesmo tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo nos recentes Acórdãos sobre o tema, dos quais destacamos o Acórdão de 17 de Novembro de 2010, no Processo n.º 1017/09, em que se considera que *“interrompido o prazo de prescrição na vigência do CPT, mercê da instauração da execução, não tem qualquer efeito interruptivo a citação do responsável subsidiário efectuada em 16-04-2008”*.²⁴

Nesse sentido, conclui também JORGE LOPES DE SOUSA, *in Op. Cit.* (2ª Edição, página 73):

“Porém, esta Lei (Orçamento de Estado para 2007) entrou em vigor em 1-1-2007 e, sendo aquela norma sobre os efeitos de factos, ela só se aplica após a sua entrada em vigor, por força da regra do artigo 12.º, n.º 2 do CC. § Por isso, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram anteriormente produziram os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência.

²⁴ No mesmo sentido, vejam-se os acórdãos do mesmo Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2009 no processo n.º 657/09; de 10/02/2010 no processo 052/10; de 10/08/2010 no processo n.º 0591/10.

Isso significa, assim, que as causas de interrupção da prescrição que ocorram a partir de 1-1-2007 só têm efeito interruptivo se, antes de elas ocorrerem, não ocorreu qualquer outra com idêntico efeito; mas, as que ocorreram anteriormente têm o seu efeito interruptivo próprio, de eliminar para a prescrição o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo²⁵ ou até à paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.”

Se tomarmos novamente como exemplo um prazo em curso antes interrompido (pela apresentação de reclamação graciosa) em que, à data da entrada em vigor da nova lei (1 de Janeiro de 2007), ainda não se verificasse a conclusão do procedimento e já tivesse decorrido a conversão da interrupção em suspensão do prazo, seria erróneo, a nosso ver, considerar que, quando entrou em vigor a nova lei, se pudesse aplicar na íntegra o novo regime legal (que admite uma única interrupção operante), tendo por efeito uma nova interrupção da contagem do prazo pela verificação de uma nova causa interruptiva (por exemplo, a citação para a execução fiscal). Nesse caso, estaríamos a admitir uma segunda causa interruptiva operante, em flagrante contradição com a norma constante do n.º 3 do artigo 49.º da LGT.

Acresce que a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, e da norma transitória associada, não implicou nem a alteração do regime previsto no n.º 1 do mesmo artigo nem no n.º 3, não sendo quanto a este estabelecida qualquer norma transitória, pelo que tal regra (admitindo-a como uma inovação) se aplica de forma imediata a todos os factos ocorridos após a sua entrada em vigor. Assim, por utilização das regras gerais de aplicação das normas no tempo, não se encontram razões para considerar a operância de uma segunda causa de interrupção ocorrida depois de 1 de Janeiro de 2007, tal como prevista na actual redacção do n.º 3, do artigo 49.º da LGT.

Como bem refere JORGE LOPES DE SOUSA na transcrição que vimos de fazer, as causas interruptivas ocorridas após 1 de Janeiro de 2007 só têm esse efeito se antes de tais causas não tiver ocorrido (mesmo que na vigência da anterior redacção da norma em análise) qualquer outra causa interruptiva.

Na medida em que o legislador estabeleceu que “*a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*”, e não cuidou de estabelecer qualquer regime transitório, o facto que se verificou em primeiro lugar pode ter naturalmente ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2007, pelo que se após essa data sobrevier novo facto interruptivo, esse não produzirá quaisquer efeitos (como aliás vem decidindo a jurisprudência superior).

Ainda quanto à regra constante do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, quando conjugada com o anterior n.º 2 do mesmo preceito, importará referir que:

- i. Se ocorreu antes de 1 de Janeiro de 2007 uma causa interruptiva e o ano de paragem (após a interrupção) ocorreu antes de 1 de Janeiro de 2007, como antes se referiu, é claro que a interrupção se convolou em mera suspensão e o prazo retomou a

²⁵ Não acompanhamos o autor nesta parte, de qualificar a interrupção como de efeito duradouro, como se disse *supra*.

contagem (por aplicação do anterior n.º 2 do artigo 49.º da LGT então em vigor). A questão que se coloca, neste caso, é a de saber se esse prazo, uma vez retomado, poderia voltar a interromper-se após 1 de Janeiro de 2007, na medida em que a anterior causa interruptiva, por convolação, foi também uma causa suspensiva.

Numa análise mais aprofundada, afigura-se-nos que, apesar de poder ocorrer uma “degeneração” da primeira interrupção em suspensão (em certos casos), não deixou de ocorrer uma verdadeira e própria interrupção do prazo. A interpretação que aqui defendemos é a única compatível com a salvaguarda dos direitos e interesses do contribuinte, sendo, aliás, e entendemos que bem, a interpretação que tem vindo a ser acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo²⁶. Assim, nestes casos, entendemos que continua a ter-se por verificada uma interrupção antes de 1 de Janeiro de 2007 e que por isso não é admitida, após esta data, a ocorrência de qualquer nova causa interruptiva.

ii. Se o ano de paragem ainda não decorreu em 1 de Janeiro de 2007, então temos por claro que se verificou uma causa interruptiva e que, face à nova regra do n.º 3 do artigo 49.º da LGT²⁷, não poderá operar uma nova interrupção do prazo após essa data, pois só uma causa de interrupção releva.

Podemos concluir, portanto, que, mesmo que a interpretação desejada pelo legislador, ao consagrar a referida norma transitória, fosse a de que cada um dos regimes – o anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e o posterior à mesma – se aplicasse isoladamente e na íntegra, servindo a referida norma apenas para destringir quais os casos que caem no âmbito da sua nova redacção., a verdade é que, por força da variada combinação das causas de interrupção com causas de suspensão do prazo, esse objectivo não foi plenamente alcançado. Também o facto de não ter sido contemplada qualquer norma transitória para o n.º 3 do artigo 49.º da LGT impede a adopção de uma aplicação “estanque” de cada um dos regimes, denunciando a má técnica legislativa subjacente à norma transitória.

Afastar-nos-íamos, pois, em tese, de qualquer interpretação que implicasse a simultânea aplicação de causas interruptivas do prazo determinadas no âmbito de cada um dos regimes, bem como de uma tese que determinasse que, por força da interrupção duradoura ocorrida no âmbito da redacção vigente antes da Lei n.º 53-A/2006 e cujo efeito apenas termine após a entrada em vigor dessa Lei, se possa dar como relevante a operância de uma nova causa interruptiva. Porém, à luz da análise efectuada às normas existentes, concluímos que quanto aos prazos interrompidos antes de 1 de Janeiro de 2007, independentemente de esta ter ou não degenerado em causa suspensiva, não relevará nova causa interruptiva ocorrida após aquela data, em face da nova regra de que *“a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”*.²⁸

²⁶ Cfr. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Outubro de 1999, no Processo n.º 657/09; de 10 de Fevereiro de 2010 no Processo 052/10, em que o STA toma anteriores causas interruptivas, entretanto convoladas em suspensivas (na vigência do anterior regime), defendendo expressamente que não pode verificar-se nova causa interruptiva após 1 de Janeiro de 2007, nos termos da redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2007.

²⁷ Para os Autores e Jurisprudência que a admitam como uma inovação, o que não acompanhamos.

²⁸ Ou seja, a aplicação “em bloco” de cada um dos regimes, o anterior e o posterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, determinaria forçosamente que, quanto ao n.º 2 do citado artigo, se ignorasse a norma transitória

iii. Da aplicação do artigo 49.º, número 4 da LGT

Antes de mais, importará precisar que, quer na anterior redacção quer na vigente, a suspensão do prazo prescricional dependia da pendência de um dos processos elencados no n.º 4 do preceito aqui em análise da prestação de garantia²⁹.

Uma vez mais temos de convocar as normas relevantes: o artigo 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, previa que *“o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.”*

Note-se que a referida suspensão só se verificava quando a execução estivesse suspensa por força da prestação de garantia ou pela sua dispensa, o que decorria do próprio preceito, que fazia depender a suspensão da *“paragem do processo de execução fiscal”*.

Naturalmente, o processo de execução fiscal só se suspende – ou pára, na expressão da lei – com a utilização de um dos meios referidos e a prestação de garantia idónea ou a sua dispensa, nos termos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

Conclui-se, pois, que só a prestação de garantia (ou a sua dispensa) são susceptíveis de fazer parar o processo executivo (ou suspender a cobrança da dívida, na expressão da redacção actualmente em vigor), motivo pelo qual só com a prestação de garantia poderia verificar-se a suspensão do prazo prescricional, quer na redacção anterior do n.º 3 do artigo 49.º da LGT quer na actual redacção do n.º 4 da mesma disposição.

Assim se decidiu nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos em 30 de Abril de 2008, no Processo n.º 297/08 ou em 09 de Setembro de 2009, no Processo n.º 0571/09³⁰. Neste último processo aquele douto Tribunal Superior foi aliás lapidar ao afirmar que *“não é a mera apresentação de uma impugnação judicial que suspende automaticamente a execução fiscal instaurada para cobrança da dívida em causa, sendo necessário para que tal aconteça que seja constituída ou prestada garantia ou a penhora efectuada garanta a totalidade da quantia exequenda”*.

prevista o que, claramente, não foi a intenção do legislador. Essa interpretação implicaria que se ignorasse a nova norma constante do n.º 3 do artigo 49.º e se aplicasse a regra da operância das causas sucessivas de interrupção do prazo, como se admitia no regime anterior (embora a jurisprudência viesse, como se disse, afastando esta interpretação).

²⁹ Deixando fora desta análise o caso específico do plano prestacional, que, de qualquer forma, também tem apenas relevância suspensiva com a prestação de garantia.

³⁰ Também a doutrina defendia esta posição, quanto aos dois primeiros regimes constantes do n.º 3 do artigo 49.º da LGT: Veja-se ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, in *Op. Cit.*, página 232, quando refere: *“Obviamente não é toda a reclamação, impugnação ou recurso que terá eficácia interruptiva [cremos que se trata de um lapso de escrita e que o Autor se referia à eficácia suspensiva, atendendo à inserção do comentário no âmbito do n.º 3 do artigo 49.º da LGT] da prescrição, mas apenas a reclamação, impugnação ou recurso com eficácia suspensiva da execução fiscal, nos termos do artigo 235.º do C.P.T. (agora 169.º do C.P.P.T.) e apenas enquanto a suspensão se mantiver. É apenas, assim, a partir da prestação efectiva da garantia que ocorre o aludido efeito suspensivo, já que apenas este tem aptidão para parar o processo”*. Ainda CARLOS BAPTISTA LOBO, in *Op.Cit.*, página18: *“Como é sabido, a suspensão, por motivo de pagamento a prestações legalmente autorizadas ou reclamação, impugnação ou recurso, depende da prestação de garantia no processo de execução fiscal. § Esta regra deve ser mantida. Estão em causa o interesse público da arrecadação das receitas fiscais que a sua eliminação prejudicaria.”*

Uma outra questão de compatibilização de regimes que cumpre analisar, e que não raras vezes gera severas dúvidas interpretativas, é a que ocorre por força da nova redacção do artigo 49.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, se conjugada com a já referida revogação do n.º 2 do mesmo artigo, segundo a qual a contagem do prazo de prescrição se mantém suspensa em caso de reclamação, impugnação, recurso ou oposição³¹, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida (ou seja, quando seja prestada garantia ou haja dispensa de a prestar, nos termos dos artigos 169º e 199º do CPPT), retomando-se apenas a contagem do prazo aquando da decisão definitiva do litígio.

Na vigência da anterior redacção do artigo 49.º da LGT – e portanto na vigência do seu anterior n.º 2 –, era entendido pelo Supremo Tribunal Administrativo³² e genericamente aceite pela doutrina que a suspensão prevista no artigo 49.º, n.º 3 (actual n.º 4) da LGT cessava sempre que o processo estivesse parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito legal, pois só essa interpretação se afigurava como plausível à luz das regras vigentes³³.

Ou seja, não obstante a regra do n.º 3 (actual n.º 4) determinar uma suspensão do prazo nos casos descritos – sempre que se verificassem as condições que determinam a suspensão da execução – a jurisprudência e a doutrina interpretavam a norma no sentido de considerar que a regra do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (na redacção anterior) se sobrepunha, por forma a garantir a coerência do sistema (caso contrário, prejudicar-se-ia o contribuinte que prestasse garantia em detrimento daquele que o não fizesse).

Posição idêntica – quanto ao prejuízo do contribuinte que presta garantia face ao que não o faz – foi sufragada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 2353/99, de 09 de Maio de 2006, ao afirmar, ainda que a propósito do anterior regime do CPT (que não previa as causas suspensivas que vieram a constar do anterior n.º 3 e actual n.º 4 do artigo 49.º da LGT) que *“No âmbito da aplicação da norma do art.º 34.º do CPT, como anteriormente no âmbito da aplicação do art.º 27.º do CPCI, a prestação de garantia pelo executado ou a realização da penhora na execução fiscal, não constituem causa interruptiva ou suspensiva da contagem deste prazo prescricional, por a lei a não prever), desinteressando, pois conhecer, se as mesma ocorreram ou não, redundando mesmo em se alcançar um efeito perverso, se a um executado que a tivesse prestado, tendo actuado diligentemente, o prazo prescricional se suspendesse indefinidamente, nunca se completando, relativamente àquele outro que a não prestara e que poderia ver o mesmo prazo se completar, solução que o legislador não pode ter querido, tendo em conta o comando contido na norma do art.º 9.º n.º3 do Código Civil.”*

³¹ Sendo esta a grande novidade legislativa, uma vez que até 1 de Janeiro de 2007 a oposição não constituía causa de suspensão do prazo de prescrição.

³² Cfr. acórdão proferido em 23 de Fevereiro de 2005, no Processo n.º 0116/05; em 17 de Janeiro de 2007, no Processo n.º 01039; em 07 de Fevereiro de 2007, no Processo n.º 01130/06; e em 30 de Abril de 2008, no Processo n.º 0297/08.

³³ Neste sentido, veja-se BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *in Op. Cit.*, página. 285, ao referir que *“Como é evidente e sob pena de incongruência do estatuído relativamente à reclamação, impugnação ou recurso nos números anteriores e bem ainda no próprio preceito em causa, quanto ao pagamento ou prestação legalmente autorizada (elemento de lógica sistemática interna), – que correspondem a factos imputáveis ao contribuinte –, esse efeito deixará de existir quando o processo de execução fiscal ou os demais referidos estiverem parados por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo”*

A regra anteriormente constante do n.º 2 do artigo 49.º da LGT pretendia precisamente penalizar a administração tributária e/ou os tribunais pela morosidade na condução dos processos submetidos à sua apreciação e, por isso, se previa que, se o processo estivesse parado por mais de um ano, o prazo de prescrição retomava a sua contagem.

A mesma ordem de razão se aplica às situações em que o prazo estava suspenso pela pendência de tais procedimento ou processos acompanhado da prestação de garantia, pelo que a paragem do procedimento ou processo na origem da suspensão³⁴, por mais de um ano, conduzia a que o prazo de prescrição retomasse a sua contagem, só assim se cumprindo as razões de certeza e segurança jurídicas que presidem ao instituto da prescrição das dívidas tributárias e evitando que se criasse o efeito perverso de beneficiar o contribuinte que não prestou garantia face àquele outro que o fez.

Com a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária e a alteração do regime que constava no n.º 3 do mesmo preceito legal operada pela Lei n.º 53-A/2006³⁵, de 29 de Dezembro, que passou a estabelecer que, para além de o prazo de prescrição se suspender em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, quanto aos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida, a verificação de qualquer um destes factos suspende o prazo de prescrição³⁶ e a suspensão manter-se-á até que haja decisão definitiva ou passada em julgado, que ponha termo ao processo.

Ora, em face da simultânea revogação do artigo 49.º, n.º 2, da LGT e ao conteúdo do n.º 4 da mesma norma, verifica-se que, sempre que seja apresentada reclamação, impugnação, recurso ou oposição, que determine a suspensão da cobrança da dívida, o prazo prescricional suspende-se até à decisão final do litígio, não ocorrendo qualquer reinício de contagem de prazo após um determinado período de paragem, por facto não imputável ao contribuinte.

Em suma, comparando os regimes de interrupção e suspensão do prazo prescricional, constata-se que

– Ao abrigo da redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, os efeitos suspensivos previstos no artigo 49.º, n.º 3, da LGT, cessavam com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, por força do 2.º do mesmo preceito legal;

³⁴ Note-se que a paragem do processo executivo por efeito da prestação de garantia, como a jurisprudência vinha reiteradamente referindo, era imputável ao sujeito passivo, mas a paragem relevante para efeitos da cessação da suspensão do prazo prescricional era a paragem do processo na origem da suspensão (reclamação, impugnação ou recurso), e este não era naturalmente imputável ao sujeito passivo.

³⁵ Não vemos grandes alterações entre o anterior n.º 3 do artigo 49º da LGT e o actual n.º 4 introduzido pela Lei 53-A/2006. Na realidade, e com carácter inovatório, a Lei 53-A/2006 trouxe apenas a introdução da oposição como causa de suspensão, vindo a nova redacção deixar também claro aquilo que a nosso ver (e de acordo com a jurisprudência citada) era já incontestado quanto à necessidade de, além da pendência de um dos meios referidos, ser necessário, para que a suspensão opere, a prestação de garantia (que determina a “suspensão da cobrança da dívida”, de acordo com a actual redacção e determinava a “paragem do processo de execução fiscal”, de acordo com a redacção anterior).

³⁶ Desde a data em que estiverem reunidos os requisitos da suspensão, ou seja, desde a data em que for prestada garantia ou dispensada a sua prestação, uma vez que só a esta data se verifica a “suspensão da cobrança da dívida”.

– Ao abrigo da redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e, em virtude da revogação do artigo 49.º, n.º 2, da LGT, os efeitos suspensivos previstos nos números 1 e 4 do mesmo normativo, mantêm-se até ao termo do processo a que respeitam.

Sucedem que, à data da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a todos os processos cujo prazo se suspendera ao abrigo do anterior regime e cujo processo de impugnação, reclamação ou recurso tivesse estado parado por mais de um ano por motivo não imputável ao sujeito passivo antes de 1 de Janeiro de 2007, o prazo prescricional tinha retomado a sua contagem, não devendo aplicar-se a nova regra (de suspensão até ao trânsito em julgado). Assim, o prazo de prescrição continua a beneficiar da regra prevista no agora revogado n.º 2 do artigo 49.º da LGT, porque esta operou os seus efeitos integralmente antes da revogação. Também não lhe é aplicável qualquer interrupção superveniente, de entre as elencadas no n.º 1 do artigo 49.º, em virtude do disposto no n.º 3 do mesmo artigo.

CONCLUSÕES

– A prescrição das obrigações tributárias encontra o seu fundamento em razões de certeza e segurança jurídicas e inscreve-se no âmbito das garantias dos contribuintes, motivo pelo qual a alteração das suas regras deve usar de reforçada ponderação, por parte do legislador, nomeadamente sempre que de tal alteração resulte uma extensão do mesmo prazo.

– É de sublinhar que o prazo geral de prescrição das obrigações é de 20 anos, tendo o legislador tributário pretendido (precisamente em nome da certeza e segurança jurídicas e em prol das especificidades da relação jurídico-tributária, que determinam a adequação do prazo *à celeridade da vida económica e as acrescidas necessidades da certeza e segurança jurídicas*) um encurtamento desse prazo, inicialmente fixado em 10 anos e depois reduzido para 8 anos, demonstrando uma evidente intenção de encurtamento do prazo manifestada pelo legislador na lei de autorização que presidiu à publicação da LGT.

– No que respeita aos efeitos das causas suspensivas e interruptivas no decurso do prazo prescricional, é de entender que ambas produzem os seus efeitos típicos, sendo que, no caso da sucessão de regimes relativos à eliminação da regra da degeneração da interrupção em suspensão (em determinados casos), a mesma não afasta a aplicação da regra de que a interrupção apenas tem lugar uma única vez (mesmo que na vigência da lei anterior), hoje consagrada no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, mas já antes defendida como princípio geral pela jurisprudência maioritária dos tribunais superiores que especificamente respeita às causas interruptivas. Devemos ainda considerar que, quer na redacção anterior, quer na actual redacção da norma constante do artigo 49.º da LGT, tais feitos são instantâneos e determinam a abertura de um novo prazo de prescrição, por ser essa a interpretação mais consentânea quer com o espírito quer com a letra da lei, rejeitando-se a tese da “interrupção duradoura” que vem sendo acolhida por parte da doutrina e da jurisprudência.

– No domínio das alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2007, de 29 de Dezembro no artigo 49.º da LGT, estas constituem uma opção legislativa (sem precedente histórico),

evidenciando a intenção de promover o alargamento do prazo de prescrição, não assumida expressamente (na medida em que o prazo de 8 anos se manteve intocado), mas indiscutível.

– O alargamento do prazo prescricional decorre do facto de o actual regime ter mantido a regra de que as causas suspensivas se prolongam até ao trânsito em julgado do processo na sua origem, combinada com o simultâneo desaparecimento da regra de convolação das causas interruptivas em suspensivas por decurso do prazo de um ano de paragem do processo por causa não imputável ao sujeito passivo. Esta situação, não raras vezes, conduzirá a um claro alargamento do prazo de prescrição que decorre da alteração das regras da sua contagem, o que não foi precedido nem acompanhado de quaisquer motivos que hajam determinado o legislador a esta opção. Ou seja, o novo regime traduz-se, de forma absolutamente inédita, numa clara diminuição das garantias dos contribuintes e numa conseqüente redução da certeza e segurança jurídicas (que haviam determinado anteriormente o encurtamento do prazo), sem que tal sacrifício dos princípios mencionados assente em qualquer argumento que não a nova valoração legislativa.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

3.

A “evolução” jurisprudencial sobre prescrição da obrigação tributária

Susana Soutelinho



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

3. A “EVOLUÇÃO” JURISPRUDENCIAL SOBRE PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA *

Artigo escrito para o Livro de Homenagem ao Prof. Dr. José Luis Saldanha Sanches

Susana Soutelinho**

- I. Colocação do Problema
- II. Legislação Aplicável
- III. As decisões do Supremo Tribunal Administrativo
- IV. Conclusões

I. Colocação do Problema

Proponho neste artigo fazer uma breve análise de dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (proferidos em 25/06/2008 e 13/01/2010, pela Secção de Contencioso Tributário, nos processos n.º 415/08 e 1148/09, respectivamente), sobre a aplicação no tempo das normas sobre o prazo de prescrição das dívidas fiscais, com o objectivo de demonstrar que a inflexão jurisprudencial dos tribunais tributários a que temos assistido ao longo dos últimos anos, tem vindo a auxiliar o Estado a cobrar impostos após o prazo que a lei lhe confere para tal¹.

Em causa está a aplicação das normas do Código de Processo Tributário (CPT) e da Lei Geral Tributária (LGT) sobre a prescrição das dívidas tributárias e, em particular, sobre as causas de suspensão e de interrupção do referido prazo.

Tomemos como exemplo uma dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) de 1992.

Sabendo que o IRC é um imposto periódico² e que o facto gerador do imposto se considera verificado no último dia do período de tributação, se o sujeito passivo deste nosso exemplo tiver um período de tributação coincidente com o ano civil, então estamos perante uma dívida constituída em 31/12/1992³.

* SOUTELINHO, Susana – A Evolução Jurisprudencial sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – In org. OTERO, Paulo, ARAÚJO, Fernando, GAMA, João Taborda – Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 445-466.

** Advogada

¹ “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” (Saldanha Sanches, José Luis, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, página 261).

² Sobre a distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única e a consequência desta qualificação na contagem do prazo de prescrição, Nabais, José Casalta, 5.ª Edição, página 53. “O que tem importância, designadamente em sede da contagem dos prazos de caducidade da liquidação e da prescrição da obrigação de imposto, os quais, como consta dos artigos 45.º, n.º 4 e 48.º, n.º 1 da LGT, se contam em termos diferentes consoante estejamos perante impostos periódicos ou perante impostos de obrigação única, pois, enquanto nos primeiros se contam a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos segundos contam-se a partir da data em que ocorreu o facto tributário, com excepção do IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou respectivamente, a exigibilidade do imposto ou do facto tributário.”

³ Cfr. artigos 8º, n.º 9, do CIRC e 48º, n.º 1, da LGT sobre o momento em que se considera verificado o facto gerador do imposto e o momento em que começa a decorrer o prazo de prescrição.

II. Legislação Aplicável

Em 1992, a lei que regia esta matéria era o CPT, em especial o seu artigo 34.º. Ora, de acordo com o disposto no citado normativo:

“1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

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

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

E era apenas isto que se estabelecia quanto ao prazo de prescrição, sua contagem e causas de interrupção. Note-se, portanto, que não se previa qualquer causa de suspensão da prescrição das dívidas tributárias, consagrando-se, contudo, causas de interrupção – a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução.

O novo regime da prescrição, com a entrada em vigor da LGT, em 01/01/1999, trouxe inovações no que respeita ao prazo de prescrição, desde logo com a redução daquele prazo de 10 anos para 8 anos, bem como à forma de contagem do prazo e respectivas causas de suspensão e interrupção. Ainda assim, esta lei nova, como determinava o artigo 3.º do ora revogado CPT, sobre aplicação da lei no tempo, não se aplica imediatamente se existir disposição nesse sentido⁴.

Também a própria lei nova cuja aplicabilidade se discute, a LGT, no n.º 3 do artigo 12.º, acolhe esta regra, dispondo agora em sentido mais amplo e não só sobre a aplicação da lei de processo no tempo, que *“As normas sobre procedimentos e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”*.

Assim sendo, há também que atender ao disposto no artigo 5.º do Decreto-lei que aprovou a LGT e que estabelece que: *“ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil.”* Este último dispõe ser a lei antiga a que rege a matéria do prazo prescricional se, de acordo com a mesma, faltar menos tempo para o prazo se completar, comparado com o prazo novo instituído.

Dúvidas não restam, pois, que seria o CPT a lei aplicável ao caso concreto em análise, já que era esse o bloco jurídico vigente em 1992 e que o prazo de 10 anos aí previsto, contado de acordo com o disposto na norma que aprovou a LGT, ou seja, contado pela forma prevista no

⁴ *“No processo tributário, a lei nova é de aplicação imediata, salvo disposição em contrário, mas não poderá afectar as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”*.

artigo 297.º do Código Civil (CC), completava-se em momento anterior do que aplicando-se o novo prazo mais curto, de 8 anos.

Não se trata, como refere e bem o Supremo Tribunal Administrativo noutra aresto, da aplicação do princípio da lei mais favorável, já que *“a escolha do prazo de prescrição aplicável a dívida de imposto, nascida na vigência de lei depois sucedida por outras duas, todas três fixando prazos diferentes, faz-se de acordo com a regra do artigo 297º nº 1 do Código Civil”,* pois tal princípio *“vigente no direito sancionatório, não rege a matéria da prescrição da dívida tributária”* (cfr. Acórdão de 06/02/2002, proferido no processo n.º 26296).

Também entendeu o STA em acórdão proferido em 13/01/2010, no processo n.º 1148/09 (adiante esta mesma decisão será objecto de análise crítica na parte respeitante à sucessão de leis no tempo), que *“quando se trata de saber qual é a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor da LGT, há que convocar, não a regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12º do Código Civil, mas a regre plasmada no artigo 297º do mesmo Código”*.

III. As decisões do Supremo Tribunal Administrativo

III.I. O primeiro acórdão objecto de análise (proferido em 25/06/2008, no processo n.º 415/08) tem uma característica interessante, contrária ao aristotélico “silogismo lógico”⁵. É que apesar dos factos que serviram de base à decisão do STA conduzirem no sentido da aplicação do CPT, posição que defendo e sustentarei adiante, certo é que o STA decidiu pela aplicação da Lei Geral Tributária, senão vejamos:

“Tratando-se de IRC de 1992, o prazo prescricional de dez anos começou a correr em 1 de Janeiro de 1993 – artigo 34.º do CPT.

Em 12 de Outubro de 2001, a executada deduziu impugnação judicial, o que não só interrompeu a prescrição, como inutilizou todo o prazo anteriormente decorrido – que, pois, nem importa concretizar – artigo 49º da LGT.

Tal impugnação foi julgada improcedente por acórdão do TCAS, de 27 de Fevereiro de 2007, pelo que se recomeça no respectivo trânsito em julgado, a contar o respectivo prazo.

E, em 27 de Fevereiro de 1997, foi instaurada execução fiscal que se mostra ainda pendente, pendência que, todavia, não tem relevância por aquela ser anterior à LGT.

Ora, em tal circunstancialismo fáctico, todas as causas interruptivas e suspensivas produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente.

⁵ Rigorosamente, trata-se de um argumento lógico não válido.

Razão por que todo o período de tempo decorrido para a prescrição está eliminado, só começando a correr novo prazo depois do trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar (artigo 49.º da LGT e 326.º e 327.º, n.º 1, do Código Civil). Cfr. JORGE DE SOUSA, Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre a prescrição da obrigação tributária, ainda inédito.” (sublinhado nosso)

Em face do teor da decisão, a posição do Supremo Tribunal Administrativo, neste caso concreto, permite que, a um prazo iniciado (01/01/1993), na vigência do CPT⁶, e cuja contagem se prolonga atingindo a vigência de uma outra lei, a LGT⁷, esta lei nova aplica-se apenas para efeito das causas de interrupção e suspensão da prescrição, apesar de se aplicar a lei anterior para efeitos de delimitação do prazo (que é o mais longo).

No caso concreto do acórdão em apreço, estas conclusões parecem aplicar-se mesmo que seja menor o tempo que faltaria para se verificar a prescrição de acordo com a lei antiga - em flagrante contradição com o que dispõe o artigo 297.º do CC – aplicável por remissão expressa do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT e que dispõe que “Ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297º do Código Civil”.

Não houvera tal remissão, a norma de aplicação da lei no tempo aplicável às normas tributárias seria a prevista no n.º 1 do artigo 12.º da LGT⁸, sob a epígrafe “Aplicação da lei tributária no tempo” e não, seguramente, a norma do artigo 12.º do Código Civil.

Mas uma dúvida permanece, quando prescreveria, em termos abstractos, ou seja, sem contar com eventuais interrupções e suspensões do prazo, a dívida de IRC de 1992? Em 2007, 8 anos após a entrada em vigor da LGT, ou em 2003, 10 anos contados do início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, de acordo com o disposto no CPT?

Por outro lado, sempre se diga que a decisão em apreço lança mão de normas gerais sobre interrupção da prescrição (constantes dos artigos 326.º e 327.º n.º 1, do Código Civil), que não se aplicam ao prazo de prescrição de dívidas tributárias, por existirem normas especiais que regulam as causas de interrupção das dívidas tributárias⁹.¹⁰

⁶ Que estabelecia um prazo de prescrição de 10 anos.

⁷ Que estabelece um prazo de prescrição de 8 anos.

⁸ “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”.

⁹ Conforme refere Oliveira Ascensão, em O Direito, Introdução e Teoria Geral (página 528, 13ª Edição), “Uma regra é especial em relação a outra quando, sem contrariar substancialmente o princípio naquela contido, a adapta a um domínio particular” podendo a especialidade ser “característica de todo um ramo do direito [que é o caso do direito tributário], de institutos jurídicos ou de disposições particulares”.

¹⁰ Também no sentido da aplicação das normas especiais sobre prescrição tributária e não das normas gerais sobre prescrição de outros créditos, conclui Benjamim Silva Rodrigues: “Sendo o tributo – imposto ou taxa – uma prestação pecuniária que é imposta pela lei tributária apenas para permitir a satisfação das necessidades financeiras do credor tributário e a prossecução dos fins públicos que estão a seu cargo, jamais se poderá admitir que o sujeito activo possa dispor, fora dos quadros da lei, da relação tributária. Nesta perspectiva, os direitos de receber as respectivas prestações pecuniárias nunca seriam por natureza prescritíveis. A prescrição só se aceita enquanto expressamente prevista pela lei tributária. Por esta razão, será de excluir a aplicação de todas as normas de outros ramos de direito, mormente o civil, que tenham como fundamento a possibilidade de renúncia ou

Ora, o facto de no CPT só estarem previstas algumas causas de interrupção da prescrição e na LGT terem vindo a ser inseridas novas causas de interrupção (como a citação) e de suspensão (como o pagamento em prestações legalmente autorizadas), tal não me parece justificar a aplicação das normas gerais do Código Civil de que o acórdão se socorre para integrar as eventuais lacunas do regime da prescrição das dívidas tributárias.¹¹

E é assim, porque o n.º 4 do artigo 11º da LGT determina que *“as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”* Conforme refere Benjamim Silva Rodrigues *“Se ao intérprete é facultado determinar o sentido normativo carreado pelo preceito legal, podendo chegar, em confronto com o seu texto, a diferentes resultados, - a uma interpretação declarativa, extensiva, restritiva, revogatória ou ab-rogante ou enunciativa – já lhe é proibido proceder, todavia, à integração de quaisquer lacunas que venha a detectar neste tipo de normas”*.¹²

Com efeito, como referem Benjamim Rodrigues, Diogo Leite de Campos e Jorge Lopes de Sousa, em anotação à Lei Geral Tributária, comentada e anotada (pág. 215, 3ª edição) *“a prescrição explica-se por razões de certeza, segurança e de paz jurídica”*¹³ e *“está sujeita ao princípio da legalidade tributária da reserva da lei formal, como garantia dos contribuintes em matéria de impostos (n.º 2 do artigo 103º da C.R.P.). (...) Daqui resultará a proibição da aplicação analógica das normas reguladoras da prescrição. Assim, não se poderão invocar normas como as dos artigos 323º a 327º do Código Civil, ou defender a aplicação directa, com base na analogia, do artigo 297º do C. Civil. Embora haja um princípio geral de Direito no sentido do disposto no artigo 297º.”*

Não faria qualquer sentido que o legislador tributário tivesse, por um lado, expressamente submetido as garantias dos contribuintes e os prazos de prescrição ao princípio da legalidade tributária¹⁴, mas por outro lado, permitisse a aplicação retroactiva de uma lei que, não estando em vigor à data do facto tributário, iniciou a sua vigência antes de decorrido na sua totalidade

desinteresse pelo crédito.” A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 264.

¹¹ *“Pese embora essa actividade esteja racionalmente subordinada a princípios axiológico-jurídicos, como o da aedem ratio, a integração de lacunas envolve sempre a criação pelo intérprete de um comando ou norma jurídica a partir de outra ou outras do sistema. Ora, é esta criação que o princípio da legalidade tributária não consente, por a ter reservado para o legislador parlamentar ou para o Governo agindo sob autorização da Assembleia da República”,* Benjamim Silva Rodrigues, A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 267.

¹² A Prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 266.

¹³ Também neste sentido, Rafael Calvo Ortega: *“El plazo de prescripción há ido históricamente reduciéndose en parte por los mayores poderes efectivos de la Administración, por los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria y por necesidades del tráfico jurídico.”*, in Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributário, 10ª edição.

¹⁴ Cfr. artigo 8º da 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 contra-ordenações 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.”

o prazo de prescrição (no exemplo que temos vindo a analisar tinham decorrido 6 anos do prazo de 10 anos previsto no CPT) e estabeleceu novas causas de interrupção e suspensão desse prazo, o que significa, na prática, uma extensão do prazo de prescrição.

Também é de afastar a hipótese de o legislador constitucional e tributário ter protegido, como vimos, a matéria da prescrição, mas conceder na aplicação analógica¹⁵ de causas de interrupção e suspensão da prescrição, que não estavam em vigor no momento em que se verificou o facto tributário, pelas mesmas razões de certeza e paz jurídicas que justificam a própria figura da prescrição das dívidas.

Ao submeter o regime da prescrição da obrigação tributária ao princípio da legalidade tributária¹⁶ o legislador fiscal conferiu-lhe dignidade semelhante à matéria de criação de impostos (onde se incluem as normas de determinação da incidência, das taxas, dos benefícios fiscais, das garantias dos contribuintes) e da liquidação e cobrança dos impostos, que já estavam consagradas no princípio constitucional da legalidade dos impostos (cfr. artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa¹⁷).¹⁸

Tal só pode significar que as normas reguladoras da prescrição, matéria de direito substantivo - pois não estamos perante normas de processo ou procedimento, de aplicação imediata - que se integram nos elementos essenciais do imposto, só podem aplicar-se (salvo a excepção decorrente da aplicação do artigo 297.º do Código Civil) a factos posteriores à sua entrada em vigor.¹⁹

Acresce que a *ratio legis* da norma de encurtamento do prazo²⁰ estabelecido na LGT, de 10 para 8 anos, assim como da norma remissiva constante do já citado artigo 5.º do Decreto-Lei

¹⁵ “A proibição da aplicação analógica das normas compreendidas no princípio da legalidade tributária está consagrada no artigo 11º, n.º 4 da Lei Geral Tributária.

Esta proibição já era pacificamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência, embora a sua justificação variasse se ouvissem algumas, muito escassas vozes críticas.”, Leite de Campos, Diogo, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, página 24.

¹⁶ Princípio que “tem na base a ideia de autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, uma ideia que remonta à Idade Média e que tem expressão em numerosos documentos medievais entre os quais é de destacar a célebre Magna Carta Libertatum inglesa, em que muito claramente se (re)afirmou aquela ideia que veio a ter uma das suas mais significativas expressões no conhecido princípio da no taxation without representation.”

¹⁷ “1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

¹⁸ Segundo Saldanha Sanches, José Luis, Manual de Direito Fiscal, página 118, 3ª edição, haveria até normas sobre liquidação e cobrança que poderiam não estar debaixo do chapéu da reserva de lei, o que não sucedia com a prescrição: “Se é certo que os prazos de prescrição e de caducidade, como normas que delimitam poderes da Administração Fiscal em relação aos direitos dos contribuintes, poderão ser objecto de reserva de lei, já o mesmo não tem necessariamente de acontecer com todas as normas de liquidação ou cobrança.”

¹⁹ Neste sentido, Benjamim Rodrigues, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, página 270.

²⁰ Sobre a *ratio legis* desta norma de encurtamento do prazo de prescrição, veja-se o acórdão do STA, de 27/06/2007, proferido no processo n.º 433/07: “Para determinar se a lei aplicável é o CPT ou a LGT a mais não há que atender: o artigo 297º, n.º 1 do Código Civil estabelece, como regra, a aplicação do novo prazo, ressalvando aqueles casos em que o devedor sairia prejudicado, ou seja, aqueles em que da aplicação do novo prazo, mais curto, resultasse um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga. A razão, como mostram a doutrina e a

n.º 398/98, de 17/12, que nitidamente apontam no sentido da aplicação da norma da qual resulte mais rapidamente o decurso do prazo de prescrição²¹, é claramente contrária a uma aplicação conjugada de normas no sentido de estender o prazo de prescrição, como faz o acórdão em apreço, utilizando a norma que em termos teóricos estabelece um prazo mais curto, mas que na prática alarga o prazo.

Tendo em conta tudo o que se expôs o cálculo parece-me simples. Se o facto tributário se verificou em 31/12/1992, começa a contar-se desde o início do ano seguinte (cfr. n.º 1 do artigo 34.º do CPT), pelo que o prazo mais longo, de 10 anos, termina em 01/01/2003, sendo que o prazo mais curto de 8 anos (mas que só pode começar a contar-se após a entrada em vigor da LGT, i.e., 01/01/1999), termina em 01/01/2007, logo aplica-se o prazo mais longo, que termina em primeiro lugar, o do CPT.

III.II. O segundo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (proferido em 13/01/2010, no processo n.º 1148/09), versa sobre a matéria da sucessão de leis no tempo, no que respeita à prescrição, pelo que é sobre tal que incidirão os meus comentários. Vejamos a parte dispositiva da sentença:

“Deste modo, as questões que se colocam traduzem-se no seguinte:

- *Saber se o nosso sistema jurídico permite a aplicação de várias normas compreendidas em diferentes diplomas (lei antiga e a lei nova), nomeadamente de normas que não estavam em vigor à data da verificação do facto gerador de imposto, ou se impõe, antes, a aplicação em bloco de apenas uma dessas leis;*
- *Saber se, no caso de sucessão de várias causas interruptivas do prazo de prescrição, todas elas produzem esse efeito sobre o prazo prescricional ou se deve dar-se apenas relevância à que se verificar em primeiro lugar.*

Começemos pela análise da primeira questão.

Como se sabe, o problema da sucessão de leis no tempo tem de ser resolvido, em primeiro lugar, através das normas de direito transitório especial (normas da lei nova que disciplinem a

jurisprudência é simples: se o legislador entendeu encurtar o prazo, é porque considerou excessivo o anterior – daí que o prazo mais curto se aplique à dívida cujo prazo já esteja em curso. Mas, para que assim não se aplique retroactivamente a lei, defraudando o credor, que não podia contar com o encurtamento do prazo, o novo só começa a correr com a vigência da lei que o consagra. Por outro lado, para que também o devedor não saia prejudicado, garante-se-lhe que nunca da aplicação da lei nova resultará um prazo mais extenso do que o fixado na lei antiga.

Não há, pois, que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova, para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido. Se, de acordo com o mecanismo do artigo 279º do Código Civil, a lei nova for a elegível, há que aplicá-la, sem mais”.

²¹ Neste sentido, Benjamim Rodrigues, ob. cit. “o estabelecimento de um prazo mais curto para a arrecadação dos impostos revela apenas que o legislador entende que o contribuinte deve ser deixado em paz mais cedo a partir daí, mas já não que esteja a dispensar a cobrança dos ainda devidos de acordo com a lei antiga, até porque o poder/dever administrativo de cobrança e assunção dos encargos com a satisfação das necessidades públicas, fundada na sua provável arrecadação, não deixam de assentar na mesma lei.”

sua aplicação no tempo), depois pelas normas de direito transitório sectorial (normas que regulam a aplicação no tempo das leis sobre certa matéria) e, finalmente, pelas normas de direito transitório geral (que definem o modo de aplicação no tempo da generalidade das leis, independentemente da matéria sobre que versam) como é o caso da norma ínsita no artigo 12º do Código Civil.

O diploma que aprovou a Lei Geral Tributária (Dec. Lei n.º 398/98, de 17.12) indica a data da entrada em vigor dessa Lei (art.º 6.º) e contém nos seus artigos 3.º e 5.º algumas normas de direito transitório formal e material que disciplinam a aplicação no tempo da LGT quanto às matérias aí concretamente especificadas, designadamente no que toca ao prazo de prescrição (que a LGT encurtou para 8 anos), dispondo que a ele se aplica o preceituado no artigo 297.º do Código Civil (n.º 1 do art.º 5.º).

Por conseguinte, embora a lei aplicável ao prazo de prescrição seja, em regra, a fixada na lei vigente à data da constituição da respectiva obrigação tributária, quando esse prazo se encontra em curso à data da entrada em vigor da LGT há que aplicar a regra contida no artigo 297.º do C. Civil, que dispõe que a lei que estabelecer 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 (n.º 1); e que a lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial (n.º 2).

Esta regra constitui um desvio à regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12º do Código Civil, mas é explicado por evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, pois que se trata, como refere o Ilustre Juiz Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas”, Áreas Editora”, «de uma restrição explicada por evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, pois o encurtamento do prazo, se fosse contado desde o momento que a lei nova indica como sendo o do início da prescrição, provocaria imediatamente a prescrição de todas as dívidas relativamente às quais já tivesse decorrido mais tempo do que o previsto na nova lei, frustrando as expectativas dos credores que sabiam ainda dispor de algum tempo para diligenciarem no sentido de cobrarem as suas dívidas».

Todavia, apesar de a escolha do prazo de prescrição aplicável à dívida tributária nascida na vigência do CPT e que persista à data da entrada em vigor da LGT, tenha de ser feita em harmonia com a regra do art.º 297.º n.º 1 do C. Civil, já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação no tempo das normas tributárias nos seguintes termos: ... [não se reproduz o artigo transcrito no acórdão] ... Tal norma limita-se, ao fim e ao cabo, a reafirmar a princípio geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12º do C. Civil, de que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, a explicitar o princípio constitucional da irretroactividade dos impostos constante do artigo 103.º da Constituição, e a renovar os princípios gerais da

aplicação das leis relativas ao procedimento e ao processo. Mas porque essa norma não regula todas as hipóteses de direito transitório tributário, ter-se-á de convocar, para todas aquelas situações que não encontrem nela previsão, o princípio geral constante do artigo 12.º do C. Civil.

Deste modo, e sabido que normas tributárias não são apenas as que definem os factos tributários, mas também as que disciplinam o regime da prescrição das obrigações que emergem desses factos tributários, designadamente as que prevêm causas de interrupção e suspensão dessa prescrição, impõe-se aplicar a regra ínsita no art.º 12.º da LGT e, subsidiariamente, o princípio geral contido no art.º 12.º do CC, da aplicação prospectiva da lei – a lei só dispõe para o futuro.

Com efeito, o mencionado preceito do Código Civil dispõe do seguinte modo: ... [não se reproduz o artigo transcrito no acórdão] ... Deste preceito, tal como do artigo 12º da LGT, retiram-se, pois, dois princípios basilares: o da não retroactividade da lei e o da sua aplicação imediata. Ou seja, a lei nova só tem, em princípio, eficácia para o futuro, apresentando, como regra, eficácia prospectiva.

(...)

Em consonância com o que acaba de se expor, podemos fixar o seguinte entendimento: se a nova regulamentação legal se prende com qualquer facto produtor de certo efeito, ela tem, tão só, aplicação aos factos novos; já se a nova regulamentação se conexas apenas ao direito, sem referência ao facto que lhe deu origem, então a lei nova aplica-se às relações jurídicas já constituídas que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Nesta conformidade, as normas de natureza substantiva contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos já consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, como é o caso da maior parte das obrigações tributárias, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só as relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

Donde decorre que é perfeitamente possível, no nosso sistema jurídico, aplicar normas tributárias compreendidas em diferentes diplomas (lei antiga e a lei nova) a uma relação ou situação jurídica de natureza tributária duradoura, não podendo o efeito imediato da lei nova ser considerado, em tais situações, como representado um efeito retroactivo”.²²

Quanto à resposta à primeira questão colocada pelo acórdão, ou seja, a de saber se o nosso sistema jurídico permite a aplicação de várias normas compreendidas em diferentes diplomas (lei antiga e lei nova), nomeadamente de normas que não estavam em vigor à data da verificação do facto gerador de imposto, ou se impõe, antes, a aplicação em bloco de apenas uma dessas leis, para solucionar uma questão como a que foi colocada ao Supremo Tribunal

²² Cfr. acórdão da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 1148/09, em 13/01/2010.

Administrativo, de saber se uma dívida tributária prescreveu ou não, julgo que devemos fazer apelo às regras sobre aplicação, interpretação e sucessão de normas em matéria tributária, havendo. Estamos perante uma situação habitualmente designada como concorrência de normas no tempo ou eficácia inter-temporal de normas.

Entendo que a conclusão tem de ser a da aplicação em bloco de apenas uma das leis, ou a nova, ou a antiga, e não de um “*mix de normas*” que tem como único propósito prolongar um prazo que o legislador entendeu, expressamente, encurtar, desde a vigência do Código do Processo das Contribuições e Impostos, em que o prazo de prescrição era de 20 anos, passando pelo Código de Processo Tributário, que reduziu o prazo para 10 e, posteriormente a Lei Geral Tributária para 8 anos.

Como vimos o legislador tributário, atendendo à importância de que se reveste a figura da prescrição das dívidas tributárias²³, teve a preocupação de criar normas de direito transitório, ao alterar o prazo de prescrição de 10 para 8 anos²⁴. O que pretendia o legislador assegurar?

A solução para esta questão passa necessariamente pela qualificação das normas sobre a prescrição como normas substantivas que integram o conceito de imposto²⁵, por um lado, e que delimitam os poderes da Administração Fiscal em relação aos direitos dos contribuintes, por outro, tratando-se, assim, de normas que contendem com as garantias dos contribuintes.

O que é difícil, senão impossível, é destrinçar qual a parte das normas sobre prescrição que contende com as garantias dos contribuintes e qual a parte que não contende, pois julgo que uma norma sobre prescrição, quer aquela que fixa o número de anos, quer aquela que estabelece o momento do início da contagem, quer, por fim, aquela que estabelece as causas de interrupção e suspensão da contagem, têm todas elas a mesma relevância e a mesma capacidade para interferir com as garantias dos contribuintes.

São questões já colocadas ao Tribunal Constitucional, mas que não foram objecto de decisão, como se verifica pela decisão sumária de não conhecimento do recurso, que se transcreve parcialmente para demonstrar que se trata de um recurso assente em motivação semelhante àquela que defende Benjamim Silva Rodrigues e que temos vindo a adoptar neste artigo²⁶.

²³ “A prescrição das obrigações tributárias foi sempre admitida como instituto geral do direito tributário, ao contrário do que aconteceu com a caducidade do direito de liquidação que era ignorada, com essa dimensão geral, no direito aduaneiro não comunitário”. Benjamim Rodrigues, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, página 268.

²⁴ Não o fez na redução operada pelo artigo 34º do CPT, aquando da revogação do CPCI, o que fez com que esta questão fosse várias vezes levada ao conhecimento do Supremo Tribunal Administrativo, mas emendou a mão ao inserir uma disposição de direito transitório na LGT.

²⁵ “Integrando-se a prescrição nos elementos essenciais do imposto, o seu prazo há-de ser, em regra, aquele que está fixado na lei reguladora de tais elementos essenciais à data da constituição da obrigação tributária.” Trata-se de “um simples postulado dos princípios da legalidade tributária e da não retroactividade da lei fiscal de que resulte, por qualquer modo, uma obrigação de pagamento de imposto onde ele não existia”. Benjamim Silva Rodrigues, A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 270.

²⁶ “I. Relatório.

1. Nos presentes autos, vindos do Supremo Tribunal Administrativo, em que é recorrente e é recorrida a FAZENDA PÚBLICA, foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), do acórdão daquele Tribunal de 13 de Janeiro de 2010.

Este crivo era deveras importante para afastar a dúvida sobre a inconstitucionalidade da aplicação retroactiva das normas sobre prescrição a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, bem como da interpretação conjunta de normas da LGT e do CPT para obter um prolongamento do prazo de prescrição não previsto pela lei, que consubstancia violação do princípio da separação de poderes e ainda o princípio da proibição da retroactividade das leis em matéria tributária, ambos constitucionalmente previstos.

Com efeito, a alteração do prazo de prescrição pode obter-se de várias formas, quer alargando o prazo de prescrição propriamente dito, quer aumentando as situações de interrupção ou suspensão, pelo que não vejo razão para sustentar a tese defendida no acórdão do STA de 13/01/2010, no sentido de aplicar a norma do Código Civil (artigo 12^o), ao invés da norma especial sobre aplicação da lei tributária no tempo e a disposição de direito transitório.

Isto leva-nos à próxima questão a que o acórdão ora em apreço pretendeu dar resposta, ou seja, saber se, no caso de sucessão de várias causas interruptivas do prazo de prescrição, todas elas produzem esse efeito sobre o prazo prescricional ou se deve dar-se apenas relevância à

2. *A recorrente reclamou judicialmente do despacho do Chefe de Serviço de Finanças do Montijo que indeferiu pedido de reconhecimento da prescrição sobre o acto de liquidação adicional com referência ao IRC de 1994.*

Por sentença de 25 de Setembro de 2009, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada julgou totalmente improcedente a reclamação. Desta sentença foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, ao qual foi negado provimento pelo acórdão agora recorrido.

3. *Foi então interposto recurso para o Tribunal Constitucional, por se «(...) entender que, conforme suscitado no recurso interposto para o Supremo Tribunal Administrativo, a interpretação acolhida por este Tribunal das disposições conjugadas previstas no artigo 34^o do Código de Processo Tributário, na alínea a) do n.º 2 do artigo 8^o e nos artigos 48^o e 49^o da Lei Geral Tributária na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, e ainda no artigo 297^o do Código Civil são contrárias ao disposto no n.º 2 do artigo 103^o da Constituição da República Portuguesa, assim como tal conjugação de normas viola o princípio da separação de poderes».*

4. *Face ao teor deste requerimento, a recorrente foi convidada, ao abrigo do n.º 6 do artigo 75^o-A da LTC, a indicar, com precisão, a(s) norma(s) cuja apreciação pretendia e a(s) norma(s) ou princípio(s) constitucional(is) que considera violado(s).*

Respondeu nos seguintes termos:

«1. De acordo com o entendimento da ora Recorrente, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Janeiro de 2010, acolhe e procede a interpretação contrária à Constituição. No processo em causa, a questão jurídica subjacente respeita a verificação ou não da prescrição relativa a dívida fiscal referente ao exercício de 1994.

O problema jurídico subjacente respeita pois à sucessão/aplicação de leis no tempo.

2. *Pelo que, a Recorrente deverá, em conformidade, identificar todas as normas que, à luz deste específico problema da sucessão de várias leis/regimes no tempo, foram acolhidas por tal interpretação inconstitucional.*

Assim como as normas constitucionais violadas por tal interpretação.

3. *Assim sendo, a um facto tributário ocorrido ao abrigo do Código de Processo Tributário, o referido Acórdão aceita a aplicação de normas previstas em diploma não vigente no momento da verificação daquele facto, ou seja, da Lei Geral Tributária. Fá-lo ao abrigo das normas gerais de aplicação das leis no tempo previstas no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (que aprova a Lei Geral Tributária), no artigo 12.º da Lei Geral Tributária e nos artigos 12.º e 297.º do Código Civil. E, em especial, aplica ao caso concreto, também em virtude de tal interpretação, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária, em especial o n.º 1, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, o n.º 3, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, e o n.º 4.*

4. *Em suma, a interpretação que se sanciona no presente recurso, por contrária à Constituição, e respectiva aplicação ao concreto é pois a interpretação conjugada de todas aquelas normas.*

5. *Tal interpretação viola o disposto no n.º 2 do artigo 103.º – Princípio da irretroactividade da lei fiscal – (então artigo 106º) assim como o princípio da separação de poderes previsto no artigo 2º, ambos da Constituição da República Portuguesa».*

(...)

III. Decisão

Pelo exposto, decide-se, ao abrigo do disposto no artigo 78^o-A, nsº 1 e 2, da LTC, não tomar conhecimento do objecto do presente recurso”.

que se verificar em primeiro lugar, importa analisar a evolução (não necessariamente em sentido ascendente) das decisões dos tribunais nesta matéria, mas também as alterações a que foram sujeitas as normas que regulam as causas de suspensão e interrupção da prescrição.

Vejamos a inflexão jurisprudencial sobre este tema. Inúmeros acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul e Norte e do Supremo Tribunal Administrativo concluíram que na vigência do CPT só havia lugar para uma causa interruptiva da prescrição, ou melhor, havendo várias, só se dava relevância àquela que ocorresse em primeiro lugar:

*“Nos termos do art. 34.º, n.º 3, do CPT, a **prescrição** das obrigações tributárias interrompe-se com a instauração da execução fiscal e/ou da impugnação, mas o efeito interruptivo derivado da instauração cessa com o facto de o processo executivo estar parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, passando a somar-se para o efeito da **prescrição** o tempo decorrido até à data da instauração ao tempo que sucedeu ao termo daquele prazo de mais de um ano.*

*Sendo o dies a quo do prazo prescricional 1 de Janeiro de 1992, tendo a execução fiscal e a impugnação sido instauradas em 1997 e tendo estado parados por mais de um ano ocorreu a **prescrição** da obrigação tributária.*

*E porque a lei não prevê interrupções **sucessivas** da **prescrição**, deve somar-se todo o tempo que decorrer após o período de um ano de processo parado com o período que tiver decorrido até à data da autuação, não podendo o prazo interromper-se de novo, designadamente por efeito da dedução de oposição à execução fiscal, facto que a lei nem sequer prevê como interruptivo da **prescrição** (cfr. artº 34º n.º 3 do CPT).²⁷*

“I – A reclamação a que se refere o artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, antes tratada no artigo 355º do Código de Processo Tributário como recurso judicial, não é a reclamação a que o artigo 34º nº 3 do Código de Processo Tributário atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, tal como faz hoje o artigo 49º nº 1 da Lei Geral Tributária.

II – O prazo de prescrição que, interrompido, volta a decorrer, flui sem mais interrupções, não sendo sensível à ocorrência de novos factos a que a lei atribuiu efeito interruptivo.

III – O prazo de prescrição, no regime do Código de Processo Tributário, começa a correr no início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário; o prazo de caducidade do direito à liquidação, no mesmo regime, depende da natureza do imposto – de obrigação única ou periódica –, classificação esta sem relevância prescricional.”²⁸

²⁷ (Cfr. acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14/10/2003, proferido no processo n.º 179/03).

²⁸ (Cfr. acórdão da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 09/08/2006, proferido no processo n.º 808/06).

Tendo o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, com o mesmo juiz relator, o Conselheiro Baeta de Queiroz, um ano volvido, decidido em sentido diametralmente oposto, senão vejamos:

“I – Sucedendo-se no tempo vários dos factos elencados no artigo 34º nº 3 do Código de Processo Tributário como interruptivos da prescrição, não pode atender-se apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de, deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela.

II – Achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido.

*III – Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito”.*²⁹

Esta alteração do sentido da jurisprudência, que é aliás explicada pela Conselheira Dulce Neto³⁰ veio a revelar-se contrária à intenção do legislador. Com efeito, a citada maioria da jurisprudência que defendia que “a lei não quer interrupções sucessivas” estava, aparentemente, mais próxima da *ratio legis* da norma, já que em Janeiro de 2007, entra em

²⁹ (Cfr. acórdão de 24/10/2007, proferido no processo n.º 244/07).

³⁰ “Durante algum tempo a jurisprudência dominante defendeu que o prazo de prescrição se interrompia uma única vez com a ocorrência do primeiro acto interruptivo e que uma vez cessado o seu efeito não havia que relevar factos posteriores, capazes, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição cfr. a título exemplificativo, o acórdão do STA proferido em 12/12/2006, no recurso n.º955/06., enquanto uma posição minoritária defendia que perante uma sucessão de diversas causas interruptivas o prazo de prescrição se devia contar a partir do acto interruptivo ocorrido em último lugar cfr. o acórdão do TCA Norte proferido em 03.02.2005, no recurso n. 136/04. Todavia, após os acórdãos proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em 24/10/2007, no recurso n.º 244/07 e em 28/05/2008 no recurso n.º 840/07, a posição jurisprudencial firmou-se e pacificou-se no sentido de que ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT (introduzida pelo art.º 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12), devem todas elas ser consideradas, desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

Assim, e como sobressai da doutrina espelhada no primeiro desses acórdãos, caso se sucedam no tempo vários factos interruptivos da prescrição, não se pode atender apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de, deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela. Mas achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido. Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito.

Pela nossa parte não vemos razão para nos afastarmos dessa corrente jurisprudencial, que actualmente é pacífica neste Supremo Tribunal, até porque a redacção actual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção opera uma única vez, só se aplica aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

Sufragamos, pois, inteiramente, a doutrina acolhida nesses acórdãos e em todos aqueles que se lhe seguiram cfr., a título exemplificativo, os acórdãos proferidos pelo STA em 7/05/2008 e em 12/08/2009, nos recursos n.º 57/08 e 748/09, respectivamente.

E que encontra apoio na posição expressa por JORGE LOPES DE SOUSA no seu “Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado”, ano 2007, II Vol. pág. 198, quando afirma que “se for praticado um novo acto interruptivo ... , será com base em qualquer destes actos que se apreciará, autonomamente se decorreu o prazo de prescrição, não se podendo considerar decorrido esse prazo se, à face de qualquer dos actos interruptivos, ele não se puder considerar esgotado. Esta é uma conclusão que se extrai com alguma segurança, pois se a lei atribui a vários actos efeito interruptivo autónomo e não afasta a possibilidade da sua cumulação, a ilação lógica a retirar é reconhecer o efeito que cada um tem (inclusiveamente o suspensivo quando é este aquele que acaba por ter) quando o seu âmbito de aplicação não se sobreponha.” (Cfr. acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo tribunal Administrativo, de 13/01/2010, proferido no processo n.º 1148/09).

vigor a nova redacção do n.º 3 do artigo 49º da LGT, que vem expressamente determinar que *“a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”*.

Curiosamente, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão relatado pela mesma Juiz Conselheira Dulce Neto, que defende a aplicação conjunta das normas do CPT e da LGT, concomitantemente, para com umas fixar o prazo de prescrição e com outras a forma da sua contagem, i.e., as causas de interrupção e suspensão, assume a relevância destas normas:

*“IV – O estabelecimento de causas de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, por contender com garantias dos contribuintes, inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, tendo as respectivas normas de estar contidas em lei formal da Assembleia da República ou em Decreto-Lei do Governo na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito.”*³¹

Sobre a disparidade das decisões dos Tribunais superiores sobre esta questão e, em particular sobre aquelas que concedem numa aplicação sucessiva e potencialmente infinita de causas de suspensão e interrupção do prazo de prescrição, sem qualquer tecto máximo, para além de todo o que já expusemos só podemos considerar que essa tese colide frontalmente com todos os princípios constitucionais que regem o direito tributário e, bem assim, com a própria *ratio legis* do encurtamento do prazo de prescrição, já que concede no seu prolongamento *ad aeternum*.

Também a legislação tem evoluído, vigorando neste momento a norma constante do artigo 49º da LGT, com a seguinte redacção:

“1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – Revogado³²

*3 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.*³³

*4 – O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.”*³⁴

A redacção anterior dispunha que:

³¹ (Cfr. acórdão proferido pela 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, em 18/11/2009, no processo n.º 629/09).

³² Revogado pelo artigo 90º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

³³ Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

³⁴ Aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

“1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – 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 à data da autuação.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.”³⁵

E a redacção inicial deste artigo da LGT, aprovada pelo Decreto-lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro, determinava que:

“1 – A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – 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 tiver decorrido após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.”

Já a norma sobre interrupção do prazo de prescrição do CPT (já que, como vimos, não estava prevista nenhuma causa de suspensão), durante toda a sua vigência, teve a seguinte redacção:

“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.”

O que podemos concluir da evolução das normas sobre interrupção e suspensão agora em apreço vai no mesmo sentido de tudo o que dissemos até aqui. O legislador pretendeu tratar o instituto da prescrição das dívidas tributárias (no seu todo e não apenas no que respeita ao prazo) com a dignidade de um instituto geral do direito tributário, sujeito ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal. As consequências são óbvias: i) as normas transitórias especialmente previstas para a sucessão das regras sobre prescrição no tempo devem prevalecer sobre as regras gerais, designadamente sobre o Código Civil; ii) é vedada a integração de lacunas por analogia nesta matéria; iii) é vedada a aplicação retroactiva de normas que tenham como efeito o de “criar” um dever fiscal, com referência a factos

³⁵ Lei n.º 100/99 de 26 de Julho.

tributários anteriormente ocorridos, que não existia no momento em que ocorreram tais factos tributários.³⁶

IV. Conclusões

Entendo que as conclusões a retirar sobre tudo o que foi dito até aqui são duas:

- i) Os dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo analisados fazem uma errada interpretação das normas sobre aplicação da lei tributária no tempo, em especial da norma de direito transitório constante do artigo 5º do Decreto-lei que aprovou a LGT; e
- ii) As soluções concretas que apontam, resultam da interpretação e aplicação de normas em sentido contrário aos princípios da proibição da retroactividade da lei fiscal e da separação de poderes, previstos no artigo 103º, n.º 3 e 2º da CRP.

³⁶ Conforme nota Benjamim Silva Rodrigues “a solução constitucionalmente adequada só poderá ser a de conferir às dívidas já constituídas o mesmo tratamento das que se constituirão sob a vigência da nova lei ou seja, a da aplicação imediata do novo prazo mais curto, situando, porém, o seu início na data de entrada em vigor da nova lei (aplicação da lei para o futuro), a não ser que o prazo previsto na lei antiga se consuma em primeiro lugar. Esta Ressalva (...) impõe-se, igualmente, por força do respeito devido ao princípio da igualdade tributária (para obstar a que os impostos do mesmo tipo, ainda não prescritos, relativos a factos tributários anteriores à nova lei, acabassem por ser sujeitos a prazo mais longo do que o estabelecido na lei antiga só pelo facto de ter sido publicada uma nova lei) e aos princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica iminentes ao Estado de Direito.” (ob. cit.)

4.

A prescrição da obrigação tributária

Serena Cabrita Neto



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

4. A PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA*

Serena Cabrita Neto**

1. O conceito de prescrição
2. Enquadramento legal
 - 2.1. Prazos
 - 2.2. Início da contagem
3. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição
 - 3.1. Regimes de interrupção da prescrição
 - 3.2. Regimes de suspensão da prescrição
4. Do conhecimento da prescrição
5. Reflexões/sugestões

1. O conceito de prescrição

Enquanto a *caducidade* extingue o direito da Administração Tributária de poder liquidar o tributo, por seu turno o instituto da *prescrição* consiste na extinção do direito, que assiste ao Estado, de exigir determinada dívida tributária ao contribuinte ou a um outro responsável tributário.

A prescrição tem, em termos gerais, na sua base, o interesse da certeza e segurança jurídica, encontrando aquele igualmente fundamento na negligência do credor – ainda que não seja culposa. Busca-se uma razoabilidade entre o tempo em que a Administração pode cobrar certa dívida e o tempo que pode durar uma obrigação no foro tributário, sem infringir as garantias conferidas aos contribuintes e respeitando o princípio da legalidade tributária e da reserva de lei formal, previstos no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Assim, sem prejuízo das exceções legalmente previstas, quando decorrido o prazo de prescrição, dar-se-á a extinção do direito de se poder exigir a dívida tributária ao seu devedor. O tema do prazo da prescrição será tratado no ponto seguinte, mas adianta-se que, em diversas situações, foi necessário legislar no sentido do alargamento do prazo de prescrição, seja em razão da falta de meios dos serviços para cobrar as dívidas acumuladas, seja pela necessidade de acomodar os efeitos das múltiplas causas de suspensão e de interrupção sobre sua contagem. Também já assistimos a encurtamentos de prazos, destacando-se aqueles promovidos quer pela entrada em vigor da Lei Geral Tributária e aqueles promovidos pela entrada em vigor do Código Contributivo¹.

Noutra perspetiva, importa sublinhar que a prescrição abrange as “dívidas tributárias”, os juros compensatórios e os juros moratórios, estando excluídos destas regras as coimas, as dívidas de natureza não tributária e as dívidas à segurança social.

* * Este texto está também publicado no e-book “[Execução Fiscal](#)”, disponível [aqui](#).

* Advogada e docente convidada da Universidade Católica Portuguesa.

¹ Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

2. Enquadramento legal

2.1 Prazos

Dependendo da natureza da dívida tributária o prazo de prescrição poderá variar. Vejamos.

Em relação às contribuições para a segurança social, o prazo de prescrição é de 5 anos, tal como estabelecido pela Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto², interrompendo-se, contudo, pela ocorrência de qualquer diligência administrativa, realizada com o conhecimento do devedor, tendente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Já para as dívidas fiscais há um prazo (geral) de 8 anos, previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro³⁴.

No que toca a prescrição das contraordenações tributárias (abrangendo as fiscais e aduaneiras e as relativas às contribuições para a Segurança Social), o prazo de prescrição é de 5 anos contado desde a prática (ou omissão) do facto/infração, nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias, podendo este prazo ser interrompido ou suspenso nos termos que adiante se analisarão.

Por seu turno, o prazo de prescrição do procedimento criminal pode ir de 4 a 22,5 anos⁵, uma vez que o prazo será correspondente ao prazo de prescrição do crime acrescido de metade, nos termos do artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal. Quanto às penas, o prazo de prescrição pode ir de 4 a 30 anos⁶, nos termos do artigo 126.º Código do Penal, podendo este prazo ser interrompido ou suspenso nos termos que adiante se analisará.

2.2 Início da contagem

O início da contagem do prazo de prescrição também poderá variar conforme a natureza do imposto, o que dificulta a aplicação de regras inseridas na norma. O artigo 48.º da Lei Geral Tributária (LGT) prevê que o prazo se inicia:

- (i) Nos impostos periódicos, “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”;
- (ii) Nos impostos de prestação única, “a partir da data em que o facto tributário ocorreu”; e

² Anteriormente de 10 anos, ao abrigo da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto.

³ O regime anterior, previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário, determinava a prescrição da obrigação tributária no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei, contando-se o prazo desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, salvo regime especial. O regime atual, por sua vez, prevê o novo prazo geral de prescrição de oito anos.

⁴ Anteriormente de 10 anos nos termos do Código do Processo Tributário.

⁵ Vide a esse respeito a elucidativa síntese de SOUSA, JORGE LOPES e SANTOS, MANUEL SIMAS, Regime Geral das Infrações Tributárias, Áreas Editora, 4ª Edição, 2010, página 264.

⁶ Idem, página 269.

- (iii) No IVA e nos impostos sobre o rendimento em que a tributação seja efetuada por retenção na fonte definitiva, “a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se tiver verificado, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.

Por exemplo, uma contagem (normal) do prazo de prescrição poderia ser ilustrada da seguinte forma: imaginemos que o facto tributário ocorreu em 31.12.2006, naturalmente o início da prescrição seria em 01.01.2007, e o seu termo, oito anos depois, se daria em 31.12.2014.

3. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição

Diante da exposição dos prazos de prescrição existentes e do momento de início da contagem destes prazos, torna-se necessário esclarecer as regras de interrupção e suspensão do prazo de prescrição que, em certos casos, conjugadas com as regras de contagem da prescrição, podem resultar serem bastante complexas.

Por um lado, como decorre do disposto da lei civil, a interrupção tem como efeito a inutilização para a contagem da prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único efeito próprio da interrupção. Por outro lado, e também nos termos da lei civil, a suspensão tem como efeito que a prescrição não comece a correr ou, depois de iniciado o prazo, não corra, enquanto se verificar o facto (de natureza duradoura) a que é atribuído efeito suspensivo.

Importa referir que até 31 de dezembro de 2006 vigorava um regime de interrupção e suspensão do prazo de prescrição que foi substituído pelo atual regime, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007. E importa também sublinhar que a conjugação dos dois regimes é de primordial importância, se atentarmos ao facto de existirem efeitos que se iniciaram por factos ocorridos quando estava em vigor a lei anterior e que perduraram muito para além de 1 de janeiro de 2007, e quanto a estes, dispõe a norma transitória que: (i) se o processo esteve parado por período superior a um ano, por fato não imputável ao contribuinte, e esse prazo decorreu integralmente, mantém-se aplicável o regime anterior e a interrupção “reconfigura-se” em suspensão pela paragem do processo por mais de um ano; (ii) já se o processo, cujo prazo de prescrição foi interrompido antes de 1 de janeiro de 2007, na data de entrada em vigor da nova lei, ainda não tenha decorrido um ano de paragem na origem da interrupção aquando da entrada em vigor da nova lei, então um novo prazo (integral) de prescrição se iniciou no dia seguinte ao da ocorrência do facto interruptivo e esse prazo correrá, após 1 de janeiro de 2007, até ao seu cômputo.

3.1 Regimes de interrupção da prescrição

No que diz respeito às regras de interrupção da prescrição, o regime anterior previa que “a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição” e 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 à data da autuação (...)".

A norma transitória entre os regimes dispôs que *"a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo"*⁷.

Assim, o regime que atualmente vigora dispõe que: *"a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição"* e que *"sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar (...)"*.

O regime da LGT - de uma nova interrupção única e não sucessiva - permite, entretanto, duas interpretações distintas. Importa, pois, determinar se, nas causas de interrupção previstas no direito tributário, vigora a regra do efeito duradouro da interrupção operada na contagem da prescrição, tal como consagrada no artigo 327.º do Código Civil (CC) ou se a interrupção terá sempre efeito instantâneo (imediatos).

A primeira interpretação que analisaremos diz respeito a tese da interrupção de efeito duradouro, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo, tese dominante na doutrina e adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo:

- (i) Interrompe-se o prazo de prescrição por uma das causas relevantes; e
- (ii) O prazo não começa a correr até ao trânsito em julgado dos processos que dão causa à interrupção, isto é, o prazo (integral) não volta a correr a partir da data da verificação do facto interruptivo, mas apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo.

E a segunda interpretação diz respeito a tese da interrupção do efeito instantâneo, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo:

- (i) Interrompe-se o prazo de prescrição; e
- (ii) O prazo de prescrição recomeça a contar de imediato, uma vez que o facto que o interrompeu tem um efeito instantâneo, não carecendo de aguardar pelo trânsito em julgado da decisão.

Em relação a tese dominante do efeito duradouro, esta apresenta vários problemas. Por um lado, face à morosidade das decisões administrativas e judiciais - e ausência de prazo máximo de prescrição (*"válvula de escape"*) como prevêm outros ordenamentos - os prazos de prescrição podem facilmente ultrapassar as duas décadas, ou mais, numa situação inédita no

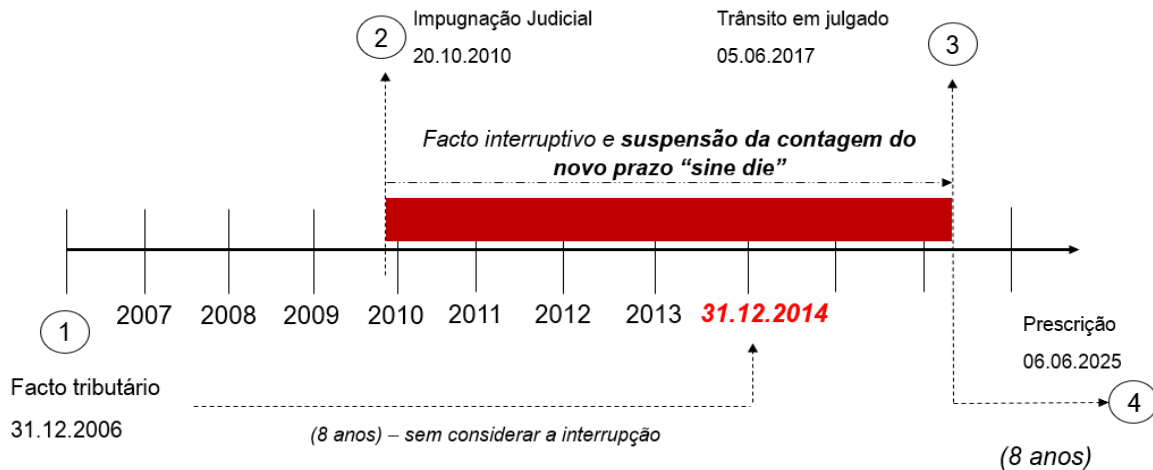
⁷ Cf. artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, disposições transitórias de aplicação no âmbito da LGT.

direito português. Surge por isso a incontornável questão da conformidade constitucional desta interpretação ou mesmo quanto à sua compatibilidade com os interesses basilares que se visam tutelar com a prescrição tributária. Deve atentar-se ao facto de que o legislador não quis aplicar expressamente esta interpretação, prevista no artigo 327.º do CC, pois não refere a remissão ou transposição dessa regra ou sequer indícios de que a quisesse transpor para o ordenamento tributário, de modo que se acredita que o seu objetivo foi o de distinguir as causas e efeitos da interrupção e da suspensão da prescrição – aspectos esses expressamente regulados. Ou seja, não se afigura existir qualquer lacuna que cumpra colmatar com o recurso à lei civil, pelo que outra não deve ser a conclusão senão a de que a interrupção da contagem da prescrição, em matéria tributária, tem mero efeito instantâneo.

Vejamos então dois exemplos que bem demonstram a potencial iniquidade de uma interpretação de acordo com a tese dominante:

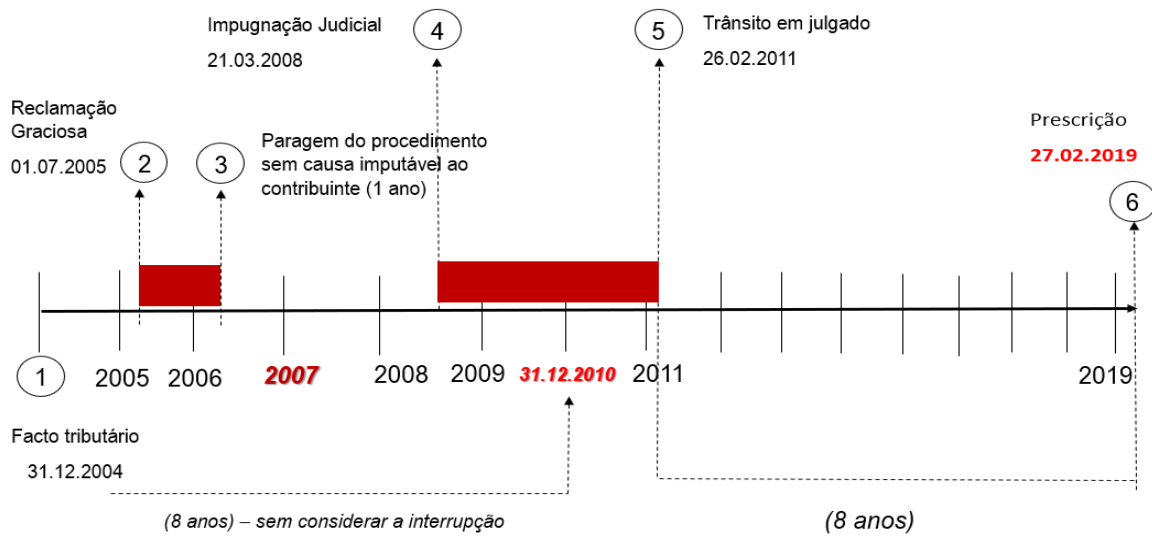
Exemplo 1: Se um contribuinte interpuser uma impugnação judicial, a mesma interrompe o prazo de prescrição na data da sua apresentação, apenas cessando o efeito interruptivo aquando do trânsito em julgado da decisão - altura em que o prazo começa a contar (desde o seu início). Significa que a interrupção da prescrição tem, na prática, um efeito suspensivo “agravado” do prazo pois nem sequer é possível recuperar o prazo antes decorrido.

Exemplo 1:



Exemplo 2: O prazo de prescrição iniciou a sua contagem antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, houve um facto interruptivo antes da entrada desta Lei, mas a apresentação da impugnação judicial foi posterior à entrada em vigor da referida Lei, o que determinou uma nova interrupção (com efeito duradouro). Esta segunda interrupção operará, apenas contando do seu início aquando do trânsito em julgado da causa, o que pode levar a que uma dívida possa prescrever apenas após decorridos 20 ou mais anos.

Exemplo 2:

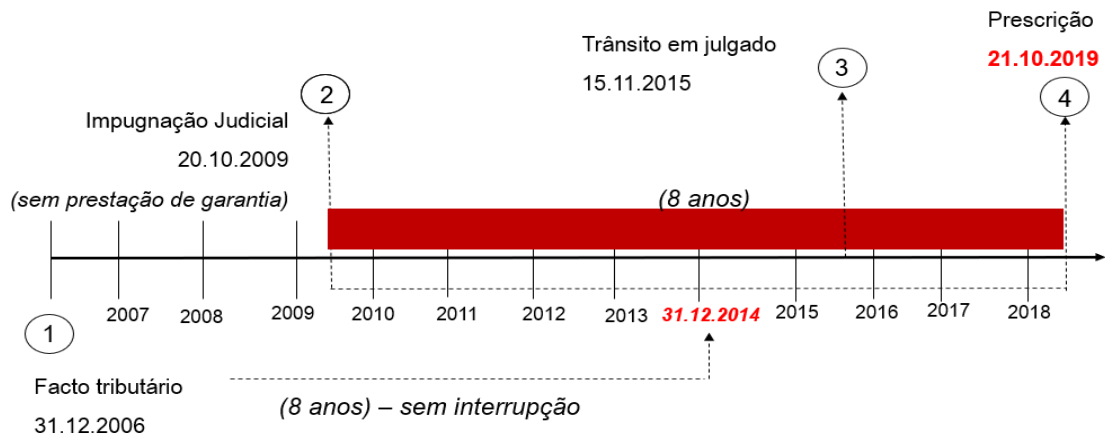


Se atentarmos uma vez mais à tese dominante – do efeito duradouro – a mesma determina que na Lei Geral Tributária não existe qualquer disposição especial sobre os efeitos da prescrição, pelo que é no direito civil (ramo do direito de onde é próprio o instituto da prescrição) que há que buscar tais efeitos.

Determina ainda que da aplicação das regras dos artigos 318.º a 326.º do Código Civil resulta que a interrupção constitui um evento de efeito instantâneo, não duradouro, pelo que o prazo começa a contar do seu início no momento da verificação da causa de interrupção, desaproveitando-se assim *in totum* o período decorrido antes da ocorrência da mesma. Porém, como dito anteriormente, o artigo 327.º do Código Civil vem admitir que determinadas causas interruptivas tenham efeito duradouro, como sucede quanto à citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, casos em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo – é na remissão (tácita) para este artigo que divergem as teses.

Por sua vez, em relação a tese do efeito instantâneo, vejamos o seguinte exemplo:

Exemplo: (8 anos)



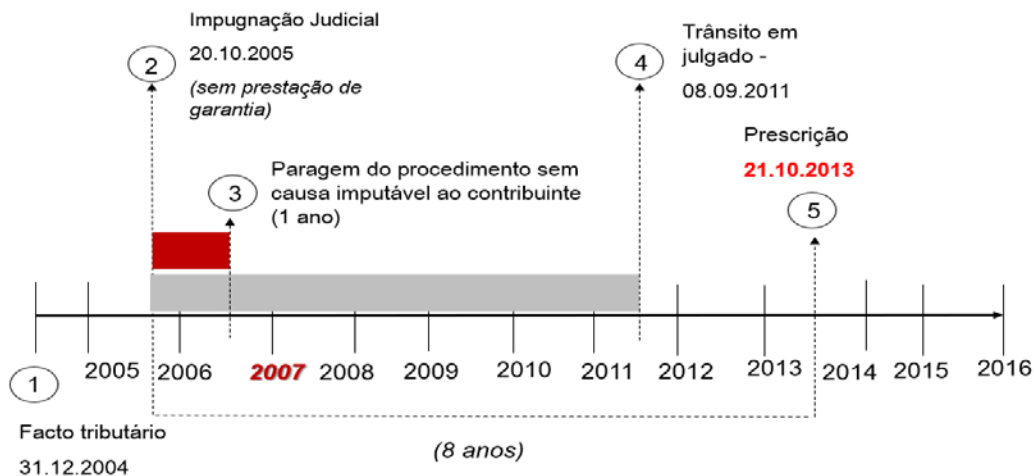
Note-se que, para os céticos em relação aos efeitos que uma leitura desta natureza poderiam ter ao nível dos interesses estatais em garantir uma cobrança eficaz (ceticismo que também cumpre relativizar em face da razoabilidade do prazo de prescrição por si só) sempre se diga que se, combinado com o efeito interruptivo, tivermos a ocorrência de uma causa de suspensão do prazo – a pendência de uma impugnação, por exemplo, acompanhada da prestação de garantia – o mesmo sofre um alargamento por aquela via, que impede que o prazo fique prejudicado em virtude das demoras processuais. Já assim não ocorrerá nos casos em que as causas de suspensão do prazo de prescrição não sejam operantes, por exemplo, se não tiver sido prestada garantia. Vejamos, de seguida, o regime da suspensão:

3.2 Regimes de suspensão da prescrição

Já no que toca as regras de suspensão da prescrição, o regime anterior previa que “o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso”.

Considerando a norma anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, temos, ilustrativamente, o que se segue:

Suspensão (regime anterior):



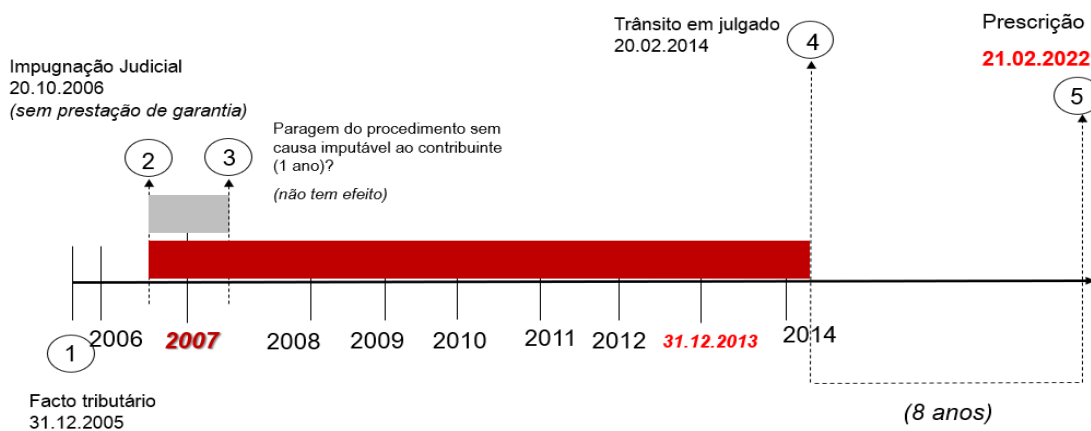
Atualmente o prazo de prescrição suspende-se:

- (i) Em razão do pagamento de prestações legalmente autorizadas;
- (ii) 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 dívida;
- (iii) Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público;

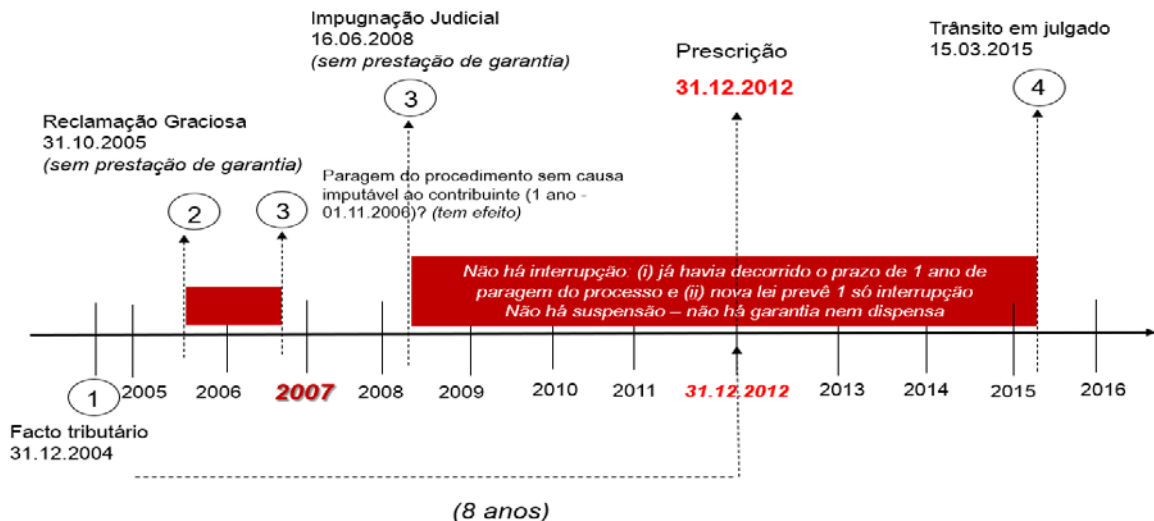
- (iv) Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente; ou
- (v) A instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Atendendo às teses acima referidas - de *efeito duradouro* e de *efeito instantâneo* – a contagem do prazo de prescrição poderá ser ilustrado da seguinte forma:

Suspensão (regime atual) – tese dominante:



Suspensão (regime atual) – nossa análise:



Nota: no caso em análise a diferença entre as teses acima referidas prende-se com:

- (i) Se extraírem as devidas consequências do facto de o processo ter estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (à luz da Lei anterior) e de, por isso,
- (ii) A apresentação da Impugnação não ter a virtualidade de voltar a interromper o prazo prescricional.

Em todo o caso, ainda que se considerasse que a apresentação da Impugnação Judicial tinha a virtualidade de interromper o prazo prescricional, não tendo sido apresentada garantia, nem requerida a sua dispensa, não é aplicável a suspensão do prazo no decurso do processo de impugnação, porquanto a mesma, por si só, não determina a suspensão da dívida (nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

4. O conhecimento da prescrição

Não há qualquer dúvida de que a prescrição é passível de ser conhecida em sede de execução fiscal, na medida em que o devedor tributário pode, ao ser citado para a execução fiscal, suscitar a questão na oposição à execução, quando entender que lhe está a ser exigida uma quantia já prescrita. A execução fiscal permite combinar a apreciação judicial e a apreciação administrativa, porquanto o órgão de execução fiscal tem, aquando da recepção da oposição e antes de ordenar a sua remessa ao Tribunal, a possibilidade de, se assim o entender, extinguir a execução.

O artigo 175.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) determina o que sucede quando a prescrição ocorre antes da instauração da execução, ou seja, *“a prescrição ou duplicação da coleta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”*.

Entretanto, também se admite que o interessado suscite a prescrição da dívida de qualquer outra forma que não num processo judicial ou num meio tutelar gracioso, tendo a Doutrina e a Jurisprudência tendo vindo a admitir que essa invocação também possa ocorrer em sede de impugnação judicial.

Assim, podemos sintetizar que o conhecimento da prescrição se dá oficiosamente:

- (i) Em sede administrativa, sempre que a Autoridade Tributária tenha conhecimento da mesma, no âmbito de um procedimento tutelar, de um processo judicial (impugnatório ou executivo) ou mediante requerimento autónomo; e
- (ii) Em sede judicial, sendo ou não suscitada pelas partes (mesmo em sede impugnatória), para além dos casos em que seja suscitada em sede de execução fiscal – a norma é redutora porque com a tese da interrupção de *efeito duradouro*, só a prescrição anterior à entrada do processo será conhecida pelo juiz.

5. Reflexões

Em face do acima exposto e de forma breve, cremos ser útil tecer algumas reflexões e sugestões acerca do tema da prescrição da obrigação tributária como:

- (i) A prescrição é um instituto que consubstancia uma importante garantia tributária, que, como tal, goza de especial proteção constitucional e cujo beneficiário é o contribuinte: importa pois ponderar o reequilíbrio do sistema através da reapreciação da adequação dos prazos máximos de prescrição, em função das estatísticas de cobrança disponíveis;
- (ii) Considerando a tese da interrupção de *efeito duradouro*, e vingando a mesma junto dos Tribunais⁸, afigura-se ser de magna importância passar a prever-se um prazo máximo de prescrição (por exemplo, como se verifica em sede criminal) por forma a proteger os interesses dos contribuintes. A não ser assim, a conformidade constitucional do atual sistema é, no mínimo, duvidosa, na medida em que cremos não poderem existir dívidas que, por força dos vários regimes aplicáveis, possam ser exigíveis ao fim de 20, 30 ou mais anos;
- (iii) Em todo o caso, deve garantir-se o poder de controlo judicial a todo o tempo, pelo juiz quanto à verificação da prescrição.

⁸ Acórdãos do STA de 31.03.2016, proc. 0184/16 e de 10.05.2017, proc. 0452/17, entre outros.

5. Sobre a prescrição da obrigação fiscal

Carlos Valentim



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

5. SOBRE A PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO FISCAL *

Carlos Valentim **

- I. A prescrição no direito civil
- II. A prescrição enquanto corolário de um Estado de Direito
- III. A prescrição dos tributos
- IV. A aplicabilidade do Código Civil no domínio tributário.

Resumo

A contagem do prazo de prescrição tem subjacente uma pré-compreensão do instituto da prescrição na medida em que desta dependerá a interpretação e aplicação dos preceitos legais.

Neste estudo pretende-se aferir da transponibilidade das soluções do direito civil relativas à prescrição para o domínio tributário e identificar os respetivos problemas (como a admissibilidade de obrigações naturais tributárias).

Visa-se, também, efetuar uma análise crítica dos preceitos legais estribada nos fundamentos encontrados para a prescrição tributária.

Palavras-chave:

Prescrição civil, prescrição tributária, contagem prazo, segurança certeza jurídicas, efeitos, dever de pagar impostos, obrigação natural, interrupção, suspensão.

I. A prescrição no direito civil

Apesar dos fundamentos da prescrição civil não serem consensuais variando entre os vários autores civilistas¹, afigura-se que a melhor descrição dos mesmos é a que faz VAZ SERRA: *“Sem querer entrar na discussão de qual seja exatamente o fundamento da prescrição, que uns vêm na probabilidade de ter sido feito o pagamento, outros na presunção de renúncia do credor, ou na sanção da sua negligência, ou na consolidação das situações de facto, ou na proteção do devedor contra a dificuldade da prova do pagamento ou sossegado quanto à não-exigência da dívida, ou na necessidade social de segurança jurídica de direitos praticamente caducos, ou na de promover o exercício oportuno de direitos – pode dizer-se que a prescrição se baseia, mais ou menos, em todas estas considerações, sem que possa afirmar-se só uma delas ser decisiva e relevante”*².

Entrando no direito positivado, no art.º 303.º do CC prevê-se a inoficiosidade do conhecimento do decurso do prazo prescricional que, para ser eficaz, tem de ser invocado judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita, pelo seu representante ou, sendo incapaz,

* VALENTIM, Carlos – Sobre a prescrição da obrigação fiscal. Revista do Centro de Estudos Judiciários. Coimbra: Almedina. Ano 127, n.º 2 (2º Semestre 2017), pp. 291-318. VALENTIM, Carlos – Sobre a prescrição da obrigação fiscal. Revista do Centro de Estudos Judiciários. Coimbra: Almedina. Ano 127, n.º 2 (2º Semestre 2017), pp. 291-318.

** Juiz de Direito (ex-auditor do 3º Curso Normal – TAF).

¹ Atente-se CARVALHO FERNANDES, Luis A., *Teoria Geral de Direito Civil*, 5.ª. Ed., Universidade Católica Editora, p. 692 e MENEZES CORDEIRO, António - *Tratado de Direito Civil V - Parte Geral* -, Almedina, p. 161.

² VAZ SERRA, Adriano P.- “Prescrição e Caducidade” in *Boletim do Ministério da Justiça*. Lisboa: n.º 105, 1961, p. 32.

pelo Ministério Público³.

A propósito da renúncia à prescrição referia VAZ SERRA⁴ que, uma vez que a prescrição não produz automaticamente os seus efeitos, mas apenas se o interessado a invocar, o efeito da renúncia deverá ser o mesmo da não alegação da prescrição e, conseqüentemente, da subsistência do direito como se a prescrição se não tivesse dado.

No que respeita aos seus efeitos o art.º 304.º prevê que, completada a prescrição, o beneficiário tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito. Prevê, também, que, se a prestação for espontaneamente cumprida apesar de prescrita, mesmo com ignorância desse facto, a prestação não pode ser devolvida⁵.

Este preceito contém substanciais diferenças relativamente ao regime previsto para a prescrição extintiva no Código de Seabra. O facto deste último prever que o devedor podia “*livrar-se da obrigação*”⁶ parecia fazer incutir que, com o decurso da prescrição se extinguiu a obrigação, libertando-o do cumprimento, não subsistindo qualquer obrigação mesmo que somente natural.

Contudo, o Código Civil vigente consagrou a doutrina da obrigação natural⁷ em que a prescrição não extingue as obrigações, mas sim concede ao beneficiário a faculdade de recusar o seu cumprimento, opondo-se, por via de exceção, a qualquer exercício coativo do direito por parte do credor. Contudo, caso esta seja satisfeita de forma livre de qualquer coação, não pode ser exigida a sua devolução uma vez que o cumprimento tinha fundamento num dever de justiça^{8,9}.

Daí que se preveja no n.º 1 do art.º 403.º do CC que “*Não pode ser repetido o que for prestado espontaneamente em cumprimento de obrigação natural, exceto se o devedor não tiver capacidade para efetuar a prestação*”.

Refere ALMEIDA COSTA¹⁰ que as obrigações naturais constituem casos intermédios entre os puros deveres de ordem moral ou social e os deveres jurídicos, na medida em que se 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 natural. Nas palavras daquele autor “*a justiça não representa*

³ Norma idêntica existia no CC de Seabra: “*Os juizes não podem supprir, de officio, a prescripção, não sendo esta invocada pelas partes*” (art.º 515.º).

⁴ VAZ SERRA, *op. cit.*, p. 133

⁵ Aplicando-se o mesmo regime ao reconhecimento ou à prestação de garantias.

⁶ Art.º 535.º do CC de 1867.

⁷ A obrigação diz-se natural, quando se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça – Art.º 402.º do CC.

⁸ *Pacta sunt servanda*.

⁹ ALMEIDA COSTA, Mario J., *Direito das Obrigações*, 12.ª Ed., Almedina, p. 178, justifica a solução legal nestes termos: “*Se o devedor paga, conhecendo a prescripção, renuncia à faculdade de a invocar, se ignorava a prescripção, também não pode ser repetida (...) porque devedor e o credor se limitaram a cumprir e a receber, respetivamente, uma prestação devida; se o pagamento é feito depois de oposta precedentemente a prescripção, aquele representa o cumprimento de uma obrigação natural*”.

¹⁰ Almeida Costa, *op. cit.*, p. 175.

o único interesse que a vida põe ao direito (...) além dela, a ordem jurídica preocupa-se com outros valores, tais como a certeza, a segurança e a praticabilidade das soluções. Há, por isso, deveres de justiça que não configuram deveres jurídicos, ou, dizendo de outro modo, deveres cujo cumprimento é reclamado pela justiça, embora não seja imposto pelo direito”.

Referia VAZ SERRA¹¹ que só existe obrigação natural após a invocação com sucesso da prescrição uma vez que, enquanto esta não for invocada, a obrigação mantém-se como obrigação civil, como se não estivesse prescrita e, caso seja satisfeita, o devedor cumpre uma obrigação civil e não natural.

O conceito de “prestação prestada espontaneamente” constante do n.º 2 do art.º 304.º tem que ser interpretado à luz do n.º 2 do art.º 403.º referente às obrigações naturais: “A prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coação”¹²

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA¹³ referem que o erro acerca da impossibilidade de ser exigido judicialmente o cumprimento da obrigação prescrita não afasta a espontaneidade do pagamento, o que se afigura compatível com a referência constante do n.º 2 à não repetição da prestação ainda que esta tenha sido efetuada com ignorância da prescrição¹⁴.

Importa, assim, determinar o conceito de coação para efeitos de se considerar, ou não o cumprimento, espontâneo. Chamando à colação o art.º 255.º do CC poder-se-á considerar como coação “o receio de um mal com que foi ilicitamente ameaçado o devedor, não constituindo coação a ameaça de um exercício normal de um direito ou o simples temor reverencial”.

O Código Civil distingue, também, dois tipos de prescrição: a ordinária ou “extintiva” que se funda na inércia do credor em exercer o seu direito, na segurança jurídica do devedor e na presunção de abandono do direito por parte do credor e a prescrição dita “presuntiva” que tem como principal fundamento a presunção do cumprimento da obrigação subjacente.

As prescrições presuntivas são presunções de pagamento e justificam-se pelo facto de terem subjacentes obrigações usualmente regularizadas de imediato ou em prazos curtos sem que seja habitual exigir-se a quitação do pagamento ou a conservação desse documento de quitação¹⁵.

No domínio dos factos interruptivos do prazo prescricional, a prescrição interrompe-se pela

¹¹ *Op. cit.* BMJ, n.º 105, p. 159.

¹² Neste sentido MENEZES CORDEIRO, *op. cit.* p. 171.

¹³ LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, 4.ª Ed., Coimbra Editora, p. 353.

¹⁴ A este propósito refere Vaz Serra (*op. cit.* BMJ n.º 105, p. 163) “A repetição do pagamento é excluída, ainda que tenha sido feito com ignorância da prescrição, uma vez que, não obstante essa ignorância, sempre o devedor cumpriu uma obrigação e o credor se limitou a receber o que era devido. Ponto é que a prestação tenha sido espontânea, isto é, livre de qualquer coação, ... embora tenha sido efetuada na convicção errónea de poder ser reclamada pelo credor”.

¹⁵ Pelo que, em bom rigor, não são verdadeiras prescrições negativas na medida em que não se destinam a “extinguir” a obrigação (ou convertê-la em obrigação natural), mas sim presunções legais da extinção da obrigação por cumprimento em momento anterior.

citação ou notificação judicial de qualquer ato que exprima, direta ou indiretamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o ato pertence e ainda que o Tribunal seja incompetente. É assim que o art.º 323.º do CC dá corpo a um princípio basilar do instituto da prescrição: se esta tem subjacente a negligência do credor em fazer valer o seu direito (entre outros), e se este o faz valer interpelando o devedor da obrigação para o seu cumprimento, tem-se por interrompida a prescrição.

O mesmo artigo prevê que, se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de requerida, por causa alheia ao credor, a prescrição tem-se por interrompida ao quinto dia. Compreende-se a solução legal que visa proteger o credor que pretende fazer valer judicialmente o seu direito e poderia vê-lo frustrado ou pela inércia do Tribunal em citar ou notificar o devedor ou, mesmo sem essa inércia, pela possibilidade do devedor perante a eminência do decurso do prazo prescricional se furtar à consumação daquele ato com o intuito de provocar a prescrição.

Nesta sede, o colendo Supremo Tribunal de Justiça proferiu douto aresto no processo n.º 06S3757 onde referiu: *“A ficção legal estabelecida no art.º. 323.º, n.º 2 do CC - efeito interruptivo - pressupõe a concorrência de três requisitos: (i) que o prazo prescricional ainda esteja a decorrer e assim se mantenha nos cinco dias posteriores à propositura da ação; (ii) que a citação não tenha sido realizada nesse prazo de cinco dias; (iii) que o retardamento na efetivação desse ato não seja imputável ao autor”*¹⁶

A interrupção inutiliza para efeitos do prazo prescricional o tempo prescricional anteriormente decorrido, podendo afirmar-se que esse é o seu efeito instantâneo. Contudo, e como referia VAZ SERRA¹⁷, pode a eficácia da causa interruptiva ser instantânea ou permanente, conforme essa eficácia se esgota de imediato (caso em que com a interrupção se inicia de imediato novo prazo prescricional) 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 seu início.

A interrupção tem, assim, efeitos distintos consoante o ato interruptivo: a regra geral é que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, reiniciando-se de novo um prazo igual ao inicial¹⁸. Contudo o art.º 327.º do CC, sob a epígrafe “duração da interrupção”, exceciona 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 processo¹⁹.

¹⁶ Todos os doutos arestos mencionados no presente texto se encontram nesta data disponíveis no sítio do ITIJ em www.dgsi.pt.

No mesmo sentido foram proferidos por aquele colendo Tribunal os acórdãos de 24/03/1999 no processo 99S012, de 14/01/2009 no processo 08S2060, e de 19/12/2012 no processo 3134/07.7TTL5B.L1.S1 (entre outros).

¹⁷ VAZ SERRA, Adriano P. “Prescrição Extintiva e Caducidade” in *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 106, 1961, p. 248.

¹⁸ Art.º 326.º do CC.

¹⁹ Note-se que a interrupção pode ter ainda um outro efeito que é o do prolongamento do prazo. Caso o prazo prescricional seja mais curto que o prazo geral e seja interrompido pela demanda judicial do devedor, uma vez findo o processo, o prazo prescricional que corre é o prazo regra e não o prazo mais curto. Neste sentido VAZ SERRA, *op. cit.*, BMJ n.º 106, p. 251.

II. A prescrição enquanto corolário de um Estado de Direito

Para PINTO PEREIRA²⁰ a prescrição é um instituto que se relaciona com a segurança jurídica na medida em que confere estabilidade às relações jurídicas pela implicação decorrente da impossibilidade de obter coercivamente um direito findo o prazo legalmente previsto.

Poder-se-á afirmar que enquanto princípio geral de direito a segurança jurídica é um valor constitucional (porque ínsito na ideia de Estado de Direito) e supra constitucional na medida em que é um princípio enformador do sistema jurídico português que não é possível ser constitucionalmente modificado sem prejuízo de todo o edifício jurídico: *“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”*²¹

No âmbito tributário a “constituição fiscal” constante dos art.º 103.º e 104.º prevê dois tipos de princípios constitucionais, os gerais (constantes do primeiro normativo) e os específicos de cada área de tributação (constantes do segundo).

No âmbito dos princípios constitucionais gerais da tributação teremos o princípio da legalidade tributária²², da igualdade tributária, da capacidade contributiva e do benefício, da eficácia tributária e, por último (mas não menos importante) o princípio da segurança tributária.

No âmbito das garantias poder-se-á afirmar que estas protegem o contribuinte ao nível da imposição e ao nível da defesa. Se no âmbito do primeiro teremos como garantias os princípios enformadores do sistema tributário que prevenirão a imposição de um fardo excessivo a este, no segundo, ao nível da sua defesa teremos garantias como o direito informação²³, à fundamentação e notificação²⁴, que visam possibilitar o acesso às garantias impugnatórias / anulatórias²⁵

A caducidade do direito à liquidação e a prescrição da obrigação tributária também são garantias, na medida em que protegem a segurança jurídica do contribuinte, impedindo-o de ser visado por atos de tributação a todo o tempo e, simultaneamente, protegendo-o da cobrança do imposto para além de um período pré-determinado.

Tal regime resulta, não só do conceito de “garantias” em sentido lato mas também da previsão constante do n.º 3 do art.º 103.º da Constituição que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

²⁰ PINTO PEREIRA, António, *Princípios gerais de direito*, Coimbra Editora, p. 80.

²¹ LEITE DE CAMPOS, Diogo, *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, p. 59.

²² No sentido da preeminência da lei, tipicidade fiscal e da reserva de lei parlamentar, compreendendo-se nesta última para além da “criação de impostos”, “a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Neste sentido MACHADO, JONATAS E. M. e COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, p. 104 *et seq.*

²³ Concretizados infraconstitucionalmente nos art.º 67.º e art.º 68.º da LGT, bem como nos art.º 30.º e 57.º do CPPT

²⁴ Concretizados infraconstitucionalmente nos art.º 77.º da LGT e 36.º e 37.º do CPPT.

²⁵ Como a reclamação graciosa dos atos de liquidação (art.º 69.º *et seq.* do CPPT), o recurso hierárquico (art.º 67.º e 76.º do CPPT) e a impugnação judicial dos atos tributários (art.º 99.º *et seq.* do mesmo Código), entre outros.

Poder-se-á afirmar, assim, que a caducidade e prescrição, se encontram protegidas por reserva de lei formal da Assembleia da República e que as alterações ao seu regime se encontram constitucionalmente limitadas nos mesmos termos e com obediência aos mesmos princípios que as normas de incidência tributária²⁶.

III. A prescrição dos tributos

No passado já não muito recente o Código de Processo das Contribuições e Impostos aprovado pelo Decreto-Lei 45.005, de 27/04/1963, previa ser de 20 anos, sem distinção de boa ou má-fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, salvo se outro prazo mais curto não estivesse fixado na lei.

Este prazo era idêntico ao prazo geral de prescrição constante do Código Civil pelo que, ao nível do prazo de exercício coativo do direito de crédito, credor tributário e credor civil estavam em plano de igualdade.

Só que as semelhanças quedavam-se por aí. O início do prazo prescricional não ocorria com a exigibilidade do imposto da mesma maneira que ocorria no domínio civil com a exigibilidade do crédito, mas sim com o início do ano civil seguinte ao da ocorrência do facto tributário.

Previam-se, também factos interruptivos como a reclamação graciosa, a impugnação judicial, o recurso, bem como a execução. Todavia, tais factos não tinham o mesmo efeito que era consignado pelo Código Civil às interrupções da prescrição. Sendo certo que inutilizavam o período anteriormente decorrido e obstavam ao reinício do prazo prescricional era uma interrupção precária, na medida em que o seu efeito não terminaria apenas quando o processo que lhe tinha dado origem findasse, mas dependia da marcha dos autos.

Com efeito, para acautelar a eternização dos processos estabeleceu-se no CPCI um facto degenerativo da interrupção, fazendo cessar parcialmente os seus efeitos mediante a conversão da interrupção numa verdadeira suspensão. Previa-se, assim, que o efeito interruptivo cessava *“se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se neste caso, o tempo que decorresse após este período àquele que tivesse decorrido até à data da autuação”*²⁷.

Note-se que, nesta sede, o facto interruptivo por iniciativa do credor não era a interpelação do devedor através da citação pessoal, mas sim a mera instauração da competente execução fiscal (que por ser ato meramente interno é desconhecido pelo devedor).

²⁶ No sentido da inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 5.º do DL 398/98 que aprovou a LGT, por violação da reserva de lei parlamentar cfr. MACHADO, JONATAS E. M. e COSTA, PAULO NOGUEIRA- Curso de Direito Tributário, 2.ª Edição, Coimbra Editora, p. 117.

²⁷ Com referência à LGT, GONÇALVES DO CABO refere que *“a degradação do facto interruptivo em facto suspensivo visa penalizar a inércia da administração, quer na realização coativa do seu próprio direito nos casos de paragem por mais de um ano do processo de execução fiscal por facto não imputável ao contribuinte, quer na realização da justiça fiscal, apurando, em sede de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial, os direitos do contribuinte”*. CABO, Sérgio Gonçalves, *“Nota sobre a prescrição de obrigações tributárias” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2010, Ano III, n.º 3, p. 274.

Por iniciativa do devedor, previa-se a reclamação graciosa e o contencioso judicial. Contudo, a pendência desse contencioso (e a consequente impossibilidade de prosseguimento da execução) não tinha qualquer efeito suspensivo da prescrição.

Previam-se também um conhecimento “semioficioso” da prescrição: se os serviços da administração fiscal o não tivessem feito antes da instauração, era lícito ao Juiz conhecer oficiosamente da prescrição desde que o executado não tivesse intervindo no processo nem tivesse sido citado pessoalmente.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, em 1991/07/01, foi mantido o regime da prescrição até aí vigente, apenas se distinguindo no encurtamento do prazo regra de 20 para 10 anos.

Aquele prazo já se encontrava previsto desde o início da década anterior para as dívidas de contribuições para as caixas de previdência²⁸ e desde 1984 com a 1.ª Lei de Bases da Segurança Social²⁹ só em 1991 veio a ser aplicável aos impostos.

Manteve-se também o regime em que a execução poderia estar legalmente suspensa pela pendência de contencioso e prestação de garantia, sem que tal facto tivesse qualquer influência no prazo prescricional. Do mesmo modo, em caso de autorização de pagamento em prestações com garantia, o prazo prescricional não se encontrava suspenso, apesar do prazo máximo de pagamento em prestações se poder estender até 5 anos e a dívida eventualmente prescrever ainda antes de terminar o plano³⁰.

Com a entrada em vigor da LGT, em 01/01/1999, o regime da prescrição foi dividido em dois preceitos: o art.º 48.º que define o prazo e os efeitos suspensivos e o art.º 49.º que prevê os factos interruptivos.

Contudo, para uma Lei que se pretendia uma quase “constituição fiscal”, em nome da certeza e segurança jurídicas relativamente estável, já “sofreu” até à presente data alterações por 44 diplomas distintos³¹, uma média superior a duas alterações por ano.

Não é por isso de estranhar que os art.º 48.º e 49.º que regulam a prescrição não tenham permanecido imutáveis. Previam-se na redação original um prazo prescricional de 8 anos

²⁸ Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de maio – art.º 14.º

²⁹ Lei n.º 24/84 de 14 de agosto – art.º 53.º

³⁰ Questão semelhante à que veio ulteriormente a ser dirimida nos Tribunais referente à inconstitucionalidade orgânica do art.º 5.º do Decreto-Lei 124/96 de 10 de agosto que prevê a suspensão do prazo prescricional no período concedido para o pagamento prestacional que ascendia, no máximo, a 12 anos e meio. Como referiu o colendo Tribunal Constitucional no duto acórdão proferido no processo 297/10 de 2010/11/09 “qualquer contribuinte que tenha aderido ao regime de regularização de dívidas fiscais através do pagamento em 150 prestações mensais, não poderia invocar qualquer expectativa legítima relativamente à possibilidade de o prazo prescricional continuar a decorrer enquanto se mantivesse em vigor o procedimento especial de pagamento em prestações. Se a função garantística da reserva de lei fiscal visa assegurar a previsibilidade dos elementos essenciais do imposto (e da situação fiscal) e a tutela de confiança do contribuinte, torna-se claro que nenhum motivo existia para uma intervenção parlamentar, no caso vertente, quando o que estava em causa era apenas a definição de uma solução jurídica que era exigida pela lógica do sistema e que se encontrava justificada à luz dos princípios gerais em matéria tributária.”

³¹ Até novembro de 2017, a última das quais pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto,

contados, nos impostos periódicos, do termo do ano em que se verificou o facto³² e, para os impostos de obrigação única, do facto tributário.

Não há, todavia, na letra da lei, a fixação de qualquer critério legal que permita ao intérprete definir o que são impostos periódicos ou de obrigação única. Ou mesmo, se é possível idêntica distinção no que respeita a outras dívidas tributárias como as taxas³³.

O que distingue os impostos de obrigação única dos impostos periódicos é que enquanto os primeiros se constituem com o facto tributário e são independentes do período em que ocorrem (ou da frequência da sua ocorrência), os últimos pressupõem a tributação conjunta de um ou mais factos tributários que ocorram num determinado período de tempo ou uma tendencial repetição temporal dos mesmos factos tributários.

Seguindo estes critérios, poder-se-á concluir que o IRS e o IRC, bem como o IMI serão impostos periódicos na medida em que tributam a percepção do rendimento ou detenção da propriedade, em função de períodos de tempo pré-determinados e tendencialmente recorrentes.

Pelo contrário, os impostos de obrigação única pressupõem o esgotamento do facto tributário com a prática do ato: por exemplo, a aquisição do direito de propriedade sobre um imóvel é tributada em sede de IMT, esgotando-se a relação tributária com o pagamento do imposto sem que releve a eventual aquisição de outro imóvel e sem qualquer ligação a um período de imposto pré-definido.

Mas, se para determinados impostos a sua classificação como de “obrigação única” ou “periódicos” é quase intuitiva, impostos há em que a distinção é mais complexa, nomeadamente no que respeita ao IVA.

Com o Orçamento de Estado para 2005 foi alterado o art.º 48.º da LGT, subtraindo o IVA ao regime geral dos impostos de obrigação única³⁴ e passando a constar que para o IVA o início da prescrição ocorreria no início do ano civil seguinte àquele em que ocorreu a exigibilidade do imposto³⁵.

Jurisprudencialmente tem sido entendido que esta alteração do prazo prescricional se aplica às dívidas tributárias cujo período de prescrição se mostrasse ainda em curso naquela data.

³² Ao contrário do CPT e do CPCI, que previam que o início ocorreria no início do ano civil seguinte

³³ Efetivamente, prevendo-se no normativo que “as dívidas tributárias prescrevem” e só se fazendo referência aos impostos, sendo certo que as taxas estarão incluídas nas dívidas tributárias, coloca-se a questão se, também quanto às taxas, é admissível a distinção entre “obrigação única” e “periódica”. Afigura-se a tal nada obstar na medida em que tal classificação tem por referencial a ocorrência temporal do facto tributário. Sendo a principal diferença entre as taxas e os impostos a bilateralidade das obrigações / contraprestação, o facto tributário originário da taxa poderá ter, também, carácter periódico, como resulta, por exemplo de diversas taxas municipais como a “recolha de resíduos sólidos”, “ocupação do espaço público”, avenças de estacionamento público, etc. Outras taxas terão naturalmente por base factos tributários únicos, como as de emissão de certidões.

Neste domínio cfr. o douto aresto do colendo STA proferido no processo n.º 01957/13 de 22/04/2015 relativo à prescrição de propinas.

³⁴ Implicitamente reconhecendo o IVA como um imposto de obrigação única

³⁵ Na prática alargando o prazo de prescrição. A exigibilidade do IVA ocorre na data da emissão de fatura se o prazo legal de 5 dias úteis contados da operação for respeitado ou, não o sendo, ao quinto dia (art.º 36.º n.º 1 do CIVA).

O colendo STA fundamentou esse entendimento do seguinte modo: *“Não dispondo a lei nova sobre o conteúdo de uma relação jurídica, uma vez que se limita a alterar o momento inicial da contagem do prazo de prescrição, retardando, relativamente à lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr, deve ser tratada como lei que alonga o respetivo prazo, pelo que, sendo-lhe aplicável o n.º 2 do art.º 297º do Código, o dito prazo deve contar-se do ponto estabelecido na lei nova. Assim sendo, a nova redação dada pelo art.º 40.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, ao art.º 48.º, n.º1, da LGT, é de aplicação imediata aos prazos em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada com uma lei que alonga o prazo de prescrição.”*³⁶

Simultaneamente, alterou-se, também, o regime da prescrição quanto aos impostos sobre o rendimento cuja tributação se faça por retenção na fonte a título definitivo para que se iniciasse, também, a 1 de Janeiro do ano civil seguinte ao da ocorrência do facto tributário³⁷

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2012³⁸ criou-se um novo prazo prescricional de 15 anos para as dívidas tributárias em que o respetivo direito à liquidação estivesse abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º da LGT, isto é, emergisse de factos tributários conexos com:

- a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças³⁹, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam; ou
- b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.

Paradoxalmente esta alteração ao prazo prescricional constante do Orçamento do Estado de 2012 foi “forçada” pela prévia alteração do art.º 45.º da LGT (com a Lei do Orçamento de Estado para 2011), que tinha estendido o prazo de caducidade do direito à liquidação, nestes casos, para 12 anos.

Como coincidem os momentos de início do prazo de prescrição e do prazo de caducidade, e não tendo sido (até então) efetuada qualquer alteração ao regime da prescrição, existia o risco

³⁶ Sumário do duto aresto proferido no processo n.º 033/12 de 08/02/2012, que aqui se reproduz (parcialmente) com a devida vénia.

³⁷ Salienta-se que, a alteração efetuada ao prazo de prescrição teve idêntica mudança ao nível da caducidade na medida em que, segundo a LGT, o prazo prescricional e de caducidade do direito à liquidação do tributo iniciam-se na mesma data.

³⁸ Lei n.º 64-B/2011, de 30/12.

³⁹ Esta lista teve uma primeira versão constante da Portaria n.º 377-B/94, de 15 de junho, em que eram elencados 52 países, territórios ou regiões, e que vigorou até à publicação da Portaria n.º 1272/2001, de 9 de novembro. Em 2004 foi publicada a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro vigorou até perto do final de 2011 sendo a lista substituída pela constante da Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, que veio, ulteriormente, a ser novamente modificada pela Portaria n.º 345-A/2016 de 30/12/2016.

de se estar em tempo para efetuar a liquidação do tributo (porque dentro do prazo de 12 anos), mas para além daquele em que era permitida a sua cobrança coerciva, por ultrapassado o prazo prescricional de 8 anos.

Estabeleceu-se, também, nos n.ºs 2 e 3 do art.º 48.º da LGT que as causas de interrupção e suspensão aproveitam igualmente aos responsáveis solidários ou subsidiários exceto, no caso dos responsáveis subsidiários, se a citação destes ocorrer para além do quinto ano civil seguinte ao ano da liquidação caso em que a interrupção quanto ao devedor originário não produz efeitos em relação ao subsidiário.

Da conjugação destes preceitos resulta a regra de unicidade do prazo de prescrição para todos os responsáveis porquanto se a prescrição inicia em função da ocorrência do facto tributário e este é comum para todos, os factos interruptivos e suspensivos ocorridos quanto a um produzem, regra geral, efeitos em relação a todos.

Todavia a regra comporta exceções, nomeadamente no caso de a citação do responsável subsidiário ocorrer para além do quinto ano civil após o da liquidação (e não no prazo de 5 anos contados da liquidação) situação em que a interrupção da prescrição quanto ao devedor originário não produz efeitos quanto a este, o que implica que corre ininterruptamente desde o seu início, ressalvadas eventuais causas suspensivas que continuam a produzir os seus efeitos quanto a todos⁴⁰.

Na sua versão originária, o art.º 49.º da Lei Geral Tributária apenas previa como factos interruptivos do prazo prescricional “a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo”, só vindo a ser aditada a citação através da Lei n.º 100/99 de 26/07⁴¹.

No âmbito da execução fiscal a citação pode assumir diversas formas⁴² em função do valor da quantia exequenda e de se tratar do devedor originário ou subsidiário, nomeadamente, por carta simples, sob registo postal, sob registo com aviso de receção, por depósito na caixa postal do executado, nos termos previstos pelo CPC para a citação pessoal, por transmissão eletrónica de dados ou mesmo por edital.

Apesar do art.º 49.º não referir expressamente a “citação pessoal” como facto interruptivo da prescrição e a citação ser, por força da lei, efetuada nos moldes anteriormente referidos, por razões de segurança jurídica impõe-se, pugna-se, que se faça uma interpretação restritiva do preceito no sentido de apenas interromper a prescrição a citação pessoal⁴³ ou a edital quando a pessoal for impossível.

⁴⁰ Adiante será apreciado em detalhe este regime.

⁴¹ No sentido do elenco do art.º 49.º ser taxativo, cfr. acórdãos do colendo STA proferidos no proc.º 0488/08 em 2009/02/04, no proc.º n.º 0428/10 em 2010/12/07 e no proc.º n.º 0218/09 em 2009/06/17, entre outros.

⁴² Cfr. art.º 192.º do CPPT

⁴³ Em sentido contrário ao expandido, ALCÂNTARA MARTINS, JESUINO e COSTA ALVES, JOSÉ ANTÓNIO, *Manual Procedimento e Processo Tributário*, Centro de Formação da DGCI, p. 244: “a citação suscetível de provocar a interrupção do prazo de prescrição é qualquer das formas previstas no art.º 191.º do CPPT”.

Acresce que, prevendo-se atualmente que apenas o primeiro facto interruptivo interrompe a prescrição, dificilmente se compreende a interrupção com o envio de uma carta simples em detrimento da ulterior citação pessoal do executado que seria, assim, ineficaz para efeitos do prazo prescricional⁴⁴.

Na redação original da LGT, o n.º 2 do art.º 49.º da LGT reproduzia o regime previsto no CPCI/CPT para a paragem do processo: *“a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito [interruptivo] previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação”* com a diferença do facto interruptivo não ser a instauração do processo de execução fiscal mas sim a citação.

Afirmava-se, assim, que a paragem do processo que deu origem à interrupção do prazo prescricional por mais de um ano consistia num *“facto degenerativo”* que convertia o facto interruptivo num facto suspensivo da prescrição [que na prática correspondia à contagem da prescrição desde o início (desconsiderando-se a interrupção) suspendendo-se entre a instauração do processo que deu lugar à interrupção e o momento em que o processo se encontrasse há um ano e um dia parado].

Por paragem do processo entenda-se a omissão da prática de atos conducentes à sua extinção, isto é, no caso dos processos / procedimentos de contencioso a ausência dos atos preparatórios da decisão final e, no processo de execução fiscal, a ausência de atos conducentes à cobrança da dívida, mesmo que meramente instrumentais.

E esse foi o regime que vigorou até 2007/01/01, data em que entrou em vigor o OE 2007 e se perpetrou uma pequena revolução no regime da prescrição.

Com efeito, é nessa data revogado o n.º 2 do art.º 49.º da LGT, deixando a paragem do processo de ter qualquer efeito na contagem da prescrição, desde que ocorrida após a revogação⁴⁵ e, simultaneamente, prevendo de forma inovatória que *“a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”*.

Curiosamente, se até aí a jurisprudência se pronunciava tendencialmente no sentido de ser apenas admissível um facto interruptivo (o que ocorresse primeiro) passou a pronunciar-se, para os factos ocorridos na vigência da lei anterior, no sentido contrário, com o argumento de que se tinha sido necessário estabelecer na letra da lei que apenas relevava o primeiro facto interruptivo, então era porque até aí relevavam todos os que ocorressem⁴⁶.

Importa ainda sublinhar que o prazo apenas admite a interrupção se estiver em curso. Caso este se mostre interrompido pela ocorrência anterior de interrupção, a segunda será ineficaz.

⁴⁴ No sentido propendido, cfr. douto aresto do colendo STA proferido no proc.º n.º 0203/17 de 11/10/2017.

⁴⁵ Cfr. artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, disposições transitórias no âmbito da LGT.

⁴⁶ Cfr. acórdão do colendo STA proferido no proc.º n.º 01148/09 de 2010/01/13.

Todavia, o prazo em curso, mas suspenso, é suscetível de ser interrompido⁴⁷.

Simultaneamente, alarga-se o leque das causas suspensivas da prescrição passando, assim, o n.º 4 do art.º 49.º (anterior n.º 3) a prever como causas da suspensão da execução “o pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida”.

Apesar das alterações da redação afigura-se que a nova redação do preceito pretendia apenas inovar quanto à suspensão da prescrição quando a execução estivesse suspensa pela pendência de oposição com garantia.

Ulteriormente vieram a ser previstas causas suspensivas adicionais, nomeadamente, “desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença”⁴⁸, “desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público”⁴⁹ e “durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente”⁵⁰.

Afigura-se que, quando a LGT refere que “a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição” mais não faz que elencar como factos interruptivos da prescrição a pendência dos processos de contencioso tributário em que é discutida a legalidade da dívida e que, nos termos do n.º 1 do art.º 169.º do CPPT, constituem causa de suspensão do processo de execução fiscal (desde que tenha sido prestada garantia ou obtida a sua dispensa nos termos do art.º 52.º n.º 4 da LGT).

Todavia, tem-se por incompreensível que se tenha mantido o recurso hierárquico como facto interruptivo da prescrição, porquanto havendo apenas um facto interruptivo e tendo presente que o recurso hierárquico tem como pressuposto a dedução de prévia de reclamação graciosa, o mesmo nunca será suscetível de operar qualquer interrupção.

Do mesmo modo, e a partir de 2007, a suspensão do processo de execução fiscal pela pendência de contencioso associado à exigibilidade da dívida, através da oposição, determinava, não só a suspensão do processo nos termos do n.º 5 do art.º 169.º do CPPT, mas também, inovatoriamente, a suspensão do prazo prescricional.

Salienta-se, no entanto, que a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, prevista no art.º 276.º e seguintes do CPPT, por não determinar a suspensão da execução, mas apenas a suspensão dos efeitos do ato reclamado (e apenas se for solicitada a sua subida imediata nos termos do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT) não configura causa de suspensão da prescrição por não estar esse efeito previsto no art.º 49.º.

⁴⁷ Daí que se defenda que a citação ocorrida antes do início do prazo de prescrição (por exemplo porque este se inicia no ano civil subsequente) é inócua para efeitos do prazo de prescrição.

⁴⁸ Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, com início de vigência em 1 de janeiro de 2013.

⁴⁹ Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, com início de vigência em 31 de março de 2016.

⁵⁰ Lei n.º 13/2016, de 23 de maio, com início de vigência em 24 de maio de 2016.

Importa referir, ainda, e no que tange à suspensão da prescrição quanto ao revertido em razão da insolvência do devedor originário, de harmonia com o art.º 100.º do CIRE, que o colendo Tribunal Constitucional, no douto aresto n.º 362/2015, de 9 de Julho de 2015⁵¹ julgou *“inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, (...) interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário”*.

IV. A aplicabilidade do Código Civil no domínio tributário.

No art.º 11.º da LGT foi consagrado o princípio que, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Contudo, para salvaguardar a especificidade do domínio tributário, acrescenta outras que, não excluindo a aplicabilidade daquelas, complementam-nas.

No que ao que aqui importa, vamos debruçar-nos sobre o n.º 2, que prevê o seguinte:

“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”.

Deste preceito resulta que se a Lei Tributária refere um conceito oriundo de outro ramo de direito como “interrupção”, “suspensão” ou “prescrição”, então esse conceito, por não existir um conceito legal próprio do domínio tributário, deve ser entendido, no âmbito tributário, com as mesmas características que tem no âmbito dos ramos do direito de onde são originários.

No entanto, como refere RUI MORAIS⁵², a transposição das regras do Código Civil para o domínio tributário não deve ser acrítica, sob pena de se encontrarem soluções incongruentes e que não protegem os fins a atingir. Antes de mais, porque o regime da prescrição no Código Civil está concebido com base no princípio da proibição do conhecimento oficioso da prescrição enquanto no domínio tributário, o princípio prevalecente é exatamente o oposto.

Por outro lado, a transposição para o domínio tributário do regime de prescrição civil implicaria o reconhecimento da existência de obrigações naturais tributárias, o que alguns autores liminarmente rejeitam⁵³ embora seja uma possibilidade admitida na jurisprudência dos tribunais superiores⁵⁴.

⁵¹ Publicado no DR II Série, N.º 186 de 23 de setembro de 2015.

⁵² MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, p. 345.

⁵³ Por exemplo Rui Morais *ibidem*.

Também se poderá concluir que os autores que consideram que a prescrição extingue a relação jurídica tributária não admitem a subsistência de uma obrigação natural tributária.

⁵⁴ Neste sentido podem ser consultados (entre outros) os seguintes acórdãos disponíveis no sítio do ITIJ, do colendo STA (proc.º n.º 0194/07 de 2007/09/19), do venerando TCAS (proc.º n.º 02727/08 de 2011/10/25, n.º 02970/09 de 2011/09/27, n.º 04422/10 de 2011/07/12, n.º 04160/10 de 2011/03/15, n.º 03373/09 de 2010/05/18, n.º 02353/99

Neste domínio salienta-se que CASALTA NABAIS classifica o dever de pagar impostos como um “*dever de prestação material que prescreve uma prestação de coisa fundamental*”⁵⁵ que, embora não expressamente consagrado na Constituição, se retira da “*pormenorizada «constituição fiscal» contida nos art.º 106.º e 107.º [atuais 103.º e 104.º da CRP]*”⁵⁶

Defende aquele autor que a tributação não constitui um fim ou objetivo em si mesma, constitui, isso sim, um meio para o Estado cumprir com os seus objetivos em tarefas de Estado de Direito e Estado Social, havendo “*um dever de todos os contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do Estado*”⁵⁷.

CECILIA XAVIER⁵⁸ define o pagamento do imposto como um “***dever fundamental autónomo***”⁵⁹ decorrente do princípio comunitário de cada um contribuir para a sustentação das despesas financeiras do Estado; contributo esse que é imprescindível para o funcionamento de uma sociedade politicamente organizada”⁶⁰

Se estamos a falar de um dever fundamental, diríamos até de direito natural⁶¹ do pagamento do imposto, alicerçado no benefício que todo e qualquer cidadão retira do facto de viver em sociedade, então o pagamento do imposto mesmo que prescrito não deixa de corresponder a um dever moral ou de justiça como prescreve o art.º 402.º do Código Civil.

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA⁶² recordam que “*nem todos os deveres de ordem moral ou social relevam para o conceito de obrigação natural. Esta abrange apenas aqueles cujo cumprimento corresponda a uma ideia de justiça (comutativa), como é o caso típico do cumprimento da obrigação prescrita ou do dever legal que haja caducado ou da percentagem remitida pelos credores ao devedor concordado, e não a um simples sentimento de piedade, de caridade, de cavalheirismo ou a um sentimento de escrupulo de carácter individual*”.

Não pode deixar de se afirmar o pagamento dos impostos é uma obrigação moral e um dever de justiça porque quem os paga, paga de acordo com a sua capacidade contributiva, no respeito por princípios constitucionais tão caros como o princípio da igualdade material. Como escreve CASALTA NABAIS⁶³ “*o imposto não pode ser encarado como um mero poder*

de 2007/05/09, n.º 01573/07 de 2007/02/14) e do venerando TCAN (processo n.º 01489/07.2BEPRT de 2008/01/10).

⁵⁵ CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, p. 112.

⁵⁶ CASALTA NABAIS, *op. cit.* p. 92.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 185 *et seq.*

⁵⁸ XAVIER, Cecília, *A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do estado social de direito – Reflexões*, Almedina, p. 66.

⁵⁹ Sublinhado da autora.

⁶⁰ Refere aquela autora que a doutrina e a jurisprudência têm entendido que a restrição do direito de propriedade mediante a imposição do tributo tem fundamento no devedor fundamental de pagar o imposto que se manifesta como limite imanente do conteúdo do direito de propriedade e cujo conteúdo não abrange outras formas de exercício como o de “não pagar o imposto”. XAVIER, Cecília, *op. cit.*, p. 67.

⁶¹ Na conceção de que “*um Direito Natural pressupõe, portanto, que exista uma ordem que não é resultado de um projeto humano consciente, antes é ela que torna possíveis os projetos humanos (e por isso lhes é anterior), ao mesmo tempo que, transcendendo esses projetos, os abrange regulativamente a todos (...)*”. BAPTISTA MACHADO, João, *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*, 20.ª Reimpressão, Almedina, p. 300.

⁶² LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, 4.ª. Ed., Coimbra Ed., p. 352.

⁶³ CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, p. 679.

para o estado nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte”.

Pretender que o contribuinte nunca pretenderá efetuar o pagamento do tributo prescrito se tiver consciência desse evento, antes de mais, terá subjacente uma perspetiva de elisão fiscal e não uma perspetiva de cidadania fiscal.

Acresce que o pagamento do tributo prescrito poderá não ser totalmente desinteressado, o contribuinte poderá pretender efetuar o pagamento da obrigação tributária para evitar a censura social associada a essa falta de pagamento e a sua eventual repercussão na sociedade / mercado ou porque a tal foi condenado em sentença penal.

No entanto, há um argumento de peso contrário a esta formulação: em termos sistemáticos, na Lei Geral Tributária a prescrição encontra-se regulada na Secção III, do Capítulo IV referente à extinção da relação jurídica tributária⁶⁴. Pelo que, atendendo tão só à interpretação sistemática da norma, seríamos forçados a concluir que era intenção do legislador a extinção da obrigação tributária com o advento da prescrição⁶⁵.

No sentido de que a prescrição determina a extinção da obrigação tributária pronunciam-se, expressamente (ou incluindo a prescrição nos fundamentos da extinção da obrigação tributária)⁶⁶, SALDANHA SANCHES⁶⁷, CASALTA NABAIS⁶⁸, SERGIO VASQUES⁶⁹, FREITAS ROCHA⁷⁰, entre outros⁷¹.

No que concerne aos efeitos da interrupção da prescrição tributária tem sido jurisprudencialmente entendido que esta tem um efeito instantâneo de desconsideração do tempo anteriormente decorrido – cfr. art.º 326.º n.º 1 do CC – e um efeito duradouro ou

⁶⁴ Assim como a secção II referente à caducidade. Note-se que no Código Civil a prescrição encontra-se sistematicamente inserida no capítulo de “*O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas*”.

⁶⁵ Questiona-se, todavia, se tal inclusão foi deliberada ou não se deverá ao facto da LGT se ter inspirado na *Ley General Tributaria* Espanhola onde tal preceito também se inclui.

⁶⁶ Considerando ilegal a cobrança de uma dívida prescrita (logo implicitamente repudiando a possibilidade da obrigação natural) também, MORAIS, Rui D., *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, p. 345.

⁶⁷ SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, p. 261.

⁶⁸ CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, p. 288.

⁶⁹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, p. 370: “*Além das causas extintivas já referidas, a obrigação tributária pode ainda extinguir-se pelo mero decurso do tempo, importando nisto distinguir entre a caducidade e a prescrição*”.

⁷⁰ FREITAS ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª Ed., Coimbra Editora, p. 433: “*a prescrição das obrigações tributárias tem, influência no nascimento e desenvolvimento de vários procedimentos tributários que, por natureza, pressupõem um tributo “vivo”, o que significa que não podem ter por referência uma obrigação tributária prescrita*”.

⁷¹ Nomeadamente, BRÁS CARLOS, Américo F., *Impostos - Teoria Geral*, 3.ª Ed., Almedina, p. 91; MACHADO, JONATAS E. M. e COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª Ed., Coimbra Editora, p. 153 - Embora não se refiram expressamente à prescrição como facto extintivo da obrigação inserem o tratamento do tema no capítulo «*Da extinção da relação jurídica tributária*»; PIREs, Manuel e PIREs, Rita. C., *Direito Fiscal*, 5.ª Ed., Almedina, p. 302/303; PEREIRA DE SOUSA, Domingos, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Ed., p. 224; e FREITAS PEREIRA, Manuel H., *Fiscalidade*, 4.ª Ed., Almedina, p. 283.

permanente de impedir o reinício do prazo prescricional^{72, 73} – cfr. art.º 327.º n.º 1 do CC – (sem prejuízo de uma eventual retoma antecipada de harmonia com o n.º 2 do art.º 49.º da LGT enquanto vigorou).

A aplicabilidade daquelas disposições impõe-se, na nossa perspetiva, por quatro ordens de razão:

- i) A minguia de qualquer disposição no domínio tributário que defina os efeitos da interrupção;
- ii) A previsão no art.º 11.º da LGT que “*na interpretação do sentido das normas fiscais (...) são observáveis as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*”, o que implica o recurso ao art.º 9.º do CC e ao princípio da unidade do sistema jurídico;
- iii) Todos os factos interruptivos se reconduzem a processos ou procedimentos; e,
- iv) Onde a lei não distingue não deve distinguir o intérprete. Seria incompreensível que os efeitos da interposição de uma reclamação graciosa ou de uma impugnação judicial fossem distintos dos efeitos da citação ao nível da interrupção da prescrição.

No que respeita à aplicação da lei no tempo, a redução do prazo prescricional de 10 para 8 anos recuperou o debate sobre a aplicação no tempo das normas relativas à prescrição dos impostos à semelhança do que tinha ocorrido com a entrada em vigor do CPT.

O colendo STA pronunciou-se amiúde contra a aplicabilidade do regime mais favorável ao devedor, uma vez que não se tratava de qualquer norma sancionatória e da respetiva renúncia ao direito de punir, mas tão-somente a impossibilidade do credor exigir coercivamente a prestação que não reclamou em devido tempo⁷⁴, aplicando o regime instituído no art.º 279.º do CC⁷⁵, como aliás resultava do n.º 1 do art.º 5.º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro que aprovou a LGT.

Aplicando-se o regime previsto no art.º 279.º do CC quanto ao prazo, tal tem como consequência que não há lugar à aplicação *in totum* do regime de prescrição originário mas tão-somente a submissão dos factos às normas contemporaneamente vigentes com a limitação da consideração do menor prazo⁷⁶.

⁷² Em sentido contrário à existência do efeito duradouro, CABRITA NETO, SERENA e REIS DUARTE, CLÁUDIA, “O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas” in (COORDENAÇÃO), Otero P. *et alli*, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, 2011. vol. V, p. 425.

⁷³ No sentido propendido, LOPES DE SOUSA, Jorge - Código de Procedimento e Processo Tributário anotado. Lisboa: Vislis, p. 8002).

⁷⁴ Neste sentido os doutos arestos proferidos pelo colendo STA de 1993/04/121 no proc.º 0155661, de 1993/05/12 no proc.º 0155668, de 1994/07/06 no proc.º 017528, de 2002/02/06 no proc.º 026296.

⁷⁵ O venerando TCAS pronunciou-se, também, naquele sentido nos doutos arestos de 2011/09/27 proferido no proc.º 02970/09, de 2012/08/08 proferido no proc.º 05857/12 e de 2013/01/29 no proc.º 05512/12.

⁷⁶ Em sentido contrário SUSANA SOUTELINHO: “Entendo que a conclusão tem de ser a da aplicação em bloco de apenas uma das leis, ou a nova ou a antiga, e não de um «mix de normas» que tem como único propósito prolongar um prazo que o legislador entendeu, expressamente, encurtar, desde a vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, em que o prazo de prescrição era de 20 anos, passando pelo Código de Processo Tributário, que reduziu o prazo para 10 e, posteriormente a Lei Geral Tributária para 8 anos”. SOUTELINHO, Susana,

Para tanto torna-se necessário proceder à contagem do prazo até 1/01/1999, subsumindo a factualidade aos normativos vigentes e apurar, naquela data, em concreto, qual o prazo remanescente. Se inferior aos 8 anos previstos na LGT esse prazo remanescente será contado de harmonia com a LGT, se superior será contado o prazo de 8 anos de harmonia com esta⁷⁷.

Importa salientar que, se houver lugar à degeneração do facto interruptivo na vigência da LGT e estiver a ser contado o prazo de 8 anos, nunca poderá aproveitar para a prescrição o período anterior a 01/01/1999, de harmonia com o previsto no n.º 1 do art.º 297.º do CC.

É de referir, também, que no âmbito do proc.º n.º 816/2011 o colendo Tribunal Constitucional proferiu o acórdão n.º 592/2012⁷⁸ onde decidiu não julgar inconstitucional os art.º 12.º e art.º 49.º n.º 3, da Lei Geral Tributária, na sua versão originária, interpretados no sentido de que as causas de interrupção da prescrição previstas *ex novo* são aplicáveis aos prazos de prescrição que se iniciaram antes da entrada em vigor da LGT.

Resulta, assim, daquela pronúncia do Tribunal Constitucional que, por exemplo, a pendência de impugnação com garantia que determinou a suspensão da execução fiscal, muito embora pudesse não ter qualquer efeito no prazo prescricional até à entrada em vigor da LGT⁷⁹, já teria efeito suspensivo na vigência da LGT, por tal estar nesta previsto e sem que a alteração das regras da contagem da prescrição se possa considerar como violadora do princípio da segurança jurídica e tutela da confiança.

Como vimos anteriormente, a LGT plasma na letra da lei algo que já era comumente aceite na jurisprudência que era a eficácia das interrupções e das suspensões quanto ao devedor originário na esfera jurídica dos revertidos.

Tal entendimento constava, por exemplo, no duto aresto proferido pelo STA, em 1999/01/13, no recurso 16189,⁸⁰ com fundamento na circunstância de ser única a obrigação tributária subjacente e uno o processo executivo e, conseqüentemente, sendo o revertido chamado àquela execução mediante uma alteração subjetiva da instância, a instauração do PEF era eficaz quanto a ele.

Embora se compreenda e sufrague sem reservas aquele duto entendimento, sempre se dirá que coloca sérias questões ao nível da segurança jurídica dos responsáveis subsidiários que podem ver-se confrontados com a exigência do pagamento do tributo demasiados anos após o seu vencimento⁸¹.

“A «evolução» jurisprudencial sobre a prescrição da obrigação tributária” in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, vol. V, p. 458.

⁷⁷ Neste sentido o duto aresto proferido pelo colendo STA no proc.º n.º 0246/11 de 2001/09/07

⁷⁸ Duto aresto proferido em 2012/12/05.

⁷⁹ Pela ausência de previsão legal.

⁸⁰ Publicado no DR II.º Série de 23/05/2002, p. 11. Idêntico entendimento tinha sido anteriormente expresso pelo colendo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 363/92, proferido no proc.º n.º 283/91, de 1992/11/12

⁸¹ Por exemplo, no caso objeto da decisão judicial do STA a execução fiscal tinha sido instaurada em 1986/05/27, por dívidas do período entre 1976 e 1979 e conforme referiu o Tribunal em 1999/01/13 “*não vem alegado, nem o processo o permite concluir, que o efeito interruptivo haja cessado por qualquer facto hábil para tanto*”. No caso apreciado pelo colendo Tribunal Constitucional as dívidas eram de contribuições para a previdência de 1975, 1976 e 2 meses de 1977 sendo a citação por reversão efetuada em 1988/07/08.

Daí que na LGT se institua a figura da “solidariedade do prazo” entre devedores originários, solidários e subsidiários, mas com limitação relativamente aos subsidiários, restringindo-se a eficácia do efeito interruptivo quanto ao devedor originário se o revertido vier a ser citado para além do quinto ano subsequente ao da liquidação (n.º 3 do art.º 48.º).

Do cotejo daquele art.º 48.º da LGT ressalta, também, que os efeitos suspensivos do prazo prescricional subsistem em relação todos os responsáveis independentemente da sua data de citação e que os efeitos interruptivos e suspensivos relativamente aos devedores solidários⁸² relevam sempre.

Se quanto à primeira questão se compreende a solução legal tendente a mitigar os efeitos daquilo que considera ser apenas uma “modificação subjetiva da instância executiva”⁸³, já quanto à segunda dificilmente se compreende um novo afastamento do regime da prescrição civil (em que os prazos de prescrição se contam de forma independente para cada um dos obrigados solidários).

O próprio conceito de responsabilidade solidária tem subjacente a possibilidade que é conferida ao credor de exigir de todos os responsáveis solidários o cumprimento total da obrigação⁸⁴ desde o início e sem que seja a lícito estes invocar o benefício da divisão⁸⁵.

A propósito da prescrição civil refere ALMEIDA COSTA⁸⁶ que “*por um lado a prescrição que um dos devedores adquira não aproveita aos restantes; por outro, as causas que suspendem ou interrompem a prescrição a respeito dos devedores solidários não afetam os demais. Daqui resulta que a prescrição corre autonomamente em relação a cada um dos devedores*”.

Resulta, assim, do regime da prescrição civil quanto aos devedores solidários que, podendo o credor todos demandar para pagamento integral do seu crédito, impende sobre este o ónus de o fazer quanto a todos para que a interrupção da prescrição seja eficaz quanto a todos eles.

Pelo contrário, resulta do art.º 48.º n.º 2 da LGT que a interrupção bem como a suspensão da prescrição quanto a um dos devedores irá interromper (ou suspender) o prazo prescricional quanto a todos. Significa isto que, muito embora o credor tributário possa demandar todos os devedores, mesmo que apenas demande um, considera-se a prescrição como interrompida quanto aos demais, o que seguramente não contribui para a sua segurança jurídica.

No respeito aos responsáveis subsidiários, o credor tributário está legalmente impedido de os chamar *ab initio* à execução na medida em que, só após se concluir pela inexistência ou, pelo menos, pela fundada insuficiência de bens do responsável originário (e dos responsáveis solidários que porventura existam) pode chamá-los ao processo de execução fiscal. Contudo, estando reunidas as condições para citar um responsável subsidiário como revertido estarão

⁸² A responsabilidade tributária solidária consta dos art.º 21.º, 26.º e 27.º da LGT entre outros.

⁸³ Embora na prática permita a execução do responsável subsidiário desde que a sua citação ocorra dentro do prazo prescricional (em regra 8 anos acrescidos das eventuais suspensões deste).

⁸⁴ Art.º 519.º do CC.

⁸⁵ Art.º 518.º do CC.

⁸⁶ Op. cit. p. 675.

reunidas as condições para todos.

Do exposto emerge que o atual art.º 48.º da LGT permite soluções dificilmente compreensíveis para o direito, nomeadamente bastar que um dos revertidos seja citado dentro do prazo de 8 anos para que se interrompa o prazo de prescrição para todos, o que, atendendo ao efeito duradouro da interrupção, permite a citação dos demais a todo o tempo⁸⁷ e desvirtua a cláusula de proteção constante do n.º 3.

No que concerne ao conhecimento oficioso da prescrição, embora tal esteja vedado no domínio civil, no domínio tributário a regra é a do conhecimento oficioso no âmbito da execução fiscal (de harmonia com o art.º 175.º do CPPT e à semelhança da duplicação de coleta).

Admite-se, ainda, o conhecimento oficioso da prescrição em sede da impugnação judicial, mas, neste caso, sempre a título incidental, como eventual causa de inutilidade do conhecimento do mérito da lide, e desde que o processo contenha todos os elementos necessários para o efeito⁸⁸.

Refere FREITAS ROCHA que a prescrição deve ser oficiosamente conhecida por parte da administração tributária, mesmo contra os interesses financeiros / patrimoniais do Estado⁸⁹.

LOPES DE SOUSA invoca para o conhecimento oficioso da prescrição “o *omnipresente interesse público na vertente da segurança ou certeza jurídica*”⁹⁰ mas esse interesse existe também para as obrigações cíveis e nem por isso a prescrição é do conhecimento oficioso, sendo proibida pelo art.º 303.º do CC.

Afigura-se, assim, que o dever de conhecer oficiosamente da prescrição existe, mas não pela mera segurança e certeza jurídicas já que esse será o fundamento do instituto da prescrição mas já não do seu conhecimento oficioso em execução fiscal.

Este terá, por um lado, uma vertente assistencial⁹¹ na medida em que impõe ao órgão de execução fiscal e ao juiz o conhecimento da prescrição contra os interesses do exequente⁹² e por outro a virtualidade de permitir que a eventual renúncia à prescrição seja expressa e com

⁸⁷ Atento o efeito duradouro da interrupção e a revogação do n.º 2 do art.º 49.º da LGT.

⁸⁸ Neste sentido se pronunciou o colendo STA em 2012/05/02 no processo 01174/11 e em 2011/03/10 no processo 01004/10, em 2007/02/07 no processo 01130/06 e em 2007/01/17 no processo 01070/06.

⁸⁹ FREITAS ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª Ed., Coimbra Editora, p. 448. Colocando-se a questão se também deverá ser conhecida oficiosamente se não se tratarem de dívidas ao Estado / tributárias.

⁹⁰ LOPES DE SOUSA, Jorge, *Sobre a prescrição da obrigação tributária*. 2.ª Ed., Áreas Editora, p. 18.

⁹¹ Note-se que a intervenção de mandatário nos processos tributários apenas é exigida nos termos do art.º 6.º do CPPT nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância (EUR 10.000,00), bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo, não sendo exigida no âmbito processo de execução fiscal, independentemente do valor envolvido.

⁹² Afigura-se dever distinguir-se a figura do órgão de execução fiscal enquanto promotor da execução e a figura do exequente enquanto interessado no resultado da mesma. Muito embora seja frequente que aquele órgão e o exequente pertençam à mesma entidade (seja a AT, a Segurança Social ou a Autarquia), no âmbito da execução fiscal que corre pela AT amiúde o exequente não é aquela porquanto são cobradas dívidas com múltiplas origens (ex. portagens, reposições de abonos, vencimentos ou subsídios, taxas, etc.).

conhecimento e não por mera ignorância ou desconhecimento, constituindo, assim, um exercício de verdadeira cidadania e não um mero ato negligente.

Importa salientar também, que no âmbito do processo de execução fiscal são cobradas dívidas que não têm natureza tributária (para além das coimas são cobradas reposições, subsídios não reembolsados, entre outras).

Afigura-se que, sempre que forem cobradas dívidas de natureza não tributária no âmbito do processo de execução fiscal, será necessário efetuar uma interpretação restritiva do preceito no sentido de excluir do conhecimento oficioso as dívidas que tenham natureza civilística, sob pena de ser desvirtuado o próprio instituto da prescrição civil⁹³.

No que respeita aos fundamentos da prescrição, a aplicabilidade das normas de direito civil no domínio tributário dependerá, pugna-se, da admissibilidade de transposição da sua *ratio* para o domínio tributário. Dito de outra forma, apenas se os fundamentos da prescrição no domínio civil forem suscetíveis de serem transpostos para o domínio tributário é que tais razões poderão ser aplicáveis.

Como vimos anteriormente, são geralmente considerados como os principais fundamentos da prescrição: a presunção legal do cumprimento (no caso das prescrições presuntivas) e a presunção de abandono do direito, o desmerecimento de tutela do credor negligente em promover o exercício atempado do seu direito e a certeza e segurança jurídicas (no caso das prescrições extintivas).

Manifestamente, não será transponível para o direito tributário como fundamento da prescrição a presunção legal do cumprimento, visto que a satisfação da obrigação tributária deve ser demonstrada documentalmente (e constitui ónus do oponente nos termos do art.º 204.º do CPPT).

Sendo o comprovativo do pagamento sempre documental⁹⁴ e constando dos registos informáticos do credor enquanto órgão administrativo, afigura-se inaplicável este fundamento, entendendo-se que não pode existir uma “presunção do cumprimento da obrigação tributária” que desonere o devedor de provar o cumprimento⁹⁵ como alicerce da prescrição.

A presunção de abandono do direito será, também, inaplicável no domínio tributário, uma vez que o crédito tributário é indisponível^{96, 97} “*só podendo fixar-se condições para a sua redução*”

⁹³ Neste sentido se pronunciou o colendo STA no douto aresto de 20/01/1999, no processo 023012, onde se afirmou: “*A prescrição da dívida de juros de mora, provenientes de mútuo celebrado entre a C.G.D. e o executado, não é de conhecimento oficioso, antes tendo de ser invocada pelo interessado - art.º 303.º do Código Civil.*”

⁹⁴ Nos termos do art.º 18.º do Regime de Tesouraria do Estado aprovado pelo Decreto-Lei 191/99 de 5/06 “*A entidade cobradora dá quitação no DUC através da validação informática do caixa, por aposição de selo de validação da cobrança, através de recibo específico ou por outra forma de validação aprovada por despacho do diretor-geral do Tesouro.*”

⁹⁵ Note-se que, ao contrário do domínio civil onde é frequentemente vulgar não se guardar os recibos de quitação, no domínio tributário várias disposições obrigam à conservação dos documentos como por exemplo o art.º 118.º do CIRIS, o CIVA (art.º 52.º) e no CIS (art.º 53.º).

⁹⁶ Art.º 30.º, n.º 2 da LGT.

ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”, sob pena da violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva^{98, 99}.

A sanção do credor em promover o exercício do seu direito seria um dos fundamentos que poderia ser, *prima facie*, transposto para o domínio tributário. Se o credor tributário é também, o promotor da ação executiva fiscal através dos seus órgãos, e se esta não corre, a inércia é a si imputável, porquanto para os casos imputáveis ao devedor está prevista a suspensão da prescrição.

Mas tal raciocínio é falacioso. Em primeiro lugar porque nem sempre o órgão de execução fiscal integra o Exequente, pelo que a sua eventual inércia não seria imputável ao credor¹⁰⁰. Mas mesmo que o seja, tal argumento poderia ser invocado nos tempos em que as execuções eram quase na sua totalidade tramitadas manualmente, em que a possibilidade de um processo se encontrar “perdido”, e como tal não ser tramitado, era um risco real.

Atualmente, com a desmaterialização do processo de execução fiscal e acima de tudo com a automatização dos procedimentos, não há a possibilidade de inércia por parte do OEF, sendo a paragem dos processos em regra fruto do contencioso ou da impossibilidade (legal ou de facto) de prosseguimento¹⁰¹.

E esse fundamento da prescrição (a existir) não era compaginável com a redação da norma. Com efeito, até 2007/01/01, o processo de execução fiscal poderia estar legalmente suspenso, pela pendência de oposição à execução com prestação de garantia¹⁰² e, simultaneamente, estar a prescrição a correr porque tais factos não estavam abrangidos pelo n.º 4 do art.º 48.º como factos suspensivos da prescrição.

Por outro lado, se se pretendia sancionar a inércia, dificilmente tal será compaginável com a revogação do n.º 2 do art.º 49.º da LGT, que teve como consequência que o andamento do processo deixasse de ter qualquer efeito ao nível da contagem da prescrição.

Mais ainda: sendo a impugnação judicial o facto interruptivo, até 2007, o facto desta se encontrar parada por mais de um ano determinava o reinício do prazo prescricional. Ora, os Tribunais, enquanto órgãos de soberania, não se confundem com o credor, a sua eventual

⁹⁷ Com o Orçamento de Estado para 2011 foi aditado um n.º 3 ao art.º 30.º prevendo-se que o disposto naquele n.º 2 prevalece sobre qualquer legislação especial. Foi, também, incluída uma norma transitória (art.º 125.º da LOE) dispondo que “O n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objeto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos”

⁹⁸ Sobre a indisponibilidade do imposto LOURENÇO, Pimentel – “A indisponibilidade do imposto” in Boletim da Direção Geral dos Impostos - *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395.

⁹⁹ Note-se que a prescrição do crédito tributário é um facto potencialmente lesivo dos princípios de capacidade contributiva e igualdade, na medida em que o que se pretendeu impedir ao considerar o crédito tributário como indisponível pode ser obtido pela via da prescrição.

¹⁰⁰ Note-se, por exemplo, nos casos em que os credores são Institutos Públicos, Universidades, sub-rogados, etc.

¹⁰¹ Atualmente a instauração da execução é efetuada de forma automática mesmo que a dívida não seja liquidada pela Autoridade Tributária. A instauração por esta do processo é automática mediante título executivo eletrónico – cfr. art.º 163.º n.º 3 CPPT -, bem como a emissão de citação do executado. Findos os prazos legais, é também de forma automática promovida a penhora dos bens conhecidos, bem como ativada a respetiva venda, sendo os atos praticados pelo órgão de execução fiscal quase meramente “confirmativos” da atuação informática.

¹⁰² A concessão da sua dispensa nos termos do art.º 52.º n.º 4 da LGT.

inércia não pode ser imputável ao credor (tributário ou não), pelo que não se pode afirmar que a prescrição se baseia na sanção da sua inércia em obter o cumprimento da obrigação tributária (ou em resolver o contencioso a esta associado que neste caso dele não depende e que o impede de exercer o seu direito de crédito).

O mesmo é suscetível de ocorrer na suspensão da execução nos termos do art.º 172.º do CPPT se inexistirem outros bens; no período em que há lugar à excussão prévia dos bens do devedor originário e em que por força do art.º 23.º da LGT não pode prosseguir sobre o património do responsável subsidiário revertido sempre que essa excussão decorra no âmbito de processo insolvencial; e durante a pendência de procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE de 23/07, relativos à eliminação de dupla tributação¹⁰³.

Do exposto resulta que a previsão da “inércia do credor” não pode ser fundamento da prescrição da dívida tributária, na medida em que, mesmo sem essa, inércia o prazo prescricional é suscetível de estar em curso.

Conclui-se, assim, que o único fundamento da prescrição civil que subsiste e que pode ser transposto para o domínio tributário é o da paz social, concretizando-se na certeza e segurança jurídicas.

Podendo, afirmar-se agora que a prescrição tributária não tem carácter sancionatório do credor eventualmente negligente, mas sim de conferir uma tutela jurídica ao devedor, que não pode ser confrontado com uma exigência da dívida tributária a todo o tempo¹⁰⁴.

V. À guisa de reflexão e conclusão

Qualquer que seja o quadro legal de prescrição tributária que se pugne é necessário ter sempre presente o impacto das soluções adotadas na vida dos cidadãos e da eventual necessidade de onerar ainda mais os que pagam impostos para colmatar a quebra das receitas em resultado da prescrição da obrigação tributária.

A prescrição ou “o esquecimento programado” como lhe chama OST¹⁰⁵ tem como consequência a “lembança” dos restantes contribuintes para suprir a lacuna.

Como indicador do impacto da redução do prazo prescricional constante da LGT atente-se no reconhecimento por parte da Administração Fiscal da prescrição, nos anos de 2008 a 2011, de mais de 3.100 milhões de euros, constantes de cerca de um milhão de execuções fiscais¹⁰⁶. Compreende-se, assim, a proliferação de causas suspensivas e criação de prazos especiais que

¹⁰³ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Sobre a prescrição da obrigação tributária*. 2.ª Ed., Áreas Editora, p. 56.

¹⁰⁴ No sentido de que a necessidade de segurança ou certeza jurídica é o fundamento do instituto da prescrição no domínio tributário, LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado*, Vislis, p. 803.

¹⁰⁵ OST, François, *O tempo do direito*, Lisboa, Instituto Piaget, pág. 178.

¹⁰⁶ Fonte: Conta Geral do Estado relativa a 2011, pág. 130, disponível na internet em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2011/CGE_2011_vol1.pdf.

que tem vindo a ocorrer desde a entrada em vigor da LGT e que complexificaram a contagem da prescrição.

De *iure constituendo*, razões que se prendem com os fundamentos da prescrição, nomeadamente nos princípios da certeza e segurança jurídicas, impõem uma reflexão sobre a (in)eficácia dos factos interruptivos e suspensivos relativos aos responsáveis subsidiários na esfera jurídica dos demais responsáveis e, do mesmo modo, deveria ser ponderada a possibilidade de estabelecimento de um prazo máximo ordinário de prescrição (por exemplo 20 anos) que, independentemente de eventuais suspensões e interrupções, uma vez atingido, convertesse a obrigação tributária em obrigação natural.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

6.

A prescrição da dívida tributária – as etapas na contagem do prazo

Maria João Marques



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

6. A PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA – AS ETAPAS NA CONTAGEM DO PRAZO

Maria João Marques**

1. Introdução
2. Prazo e forma de contagem
3. O início da contagem
4. Causas de suspensão e de interrupção
 - 4.1. A aplicação da lei no tempo
 - 4.2. Múltiplas interrupções
 - 4.3. Paragem do processo por mais de um ano
5. Os efeitos da interrupção – a forma de contagem e o efeito duradouro

Resumo

O regime da prescrição das obrigações tributárias sofreu profundas e complexas alterações, que muitas dúvidas levantam ao aplicador do direito no momento em que se propõe contar um prazo. A jurisprudência e a doutrina enriqueceram a concretização do regime mas ainda assim, na subsunção ao caso concreto, é necessário ter presente as regras de aplicação da lei no tempo e as diferentes especificidades jurídicas de cada etapa do prazo. Para isso propomo-nos a cindir a contagem do prazo em fases e em cada uma expor a forma de aplicação das regras de lei no tempo, articulando o CPCI, o CPT, a LGT com os artigos 297.º e 12.º do CC. Por último, tem sido atribuído à interrupção um efeito duradouro, que se inicia no momento em que ocorre o facto interruptivo e apenas recomeça a sua contagem quando terminar o processo em que aquele facto ocorreu. Afastamo-nos desta posição.

Palavras-chave:

Prescrição, prazo, contagem, suspensão, interrupção, efeitos, duradouro, instantâneo.

1. Introdução

O regime da prescrição das dívidas tributárias foi sofrendo ao longo dos tempos sucessivas alterações, seja no prazo, seja no início da sua contagem ou mesmo nas suas causas suspensivas e interruptivas.

O legislador foi procurando encontrar o seu caminho, sem descurar os contributos da doutrina nem a posição da jurisprudência, conseguindo progressões e aceitando inflexões mas que hoje se depara perante um complexo quadro legislativo. A aplicação das regras da lei no tempo tornaram-se, quanto a nós, na grande dificuldade do instituto.

O instituto que se funda na persecução da certeza e segurança jurídicas, envolveu-se numa intrincada forma de contagem, obrigando que a análise se faça faseadamente e pela transposição de obstáculos. Primeiro determinar o prazo, depois o momento do seu início, passando pela determinação dos factos sucessivos e interruptivos e aplicando em cada momento as regras de sucessão de leis no tempo. Isto porque cada um destes momentos foi sendo alterado sucessivamente pelo legislador.

* * Juíza de Direito (ex-auditora do 4º Curso Normal – TAF).

Contar um prazo de prescrição implica uma análise faseada, por momentos estanques e ultrapassando barreiras, até à meta final. Percurso que nos propomos na presente exposição.

2. Prazo e formas de contagem

Para contar um prazo de prescrição da obrigação tributária, antes de tudo, ter-se-á de definir o prazo aplicável à dívida.

Actualmente o prazo de prescrição está fixado em oito anos (cf. artigo 48.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária – LGT). Mas nem sempre assim foi. No antigo CPCI¹ o prazo de prescrição previsto era de 20 anos. Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário (CPT)², o prazo foi reduzido para 10 anos.

Actualmente, além do prazo de oito anos, a LGT³ fixa ainda um prazo especial de 15 anos⁴ para dívidas relacionadas com factos tributários conexos com territórios com um regime fiscal claramente mais favorável ou com produtos financeiros abertos em instituições fora do espaço da União Europeia e que não sejam incluídos na respectiva declaração de IRS.

A sucessão de prazos enunciada implica que, na contagem do prazo de prescrição, deve ser tido em conta o disposto no artigo 297.º do Código Civil (CC), tal como define o disposto no artigo 5.º do Decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro que aprovou a LGT.

Aplicando a norma, resulta que, se a lei nova definir um prazo mais curto, este prazo novo começa a correr no dia em que entrou em vigor essa lei. Contudo, nessa data, o prazo terá de ser comparado com o prazo antigo e mais longo (que será contado naturalmente nos termos da lei antiga e desde o dia que aí for definido). O que terminar primeiro, será o aplicável à situação em concreto. Foi o que sucedeu com a entrada em vigor da LGT, por comparação como o CPT. Este último previa um prazo de 10 anos e a LGT veio encurtar o prazo para oito. Aplicando o artigo 297.º, n.º 1 do CC, os prazos devem ser contados em paralelo, começando o antigo (10 anos) no início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário⁵ e o novo (8 anos) na data de entrada em vigor da LGT (01-01-1999). O que terminar primeiro será o aplicável ao caso concreto.

Definido o prazo aplicável, passamos para a definição do momento em que se inicia.

3. O início da contagem

¹ Artigo 27.º do CPCI, diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963 e que vigorou desde 01-07-1963 até 30-06-1991

² Artigo 34.º do CPT, diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril e em vigor entre 01-07-1991 e 31-12-1998.

³ Artigo 48.º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

⁴ Alteração introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012) e em vigor desde 01-01-2012.

⁵ Embora o início do prazo possa também ele sofrer alterações com a aplicação da lei no tempo, como veremos adiante, no ponto 3 da presente exposição.

A LGT define actualmente três momentos para o início do prazo de prescrição. Mas nem sempre assim foi. No CPCI⁶ e no CPT⁷, o início do prazo era único para todos os tributos e contava-se desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

O legislador, apoiando-se na jurisprudência e nas construções doutrinárias que distinguiam *impostos periódicos* dos *impostos de obrigação única*⁸, construiu na LGT um modelo distinto (e mais complexo) daquele que vigorou no CPCI e no CPT.

Assim, a redacção inicial do artigo 48.º da LGT (em vigor entre 01-01-1999 e 31-12-2004), definiu um início do prazo para os *impostos periódicos* e outro para os *impostos de obrigação única*. Naqueles, o prazo de prescrição conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Nestes, o prazo de prescrição conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

Contudo, esta formulação veio a ser alterada com a Lei do Orçamento do Estado para 2005⁹ (LOE 2005), excepcionando a partir de 01-01-2005 o IVA e os impostos sobre o rendimento retidos na fonte a título definitivo. Sendo estes verdadeiros impostos de obrigação única, como foi esclarecendo a jurisprudência¹⁰ e contrariando a posição da Fazenda Pública, o legislador optou então por os distinguir dos restantes e diferir o início da sua contagem para o início do ano seguinte. A verdade é que seria extremamente complexo (quase inviável na nossa opinião, tendo em conta a multiplicidade de pequenos prazos reunidos num ano civil) no IVA e nas Retenções na Fonte iniciar a contagem no momento da exigibilidade ou do facto.

Actualmente, e desde 01-01-2005, existem assim três momentos distintos para o início do prazo:

- (i) *Impostos periódicos* – a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário;
- (ii) *Impostos de obrigação única* – a partir da data em que o facto tributário ocorreu;
- (iii) *IVA e impostos sobre o rendimento retidos na fonte a título definitivo* – a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou do facto tributário.

Perante as sucessivas alterações da lei, também aqui na definição da norma aplicável ao *início do prazo* se colocam questões de aplicação de lei no tempo. Chamamos então o artigo 12.º do

⁶ Artigo 27.º do CPCI, entre 01-07-1963 e 30-06-1991.

⁷ Artigo 34.º do CPT entre 01-07-1991 e 31-12-1998.

⁸ Sobre a distinção entre impostos de obrigação única e impostos periódicos, refere Jorge Lopes de Sousa que «A característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo».

Sobre a distinção, vide ainda:

SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., p. 54; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, 1995, p. 130-131; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, p. 236; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, p. 58; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 62 e 65.

⁹ Lei n.º 55-B/2004, de 31 de Dezembro, em vigor desde 01-01-2005.

¹⁰ Vide por todos, Ac. do STA de 30-06-2010, proc. n.º 0158/10.

CC, em especial o segmento final do n.º 2. Isto por estar em causa a regulação do *conteúdo da relação jurídica*. De facto, o início do prazo de prescrição reporta-se ao conteúdo da relação jurídica gerada com a liquidação do tributo e nascimento da dívida. Estando esta relação em curso no momento em que entra em vigor a lei nova, esta aplica-se em pleno à situação. Dispondo a lei nova sobre o conteúdo da relação jurídica (atende à relação, em si duradoura, e abstrai-se do facto que lhe deu origem, da sua substância e dos seus efeitos), entendemos que se aplica então aos prazos em curso no momento em que entra em vigor, por força do artigo 12.º, n.º 2, 2.ª parte do CC.

Tem especial acuidade o caso do IVA. Como vimos, em 2005 o início da sua contagem foi alterado para o primeiro dia do ano seguinte à sua exigibilidade. Até aí, e considerado pela doutrina e jurisprudência como imposto de obrigação única, o início do prazo ocorria no momento da sua *exigibilidade*¹¹. Assumindo que em 2005 estava em curso o prazo de prescrição de IVA exigível em 2001, o início do seu prazo (contado em 2005 ou nos anos seguintes) corresponde a 01-01-2002¹². A forma de contagem (início do prazo), não obstante ter entrado em vigor em data posterior ao facto tributário, é aplicável à contagem do prazo, por se tratar de um prazo em curso e por atender à relação jurídica em si e não aos factos (substância ou efeitos).

Aqui chegados, conseguimos definir o nosso prazo e o momento do seu início. Estamos em condições de o contar, em abstracto, de forma contínua e seguida, para delimitar o seu *terminus*, caso não tenha sofrido suspensões ou interrupções. Se assim for, passamos para a próxima etapa, identificando aquelas vicissitudes e os respectivos efeitos.

4. Causas de suspensão e de interrupção

4.1. A aplicação da lei no tempo

As causas de suspensão e de interrupção do prazo de prescrição foram também elas sofrendo alterações legislativas.

No caso da **suspensão**, as alterações mais significativas foram introduzidas pela LOE 2007¹³, em vigor desde 01-01-2007. A partir daqui, a *Oposição* foi aceite como facto suspensivo (desde que determinasse a suspensão da cobrança da dívida) e, por outro lado, foi revogado o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, que previa a degradação do efeito interruptivo em efeito suspensivo quando o processo estivesse *parado mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo*.

A partir de 01-01-2007 a contagem do prazo de prescrição sofreu assim uma mudança brusca.

¹¹ Artigo 7.º e 8.º do Código do IVA.

¹² Neste sentido são esclarecedores, entre outros, os Acórdãos do STA de 30-06-2010, proc. n.º 0158/10 e de 17-03-2011, proc. n.º 0177/11.

¹³ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Mais recentemente foram admitidas como novas causas de suspensão. Pela LOE 2016¹⁴, a *instauração de acção de impugnação pauliana pelo Ministério Público* (cf. artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT) e pela Lei n.º 13/2016, de 23 de Maio, o *impedimento legal de realização de venda coerciva de imóvel destinado a habitação própria e permanente*¹⁵ (cf. artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT).

Quanto à **interrupção**, a alteração mais significativa foi introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho ao admitir a *citação* como causa interruptiva do prazo de prescrição. A partir de 31-07-1999 nasceu um novo facto interruptivo.

Fazendo aqui uma sinopse quanto às causas interruptivas relacionadas com a execução fiscal, no CPCI¹⁶ a *execução* estava prevista como causa interruptiva. No CPT¹⁷ a *instauração da execução*. Com a LGT, na versão inicial¹⁸, nada foi previsto quanto à execução fiscal e apenas com a referida Lei n.º 100/99 surge a *citação* como facto interruptivo¹⁹.

Mais uma vez, o nosso prazo pode ser influenciado, em diferentes momentos temporais, por diferentes causas suspensivas e interruptivas.

Na articulação destas novas e sucessivas causas, é chamado a intervir o artigo 12.º, n.º 2, 2.ª parte, do CC.

É assim que consideramos que, num prazo de prescrição em curso, ocorrendo um facto que a lei nova passou a atribuir efeitos suspensivo ou interruptivo, o mesmo é aplicável em pleno. A LGT quando admitiu a *Oposição* como causa suspensiva ou a *citação* como facto interruptivo, fê-lo abstraindo-se do facto tributário que gerou a dívida sujeita a prescrição e dos elementos constitutivos da obrigação tributária, concentrando-se em regular a relação tributária em si. Perdurando no tempo a relação tributária, a nova causa prevista em lei, influi na contagem do prazo, por força do artigo 12.º, n.º 2, 2.ª parte, do CC²⁰.

E isto assim é, sem que represente uma aplicação retroactiva da lei. Ainda que o prazo aplicável seja o previsto no CPT (10 anos), é possível que a causa suspensiva ou interruptiva seja prevista pela LGT. Não se impõe a aplicação em bloco do regime só do CPT ou só da LGT. Para cada etapa do prazo que temos vindo a percorrer, são aplicáveis as suas próprias regras de sucessão legislativa.

Estaremos então em condições de definir temporalmente quais as vicissitudes que o nosso prazo pode sofrer. Vejamos agora alguns aspectos particulares da interrupção e da suspensão.

4.2. Múltiplas interrupções

¹⁴ Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, em vigor desde 31-03-2016.

¹⁵ Alteração em vigor desde 24-05-2016 e introduzida ao artigo 49.º da LGT pela Lei n.º 13/2016, de 23 de Maio e que veio impedir a venda de habitação própria e permanente em execução fiscal.

¹⁶ Artigo 27.º §1 - em vigor entre 01-07-1963 e 30-06-1991.

¹⁷ Artigo 34.º, n.º 3 – em vigor entre 01-07-1991 e 31-12-1998.

¹⁸ Artigo 49.º, n.º 1 e 2 – em vigor entre 01-01-1999 e 30-07-1999 (até ser alterado pela Lei n.º 100/99).

¹⁹ Lei n.º 100/99 – desde 31-07-1999 que a citação é facto interruptivo.

²⁰ Neste sentido, posição que acompanhamos, *vide*, por todos, Ac. do STA de 13-01-2010, proc. n.º 01148/09.

O artigo 49.º, n.º 1 da LGT na sua redacção inicial admitia várias causas interruptivas do prazo. Durante um certo período, a jurisprudência do STA defendeu que o prazo de prescrição se interrompia apenas uma vez e com a ocorrência do primeiro facto interruptivo²¹. Contudo, a jurisprudência inverteu-se com os Acórdãos do Pleno de 24-10-2007, proferido no proc. 0244/07 e de 28-05-2008, proferido no proc. 0840/07. A partir daqui, ficou assente que, antes da alteração legislativa que veio introduzir o n.º 3 do artigo 49.º (com efeitos a partir de 01-01-2007), deveriam ser consideradas as várias causas interruptivas da prescrição. Esta alteração foi introduzida pela LOE 2007 e determinou que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

A dificuldade surge, uma vez mais, se no mesmo prazo surgirem diferentes causas interruptivas, antes e depois da nova redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT.

Ora, ocorrendo pela primeira vez um facto interruptivo após 01-01-2007, não se levantam dificuldades. Esse facto interrompe o prazo. Os seguintes já não.

O problema coloca-se quando surgem factos interruptivos antes de 01-01-2007 e depois dessa data. Por nós, consideramos que os diferentes factos com potencialidade interruptiva ocorridos antes de 01-01-2007 interrompem o prazo de prescrição. Um novo facto que venha a ocorrer depois dessa data não poderá então interromper novamente o prazo, visto que a interrupção já tinha tido lugar.

Assentamos o nosso raciocínio na 1.ª parte do n.º 2 do artigo 12.º do CC, por estar em causa o regime substantivo dos factos que têm potencialidade interruptiva, ou melhor, os efeitos jurídicos daqueles factos interruptivos no prazo (ao contrário do que vimos para a sucessão de leis no tempo quando surgem novos factos suspensivos ou interruptivos, onde a lei se limita a prever um novo facto na relação de prescrição, sem pretender regular o efeito desse facto. Aí é aplicável o artigo 12.º, n.º 2, 2.ª parte do CC).

Assim sendo, só os factos novos têm por efeito a interrupção única, todos os anteriores ocorridos mantêm cada um a sua capacidade interruptiva. Se aceitarmos que o disposto no n.º 3 do artigo 49.º só tem efeito a partir do início da vigência do diploma (01-01-2007) e que não tem aplicação retroactiva capaz de eliminar os efeitos interruptivos anteriores, aplicando então a nova redacção, o prazo não poderá interromper novamente, por esse efeito já ter ocorrido. De 01-01-2007 para a frente, o prazo apenas deve ser interrompido uma vez (dispõe o artigo 49.º, n.º 3). Se essa interrupção já ocorreu, não deverá ocorrer novamente.

O Supremo Tribunal Administrativo, tendo tido este entendimento em tempos²², tem assumido uma posição diferente²³, da qual nos afastamos pelos motivos expostos.

²¹ Vide, a título de exemplo, Ac. do STA de 12-12-2006, proc. 0955/06.

²² Vide Acórdão de 10-02-2010, proferido no proc. n.º 052/10 e Acórdão de 14-10-2009, proferido no proc. n.º 0657/09.

²³ Em Acórdão de 23-09-2015, proferido no proc. n.º 01044/15 e Acórdão de 23-09-2015, proferido no proc. n.º 01024/15. Entende-se que o efeito da interrupção (interrupção apenas por uma vez) apenas vigora de 01-01-2007.

4.3. Paragem do processo por mais de um ano

O CPCI, no seu artigo 27.º, previa que a *reclamação*, a *impugnação*, o *recurso* e a *execução* interrompiam o prazo de prescrição.

O CPT (cf. artigo 34.º), determinava o mesmo efeito para a *reclamação*, *recurso hierárquico*, *impugnação* e para a *instauração da execução*.

A LGT na sua versão original acrescentou o *pedido de revisão oficiosa* e retirou a *instauração da execução*. Redacção que vigorou até 30-07-1999, data em que entrou em vigor a Lei n.º 100/99 e que veio aditar a *citação* como facto interruptivo.

Em todos os diplomas referidos, o legislador previu que, interrompido o prazo com um daqueles factos, o efeito interruptivo degradava-se em suspensão se o processo que determinou a interrupção estivesse *parado por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo*. Ou seja, a redacção do então artigo 49.º, n.º 2 da LGT, que vinha já desde o antigo CPCI, previa 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 à data da autuação.*»

Este efeito esteve em vigor até à revogação do artigo 49.º, n.º 2 da LGT pela LOE 2007. Apesar desta revogação, por força de uma disposição transitória prevista no artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, aquele efeito suspensivo (ou melhor, a degradação do efeito interruptivo em suspensivo) manteve-se aplicável aos prazos de prescrição em curso que na data da revogação da norma (01-01-2007) já tivessem perfazido mais de um ano parados por causa não imputável ao contribuinte. E é daqui que este efeito ainda hoje mantém a sua relevância.

Aqui chegados, vejamos a sua aplicação.

Primeiro deve ser identificado qual o facto que deu origem à interrupção, para aferir o processo que vem a ficar parado mais de um ano. Ou seja, se o facto interruptivo consistir na *reclamação graciosa*, ter-se-á de perceber se desde a sua apresentação até à decisão o processo esteve parado, por quanto tempo e a quem é imputável a paragem. O mesmo se diga se o facto interruptivo consistir na *citação* em processo de execução fiscal.

Concluindo que durante mais de um ano o processo esteve parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, o efeito interruptivo cessa e, em alternativa, soma-se o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Assim, conta-se o prazo de prescrição de forma ininterrupta até à apresentação da reclamação graciosa e retoma-se a sua contagem quando cessar «*o período [de paragem] superior a um ano*».

E se assim é, foi entendido que, ainda que tenham ocorrido factos interruptivos antes dessa data, o primeiro que venha a ocorrer depois (no caso a citação), interrompe.

Atenta a redacção da norma, consideramos que o período suspensivo, no qual o prazo não corre, corresponde apenas a um ano e um dia. Ainda que a paragem do processo tenha ocorrido por três anos, por exemplo, a suspensão do prazo verifica-se apenas durante um ano e um dia. Perfilhamos esta posição tendo em conta a letra da norma, quando define que o *período superior a um ano* deve ser somado ao que tiver decorrido anteriormente. Não determina que seja o efectivo período durante o qual o processo esteve parado, mas apenas o *período*, certo e delimitado, *superior a um ano*. Ou seja, o prazo fica suspenso durante *um ano e um dia*, por ser o correspondente ao «*período superior a um ano*». O prazo que decorrer após um ano e um dia de paragem do processo é somado àquele que tiver decorrido até ao momento em que o processo (ex. reclamação, impugnação, execução fiscal) tiver iniciado.

Neste sentido tem sido o prazo contado pelo Supremo Tribunal Administrativo²⁴.

5. Efeitos da interrupção – a forma de contagem e o efeito duradouro

Tem sido defendido pela doutrina, acompanhada pela jurisprudência do STA e até do Tribunal Constitucional, o denominado *efeito duradouro da interrupção*.

Defendem que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa, bem como a citação em processo de execução (cf. artigo 49.º, n.º 1 da LGT) interrompem o prazo no momento em que ocorrem, mas o prazo apenas começa a correr com o fim do processo.

Em resumo, defendem que o prazo, interrompido, apenas começa a sua contagem com o trânsito em julgado da decisão respectiva.

Esta posição distingue duas situações:

- (i) A interrupção provocada pelos *meios de defesa* previstos no artigo 49.º, n.º 1 e
- (ii) A interrupção provocada pela *citação* em execução fiscal. Para ambas consideram que a interrupção tem o denominado efeito duradouro, mas com base em argumentos distintos.

Vejamos.

Quanto à primeira situação, a interrupção provocada pelos meios de defesa previstos no artigo 49.º, n.º 1, JORGE LOPES DE SOUSA entende que o efeito duradouro decorre da própria norma, da sua redacção, ao referir-se ao processo (meio de defesa) em si e não à sua apresentação em juízo ou junto da autoridade tributária. O facto interruptivo consistirá, na opinião do autor, no processo (reclamação, impugnação, recurso) e não na peça processual que é apresentada, pelo

²⁴ Veja-se os Acórdãos de 11-07-2012, proc. n.º 0740/12; de 10-02-2010, proc. n.º 052/10; ou ainda de 08-05-2013, proc. n.º 0629/13.

que o efeito interruptivo deve estender-se durante todo o curso desse processo, ou melhor, até ao seu trânsito em julgado²⁵.

Quanto à segunda situação, quando a interrupção do prazo de prescrição é provocada pela citação em processo de execução fiscal, na opinião do mesmo autor, esse prazo apenas reinicia a sua contagem quando o processo de execução terminar, por aplicação do disposto no artigo 327.º, n.º 1, do CC. Considera para o efeito que o processo de execução termina com a Declaração em Falhas, prevista no artigo 272.º do CPPT (*op. cit.*, p. 10 e 70).

O Tribunal Constitucional, pronunciando em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, decidiu²⁶ não julgar inconstitucional a interpretação *supra* referida e o STA tem seguido a mesma posição²⁷.

Não acompanhamos este entendimento.

A interrupção, como regra, tem como efeito aquele que poderemos chamar de *efeito instantâneo*, ou seja, verificado o facto, o prazo de prescrição interrompe e recomeça, nesse momento, desde o início, tal como decorre do artigo 326.º, n.º 1, do CC. E não conseguimos encontrar argumentos para sustentar o contrário.

Vejamos.

Como vimos, a *reclamação*, o *recurso hierárquico*, a *impugnação* e o *pedido de revisão oficiosa* interrompem o prazo. Mas não conseguimos retirar na letra da norma, como defende aquela doutrina, nem tão pouco do espírito do legislador, que estes meios contenciosos provocam o efeito duradouro da interrupção.

Quando a norma fala em *reclamação graciosa* e a ela lhe atribui efeito interruptivo, sem mais, apenas poderá estar a referir-se ao seu efeito regra (efeito instantâneo). Caso quisesse atribuir um outro efeito, naturalmente excepcional, assim o teria afirmado, como foi feito em sede de direito civil no artigo 327.º, n.º 1, do CC, por comparação como o artigo 326.º, n.º 1, do mesmo diploma. Por outro lado, um entendimento diferente leva a uma incongruência do regime, por comparação com o efeito suspensivo previsto no artigo 49.º, n.º 4 da LGT. A suspensão deixaria de fazer sentido. Aquela norma prevê a suspensão do prazo com a interposição de um meio contencioso, enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado e desde que determinem a suspensão da cobrança da dívida, *ie*, desde que seja prestada garantia ou ocorrer a sua dispensa (cf. artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT e artigo 169.º do CPPT e artigo 52.º, n.º 1, 2 e 4, da LGT). Para que serviria a suspensão do prazo quando fosse interposta uma impugnação judicial, se a interrupção tiver o mesmo efeito duradouro e no mesmo período temporal? Defender-se que o artigo 49.º, n.º 1, tem por efeito a duração da interrupção até ao trânsito, seria tornar inútil a suspensão do prazo, prevista para os mesmos meios de defesa no

²⁵ Vide, *Sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária*, Notas práticas, Áreas Editora, p. 14 e ss.

²⁶ Ac. TC n.º 122/2015, proferido no proc. n.º 179/2013.

²⁷ Vide, a título de exemplo, Ac. STA de 31-03-2016, proc. 0184/16; bem como Ac. de 27.01.2016, proc. n.º 1698/15; de 20.05.2015, proc. n.º 1500/14; e de 26.08.2015, proc. n.º 1012/15.

n.º 4 do mesmo artigo. A interpretação da lei deve assumir que o legislador se soube exprimir e procurar as soluções consentâneas com o regime em que se insere a norma, numa lógica coerente.

A mesma posição assumimos para o efeito da *citação* em processo de execução fiscal. Também aqui se considera que o efeito corresponde à regra geral, ou seja, o denominado *efeito instantâneo*.

Antes de tudo, não se vislumbra por que motivo se recorre à aplicação subsidiária do artigo 327.º, n.º 1, do CC.

Primeiro porque não existe uma lacuna que justifique o recurso ao CC. A LGT não tem nenhuma falha na regulação do efeito da interrupção. A definição de “*interrupção*” para efeitos do artigo 49.º da LGT é, de facto, a que consta no Código Civil (artigo 326.º, n.º 1) mas por isso resultar das regras gerais de interpretação, aplicando o artigo 11.º, n.º 2, da LGT. Esta norma determina que os conceitos próprios de outros ramos do direito devem ser interpretados no mesmo sentido que aí têm. Estando prevista na LGT a interrupção do prazo, a sua interpretação deve ser procurada nos termos gerais definidos, ou seja, o efeito regra do artigo 326.º, n.º 1 do CC – «*a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo*». Extrapolar para além disto, seria encontrar uma lacuna que claramente não existe. É desta forma que consideramos que o conceito de *interrupção* na LGT mantém o seu efeito regra.

Depois, porque com isso irá buscar-se um efeito pensado e articulado para processos de natureza jurídico-privatística e muito longe do processo tributário e do processo de execução fiscal. Não faz sentido aplicar o disposto no artigo 327.º, n.º 1, do CC ao processo de execução fiscal (onde corre o prazo de prescrição e onde se fez a citação). A execução, por definição, não termina, excepto se ocorrer o pagamento da dívida ou a sua anulação (cf. artigo 176.º do CPPT). A declaração em falhas (cf. artigo 272.º do CPPT) não é uma forma de extinção do processo de execução, pelo que não poderá ser equiparada, de todo, ao trânsito em julgado de um processo judicial. A declaração em falhas é apenas uma forma de sustar as diligências coercivas por falta de bens penhoráveis naquele momento. Se mais tarde surgirem novos bens na esfera do devedor, retomam-se as diligências coercivas. Por aqui, não se considera que a declaração em falhas possa ser equiparada a uma causa extintiva do processo e que permita aplicar o efeito do *trânsito em julgado*.

É por aqui que consideramos que a *citação* prevista no artigo 327.º, n.º 1, do CC não pode ser equiparada à *citação* em execução fiscal. A citação prevista naquela norma está pensada e articulada para processos de uma natureza específica e distinta da natureza de um processo de execução fiscal.

Podemos também aqui apontar uma incongruência à doutrina do *efeito duradouro*. Se efectivamente o legislador quis atribuir esse efeito à *citação*, para que foi atribuir efeito suspensivo à *oposição* (cf. artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT)? A citação em processo de execução ocorre antes da Oposição (embora se possa admitir o inverso, mas apenas em casos

excepcionais). Se a interrupção provocada com a citação durar até ao momento da declaração em falhas da execução, para que foi então o legislador atribuir efeito suspensivo à oposição à execução, se nesse momento o prazo não estaria a correr?²⁸

Como referimos, não tem sido este o entendimento maioritário do STA²⁹. Contudo, foi já assumida uma posição diferente pela Conselheira ANA PAULA LOBO. Em voto de vencida no Acórdão de 23-11-2016, proc. n.º 01121/16, a Conselheira manifestou a sua discordância e defendeu que a interrupção deve manter no artigo 49.º da LGT o seu efeito geral, não aceitando a aplicação analógica do artigo 327.º, n.º 1, do CC. Aponta, entre outros argumentos, o facto de a matéria da prescrição estar sujeita ao princípio da legalidade, não sendo possível adoptar interpretações que, sem apoio na letra da norma (cf. artigo 9.º, n.º 2 do CC) criem efeitos suspensivos do prazo de prescrição importados do direito civil, sem que para eles haja remissão expressa ou lacuna a preencher. O regime da prescrição e as suas causas suspensivas do prazo constituem uma garantia dos contribuintes, pelo que estão inseridas na reserva relativa da Assembleia da República e estritamente subordinadas ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal.

Por tudo o que ficou exposto, consideramos que todos os factos interruptivos previstos no artigo 49.º da LGT têm por efeito interromper a contagem do prazo, reiniciando-se desde o seu início, nesse mesmo momento ou na letra do artigo 326.º, n.º 1, do CC, *«a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo.»*

²⁸ Como aponta a Conselheira ANA PAULA LOBO em voto de vencida no Acórdão de 23-11-2016, proc. n.º 01121/16, posição analisada em seguida.

²⁹ Vide nota 26 *supra*.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

7.

Notas práticas acerca do regime de prescrição das contribuições e quotizações para a Segurança Social

Tiago Lourenço Afonso



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

7. NOTAS PRÁTICAS ACERCA DO REGIME DE PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES E QUOTIZAÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

Tiago Lourenço Afonso*

1. Nota prévia
2. A liquidação de contribuições e quotizações da Segurança Social
3. O prazo de prescrição e o seu termo inicial
4. Os factos interruptivos e suspensivos do prazo prescricional
5. Especificidades ao nível da casuística
6. Conclusão

Resumo: O regime de prescrição das contribuições e quotizações para a Segurança Social apresenta especificidades que o naturalmente distinguem do regime previsto para os demais tributos na Lei Geral Tributária. Torna-se, por isso, necessário analisar aspectos como os de saber que ocorrências da vida real poderão ou não preencher o conceito de diligência administrativa para efeitos de interrupção do prazo de prescrição, ilustrando, no mais, as dificuldades que a aplicação deste regime poderá apresentar na tarefa de subsunção a realizar ao caso concreto, quando confrontado com a (des) necessidade em proceder à aplicação subsidiária da LGT e do Código Civil.

Palavras-chave: Prescrição, facto, interruptivo, duradoura, diligência, administrativa.

1. Nota prévia

O presente texto visa enunciar de forma sucinta e objectiva alguns daqueles que se considera constituírem os traços específicos do regime de prescrição das contribuições e quotizações para a Segurança Social e que, por isso, o diferenciam face ao regime geral que se encontra previsto actualmente, como se sabe, na Lei Geral Tributária.

Não se tem naturalmente a pretensão de introduzir uma análise exegética, bem pelo contrário, acerca de toda a dogmática que, entre o mais, se encontra subjacente à natureza jurídica das contribuições e quotizações para a Segurança Social¹ ou ao contexto histórico-sistemático em que se tem vindo a desenvolver aquele regime de prescrição.

Trata-se, enfim, de iniciar uma tentativa de ilustração daquelas que são algumas das dificuldades que a aplicação do presente regime poderá envolver na respectiva decisão a proferir por parte dos Tribunais Administrativos e Fiscais portugueses.

* Juiz de Direito (ex-auditor do 4º Curso Normal – TAF).

¹ Cuja relevância se não deve olvidar, sobretudo se se tiver em conta que casos existem, na realidade, em que o apuramento do montante de “tributo” a pagar advém da prévia e efectiva prática de um verdadeiro acto administrativo definidor das obrigações contributivas dos sujeitos passivos [hetero-liquidação] e não de um mero [auto] apuramento através da elaboração de uma declaração mensal de remunerações típica de figuras que a doutrina vem designando de “autoliquidação” [relativo às contribuições das entidades patronais] e de “liquidação por terceiro” [relativo às quotizações dos trabalhadores].

Adoptar-se-á, por isso, uma linguagem e estilo de exposição mais simplistas que se adaptem à natureza objectiva e prática que ora se pretende por forma a desmistificar a análise do quadro normativo do respectivo regime de prescrição.

2. A liquidação de contribuições e quotizações da Segurança Social

A liquidação da correntemente designada de Taxa Social Única processa-se, em regra, através do envio, por via eletrónica e de periodicidade mensal, da declaração de remunerações por parte de determinada entidade empregadora [artigos 12.º a 16.º do DL n.º 8-B/2002, de 15 de Janeiro e 39.º a 42.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social de ora em diante abreviado por “Código Contributivo”].

Por este meio, a entidade empregadora procede não apenas a uma verdadeira autoliquidação das suas próprias contribuições [em regra, 23,75 %], mas também à liquidação das quotizações devidas por terceiros, isto é, dos seus trabalhadores [em regra, 11 %], efetuando a sua retenção a título definitivo, até ao dia 10 do mês seguinte àquele a que dizem respeito [artigos 40.º, n.º 2 e 41.º, n.º 1 e 2, do Código Contributivo].

Cumprida esta obrigação acessória, a entidade contribuinte encontra-se em posição de apreender o quantum de tributo a entregar à Segurança Social², pagamento este que, em regra, deverá ocorrer até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as contribuições digam respeito [artigo 43.º do Código Contributivo].

Todavia, naturalmente que nem sempre é assim.

Na verdade, casos existem em que o Instituto da Segurança Social, enquanto entidade credora, se vê forçado a emitir um ato administrativo [em matéria tributária] que, suprimindo as omissões ou irregularidades incorridas pelos sujeitos passivos, passa a definir, nomeadamente, a base de incidência objetiva e subjetiva, a taxa contributiva aplicável e, enfim, o valor das contribuições e quotizações a pagar.

Para o efeito, bastará pensar-se, designadamente, nos casos em que haja sido omitido o cumprimento de uma obrigação acessória como a apresentação mensal das declarações de remunerações [artigos 40.º, n.º 3 e 4, do Código Contributivo e 27.º, al. a), do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011], em que tenha sido levado a cabo um processo de averiguações [artigo 33.º, n.º 2, do DL n.º 8-B/2002, de 15 de Janeiro]³ ou quando oficiosamente os serviços

² É precisamente quanto a estas situações que se vem afirmando na jurisprudência que o apuramento das obrigações contributivas não é, em regra, precedido de um qualquer ato administrativo, uma vez que é a própria entidade empregadora que declara os trabalhadores que se encontram ao seu serviço e o valor da sua remuneração, aplicando sobre este valor a respetiva taxa contributiva que entende ser aplicável [conforme, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Setembro de 2009, proferido no processo n.º 0436/09, acessível em www.dgsi.pt].

³ Cfr. entre outros, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26 de Fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 01481/13, cuja posição, desde então, vem sendo seguida pelos demais arestos que se lhe seguiram.

da Segurança Social considerem ser de alterar a taxa contributiva a incidir objetivamente sobre determinada remuneração [artigo 27.º, alínea b), do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011]⁴.

No entanto e, sem prejuízo de não ser esse o objecto do presente texto, considera-se que no que diz respeito ao regime aplicável aos trabalhadores independentes, o apuramento da sua obrigação contributiva corresponderá, em bom rigor, àquele que é típico de uma hetero-liquidação.

Por um lado, aquela obrigação apenas se inicia com a emissão de um acto administrativo que proceda ao seu enquadramento enquanto trabalhador independente [artigos 9.º, n.º 1, 150.º, n.º 1, 155.º, n.º 1, do CC]. Por outro, ainda que o referido trabalhador deva declarar o valor dos serviços prestador ou vendas realizadas, o certo é que a base de incidência, a taxa contributiva e o respetivo quantum mensal a pagar serão, em todo o caso, oficiosamente fixados mediante a prática e notificação de um ato administrativo prévio e autónomo ainda que de periodicidade anual [art. 163.º, n.º 5, do Código Contributivo].

Prossiga-se, por isso, para a análise do seu específico regime de prescrição.

3. O prazo de prescrição e o seu termo inicial

Antes de mais, haverá, desde logo, que assinalar que o termo inicial do prazo de prescrição correspondia, até à entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto [4 de Fevereiro de 2001], ao início do ano civil seguinte àquele em que houvesse ocorrido o facto tributário [artigos 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14/08, 27.º do CPCI e 34.º, n.º 2, do CPT].

No entanto, após a sua entrada em vigor, o termo inicial do prazo de prescrição corresponderá à data em que a obrigação de pagamento deva ser cumprida, ou seja, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que diga respeito [cf. artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho aplicável até 1 de Janeiro de 2011] ou até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que diga respeito [artigos 43.º e 187.º, n.º 1 do Código Contributivo].

A este título, haverá que ter presente que às dívidas relativas a contribuições e quotizações para a Segurança Social que, em 04 de Fevereiro de 2001, ainda permaneçam exigíveis, aplicar-se-á, em regra, o [actual] prazo de prescrição de cinco anos [introduzido pelo artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e que desde então permanece inalterado pelo artigo 187.º, n.º 1, do Código Contributivo]⁵.

Só assim não será se, de acordo com a Lei Antiga [artigos 14.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio e n.º 2 do artigo 53.º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto] faltar menos para se completar esse prazo de prescrição que era de dez anos [artigo 297.º, n.º 1, parte final, do Código Civil].

⁴ Cfr. entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Novembro de 2016, proferido no processo n.º 01622/13, acessível em www.dgsi.pt.

⁵ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Outubro de 2007, proferido no processo n.º 0613/07 e acessível em www.dgsi.pt.

Para o efeito, tome-se o exemplo de dívidas relativas aos anos de 1998 e 1999.

De acordo com a Lei Antiga, o seu termo inicial verificar-se-ia em 01.01.1999 e 01.01.2000, sendo que o seu termo final ocorreria em 01.01.2009 e 01.01.2010, respetivamente [artigo 279.º, alínea c), do Código Civil – “O prazo fixado em (...) anos”].

Contudo, se se levar em conta a aplicação da Lei Nova, o termo final do prazo de prescrição de ambas as dívidas ocorreria, na realidade, em 6 de Fevereiro de 2006⁶ [artigo 297.º, n.º 1, primeira parte, do Código Civil]⁷.

A contrario, tomando-se o exemplo de dívidas relativas aos anos de 1993 e 1994, logo se concluiria pela aplicação da Lei Antiga, uma vez que através da sua aplicação se depreende que as mesmas prescreveriam, respetivamente, em 01.01.2004 e 01.01.2005, ao passo que se se levasse em consideração a Lei Nova, o seu termo apenas se verificaria em 06.02.2006 [artigo 297.º, n.º 1, parte final, do Código Civil].

4. Os factos interruptivos e suspensivos do prazo prescricional

Sem descurar as suas anteriores redações, desde a entrada em vigor do artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto [cuja redação permanece intocável no actual artigo 187.º, n.º 2, do Código Contributivo] que se dispõe o seguinte:

“O prazo de prescrição interrompe-se pela ocorrência de (1) qualquer diligência administrativa realizada, da qual tenha sido dado (2) conhecimento ao responsável pelo pagamento, (3) conducente à liquidação ou à cobrança da dívida e pela apresentação de requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação”⁸.

Daqui decorre que a diligência levada a cabo pela Segurança Social deve assumir (1) natureza *administrativa* e não judicial/processual [v.g. no âmbito de um procedimento administrativo ou do processo de execução fiscal] (2) visar a cobrança voluntária ou coerciva do tributo parafiscal (3) e ser notificada ao seu destinatário, através de carta registada com aviso de recepção [artigo 38.º, n.º 1, do CPPT aqui aplicável por via do disposto no artigo 3.º, alínea a), do Código Contributivo].

Para este efeito, qualquer que seja o tipo de diligência em questão, não se exigirá que da sua notificação conste o concreto montante que se encontra em dívida ou em liquidação, uma vez

⁶ Considerando que o termo inicial corresponde à data em que a Lei Nova - Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto entrou em vigor – 4 de Fevereiro de 2001 -, que o termo final do prazo de prescrição ocorre em 04.02.2006 e que este, correspondendo a um sábado, transferir-se-á para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, até às 23h59m de 06.02.2006 [artigo 279.º, als. c) e e), do Código Civil].

⁷ Cfr. Acórdão do TCA-Sul, de 4 de Fevereiro de 2016, proferido no processo n.º 07214/13.

⁸ Isto, sem olvidar que os únicos factos que interrompem a prescrição da obrigação tributária são aqueles a que é reconhecido efeito interruptivo pela lei vigente no momento em que ocorrerem [artigo 12.º, n.º 2, do Código Civil], conforme se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 0240/09.

que a Lei se conforma com o conhecimento por parte do responsável pelo pagamento da mera intenção em liquidar ou cobrar o tributo em questão⁹.

No entanto, o ónus da prova de existência de factos interruptivos e/ou suspensivos do prazo prescricional, enquanto circunstância impeditiva da prescrição, recai naturalmente sobre a entidade exequente, neste caso, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social [artigo 344.º, n.º 2, do Código Civil]¹⁰.

A este título, com natural aptidão a produzir este efeito interruptivo, cuja eficácia aqui se deve ter por meramente instantânea [artigo 326.º, n.º 1, do Código Civil], adiantam-se assim, entre outras, os seguintes exemplos de diligências [administrativas] praticadas no âmbito de procedimentos administrativos ou do processo de execução fiscal, todas com vista à liquidação ou cobrança voluntária ou coerciva do tributo:

- Notificação de valores em dívida levada a cabo pelo Instituto de Segurança Social ou pela respetiva Secção de Processo Executivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social;
- Notificação do responsável subsidiário para exercício do seu direito de audição prévia à efetivação da reversão do processo de execução fiscal¹¹;
- Notificação da realização de penhora¹²;
- Notificação para junção de documentação no âmbito do processo de averiguações;
- Notificação de despacho proferido sobre o pedido de pagamento em prestações;
- Notificação para pagamento voluntário prévia à instauração de processo crime;
- Requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação¹³;
- Notificação da decisão de verificação e graduação de créditos;
- Assinatura do mapa de apuramento de remunerações, no decurso de uma acção inspetiva ou de um processo de averiguações¹⁴;
- Notificação da fixação da base de incidência contributiva [artigos 163.º, n.º 5 e 164.º, n.º 1, do Código Contributivo];

⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10.12.2008, proferido no processo n.º 0623/08.

¹⁰ Cfr. Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.11.2014, proferido no processo n.º 0406/14.

¹¹ Cfr. entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.10.2016, P. 0984/16, de 29.01.2014, P. 1941/13, de 08.09.2010, P. 0438/10, de 11.03.2009, P. 050/09, de 28.11.2007, P. 0729/07, de 07.10.2009, P. 0549/09, todos acessíveis em www.dgsi.pt.

¹² Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14.07.2010, proferido no processo n.º 0550/10.

¹³ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 22.03.2011, proferido no processo n.º 0165/11.

¹⁴ Cfr. Acórdão do TCA-Norte, de 14.06.2017, proferido no processo n.º 00247/10.1BEVIS.

– Realização de pagamento por conta da dívida exequenda por parte do Técnico Oficial de Contas do sujeito passivo.

A *contrario*, devem considerar-se desprovidas de qualquer eficácia interruptiva do prazo prescricional, designadamente, as seguintes diligências:

- Telefonema efetuado por funcionário da administração tributária ao contribuinte devedor¹⁵;
- Convocatória para uma reunião realizada no âmbito de um plano de análise e actualização dos dados registados na Segurança Social¹⁶;
- Instauração do processo de execução fiscal¹⁷;
- Requerimento de reconhecimento da existência de dívida¹⁸;
- Notificação do acto de enquadramento [artigo 144.º, n.º 4, do Código Contributivo]¹⁹;

Neste contexto, sem prejuízo de não ser este o local indicado para o aprofundar da sua análise, considera-se que a natureza especial do artigo 187.º, n.º 2, do Código Contributivo afasta, desde logo, a aplicação do artigo 49.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária no âmbito do regime de prescrição das contribuições e quotizações para a Segurança Social [artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil].

Deste modo, exceptuado o caso do acto de citação para o processo de execução fiscal²⁰, todos os demais aí previstos [a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo] não possuem qualquer aptidão a produzir o efeito interruptivo do prazo de prescrição das dívidas provenientes de contribuições e quotizações para a Segurança Social.

¹⁵ Cfr. acórdão do TCA-Sul, de 21.04.2009, proferido no processo n.º 02938/09.

¹⁶ Cfr. acórdão do TCA-Norte, de 03.05.2012, proferido no processo n.º 00568/10.3BEBRG.

¹⁷ Cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.09.2007, proferido no processo n.º 0458/07.

¹⁸ Cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 22.03.2011, proferido no processo n.º 0165/11.

¹⁹ Considerando que este se trata de um acto administrativo que visa tão só enquadrar determinada situação de facto relativa a um trabalhador num regime de Segurança Social e não, como aqui se exige, exprimir a vontade da entidade credora em apurar ou cobrar determinada quantia.

²⁰ O qual tem vindo a ser considerado, para este efeito, com uma diligência administrativa tendente à cobrança do referido tributo e, por isso, dotado de eficácia interruptiva do prazo de prescrição das contribuições para a Segurança Social [cfr., entre outros, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.04.2009, proferido no processo n.º 0190/09 e de 23.11.2016, proferido no processo n.º 01121/16 e do TCA-Norte, de 16.02.2017, proferido no processo n.º 00758/06, todos acessíveis em www.dgsi.pt].

No entanto e, salvo o devido respeito, esta asserção não deixa de se afigurar algo incongruente em face daquele que vem sendo o actual entendimento jurisprudencial sobre a matéria em questão. Por um lado, na medida em que é hoje pacífico que, no âmbito do processo de execução fiscal, o órgão de execução fiscal pratica, quer actos administrativos em matéria tributária [v.g. a decisão dos procedimentos de pagamento em prestações, dação em pagamento ou de constituição de garantia], quer actos de natureza eminentemente processual ou judicial [v.g. a penhora, a citação, a verificação e graduação de créditos]. Por outro lado, porque, segundo a jurisprudência do STA, um dos exemplos paradigmáticos destes actos de natureza processual, é precisamente a citação para o processo de execução fiscal [cf. entre outros, o Acórdão do Pleno da SCT, de 07 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 0557/14, acessível em www.dgsi.pt].

Ora, se assim é, se a citação constitui efetivamente um acto de natureza processual, como pode, para este efeito, ser considerada, ao invés, uma diligência administrativa?

Questão diversa será, contudo, a de saber qual a eficácia [instantânea ou duradoura] a atribuir ao efeito interruptivo da citação para o processo de execução fiscal, mas essa análise, enfim, terá inelutavelmente de ser relegada para outra ocasião²¹.

Em todo o caso, a expressão “*qualquer diligência administrativa*” neste âmbito utilizada pelo artigo 187.º, n.º 2, do Código Contributivo não deixa margens para dúvidas, os factos interruptivos que preenchem esse conceito relativamente indeterminado, uma vez verificados, provocam a interrupção do prazo prescricional, de forma instantânea [artigo 326.º, n.º 1, do Código Civil] e sucessiva [interrompendo-se tantas vezes quanto os factos interruptivos que venham a ocorrer].

Nessa medida, deverá considerar-se aqui inaplicável o disposto no artigo 49.º, n.º 3.º da LGT segundo o qual “*a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*”²².

No que diz respeito aos factos suspensivos do prazo prescricional das dívidas provenientes de contribuições e quotizações para a Segurança Social, estes passam, em especial, pelo período durante o qual se mantém o plano de pagamento em prestações [artigo 189.º, n.º 2, do Código Contributivo] e, em geral, pelos demais previstos no artigo 49.º, n.ºs 4 e 5 da LGT [aqui aplicável por via do artigo 187.º, n.º 3, do Código Contributivo]²³.

5. Especificidades ao nível da casuística

Como se sabe, em caso de reversão, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários [artigo 48.º, n.º 2, da LGT aplicável por via do artigo 3.º, alínea a), do Código Contributivo].

No entanto, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste ocorrer após o 5.º ano posterior ao da “*liquidação*” [artigo 48.º, n.º 3, da LGT].

²¹ Note-se, contudo, que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, de forma reiterada e uniforme, no sentido de atribuir à citação, eficácia interruptiva duradoura, por forma a que o novo prazo de prescrição não comece a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo de execução fiscal [artigo 327.º, n.º 1, do Código Civil]. Neste sentido, vejam-se, entre outros, o já citado acórdão de 23.11.2016, proferido no processo n.º 01121/16, acessível em www.dgsi.pt, votado pela maioria, com voto de vencido lavrado pela Conselheira Ana Paula Lobo.

²² Neste sentido, vejam-se, entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 31.10.2012, proferido no processo n.º 0761/12, de 29.09.2016, proferido no processo n.º 0956/16 e de 12.10.2016, proferido no processo n.º 0984/16. No entanto, os citados arestos admitem a aplicabilidade do referido limite quando em causa estiver a interrupção em virtude da ocorrência do acto de citação.

²³ Não devendo, para o efeito, ser olvidado que a declaração de insolvência não constitui facto suspensivo do prazo prescricional, não apenas quanto ao responsável subsidiário, mas, de igual forma, quanto ao devedor originário, uma vez que a inconstitucionalidade orgânica de que padece o artigo 100.º do CIRE implica, inelutavelmente, a sua desaplicação em ambos os casos [cf. quanto ao responsável subsidiário, vejam-se, entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 07.10.2015, P. 0115/14, de 06.12.2017, P. 01115/16, do Tribunal Constitucional n.º 362/2015 (proc. 760/14), de 09-07-2015 e do TCA-Norte, de 16 de Março de 2017, P. 01403/14.9BEBRG, todos acessíveis em www.dgsi.pt].

Ora, como já se deixou supra referido, no âmbito das contribuições para a Segurança Social, em regra, não existe um verdadeiro acto de [hetero] liquidação *stricto sensu* prévio e definidor da obrigação contributiva principal dos sujeitos passivos.

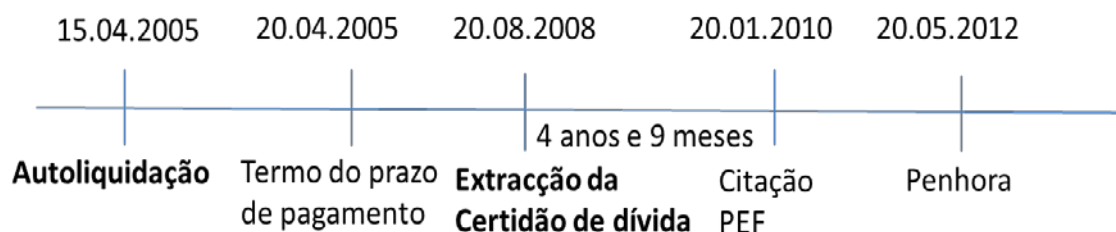
Quid juris?

Considera-se que a resposta é simples. Para efeitos do disposto no artigo 48.º, n.º 3, da LGT, o termo inicial do prazo para a citação do responsável subsidiário deverá corresponder à data em que haja sido efetuada a auto-liquidação das contribuições e quotizações para a Segurança Social por parte da entidade empregadora, ou seja, na data em que esta haja comprovadamente apresentado a declaração mensal de remunerações [artigo 40.º, n.ºs 1 e 2, do Código Contributivo e artigos 13.º a 16.º, 21.º, 22.º e 25.º do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de Janeiro]²⁴.

Na verdade, é a partir deste momento que a obrigação [principal] contributiva, a bem ou mal, se define em todos os seus elementos [incidência, taxa e quantum].

Se, porventura, o Instituto da Segurança Social considerar que essa autoliquidação padece de um qualquer erro de facto ou de direito, então nesse caso aquele prazo contar-se-á a partir da [verdadeira] liquidação adicional que este venha oficiosamente a estruturar.

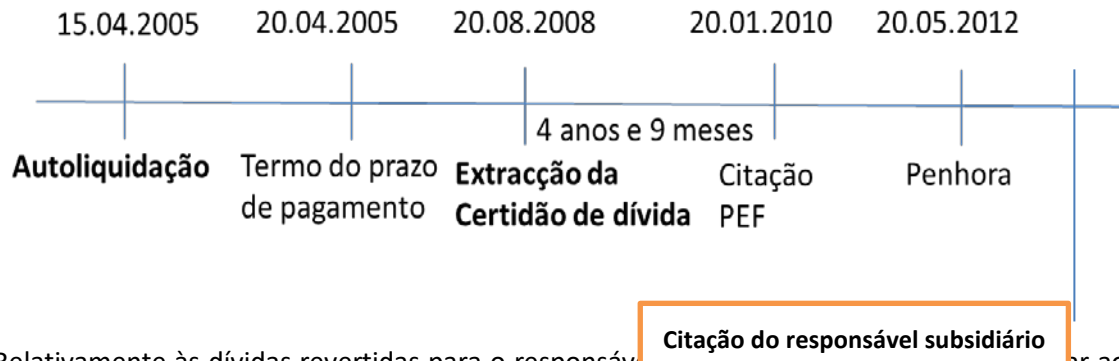
Para o efeito, atente-se, a título de exemplo, nas dívidas de contribuições relativas ao mês de Março do ano de 2005, relativamente a determinado devedor originário:



No caso em análise, a dívida permanece exigível, por não prescrita, relativamente ao devedor originário, uma vez que o termo final do prazo prescricional apenas ocorreria no dia 20.02.2010 [tendo em conta que o seu termo inicial se verifica no termo do prazo para pagamento voluntário – 20.04.2005].

Todavia, tal prazo interrompeu-se três meses antes do seu decurso [em 20.01.2010] com a citação do devedor originário para o processo de execução fiscal.

²⁴ Neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 02.06.2010, proferido no processo n.º 0261/10. Em sentido contrário, considerando como termo inicial, a data em que foram extraídas as certidões de dívida para o processo de execução fiscal, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.04.2010, proferido no processo n.º 023/10.

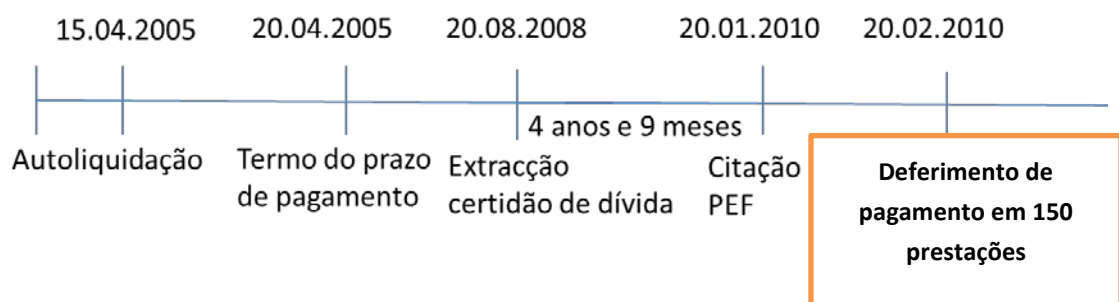


Relativamente às dívidas revertidas para o responsável subsidiário, o facto interruptivo de citação do responsável subsidiário, no caso concreto naturalmente diverge consoante se considere a data da autoliquidação ou da extracção da certidão de dívida, para efeitos da “liquidação” a que reporta o artigo 48.º, n.º 3, da LGT.

Assim, se se entender que, para este efeito, se deve considerar a data em que foram apresentadas as declarações de remunerações [15.04.2005], então logo se concluirá que a dívida se encontra prescrita quanto ao responsável subsidiário [pese embora não se encontre prescrita quanto ao devedor originário], uma vez que a sua citação ocorreu muito após o 5.º ano posterior ao da “liquidação” [01.08.2013], o que obsta ao aproveitamento do efeito interruptivo decorrente da citação do devedor originário [20.01.2010].

Irreleva, por isso, de igual forma, a penhora efetuada em 20.05.2012, uma vez que esta fora realizada após o transcorrer do termo do prazo de prescrição quanto ao responsável subsidiário [20.04.2010].

Por seu turno, se se considerar a data em que ocorreu a extração da certidão de dívida [20.08.2008], verifica-se que a dívida também não se encontra prescrita quanto ao responsável subsidiário, na medida em que a sua citação ocorreu dentro do 5.º ano posterior ao da “liquidação” [01.08.2013], o que, desde logo, permite estender-lhe o efeito interruptivo gerado pela citação do devedor originário [20.01.2010].



Intermediando-se a ocorrência de um facto suspensivo, de que é exemplo o período durante o qual se encontra em vigor o plano de pagamento em prestações da dívida exequenda, este efeito estende-se, sem mais, ao responsável subsidiário [artigo 48.º, n.º 2, da LGT], uma vez que o artigo 48.º, n.º 3, da LGT é aqui inaplicável por nenhuma condição impor quanto ao aproveitamento de factos suspensivos do prazo prescricional.

Vertendo este entendimento para o caso em análise logo se retira o seguinte cenário:

1) Quanto ao devedor originário, o prazo prescricional encontra-se a zero, uma vez que este se interrompeu, de forma duradoura, com a sua citação [artigo 327.º, n.º 1, do Código Civil]. Aliás, ainda que se não entenda que essa citação detém um efeito interruptivo duradouro, o certo é que, no caso acabado de ilustrar, o prazo de prescrição voltaria a interromper-se com a decisão de deferimento do pagamento em prestações que, como se viu, constitui uma diligência administrativa, praticada no âmbito de um procedimento administrativo [ainda que enxertado no âmbito do processo de execução fiscal], tendente à cobrança da dívida exequenda e com conhecimento do seu devedor.

2) Quanto ao responsável subsidiário, considerando que a sua citação ocorreu após o 5.º ano posterior ao da “liquidação”, a decisão de deferimento do pagamento prestacional não tem, quanto àquele, qualquer virtualidade interruptiva [artigo 48.º, n.º 3, da LGT a contrario].

Contudo, o prazo prescricional suspendeu a sua contagem depois de decorridos 4 anos e 10 meses, com o início do plano de pagamento em prestações [20.02.2010], mantendo-se até ao termo do seu cumprimento ou da sua eventual revogação/rescisão.

6. Conclusão

Como se viu, contrariamente ao que sucede no âmbito do regime previsto na Lei Geral Tributária, no âmbito das contribuições e quotizações para a Segurança Social e ciente dos elevados níveis de prescrição detetados nos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado ao longo dos últimos anos, o legislador optou não apenas pela previsão de um prazo mais curto, mas de igual forma pela consagração da possibilidade de uso de uma sucessiva e vasta panóplia de diligências todas elas dotadas de eficácia interruptiva do respetivo prazo de prescrição.

No entanto, este regime especial acaba por introduzir acrescidas dificuldades ao julgador na tarefa de interpretação jurídica, nomeadamente, quanto a saber o que deve ser considerado como “liquidação” para efeitos do disposto no artigo 48.º, n.º 3, da LGT, o que é uma diligência administrativa [a citação não é uma diligência judicial?] ou qual a sua eficácia interruptiva [duradoura ou instantânea].

E, repare-se, sem prejuízo da matéria de prescrição das obrigações tributárias se encontrar abrangida pelo princípio da reserva de lei formal [artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP], haverá que realçar que a aplicação subsidiária, quer da Lei Geral Tributária, quer do Código Civil, nesta matéria, implica a falta de previsão de um regime próprio no Código Contributivo.

Neste âmbito, impõe-se responder, entre o mais, à seguinte questão: a citação é uma diligência administrativa ou uma diligência judicial?

No primeiro caso, esta consubstanciará um facto dotado de eficácia interruptiva instantânea [artigo 187.º, n.º 2, do Código Contributivo e artigo 326.º, n.º 1, do Código Civil].

No segundo caso, estaremos perante um facto que o legislador, no âmbito do regime de prescrição das contribuições para a Segurança Social, pretendeu excluir a sua eficácia interruptiva.

No mais, que sentido faria o artigo 187.º, n.º 2, do Código Contributivo quando permite a verificação sucessiva de vários factos interruptivos do prazo prescricional se este já se encontraria parado em virtude daquela citação?

Será que o legislador consagrou, pelo menos em parte, uma solução redundante?

Restará, no entanto, aguardar pela solução hermenêutica que porventura venha a ser alcançada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, em ordem a obter a tão ansiada aplicação e interpretação uniformes do Direito.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

8.

A Imprescritibilidade das Dívidas Tributárias – Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 122/2015

Cláudia Luísa Costa



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

8. A IMPRESCRITIBILIDADE DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS – ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 122/2015

Cláudia Luísa Costa*

1. Súmula do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 122/2015, p. 179/2013
2. Regime da Prescrição das Dívidas Tributárias
3. Análise Crítica

1. Súmula do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 122/2015, p. 179/2013

O Acórdão do Tribunal Constitucional em análise opôs a Recorrente SEGAGEST – Projectos e Gestão Imobiliário, S.A à Fazenda, cujo objecto versava sobre a inconstitucionalidade material e orgânica do Artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3, da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial, protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a decisão proferida no processo de impugnação transitar em julgado e, bem assim, de que a subsequente pendência de um processo de execução fiscal, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução conheça o seu termo, quando tenha sido no processo de execução que se verificou a causa de interrupção da prescrição que ainda perdura.

De acordo com a posição manifestada pela Recorrente a interpretação na norma ínsita na disposição legal supra referida padece de inconstitucionalidade orgânica, dado que “ (...)10 – *Extinguindo-se o direito de exigir o direito de exigir o pagamento da dívida de imposto, a prescrição incide sobre um aspecto essencial da relação tributária, sendo generalizado, na Doutrina, o entendimento de que o respectivo regime consubstancia uma garantia material dos contribuintes. 11 – A ser assim, como é, trata-se, indubitavelmente, de matéria sujeita a reserva parlamentar*” [cfr. conclusões de recurso da Recorrente transcritas do Acórdão].

A Recorrente considerou, igualmente, que tal interpretação padece de inconstitucionalidade material, por violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e do interesse público, nos termos do Artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa [CRP], do princípio da igualdade, nos termos do Artigo 13.º da CRP, do direito à justiça num prazo razoável, nos termos do Artigo 22.º da CRP, do princípio da tutela da confiança legítima – ínsita na ideia de Estado de Direito Democrático – nos termos do Artigo 2.º da CRP, do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, nos termos do Artigo 20.º da CRP e, por fim, do princípio da legalidade, por violação da proibição do recurso à analogia no que respeita às garantias dos particulares.

A tónica do litígio em causa versava, conforme se extrai da posição defendida pela Recorrente, sobre efeito duradouro das causas de interrupção do prazo de prescrição das

* Juíza de Direito (ex-auditora do 4º Curso Normal – TAF).

dívidas tributárias e, bem assim, sobre a aplicação sucessiva de causas de interrupção do prazo prescricional.

O aresto em questão pronunciou-se no sentido da não inconstitucionalidade da do Artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3, da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, na interpretação já referida [*supra*], no seguimento de Jurisprudência firmada anteriormente¹, considerando que resulta do elemento literal do n.º 1 do Artigo 49.º da LGT o efeito duradouro da causa de interrupção do prazo de prescrição associado à dedução de impugnação judicial, que perduraria até que a transitasse em julgado a decisão proferida, momento em que a causa de interrupção de degradaria numa causa de suspensão do prazo de prescrição, dado que assim que ocorresse o trânsito em julgado o prazo voltaria a correr, somando-se, desta vez, o que já ocorrera até à data da apresentação da impugnação judicial.

Considerou o Tribunal Constitucional que dispendo o n.º do Artigo 49.º, n.º 2, da LGT que a paragem do processo por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo, faz cessar o efeito previsto no n.º 1 da referida disposição legal, ou seja, o efeito interruptivo provado pela apresentação da impugnação judicial, o que na perspectiva do Tribunal Constitucional corresponde ao efeito suspensivo associado à interrupção da prescrição, razão pela qual não seria por recurso ao Código Civil que se aplicaria o regime segundo o qual o prazo apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão proferida no processo que determinou a interrupção do prazo prescricional.²

No que respeita à inconstitucionalidade orgânica por violação do Artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, concluiu o Tribunal Constitucional, por referência à fundamentação expandida no Acórdão n.º 6/2014, que o decreto-lei autorizado não extravasa a lei de autorização, dado que o legislador estava autorizado a rever os prazos de prescrições das dívidas tributárias, assim como, o regime das causas de interrupção, tudo conforme as alíneas 17 e 18 do Artigo 2.º da Lei n.º 41/98. Ademais que, a redacção do n.º 1 e n.º 2 do Artigo 49.º da LGT corresponde à redacção constante do CPT, sendo que a única norma inovadora consta do n.º 3 daquela disposição legal e que aditou uma nova causa de suspensão do prazo de prescrição.

¹ Mormente no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 441/12.

² *“Além disso, Além disso, era também uma solução que pressupunha, na sua literalidade, a existência dos três elementos integrantes da “norma” que, no caso, o tribunal a quo extraiu do n.º 1 do artigo 49.º da LGT. Na verdade, só era pensável que o legislador dissesse (como o vinha dizendo tradicionalmente) que o efeito interruptivo da prescrição se “degradava” em efeito suspensivo caso o processo ficasse parado por facto não imputável ao contribuinte por período superior a uma ano se, com anterioridade lógica, fosse dado como assente não apenas que a apresentação de impugnação judicial (facto iniciador do processo) interrompia o decurso de prazo de prescrição — o que constava da literalidade do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, do n.º 3 do artigo 34.º do CPT e do artigo 27.º do CPCI — mas ainda que:*

(i) Era duradouro o efeito interruptivo do prazo de prescrição provocado pela referida apresentação;

(ii) Que esse efeito duraria enquanto durasse o processo;

(iii) E que ele viria a “degradar-se” em efeito suspensivo uma vez findo naturalmente esse processo, com o trânsito em julgado da correspondente decisão judicial.”, in Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 441/12, para o qual remete o Acórdão 179/2013.

2. Regime da Prescrição das Dívidas Tributárias

O regime da prescrição das obrigações tributárias encontra-se, actualmente, consagrados nos Artigos 48.º e 49.º da LGT. Resulta do n.º 1 do Artigo 48.º da LGT, que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos, a contar a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – nos impostos de natureza periódica – ou a partir da verificação do facto tributário – nos impostos de obrigação única.

Todavia, nas situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 7 do Artigo 45.º da LGT, conforme resulta do n.º 4 do Artigo 48.º do mesmo diploma legal, o prazo de prescrição será de 15 anos, quando o direito à liquidação respeite a factos tributários relativamente aos quais se verifique uma conexão com *“País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam”*; ou com *“Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos de IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.”*.

Ante o exposto, e do cotejo das disposições legais supra referidas, as prestações tributárias, sem prejuízo dos regimes especiais, prescrevem, regra geral, no prazo de oito anos ou, nos dois casos já supra especificados, no prazo de quinze anos. Porém, o prazo de prescrição nem sempre [raras são as vezes em o que é] contínuo, dadas as causas de interrupção e de suspensão que a lei prevê.

No que concerne às causas de interrupção [eventos instantâneos e não duradouros] e de suspensão [eventos de cariz duradouro e que obstam ao começo da contagem do prazo], de acordo com os n.ºs 1 e 4 da LGT, constituem causas de interrupção do prazo de prescrição a citação, a apresentação de reclamação graciosa, a interposição de recurso hierárquico e o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação. Por seu turno, serão causas de suspensão do prazo de prescrição, o pagamento em prestações [desde que legalmente autorizado]; a pendência de reclamação graciosa, de impugnação judicial, recurso hierárquico ou oposição à execução fiscal, quanto haja a suspensão da cobrança da dívida em casa [quando ocorra a prestação de garantia ou dispensa de prestação de garantia, nos termos dos Artigo 52.º da LGT e 169.º da LGT]; a pendência de uma acção de impugnação pauliana pelo Ministério Público; impedimento legal associado à realização da venda de imóvel afecto à habitação própria e permanente; a instauração de inquérito criminal [até que ocorra o seu arquivamento ou ocorra o trânsito em julgado da sentença proferida no processo crime].

Não obstante a alteração do regime da prescrição em vigor à data dos factos a que se reportam o Acórdão do Tribunal Constitucional em análise, a verdade é que a tónica mantém-se, ainda hoje, nas duas questões que a Recorrente pretendia colocar sob o escrutínio do Tribunal Constitucional: o efeito duradouro associado à interrupção do prazo

de prescrição e, bem assim, a possibilidade de se verificarem sucessivas causas de interrupção, quando nos termos do Artigo 49.º n.º 3 da LGT, a interrupção tem lugar apenas uma única vez, com o evento que a desencadeia que se verificar em primeiro lugar.

O efeito duradouro associado à interrupção do prazo de prescrição das prestações tributárias, resulta da construção doutrinária do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, posteriormente acolhida na Jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais³, segundo a qual *“Na verdade, o referido art. 27., 1.º do CPCI atribui efeito interruptivo da prescrição não aos actos instantâneos de apresentação de reclamação, impugnação, recurso ou instauração da execução, mas sim aos próprios processos (...) O uso desta fórmula inculca que estes meios processuais interrompiam a prescrição prolongadamente, pois eles têm natureza duradoura. A expressão utilizada para referir a extinção desse efeito confirma que se estava perante uma interrupção duradoura (...) Os n.ºs 1 e 2 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, contêm um regime de interrupção da prescrição essencialmente semelhante ao previsto no CPT e no CPCI”*.⁴

Tal interpretação, inicialmente também corroborada pela redacção do n.º 2 do Artigo 49.º da LGT, segundo o qual se o processo se mantivesse parado pelo período superior a um ano, por causa não imputável ao sujeito passivo – o que sugeria que se o efeito interruptivo cessava em tais circunstâncias, significava que o seu efeito se mantinha na pendência dos meios contenciosos previstos no n.º 1 do Artigo 49.º da mesma disposição legal – manteve-se após a sua revogação pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, assumindo-se a posição de que o efeito interruptivo manter-se-ia até ao termo do processo, independentemente de o mesmo estar parado há mais de um ano, ainda que por causa não imputável ao sujeito passivo.

Porém, crê-se que essa não seria a interpretação mais correcta a conferir à norma. Sendo a interrupção do prazo de prescrição, um facto instantâneo e não duradouro, não tem cabimento que ao mesmo se associe uma suspensão. Ademais que tal interpretação não tinha, nem tem, qualquer respaldo na Lei Geral Tributária, dado que, ao contrário do sucede no regime previsto no Código Civil, aquele diploma legal não faz qualquer referência ao facto de o prazo apenas se reiniciar com o termo do processo que despoletou a interrupção.

Por outro lado, o n.º 2 do Artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, numa interpretação que nos parece mais coerente dado o conceito jurídico de prescrição, ao dispor o efeito previsto n.º 1 cessava quando o processo tivesse parado há mais de um ano por causa não imputável ao sujeito passivo, tinha por escopo recuperar o prazo de prescrição que correu até à verificação do facto interruptivo,

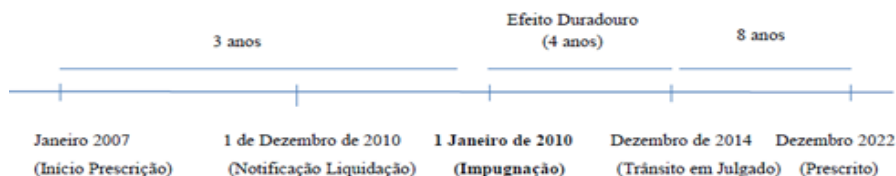
³ Veja-se, entre outros, o Acórdão do STA de 07/07/2016, p. 01564/15, de 31/03/2016, p. 0184/16, de 15/05/2017, p. 0452/17, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴ SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, págs. 54 e 58.

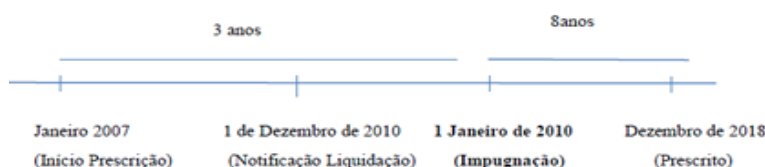
protegendo, dessa forma, o sujeito passivo perante a inércia da Administração Tributária e dos Tribunais Fiscais.

Vejamos alguns exemplos de contagem do prazo de prescrição, com e sem o efeito suspensivo associado à causa de interrupção.

Exemplo 1 – IRC 2006 – Efeito duradouro da prescrição



Exemplo 1.1 – IRC 2006 – Sem efeito duradouro da prescrição



Os exemplos supra referidos, ainda que diminutos quando ao seu grau de complexidade, permitem verificar o que o efeito duradouro da prescrição comporta para a contagem do prazo prescricional. Enquanto no exemplo 1 a prestação tributária apenas estaria prescrita em Dezembro de 2022, no exemplo 1.1 a prestação tributária estaria prescrita em Dezembro de 2018, ou seja, quatro anos antes face ao primeiro exemplo. Além de que, tendo sido revogada disposição segundo a qual o efeito da prescrição cessa recuperando-se, por conseguinte, o prazo prescricional que decorreu até ao facto interruptivo, o sujeito passivo fica à mercê da inércia da Administração Tributária e, bem assim, dos Tribunais Fiscais, dado que o prazo de prescrição não recomeça, de acordo com a posição adoptada actualmente, enquanto os processos não conhecerem o seu termo.

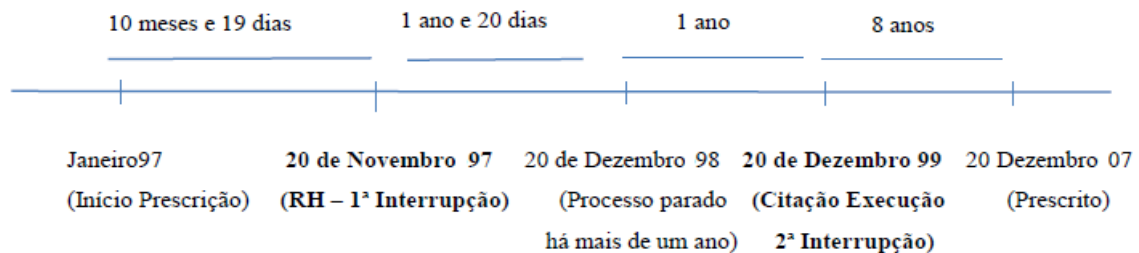
No que respeita à verificação de causas sucessivas de interrupção do prazo de prescrição, já tivemos oportunidade de referir que, nos termos do n.º 3 do Artigo 49.º da LGT, a interrupção ocorre uma única vez mediante o facto interruptivo que se verificar em primeiro lugar. Esta questão foi bastante debatida na Jurisprudência, devido ao concurso de normas, dado que a lei nova passou a prever causas de interrupção que a lei antiga não previa, quando o prazo de prescrição se encontrava ainda em curso.⁵

⁵ V.G. Com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, o Artigo 49.º, n.º 1, previa como causas de interrupção a reclamação, a interposição de recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa. Com a alteração introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, o regime da prescrição passou a prever mais uma causa de interrupção: a citação no processo de execução fiscal.

Inicialmente firmou-se uma corrente jurisprudencial, segundo a qual apenas a primeira causa de prescrição despoletava os efeitos jurídicos associados à interrupção da prescrição. Aliás, esta corrente firmou-se antes da entrada em vigor da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, que acabou por consagrar na lei o entendimento que já vinha sendo sufragado pela jurisprudência: as causas de interrupção só ocorrem uma única vez.⁶

Porém, o entendimento jurisprudencial inverteu-se, passando a entender-se que caso se verifique mais do que uma causa de interrupção por via do concurso de normas, dever-se-á dar relevâncias às duas causas interruptivas. De acordo com a jurisprudência que passou a sufragar deste entendimento, desde que a nova causa de interrupção ocorra após ter cessado o efeito interruptivo da anterior, nada impede que a eclosão de uma segunda causa interruptiva produza os seus efeitos relativamente ao prazo de prescrição.⁷

Vejamos um exemplo de contagem nestes termos, com base no Acórdão do STA de 18/11/2009, p. 629/09:



Neste caso ambas as causas de interrupção do prazo de prescrição são levantadas em conta para o cômputo do prazo, dado que à data dos factos ainda se encontrava em vigor o n.º 2 do Artigo 49.º da LGT, o que fez com que o primeiro efeito interruptivo se degradasse, segundo a terminologia adoptada, em efeito suspensivo, ou seja, recuperou-se todo o prazo decorrido entre Janeiro de 1997 e 20 de Dezembro de 1999 correspondente a um ano, onze meses e 8 dias. Assim sendo, dado que o efeito da primeira causa de interrupção já tinha cessado, por força da degradação em efeito suspensivo da primeira causa de interrupção, entendeu o STA – no Acórdão supra referido – que se deverá atender, de igual modo, à segunda causa de interrupção [citação para a execução]. Por outras palavras,

⁶ **Acórdão do STA de 9/10/2006, p. 0808/09**, “O prazo de prescrição que, interrompido, volta a decorrer, flui sem mais interrupções, não sendo sensível à ocorrência de novos factos a que a lei atribuiu efeito interruptivo”; **Acórdão do STA de 11/07/2007** “O que sucede é que, havendo vários factos interruptivos, a ocorrência do primeiro deles provoca desde logo a interrupção da prescrição, sendo irrelevante para esse efeito a ocorrência outro posterior. Assim, o prazo de prescrição que se iniciara em 1/1/1992 interrompeu-se em 26/11/1996, dada a apresentação da impugnação judicial, decorrido até então 4 anos, 10 meses e 26 dias”; **Acórdão do STA de 17 de Novembro de 2010, p. 1017/09**, “(...) interrompido o prazo de prescrição na vigência do CPT, mercê da instauração da execução, não tem qualquer efeito interruptivo a citação do responsável subsidiário efectuada em 16/04/2008”. Todos os Acórdãos estão disponíveis para consulta em www.dgsi.pt.

⁷ Nesse sentido vejam-se os Acórdãos do STA de 28/05/2008, p. 840/07, de 12/08/2009, p. 0748/09, de 13/10/2010, p. 01148/09, de 25/05/2011, p. 0465/11 e de 13/11/2013, p. 0171/13, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

todo o prazo até aí decorrido é desconsiderado para efeitos de contagem, reiniciando-se novamente, a partir da citação para execução, o prazo de prescrição da prestação tributária.

5. Análise Crítica

Com a redacção actual do Artigo 49.º da LGT, concretamente do n.º 4 na redacção conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a prescrição apenas fica suspensa na pendência de uma reclamação, recurso, impugnação ou oposição à execução, **se estas determinarem a suspensão da cobrança da dívida tributária**. Porém, o mesmo não sucede quanto ao efeito interruptivo previsto no n.º 1 do Artigo 49.º da LGT.

Nos regimes anteriores, o que incluía o CPT e o CPCI, não resultava a clarividente que a mera pendência de uma reclamação ou de uma impugnação, teria por virtude a suspensão do prazo de prescrição até decisão definitiva que lhes pusesse termo. Ademais que a lei não se referia, nem refere [a não ser nas circunstâncias supra expostas], à reclamação e à impugnação como causas de suspensão do prazo de prescrição, mas sim como causas interruptivas. Atento o conceito e efeitos jurídicos que distinguem estas duas figuras, tanto a jurisprudência como a doutrina, de modo a olvidar o recomeço do prazo de prescrição assim que o facto interruptivo se verificasse, passou a associar-lhe um efeito suspensivo: o designado efeito duradouro da interrupção.

Porém, esta interpretação não é isenta de críticas. Antes de mais é associado um efeito suspensivo ao reinício do prazo de prescrição que fora **interrompido**. Ora, a causas de interrupção, ao contrário das causas suspensivas, são eventos instantâneos e não duradouros, pelo que, a menos que a lei disponha em sentido contrário [o que não é o caso], assim que se verificam, determinam que o prazo recomece de imediato. Além de que, ao contrário do que é afirmado pela corrente jurisprudencial que defende esta posição, não resulta do elemento literal do n.º 1 do Artigo 49.º da LGT que o prazo não se inicia enquanto se encontrar pendente uma reclamação, um recurso hierárquico ou uma impugnação judicial, pelo que haverá sempre necessidade de corroborar tal interpretação com recurso às disposições constantes dos Artigos 326.º e 327.º do CC, o que constitui, na verdade, uma interpretação por via da analogia. Ora, o instituto da prescrição está submetido ao princípio da legalidade, dado que consiste numa garantia dos contribuintes, o que significa que está vedado o recurso à interpretação analógica no que a esta matéria diz respeito.

Não obstante, a Jurisprudência do Tribunal Constitucional, conforme se verificou pela jurisprudência firmada no Acórdão n.º 122/2015, entende que o recurso ao regime da prescrição constante do CC é uma forma de corroborar o processo de interpretação, e não uma forma de integração de lacunas por via da analogia, porquanto continua a manifestar o entendimento de que a interpretação segundo a qual *“a apresentação de impugnação judicial, protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a decisão proferida no processo de impugnação transitar em julgado”*, encontra respaldo no elemento literal no n.º 1 do Artigo 49.º da LGT.

No que respeita às causas sucessivas de interrupção, por conta do concurso de normas, somos de opinião de que se a lei refere expressamente que a interrupção do prazo de prescrição se verifica apenas uma única vez, a ocorrência de novos factos, a que elei atribuiu efeito interruptivo, são absolutamente irrelevantes para efeitos de contagem da prescrição. Motivo pelo qual, acompanhamos a jurisprudência firmada nos Acórdãos do STA de 9/10/2006, p. 0808/06, de 11/04/2007 e de 17/11/2010, p. 1017/09.

Ante o exposto, é forçoso concluir que o regime da prescrição das dívidas tributárias, da forma como tem vindo a ser interpretado, seja através do designado efeito duradouro da interrupção, seja através da verificação de causas sucessivas de interrupção quando, na verdade, a lei dispõe de forma clara que apenas se verificará uma única causa de interrupção, culmina num regime em que as dívidas tributárias são imprescritíveis. O que nos leva a retirar, forçosamente, uma segunda conclusão: um regime que deveria constituir uma garantia dos contribuintes, e colocar um termo à relação jurídico-tributária que, pelo decurso do tempo já deveria ter terminado, acabou por se tornar, num regime que perpétua no tempo as prestações tributárias e, conseqüentemente, as relações jurídico-tributárias que se estabelecem entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Porém, e nas palavras de Diogo Leite de Campos, com as quais concordamos na íntegra, *“Cada relação jurídica tem o seu tempo, convém que não perdue quando o seu tempo já passou”*.⁸

⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, *“Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – Os abusos do Estado/Credor”*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90anos*, Almedina, 2007, pág. 341.

V. Jurisprudência



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

V. JURISPRUDÊNCIA

MEIO PROCESSUAL ADEQUADO AO CONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 22-10-1997, no processo n.º 021746 \(relator Fonseca Limão\)](#)

Sumário

O conhecimento oficioso da prescrição só tem lugar quando se trata de obrigações tributárias. A prescrição das dívidas de juros, resultantes de contratos mútuos celebrados pela C.G.D., não pode ser suprida, de ofício, pelo Tribunal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-04-2002, no processo n.º 0145/02 \(relator António Pimpão\)](#)

Sumário

Pode apreciar-se, em processo de impugnação do ato tributário da liquidação, a prescrição da obrigação tributária como pressuposto da decisão sobre a não manutenção de utilidade no prosseguimento da lide impugnatória.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-01-2005, no processo n.º 01229/04 \(relator Fonseca Limão\)](#)

Sumário

É a oposição e não a impugnação judicial o meio processual adequado ao ataque ao ato que ordena a reversão quando o revertido alegue não lhe caber responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda.

A correção do erro na forma processo só é viável, convolvando a impugnação judicial em oposição, se o direito de deduzir esta não se mostrar caducado.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-02-2005, no processo n.º 0939/04 \(relator Baeta de Queiróz\)](#)

Sumário

I – A prescrição da obrigação tributária não é de conhecimento oficioso no processo de impugnação judicial do ato de liquidação, por não consubstanciar vício invalidante desse ato, cuja verificação possa conduzir à procedência da respetiva impugnação.

II – Não obstante, a jurisprudência vem admitindo que o juiz tome conhecimento da prescrição, na impugnação judicial da liquidação, para retirar dela, não a procedência da impugnação e a anulação da liquidação, mas a declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-04-2006, no processo n.º 01068/05 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

I – A prescrição (que é de conhecimento oficioso – vide art. 175.º do CPPT) é fundamento de oposição à execução (art. 204.º, 1, d) do CPPT), que não fundamento de impugnação.

II – Porém, é possível conhecer em processo de impugnação, da prescrição da obrigação tributária, se do seu conhecimento resultar necessariamente a inutilidade superveniente da lide.

III – Se dos autos não resultar líquido que ocorra tal prescrição – alegada incidentalmente em sede de recurso – é de negar provimento ao recurso interposto com tal finalidade.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-06-2006, no processo n.º 0189/06 \(relator Jorge Lopes de Sousa\)](#)

Sumário

I – O interesse em agir, como interesse instrumental conexionado com a relação jurídica substantiva existente entre as partes, apenas poderá subsistir enquanto não estiver definitivamente definida esta relação jurídica.

II – Um recurso contencioso interposto de uma decisão de um tribunal técnico aduaneiro proferida num processo de contestação técnica de uma decisão de autoridades aduaneiras sobre a classificação pautal de mercadorias importadas está conexionado com a dívida tributária relativa a tal importação.

III – Decorrido o prazo legal de prescrição da obrigação tributária relativa a tal importação e não tendo sido paga a dívida liquidada, não tem utilidade prática a apreciação da legalidade do ato impugnado, pois qualquer que seja a solução que se dê ao processo de recurso contencioso, a solução é a mesma a nível da executoriedade do ato: a obrigação que nele se declara não pode ser coativamente imposta ao Recorrente contencioso.

IV – Em tal situação, a instância deve ser extinta por inutilidade superveniente da lide.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-03-2007, no processo n.º 01028/06 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Não obstante não constituir um vício do ato de liquidação que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial, é de conhecer da prescrição no processo de impugnação judicial do ato de liquidação com vista não à sua procedência e conseqüente anulação da liquidação mas à eventual declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

II – Nos termos do n.º 3 do artigo 34.º CPT, 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.

III – Ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição, esta interrompe-se desde logo com a verificação da primeira.

IV – Não é imputável ao contribuinte a paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano a aguardar que a sentença proferida fosse dactilografada.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-06-2007, no processo n.º 0291/07 \(relator Brandão de Pinho\)](#)

Sumário

I – A prescrição da obrigação tributária não constitui, *a se*, fundamento de impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do ato de liquidação mas, antes, à sua eficácia.

II – Deve contudo conhecer-se da mesma, e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respetiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, ut. artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 03-10-2007, no processo n.º 0702/07 \(relator Jorge Lino\)](#)

Sumário

A prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objeto da causa.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-02-2009, no processo n.º 0802/08 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

O decurso do prazo para deduzir oposição à execução fiscal extingue o direito que com a mesma se pretendia fazer valer, mesmo que na oposição se suscitem vícios de conhecimento oficioso, como é a prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-03-2009, no processo n.º 0659/08 \(relator Jorge Lino\)](#)

Sumário

I – A prescrição da obrigação tributária não constitui, *a se*, fundamento de impugnação judicial, pois que não respeita à legalidade da liquidação mas, antes, à inexigibilidade judicial da correspondente obrigação.

II – A prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objeto da causa.

III – Em processo de impugnação judicial, sempre que os autos forneçam elementos seguros para tanto, deve proceder-se ao conhecimento da prescrição da obrigação tributária em vista de eventual inutilidade superveniente da lide determinante da extinção da instância, conformemente ao disposto na alínea e) do artigo 287.º do Código de Processo Civil.

IV – Verifica-se omissão de pronúncia devida – causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil] –, se a sentença recorrida não se pronuncia, de modo nenhum, sobre a questão levantada na petição inicial de ter ficado «prejudicado o direito de audição».

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-02-2011, no processo n.º 0857/10 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – A questão da prescrição é de conhecimento oficioso mesmo em sede de impugnação judicial tendo em vista a eventual inutilidade superveniente da lide.

II – Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

III – Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais, sendo certo que o novo prazo se conta apenas a partir da entrada em vigor dessa lei.

IV – Por força do disposto no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redação anterior à Lei 53-A/2006, de 29/12, a impugnação judicial interrompe o prazo de prescrição, cessando, porém, esse efeito se este processo estiver parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, somando-se neste caso o tempo que decorrer após esse período ao que decorreu até à data da autuação do processo.

V – Embora tal norma esteja hoje revogada, a mesma continua a ser aplicável aos factos interruptivos pretéritos cujo período de paragem se completou antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 24-02-2011, no processo n.º 0105/11 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – O meio processual adequado para a discussão da legalidade do ato de reversão é a oposição à execução fiscal.

II – A prescrição da dívida exequenda constitui fundamento expresso de oposição à execução fiscal (artigo 204.º, n.º 1, alínea d) do CPPT).

III – A apreciação da prescrição em sede de reclamação do artigo 276.º do CPPT pressupõe a sua suscitação no processo de execução fiscal e o proferimento de decisão pelo órgão da execução fiscal.

IV – A convocação para a forma de processo adequada não deve ordenar-se, sob pena da prática de atos inúteis, proibida por lei, se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-10-2011, no processo n.º 0634/11 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – Facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para dedução de oposição à execução fiscal previsto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, será aquele que respeita aos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, não integrando esse conceito os factos processuais da própria execução.

II – Ao deduzir a oposição com base em facto superveniente o executado deverá apresentar prova da superveniência do facto ou do seu conhecimento, relativamente ao momento da citação pessoal.

III – O decurso do prazo da prescrição, como facto processual que é, dependendo do decurso do tempo e dos trâmites do processo, constitui facto objetivo cuja possibilidade de conhecimento é manifesta, não dependendo de quaisquer circunstâncias subjetivas e não constitui facto superveniente para o efeito do disposto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

IV – A possibilidade de convolar apenas acontece no caso de utilização de meio processual inadequado e já não na hipótese do seu uso para além do prazo para o efeito legalmente estabelecido.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-03-2012, no processo n.º 0114/12 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – O facto de as dívidas de natureza civil (no caso dívidas da A.....) poderem ser cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal não implica que fiquem sujeitas ao regime de prescrição aplicável às dívidas tributárias, nem que a respetiva prescrição deva ser conhecida oficiosamente nos termos do disposto no art. 175.º do CPPT (que corresponde ao art. 259.º do CPT).

II – Podendo a prescrição das dívidas de tal natureza ser invocada por qualquer modo, judicial ou extrajudicialmente, por via de ação ou de exceção (embora, neste último caso, tenha que ser deduzida na contestação), se essas dívidas são cobradas por via da execução fiscal, a respetiva prescrição só poderá, em princípio, ser suscitada em sede de oposição.

Todavia a prescrição será invocável em sede da própria execução fiscal e, conseqüentemente na reclamação prevista no art. 276.º do CPPT e deduzida contra o ato do órgão da execução fiscal que se pronuncia sobre tal pretensão, caso a mesma (prescrição) só venha a ocorrer posteriormente ou a ser invocada quanto a dívidas posteriores, já que, nesse caso, não era então possível ao executado invocá-la no já decorrido prazo da oposição e através desse meio processual.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-05-2012, no processo n.º 01174/11 \(relator Lino Ribeiro\)](#)

Sumário

I – A prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse ato e por isso não serve de fundamento à respetiva impugnação, nem é nela de conhecimento oficioso.

II – A circunstância da prescrição ser de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, não legitima que no processo de impugnação possa ter a mesma natureza.

III – Não há, porém, obstáculo a que incidentalmente possa ser apreciada, para efeito de se determinar se existe utilidade em se conhecer da invalidade de um ato que titula uma obrigação tributária que está extinta por prescrição.

IV – Se já foi proferida sentença, com trânsito em julgado quanto à questão da validade do ato impugnado, a única que cumpria ao juiz resolver, desaparece a possibilidade de extinguir a instância por outro modo.

V – Tendo sido instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da obrigação tributária é ela a sede própria para se conhecer da prescrição, sobretudo quando já foi proferida sentença que

julgou improcedentes os fundamentos invocados, sem que tenha sido solicitado o respetivo reexame.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-02-2013, no processo n.º 01454/12 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – Facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para dedução de oposição à execução fiscal previsto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, será aquele que respeita aos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, não integrando esse conceito os factos processuais da própria execução.

II – O decurso do prazo da prescrição, dependendo do decurso do tempo e dos trâmites do processo, constitui facto objetivo cuja possibilidade de conhecimento é manifesta, não dependendo de quaisquer circunstâncias subjetivas e não constitui facto superveniente para o efeito do disposto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

III – A possibilidade de convolar apenas acontece no caso de utilização de meio processual inadequado e já não na hipótese do seu uso para além do prazo para o efeito legalmente estabelecido.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-02-2013, no processo n.º 01147/12 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O erro na forma do processo, constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo (aferindo-se, pois, pelo pedido), que impõe a convalidação do processo para a forma adequada (art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT), apenas com a anulação dos atos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem a diminuição das garantias de defesa (art. 199.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

II – A impugnação judicial não é meio processual adequado ao pedido de declaração da prescrição de obrigações tributárias (sem prejuízo desta aí ser apreciada como pressuposto da manutenção ou não da utilidade da lide), nem a prescrição constitui causa de pedir admissível em sede de impugnação judicial, pois se trata de questão que não respeita à validade da liquidação, mas à possibilidade da cobrança coerciva da dívida que nela teve origem.

III – O facto de na citação efetuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reação possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

IV – Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convalidação para a forma processual que seria adequada, por inutilidade (cf. art. 137.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.

V – Porque a prescrição pode ser conhecida quer pelo juiz quer pelo órgão de execução fiscal (cf. art. 175.º do CPPT), tem-se admitido a convalidação de uma petição inicial em que seja pedida a prescrição, e que não sirva à forma processual escolhida, em requerimento dirigido à execução fiscal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-03-2013, no processo n.º 01494/12 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – A oposição pode ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou, ainda, da data em que tiver ocorrido facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

II – No n.º 4 do art. 203.º do CPPT estabelece-se a regra da venda dos bens como limite do exercício do direito de oposição, limitação esta que se reporta aos casos em que são invocados como fundamento da oposição factos supervenientes.

III – A apreciação da questão da caducidade do direito de ação deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária e a eventual intempestividade do meio processual em causa impede o início da respetiva lide e a discussão, nesta sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-06-2013, no processo n.º 0640/13 \(relator Lino Ribeiro\)](#)

Sumário

I – A impugnação judicial não é o meio adequado de reação contra o despacho de reversão da execução fiscal, mas sim o processo de oposição;

II – A prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse ato e por isso não serve de fundamento à respetiva impugnação, nem, consequentemente, é, nela, de conhecimento oficioso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-06-2013, no processo n.º 0217/13 \(relator Lino Ribeiro\)](#)

Sumário

I – A prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse ato e por isso não serve de fundamento à respetiva impugnação, nem é nela de conhecimento oficioso.

II – A circunstância da prescrição ser de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, não legitima que no processo de impugnação possa ter a mesma natureza.

III – O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-06-2013, no processo n.º 0214/13 \(relator Lino Ribeiro\)](#)

Sumário

I – Uma vez considerada extemporânea a petição de oposição à execução fiscal, está vedado ao tribunal o conhecimento de qualquer questão atinente ao mérito da causa, ainda que de conhecimento oficioso como é o caso da prescrição.

II – Se na petição de oposição não foi invocada a prescrição, mas apenas nas alegações de recurso, não se pode convolar a oposição em requerimento ao órgão de execução fiscal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 05-02-2014, no processo n.º 01803/13 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II – Não obstante, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adotar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir que a verdadeira pretensão de tutela jurídica é diversa da formulada.

III – As questões da responsabilidade do revertido – quer se pretenda discutir a legalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, quer a ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto – e da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda devem ser discutidas no processo de oposição e não podem erigir-se em fundamentos do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 19-11-2014, no processo n.º 0536/14 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Apesar de a prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constituir vício invalidante desse ato (e por isso não servir de fundamento à respetiva impugnação) não há obstáculo a que, incidentalmente, a prescrição possa ser apreciada (posto que do processo constem todos os elementos para tanto pertinentes) para efeito de se determinar se aquela ocorreu e constitui causa de inutilidade da lide impugnatória.

II – Se na petição inicial de impugnação não se suscitou a questão da prescrição do tributo liquidado não pode tal questão ser suscitada em requerimento autónomo apresentado após a prolação de sentença que apreciou a legalidade do tributo em causa a qual não foi objeto de recurso.

III – O despacho recorrido, proferido após estar esgotado o poder jurisdicional do M.º juiz de 1ª Instância, é inválido e inatendível.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-12-2014, no processo n.º 01111/14 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II – As questões da responsabilidade do revertido e da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda devem ser discutidas no processo de oposição e não podem erigir-se em fundamentos do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-03-2015, no processo n.º 01513/13 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – De acordo com o disposto no nº 3 do art. 145º do CPPT, a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária tem um carácter de complementaridade em relação aos outros meios contenciosos, pelo que apenas pode ser proposta «sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.»

II – O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido e não pela causa de pedir, conquanto esta possa ser utilizada como elemento de interpretação daquele, quando a esse respeito existam dúvidas.

III – Nada obsta a que se convole o processo em requerimento dirigido ao OEF, no âmbito do PEF, que se encontra activo, para apreciação da eventual prescrição da dívida.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-04-2015, no processo n.º 01038/14 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da instância de impugnação judicial por prescrição da obrigação tributária, e não sendo a prescrição imputável nem à Fazenda Pública nem ao impugnante, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 04-11-2015, no processo n.º 0234/15 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – A prescrição é de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, artº 175º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento oficioso que corre ao arrepio da prática em direito civil – artº 303º do Código Civil – é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública.

II – Se este conhecimento oficioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial, pelo menos de forma directa.

III – O Supremo Tribunal Administrativo de forma unânime tem vindo a admitir o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide –, que o tribunal deve, também, conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

IV – Deste modo, a questão da prescrição não pode ser tida como uma questão nova, porque ela deverá estar presente na análise de qualquer processo tributário em que se discuta uma

dívida tributária, para garantir a utilidade do prosseguimento da lide, antes assumindo as vestes de uma questão cujo conhecimento foi omitido, e urge suprir.

V – Nas questões de conhecimento oficioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-12-2015, no processo n.º 01364/14 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – A prescrição é de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, artº 175º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento oficioso que corre ao arrepio da prática em direito civil – artº 303º do Código Civil – é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública.

II – Se este conhecimento oficioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial.

III – É admitido o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide –, que o tribunal deve conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

IV – Nas questões de conhecimento oficioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 19-10-2016, no processo n.º 087/16 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

Embora tenha sido retirado o carácter de urgência ao presente processo e, ao abrigo do disposto no art.º 278.º, n.º 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário o Tribunal só pudesse conhecer da reclamação, depois de realizadas a penhora e a venda, deve conhecer-se oficiosamente da prescrição da dívida exequenda para evitar que sejam praticados outros termos processuais subsequentes que seriam inúteis caso a dívida exequenda estivesse efectivamente prescrita.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-11-2016, no processo n.º 01118/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O respeito pelo caso julgado impede que se reapreciem questões relativamente às quais exista já decisão judicial transitada em julgado.

II – Só pode conhecer-se da prescrição da obrigação tributária em impugnação judicial – como eventual causa de inutilidade superveniente da lide – se o processo disponibilizar (sem necessidade de averiguação) todos os elementos factuais necessários.

III – A falta de fundamentação do acto não se confunde com a falta de notificação dos fundamentos do mesmo, sendo que só a primeira constitui invalidade do acto.

IV – O acto deve ter-se por suficientemente fundamentado se dá a conhecer os motivos por que foi praticado; saber se esses fundamentos o podem ou não suportar, é questão que se situa, já não no âmbito da sua validade formal, mas no da sua validade material.

V – Se o pedido efectuado à AT for de indeferir in limine, por não ter condições de viabilidade, não se impõe a notificação em ordem ao exercício do direito de audição prévia.

VI – O facto de as obrigações tributárias subsidiárias do de cujus que se transmitiram aos seus herdeiros não terem sido levadas em conta na liquidação do IS a estes efectuada, por serem desconhecidas à data, uma vez que o de cujus não chegou a ser citado como responsável subsidiário, não constitui motivo de invalidade daquela liquidação, sem prejuízo do disposto no § 4.º do art. 28.º do CIMSISD.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-11-2016, no processo n.º 01622/13 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – Por força do disposto na al. c) do artº 6º do Decreto-Lei n.º 327/09, de 25.09 o trabalhador por conta de outrem ao serviço da sociedade recorrente, que estava abrangido por regime de protecção social de inscrição obrigatória (o regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem) e, nessa qualidade, foi nomeado para um cargo de administração na entidade a que pertencia, ficou excluído do âmbito de aplicação da taxa contributiva global relativa aos membros dos órgãos estatutários, permanecendo sujeito à taxa contributiva do regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

II – Atento o regime previsto no artº 33º do Decreto-lei 8 B/2002, a declaração de alteração da taxa contributiva, bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados por iniciativa da Segurança Social, e em que ficou definida a obrigação tributária de proceder ao pagamento de contribuições para a segurança social, relativas àquele trabalhador pelo regime geral, constituem uma verificação constitutiva da existência daquela obrigação contributiva, e assumem, por isso, a natureza de uma verdadeira liquidação.

III – Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º e 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal.

IV – Constituindo a prescrição uma causa de extinção da obrigação tributária, ela só pode ser conhecida na impugnação judicial se o tributo liquidado pelo acto impugnado não tiver sido pago, pois, se tiver sido efectuado o pagamento, a obrigação tributária já se extinguiu por esse facto, estando em causa no processo de impugnação judicial saber se a liquidação foi ilegal e se deve ser restituído o tributo pago.

V – Numa situação deste tipo, em que o contribuinte efectuou o pagamento e deduziu impugnação, porque o pagamento do tributo não implica renúncia ao exercício do direito de impugnação, como se estabelece no artº 96.º, n.º 2, da LGT, não se deverá conhecer, nem de forma incidental, da prescrição, uma vez que não está em causa a inutilidade superveniente da lide.

VI – O eventual incumprimento de prazos meramente ordenadores, indicativos ou disciplinares, destinados a delimitar ou regular a tramitação procedimental, não extingue a faculdade de praticar os respectivos actos, nem acarreta a nulidade do procedimento, não gerando, per se, ilegalidade passível de afectar o acto impugnado.

SUCESÃO DE LEIS NO TEMPO

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-10-2007, no processo n.º 0656/07 \(relator Baeta de Queiróz\)](#)

Sumário

I – A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária resolve-se pela aplicação da regra do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei Geral Tributária para o futuro, e regendo, conseqüentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência.

II – À extensão do prazo há ainda que aplicar, por expressa determinação do n.º 1 do artigo 5.º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, a regra do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-05-2008, no processo n.º 0840/07 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

No domínio do CPT devem ser consideradas as várias causas interruptivas da prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-01-2009, no processo n.º 0835/08 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do DL n.º 103/80 de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e consta atualmente do n.º 3 do artigo 60. da Lei n.º 4/0007, de 17 de Janeiro.

II – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III – A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.ºs 2 do artigo 49 da Lei n.º 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV – Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-05-2009, no processo n.º 0150/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT, há que atentar ao que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo aos prazos que já estiverem em curso, salvo se segundo a lei antiga falte menos

tempo para o prazo se completar, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, e não do momento em que esta indica como sendo o do início da prescrição.

II – A regra ínsita no n.º 1 do artigo 297.º do CC constitui um desvio às regras gerais sobre aplicação da lei no tempo, explicado por evidentes razões de proteção das expectativas dos credores.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-05-2009, no processo n.º 0240/09 \(relator Jorge Lopes de Sousa\)](#)

Sumário

I – Os efeitos jurídicos de factos são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem (art. 12.º, n.º 2, do Código Civil).

II – Assim, os únicos factos que interrompem a prescrição da obrigação tributária são aqueles a que é reconhecido efeito interruptivo pela lei vigente nos momentos em que eles ocorrerem.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-08-2009, no processo n.º 0748/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

II – Ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redação do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pelo artigo 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, devem todas elas ser consideradas.

III – A redação atual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção se opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

IV – O facto interruptivo inutiliza para a prescrição o prazo decorrido até à sua verificação e o novo prazo só começa a correr com a decisão final (processo de natureza administrativa), a decisão que puser termo ao processo de execução fiscal ou o trânsito em julgado da decisão (processo judicial) – v. artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do CC.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-09-2009, no processo n.º 0571/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

1. De acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 297.º do CC, a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que 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.

2. A impugnação judicial interrompe a prescrição mas a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar tal efeito, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação (n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º da LGT).

3. O prazo de prescrição só se suspende em virtude de impugnação judicial se o processo de execução fiscal ficar parado por esse motivo, nos termos do n.º 3 do artigo 49.º da LGT e 169.º, n.º 1 do CPPT

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-11-2009, no processo n.º 01044/09 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária resolve-se pela aplicação da regra do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei Geral Tributária para o futuro, e regendo, conseqüentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência.

II – Assim sendo, reportando-se as dívidas exequendas aos anos de 1996 e 1997 e tendo os factos interruptivos e suspensivos ocorrido na vigência da LGT, é o regime legal previsto neste diploma legal o aplicável.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-01-2010, no processo n.º 01148/09 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – O problema da sucessão de leis no tempo colocado pela entrada em vigor da LGT tem de ser resolvido, em primeiro lugar, através das normas de direito transitório especial (normas da lei nova que disciplinem a sua aplicação no tempo), depois pelas normas de direito transitório sectorial (normas que regulam a aplicação no tempo das leis sobre certa matéria) e, finalmente, pelas normas de direito transitório geral (que definem o modo de aplicação no tempo da generalidade das leis) como é o caso da norma ínsita no artigo 12.º do C.Civil.

II – O diploma que aprovou a LGT (DL 398/98, de 17.12) contém nos seus artigos 3.º e 5.º normas de direito transitório que disciplinam a aplicação no tempo da LGT quanto às matérias aí concretamente especificadas, designadamente no que toca ao prazo de prescrição das obrigações tributárias, dispondo que quanto a este se aplica o preceituado no artigo 297.º do C.Civil.

III – Pelo que, quando se trata de saber qual a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor da LGT, há que convocar, não a regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12.º do C.Civil, mas a regra plasmada no artigo 297.º do mesmo Código.

IV – Já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspetos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º da LGT e, subsidiariamente, pela regra geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12.º do C.Civil, das quais resulta que a lei nova apresenta, em regra, eficácia prospectiva.

V – Pelo que a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido.

VI – Por força daquela regra da aplicação prospectiva da nova lei, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas

que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

VII – As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respetiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram. Isto é, essas normas connexionam-se com o direito, sem referência aos factos geradores da obrigação e da respetiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

VIII – Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroativo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

IX – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da atual redação do n.º 3 do artigo 49.º da LGT (introduzida pelo art.º 89.º da Lei 53-A/2006, de 29/12), devem todas elas ser consideradas, desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-02-2010, no processo n.º 052/10 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Para o cômputo do prazo de prescrição há que considerar as causas interruptivas e suspensivas do prazo que estejam previstas na lei vigente à data da sua verificação, em obediência ao disposto na parte final no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil;

II – Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 49.º da LGT (na redacção vigente à data dos factos e anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), a interposição de reclamação interrompia a prescrição, cessando, contudo, aquele efeito se o processo estivesse parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, somando-se, deste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação;

III – Nos termos do artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT é aplicável aos prazos de prescrição em curso objecto de interrupção em que, à data de entrada em vigor daquela lei (1 de Janeiro de 2007) ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo, não o sendo àqueles em que tal período de paragem se consumou antes daquela data;

IV – O registo de hipoteca legal determinante da suspensão da execução fiscal enquanto estiver pendente a reclamação administrativa deduzida suspende o prazo de prescrição até à decisão da reclamação (artigos 49.º n.º 4 da LGT, 169.º n.º 1 e 195.º números 1 e 2 do CPPT);

V – A citação da executada, ocorrida já na vigência da actual redacção do artigo 49.º n.º 3 da LGT, não interrompe (de novo) o prazo de prescrição, pois que aquele preceito passou a determinar que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar e é aplicável ao caso dos autos ex vi do n.º 2 do 12.º do Código Civil.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-03-2010, no processo n.º 01185/09 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – A sucessão de prazos de prescrição contidos no CPCI, Decreto-Lei n.º 119/94 de 7/5, CPT, Decreto-Lei n.º 472/99 de 8/11 e LGT resolve-se pela aplicação do art.º 297.º do CC, por força do disposto no art.º 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12.

II – À prescrição do imposto sucessório relativo a 1987, aplica-se o regime consagrado no CPT, se até à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 119/94 de 7/5 (12/5/94), não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo do respetivo prazo, em resultado da previsão normativa do art.º 297.º do CC.

III – Instaurada impugnação judicial em 28/5/99, primeiro facto com relevância interruptiva – depois degenerada em suspensiva, uma vez que esteve parada por facto não imputável ao sujeito passivo –, o prazo de prescrição contar-se-á desde o dia 12/5/94 até àquela data, mais o decorrido após um ano de paragem da impugnação.

IV – A suspensão do prazo prescricional previsto no art.º 49.º, n.º 3 da LGT, antes da redação que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/06 de 29/12, obsta ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiveram as respetivas causas, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos atos interruptivos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-03-2010, no processo n.º 01038/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT, há que atentar ao que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo aos prazos que já estiverem em curso, salvo se segundo a lei antiga falte menos tempo para o prazo se completar, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei.

II – Os efeitos interruptivos ou suspensivos dos prazos de prescrição produzidos por certos factos jurídicos são regulados pela lei vigente na data em que se verificam (artigo 12.º, n.º 1 do CC).

III – A citação efetuada em 9/3/2007 carece de eficácia interruptiva porque se verificou após o decurso do prazo normal de prescrição iniciado em 1/1/1999 e termo final em 1/1/2007.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-01-2011, no processo n.º 01027/10 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – Ocorrendo com as sucessivas redações do artigo 180.º do CIMSISSD um encurtamento do prazo de prescrição é aplicável o regime do artigo 297.º do Código Civil.

II – Todavia, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em resultado da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não impõe a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo e não os termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

III – A impugnação judicial deduzida contra a liquidação de Sisa configura facto interruptivo com potencialidade para, por si só, eliminar todo o período que decorreu anteriormente e

obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que venha a pôr termo a essa decisão.

IV – No decurso da interrupção do prazo de prescrição em resultado dessa impugnação judicial revela-se inócua a posterior eclosão de outro facto interruptivo ou suspensivo, uma vez que não é possível interromper ou suspender um prazo que se mostra interrompido.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-03-2011, no processo n.º 0177/11 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

II – Estando em causa dívidas de IVA referentes ao ano de 1998 e aos meses de Janeiro a Julho de 1999, e sendo este tributo um imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redação do n.º 1 do art. 48.º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respetivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art. 40.º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/1999 e 1/1/2000.

III – A revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT (operada pelo art. 90.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12) é inaplicável nos casos em que o período superior a um ano de paragem do processo de execução fiscal já tinha decorrido antes do início da vigência dessa norma revogatória (cf. o art. 91.º da citada Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), sendo que as causas de interrupção da prescrição, ocorridas antes da referida alteração, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-04-2011, no processo n.º 0234/11 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Respeitando a dívida exequenda a direitos e demais imposições devidos à Alfândega de Lisboa por mercadoria despachada conforme bilhetes de importação cujas certidões constam do processo executivo, é-lhe aplicável, atenta a respetiva natureza, o prazo de prescrição próprio das obrigações tributárias e não o das obrigações civis de natureza periódica.

II – É com referência à data da entrada em vigor da LGT que há-de determinar-se qual o prazo de prescrição a aplicar – se o de 10 anos previsto no CPT, se o de 8 previsto na LGT, contado este desde a data da sua entrada em vigor elegendo como aplicável o prazo novo, considerado em abstrato, ou seja, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova (cf. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas, 2.ª ed., Lisboa, Áreas editora, 2010, pp. 94/95), salvo se o estabelecido na lei antiga, concretamente considerado, primeiro se perfizer, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil (aplicável ex vi do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

III – A atribuição à citação do responsável subsidiário do efeito interruptivo a ele associado pelo n.º 1 do artigo 49.º da LGT não se traduz na aplicação de lei nova a situações pretéritas,

pois que o prazo de prescrição não se completara ainda à data em que a citação teve lugar e os efeitos jurídicos dos factos são determinados pela lei vigente à data da sua ocorrência (cf. a parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil).

IV – O atual n.º 3 do artigo 49.º da LGT – que limita a interrupção da prescrição a uma vez –, apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, não se aplicando aos factos interruptivos ocorridos em data anterior.

V – Embora o responsável subsidiário tenha sido citado muito para além do 5.º ano posterior ao da liquidação, como o facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário ocorreu na vigência do CPT, e não da LGT, a eficácia dessa interrupção em relação ao responsável subsidiário não está subordinada à verificação da condição da citação do responsável subsidiário até ao 5.º ano a contar da liquidação (artigo 48.º n.º 3 da LGT), pois que tal condição apenas foi introduzida pela LGT pelo que apenas é aplicável às interrupções da prescrição relativas ao devedor principal que tenham ocorrido já na vigência desta lei.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-05-2011, no processo n.º 0465/11 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – A redação atual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção se opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

II – A revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (cessação do efeito interruptivo do prazo de prescrição) pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não opera quanto aos processos em que já tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por ato não imputável ao sujeito passivo.

III – A prestação de garantia, aliada à pendência da impugnação, suspendendo a execução até à decisão do pleito, determina também a suspensão do prazo de prescrição, conforme resulta do disposto no n.º 4 do artigo 49.º da LGT e 169.º, n.º 1 do CPPT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 22-06-2011, no processo n.º 0372/11 \(relator Valente Torrão\)](#)

Sumário

I – A instauração de execução fiscal (na vigência do CPT) interrompia a prescrição, não obstante estar ainda em curso prazo de interrupção motivado por reclamação graciosa que ainda não tinha parado por período superior a um ano por facto não imputável ao contribuinte.

II – Tanto no regime do CPT como no da LGT, a impugnação judicial interrompe a prescrição, inutilizando todo o prazo até então decorrido e só começando este a correr novamente o trânsito em julgado da decisão que aí vier a ser proferida.

III – O conhecimento das alegadas inconstitucionalidades material e orgânica do art.º 49.º, n.ºs 1 e 3 seria inútil para o desfecho do presente caso, consubstanciando como tal a prática de um ato inútil e por isso proibido (artigo 137.º do CPC), uma vez que estas normas não serviram de fundamento à decisão.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 27-07-2011, no processo n.º 0710/11 \(relator Valente Torrão\)](#)

Sumário

I – Sucedendo-se no tempo vários regimes legais de prescrição, estabelecendo prazos diferentes de prescrição, há que recorrer ao disposto no art.º 297.º do Código Civil para determinar qual o prazo aplicável.

II – Já quanto à sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspetos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º do C. Civil.

III – As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respetiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

IV – Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroativo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-09-2011, no processo n.º 0256/11 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

II – As causas de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III – A paragem do processo de execução fiscal em consequência de dedução de impugnação judicial, associada à prestação de garantia, não opera a transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, dado o disposto no n.º 3 do art. 49.º da LGT (redação da Lei n.º 100/99, de 26/6).

IV – Não ocorrendo a prescrição das dívidas emergentes das liquidações impugnadas, não pode concluir-se pela inutilidade superveniente da respetiva impugnação, se tal inutilidade foi determinada com esse pressuposto.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-03-2012, no processo n.º 040/12 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

II – As causas de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III – Se a citação do responsável subsidiário pela dívida exequenda ocorrer no 5.º ano posterior ao ano da liquidação, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal produz efeitos quanto a ele (responsável subsidiário), nos termos do n.º 3 do art. 48.º da LGT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-08-2013, no processo n.º 01316/13 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – A determinação do prazo prescricional aplicável à obrigação tributária nascida na vigência de uma lei (CPCI) e depois sucedida por outras duas (CPT e LGT), todas três fixando prazos diferentes, faz-se de acordo com a regra do art. 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».

II – Porque no momento da entrada em vigor da lei nova, perante ela, falta todo o tempo que ela prevê, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga (e se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar a lei antiga).

III – Essa contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção), como se depreende do art. 297.º, n.º 1, in fine, do CC (ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»).

IV – Já no que respeita à sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspetos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, a questão resolve-se pela aplicação da regra contida no art. 12.º do CC, segundo a qual, em regra, a lei nova só se aplica para o futuro, motivo por que a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime previsto na lei quanto à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao interessado, que apenas vale no âmbito do direito sancionatório.

V – Por força do disposto no art. 12.º do CC, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

VI – A norma do n.º 3 do art. 49.º da LGT, que instituiu causas suspensivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei anterior, não dispõe sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respetiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à sua aplicação às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-11-2013, no processo n.º 0171/13 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Apesar de a prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constituir vício invalidante desse ato (e por isso não servir de fundamento à respetiva impugnação) não há obstáculo a que, incidentalmente, a prescrição possa ser apreciada, para efeito de se determinar se ocorreu e constitui causa de inutilidade da lide impugnatória.

II – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

III – As causas de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

IV – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da referida redação do n.º 3 do art. 49.º da LGT, devem todas elas se consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respetivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-01-2014, no processo n.º 01843/13 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – Sendo aplicável o prazo de prescrição previsto na LGT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1 do Código Civil, cujo termo inicial ocorre, necessariamente, em 1 de Janeiro de 1999, e decorrendo, assim, todo o prazo prescricional na vigência da LGT, será esta lei a regular os efeitos dos factos interruptivos e suspensivos da prescrição, como decorre da regra contida no n.º 2 do art. 12.º do Código Civil.

II – Pelo que os atos interruptivos anteriores a que a LGT não reconheça esse efeito – como é o caso da instauração da execução fiscal – não produzem efeitos sobre a contagem deste novo prazo de prescrição iniciado na referida data.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 24-09-2014, no processo n.º 0935/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – O art. 297.º Cod. Civil 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 retroativa do regime mais favorável ao arguido. Assim 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 a lei antiga.

II – As causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respetiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

III – As normas que dispõem sobre as causas de suspensão ou de interrupção do prazo de prescrição não são normas que estatuem sobre o conteúdo da relação jurídico-tributária ou normas sobre prazos mas sim normas que dispõem sobre os efeitos (interruptivos ou suspensivos) de determinados factos – citação, reclamação, recurso hierárquico, impugnação, pedido de revisão oficiosa da liquidação do imposto, pagamento em prestações legalmente autorizadas – e que por isso só se aplicam aos factos novos (art.º 12.º, n.º 2, 1ª parte do Código Civil).

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-11-2014, no processo n.º 0406/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – O recurso por oposição de acórdãos interposto no âmbito de processo de oposição a execução fiscal instaurada em 16/10/2007 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

II – Dos acórdãos em confronto resulta não ocorrer oposição quanto à questão de saber se o decurso do prazo de prescrição se suspende por efeito e na pendência da avocação do processo de execução fiscal ao processo de falência.

III – Verifica-se, porém, a invocada oposição quanto à questão de saber em que momento se inicia a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, no caso de a prescrição ter sido anteriormente interrompida nos termos do art. 34.º n.º 3 do CPT.

IV – O prazo de prescrição de 5 anos a que se refere a Lei n.º 17/2000 tem o seu início na data da sua entrada em vigor, em 4/02/2001, pelo que se completaria em 06/02/2006 caso não fosse interrompido através da prática, com conhecimento do responsável pelo pagamento, de diligência administrativa com vista à liquidação ou cobrança da dívida, nos termos definidos na mencionada lei.

V – Não se tendo provado factos demonstrativos da interrupção do prazo de prescrição no decurso do prazo de 5 anos iniciado na data da entrada em vigor da referida Lei, resta ao julgador dar por verificada a prescrição da dívida exequenda.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-12-2014, no processo n.º 0341/12 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Para determinar o prazo de prescrição, aplicável no caso de sucessão de regimes legais há que ponderar o disposto no artº 297º do Código Civil.

II – O fundamento jurídico da aplicação das novas causas suspensivas ou interruptivas da prescrição a relações jurídicas tributárias formadas anteriormente, que subsistam no momento em que as novas leis entram em vigor, radica na primeira parte do nº 2 do artº 12º do Código Civil.

III – No caso dos autos a decisão recorrida não ponderou a existência de um facto suspensivo que a lei nova (Lei Geral Tributária) previa à data no seu artº 49º, n.º 3, na redacção dada pela Lei 15/2001 de 05/06 a saber: a suspensão do processo executivo em 08/11/2001 em virtude de ter sido prestado reforço de garantia.

IV – Este facto tem relevância autónoma a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição nos termos do mencionado artº 49º nº 3 da LGT. Esta suspensão mantém-se, uma vez que a garantia em causa não obstante ter sido declarada a sua caducidade opera como consequência a manutenção da suspensão da execução fiscal e porque não há ainda decisão definitiva ou passada em julgado que tenha posto termo ao contencioso suscitado pela impugnante ora recorrida.

CONTAGEM DO PRAZO: TERMO INICIAL, FACTOS INTERRUPTIVOS E SUSPENSIVOS

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-08-2006, no processo n.º 0808/06 \(relator Baeta de Queiroz\)](#)

Sumário

I – A reclamação a que se refere o artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, antes tratada no artigo 355º do Código de Processo Tributário como recurso judicial, não é a reclamação a que o artigo 34º nº 3 do Código de Processo Tributário atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, tal como faz hoje o artigo 49º nº 1 da Lei Geral Tributária.

II – O prazo de prescrição que, interrompido, volta a decorrer, flui sem mais interrupções, não sendo sensível à ocorrência de novos factos a que a lei atribuiu efeito interruptivo.

III – O prazo de prescrição, no regime do Código de Processo Tributário, começa a correr no início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário; o prazo de caducidade do direito à liquidação, no mesmo regime, depende da natureza do imposto — de obrigação única ou periódica —, classificação esta sem relevância prescricional.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-09-2006, no processo n.º 0997/05 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – Respeitando a obrigação tributária a IRC de 1991 e estando o processo parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano mas diversas vezes, por força da sucessão no tempo dos vários factores interruptivos – reclamação, recurso hierárquico, impugnação e instauração da execução – só o primeiro tem relevância legal, contando-se, para efeito de prescrição, o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data da autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente ao ano referido na lei.

II – Nesta hipótese é aplicável o regime estipulado no artº 34º do CPT.

III – Se, na pendência da execução fiscal for instaurada impugnação judicial e suspensa a execução mediante a prestação de garantia, nos termos do disposto no artº 255º, nº 1 do CPPT, a paragem da execução fiscal derivada desse facto é imputável ao contribuinte.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 12-10-2006, no processo n.º 00367/04 \(relator Aníbal Ferraz\)](#)

Sumário

1. Em matéria de “prescrição da prestação tributária”, após alguma tergiversação, a jurisprudência coeva, destacadamente ao nível deste TCAN, assentou e cimentou premissas, gerais e abrangentes, tais como:

– Em situações onde ocorra aplicação e “colisão sucessiva” dos prazos, de 20 e 10 anos, fixados, respectivamente, nos arts. 27.º CPCI e 34.º CPT, têm as mesmas de ser reguladas pela aplicação do princípio geral de direito, consagrado no art. 279.º n.º 1 Cód. Civil;

– Com relação ao aspecto da interrupção, por causas taxativamente previstas nas leis tributárias, da prescrição, “o efeito da interrupção só cessa se o processo que constitui a causa interruptiva estiver parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte”; noutra formulação, a prescrição não corre após o funcionamento de uma causa interruptiva e só volta a progredir se cessar o efeito interruptivo, degenerando em efeito suspensivo, por virtude de o respectivo processo hibernar mais de um ano por causa alheia à conduta do contribuinte/devedor, sendo que, neste cenário, a contagem do prazo prescricional aplicável se faz pela adição, ao período temporal que se inicia após esse ano, do tempo que havia decorrido até ao momento da interrupção;

– Travada a prescrição por uma das causas previstas na lei, tornam-se inconsequentes factos ou causas seguintes, ainda que idóneas a provocar a interrupção da prescrição, porquanto “a lei não quer interrupções sucessivas da prescrição”;

– Com relação ao aspecto da paragem do processo agente da interrupção, o critério para avaliar da respectiva verificação e preenchimento terá de ser “o da relevância dos actos praticados, desde que permitidos por lei, relativamente ao fim prosseguido”; que, por exemplo, no caso da execução fiscal, corresponderá à cobrança coerciva da dívida;

– A prescrição das dívidas tributárias é de conhecimento oficioso e pode, não constituindo fundamento legal de afronta da legalidade da liquidação, ser apreciada em processo de impugnação judicial, provocando, se assumida, a extinção da respectiva instância por inutilidade superveniente da lide, desde que, entretanto, não tenha acontecido o pagamento da prestação devida.

2. Nestes autos, estando em causa IRS do ano de 1989, sendo aplicável o regime positivado no art. 34.º CPT, contando-se o prazo prescricional a partir de 1.7.1991 (não obstante ter-se iniciado em 1.1.1990), na medida em que a p.i. deste processo impugnatório foi apresentada em 5.8.1994, nos termos do art. 34.º n.º 3 CPT, interrompeu-se o decurso do prazo prescricional em curso. Ora, tendo sucedido que o presente processo de impugnação judicial esteve parado, sem qualquer movimentação processual, aguardando a prolação de despacho (judicial) inicial, necessariamente, por não se tratar de facto imputável aos impugnantes, cessou tal efeito interruptivo, que, degenerando em efeito suspensivo, implicou o reinício da contagem do prazo em 20.5.1997 e a soma do tempo a partir de então consumido àquele que havia decorrido desde 1.1.1990 até 5.8.1994, ou seja, 4 anos, 7 meses e 5 dias. Na medida em que a sentença foi proferida a 18.5.2004, nitidamente, estava decorrido o prazo prescricional de 10 anos, previsto, como geral, no art. 34.º n.º 1 CPT.

3. Tendo-se apurado a instauração, em 7.9.1994, de processo executivo para cobrança coerciva da dívida dos impugnantes, em virtude de a apresentação do presente processo de impugnação judicial haver acontecido no dia 5.8.1994, determinando nessa data a interrupção do prazo prescricional em curso, o ulterior avanço e recurso ao processo de execução fiscal tornou-se, tal como e pelas razões supra apontadas, totalmente inconsequente para este efeito. “In casu”, a interrupção derivou em primeiro lugar da impugnação e só as incidências e tramitação processual desta relevam, como na decisão apreciada se operou, para efeitos de análise e operância do instituto da prescrição.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 12-10-2006, no processo n.º 00837/04 - VISEU \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

1. Pese embora a questão da prescrição da obrigação tributária não possa constituir fundamento de impugnação judicial do acto de liquidação (por não respeitar à legalidade do acto e não constituir, por isso, motivo susceptível de determinar a sua anulação), deve, contudo, ser apreciada nesse meio processual como pressuposto da decisão sobre a questão da utilidade do prosseguimento da lide (de conhecimento oficioso).
2. À luz do art. 34º do CPT, a interrupção do prazo de prescrição ocorre com a instauração da impugnação, o que inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, mas se ocorrer uma paragem da instância durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, o tempo que vier a decorrer após esse ano de paragem soma-se ao que tiver decorrido desde o início do prazo de prescrição até à instauração da execução.
3. Ainda que seja autuado mais do que um processo com virtualidade interruptiva, o prazo de prescrição só se interrompe uma vez, com a instauração do primeiro desses processos, devendo somar-se todo o tempo que decorrer após o período de um ano da paragem desse processo com o período que tiver decorrido até à data da sua autuação, não podendo o prazo interromper-se de novo, designadamente por efeito de posterior dedução de execução fiscal ou impugnação judicial.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-12-2006, no processo n.º 0955/06 \(relator Brandão de Pinho\)](#)

Sumário

I – A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento de impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.

II – Deve contudo conhecer-se da mesma, e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, ut. artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.

III – Nenhum facto posterior ao que faz cessar o efeito interruptivo tem relevância no cômputo do prazo prescricional, designadamente no que concerne a uma nova interrupção.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-04-2007, no processo n.º 01252/06 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Não obstante não constituir um vício do acto de liquidação que a torne ilegal, pois só prejudica sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial, é de conhecer da prescrição no processo de impugnação judicial do acto de liquidação com vista não à sua procedência e conseqüente anulação da liquidação mas à eventual declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

II – Ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição, esta interrompe-se desde logo com a verificação da primeira.

III – É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por motivo de prestação de garantia, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.

IV – Já não lhe é imputável, porém, a paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano a aguardar a prestação da informação prevista no artigo 130.º CPT e a ordem de remessa ao tribunal.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 24-10-2007, no processo n.º 0244/07 \(relator Baeta de Queiróz\)](#)

Sumário

I – Sucedendo-se no tempo vários dos factos elencados no artigo 34.º n.º 3 do Código de Processo Tributário como interruptivos da prescrição, não pode atender-se apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela.

II – Achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstrato capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido.

III – Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 16-01-2008, no processo n.º 0451/07 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento da impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.

II – Deve, contudo, conhecer-se da mesma e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, conforme o disposto no artº 287º, al. e) do CPC.

III – Sucedendo no tempo vários dos factos elencados no artº 34º, nº 3 do CPT como interruptivos da prescrição não pode atender-se apenas ao primeiro, ignorando o segundo, como acontece no caso de ter sido instaurada a execução depois de deduzida impugnação judicial.

IV – Não constando do elenco probatório se em relação à instauração da execução se verificou a situação a que alude o artº 34º, nº 3 do CPT, não se pode concluir que a lide é inútil por força da prescrição da dívida tributária, já que se ignora se a instauração da referida execução tem ou não condições legais para suspender o respectivo prazo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-04-2008, no processo n.º 0297/08 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

II – Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, nos termos do n.º 1 do artigo 49.º, a instauração da execução deixou de constituir só por si facto interruptivo da mesma, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, pelo que é irrelevante, neste caso, a instauração da execução em 14/4/1999.

III – É certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação judicial que tenha por objecto a ilegalidade da dívida exequenda, mas, de acordo com o n.º 2 do artigo 52.º da LGT, a suspensão da execução depende nesse caso da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

IV – Se o processo de execução fiscal esteve parado enquanto correu termos a impugnação judicial deduzida pelo reclamante sem que este tenha prestado a garantia idónea determinante da paragem daquele processo não é o contribuinte o responsável por tal paragem, pois era dever da AT exigir-lhe a prestação da mesma sob pena de não o fazendo a execução fiscal continuar.

V – Tendo, porém, sido deduzida impugnação judicial, a que a lei atribui efeito interruptivo (n.º 1 do artigo 49.º da LGT), e não tendo a partir daí ocorrido qualquer outro facto que tivesse feito cessar tal efeito, a prescrição mantém-se interrompida desde então por força desse facto.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-05-2008, no processo n.º 057/08 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – Uma vez cessado o efeito do primeiro facto interruptivo, nada impede que esse mesmo efeito seja atribuído à eclosão de nova causa de interrupção da prescrição das estabelecidas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

II – É taxativo o elenco das causas de interrupção da prescrição constante do n.º 1 do artigo 49 da LGT, a saber: a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-05-2008, no processo n.º 0840/07 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

No domínio do CPT devem ser consideradas as várias causas interruptivas da prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-12-2008, no processo n.º 01020/08 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – A impugnação judicial determina a interrupção do decurso do prazo prescricional da obrigação tributária, o que, não se tendo dado como provada a respectiva paragem por mais de um ano, tem como efeito próprio a eliminação de todo o período de tempo anterior à sua ocorrência e a suspensão do decurso desse prazo de prescrição enquanto esse processo impugnatório estiver pendente, só recomeçando esse prazo a correr a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo [artigos 49.º da LGT (redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), 326.º e 327.º da CC].

II – A obrigação tributária emerge do facto tributário, não se confundindo com os actos de liquidação que os serviços da administração tributária praticam por forma a determinar o montante do imposto devido, os quais servem de suporte à sua exigibilidade.

III – Daí que a eficácia interruptiva dessa impugnação judicial releve para efeito das sucessivas liquidações que eventualmente venham a ser concretizadas em decorrência de anulação judicial das anteriores.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 04-02-2009, no processo n.º 0488/08 \(relator Brandão de Pinho\)](#)

Sumário

I – À prescrição do IRS de 1997 aplica-se a Lei Geral Tributária se, até 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo do respetivo prazo.

II – Tal prazo é de 8 anos, contados daquele início de vigência, nos expressos termos do seu artigo 48.º

III – Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

IV – Até à entrada em vigor da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, a LGT não dava relevo interruptivo a qualquer ato praticado no âmbito do processo de execução fiscal.

V – Para efeitos do n.º 2 do artigo 48.º da LGT, a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo não é relevante se, antes da paragem, não se tiver verificado qualquer facto interruptivo.

VI – Antes da entrada em vigor do número 4 do artigo 49.º da LGT, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a oposição não suspendia, em caso algum, o prazo de prescrição.

VII – A citação para o processo de execução fiscal interrompe a prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-06-2009, no processo n.º 0218/09 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – A respeito dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo rege o art.º 12.º do Código Civil, nos termos do qual se estabelece que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência.

II – Com a redacção dada ao n.º 1 do art.º 49.º da LGT pela Lei n.º 100/99 de 26/7, passou-se a atribuir efeito interruptivo à citação ocorrida no processo de execução fiscal, em vez da instauração da execução que tinha tal efeito no domínio do CPT.

III – Pelo que irreleva, assim, na contagem do prazo de prescrição a instauração de uma execução fiscal no domínio da lei antiga.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 24-02-2010, no processo n.º 0873/09 \(termo inicial\) \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – Nos termos do disposto no art.º 8.º, n.º 2, al. a) da LGT, a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade estão sujeitos ao princípio da legalidade.

II – Deste modo, o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI (art.º 27.º) ou do CPT (art.º 34.º) ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-06-2010, no processo n.º 0158/10 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Estando em causa uma dívida de IVA referente aos 1.º e 2.º trimestres do ano de 2000 e sendo este tributo um imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48.º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art. 40.º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2001.

II – A citação do responsável subsidiário, se for o primeiro facto interruptivo ocorrido na vigência da Lei n.º 53- A/2006, 29/12 (que introduziu a actual redacção ao n.º 3 do art. 49.º da

LGT), interrompe o prazo que, relativamente a ele, ainda estiver em curso, impedindo o decurso do mesmo até à decisão que puser termo ao processo de execução fiscal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-08-2010, no processo n.º 0591/10 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário não disponível

Descritores

Prescrição da obrigação tributária; aplicação da lei fiscal no tempo; interrupção da prescrição; suspensão

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-08-2010, no processo n.º 0643/10 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – A operatividade e eficácia autónomas da causa interruptiva do prazo de prescrição configurada por impugnação judicial torna irrelevantes as consequências jurídicas que se pretendam retirar para efeito do decurso desse prazo do facto de se encontrar suspensa a execução em decorrência de prestação de garantia, nos termos do artigo 169.º do CPPT.

II – Deve entender-se como sendo da responsabilidade do contribuinte a suspensão da execução fiscal em decorrência de garantia por ele prestada, uma vez que aí se visa precisamente consequenciar essa suspensão e, como tal, coloca a administração tributária, enquanto credora da dívida exequenda, numa situação de a não poder cobrar, desta forma se compreendendo essa suspensão de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT (redacção antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

III – A omissão de decisão por parte da administração tributária não constitui objecto admissível de reclamação, nos termos do artigo 276.º do CPPT, antes a nulidade daí decorrente deverá ser arguida perante o órgão de execução fiscal e só, então, da decisão que não satisfaça a sua pretensão poderá reclamar.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 01-09-2010, no processo n.º 0635/10 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

O disposto no n.º 3 do art. 48º da LGT opera sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da própria citação do responsável subsidiário, se esta ocorrer antes do termo do prazo da prescrição.

Mesmo antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT (introduzida pelo art. 89º da Lei 53-A/2006, de 29/12), são de considerar todas as causas sucessivas de interrupção da prescrição, caso ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-12-2010, no processo n.º 0490/10 \(relator Valente Torrão\)](#)

Sumário

I – A impugnação judicial interrompe a prescrição, mas a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, faz cessar tal efeito, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação (n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º da LGT).

II – Porém, se a execução se encontrar suspensa em virtude de prestação de garantia ou de penhora de bens que garantam a totalidade da dívida e do acrescido, ao abrigo do artº 169º do CPPT, a paragem do processo não releva para efeitos de prescrição, uma vez que, em face do disposto no nº 3 do artº 49º da LGT, a prescrição se suspende também com a paragem da execução.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-12-2010, no processo n.º 0428/10 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Tendo a citação em processo executivo ocorrido já na vigência da Lei 100/99, de 26 de Julho, a mesma interrompe a prescrição, por força do que dispõe o n.º 2 do artigo 12.º do CC, sendo, por isso, a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência.

II – Porém, nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito interruptivo da citação operada, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que já decorreu até à data da citação.

III – A interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar (artigo 49.º, n.º 3 da LGT, na redacção dada pela Lei 53-A/2006, de 29/12).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-02-2011, no processo n.º 038/11 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – A sentença não é nula por omissão de pronúncia (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC) se o tribunal se pronunciou sobre a questão da prescrição que lhe era colocada pela reclamante, embora sem ponderar alguns dos argumentos esgrimidos pela recorrente.

II – A impugnação judicial deduzida antes do prazo de prescrição se completar interrompeu-o, pois que a lei – e neste caso concreto tanto a LGT, vigente à data em que a impugnação foi deduzida – cf. o n.º 1 do artigo 49.º da LGT, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho –, como o CPT, vigente à data do facto tributário – cf. o n.º 3 do artigo 34.º do CPT – atribuía e atribui à dedução de impugnação judicial efeitos interruptivos do prazo de prescrição, inutilizando para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (cf. o n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil) e não começando a correr novo prazo (igual ao primitivo – cf. o n.º 2 do artigo 326.º do Código Civil) enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (cf. o n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil).

III – Não se verifica quanto à interrupção da prescrição por efeito de dedução de impugnação judicial sucessão no tempo de regimes legais, antes uma continuidade de soluções jurídicas, pelo que o conhecimento das alegadas inconstitucionalidades seria inútil para o desfecho do caso, consubstanciando como tal a prática de um ato inútil e por isso proibido (artigo 137.º do CPC).

IV – A fiscalização concreta difusa da constitucionalidade, que o artigo 204.º da Constituição da República atribui aos tribunais, só se justifica quando a questão possa influir na concreta solução do caso submetido a julgamento, pois que o conhecimento das questões de inconstitucionalidade que não relevam no caso concreto – inconstitucionalidade abstrata –,

cabe em exclusivo ao Tribunal Constitucional (artigo 281.º da Constituição da República), através de processo próprio.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-02-2011, no processo n.º 01054/10 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

Para determinar se estão prescritas as dívidas exequendas importa considerar no cômputo do respetivo prazo as causas de interrupção e suspensão da prescrição previstas na lei em vigor ao tempo da sua verificação (ex vi do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil), considerando ainda que, até à entrada em vigor da atual redação do n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária (introduzido pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2007) inexistia obstáculo legal à verificação de sucessivas interrupções da prescrição.

Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-04-2011, no processo n.º 0361/10 (relator Casimiro Gonçalves)

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0825214b2bd0271f8025787f0037ffd7?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Sumário

I – Verificando-se entre os acórdãos em confronto efetiva divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, ocorre efetiva oposição de julgados.

II – Os juros de mora constituem um dos elementos que integram a «dívida tributária», embora com autonomia até ao momento do pagamento, como decorre dos arts. 89.º, n.º 2, e 262.º, n.º 2, ambos do CPPT, pelo que a respetiva prescrição está sujeita aos prazos e causas de suspensão e de interrupção das obrigações tributárias previstos nos arts. 48.º e 49.º da LGT.

III – O n.º 1 do art. 4.º e o art. 5.º do DL 73/99, de 16/3, fixam uma especial limitação dos prazos de contagem dos juros de mora e não prazos de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 24-08-2011, no processo n.º 0446/11 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Verifica-se omissão de pronúncia sempre que o tribunal deixa por conhecer questão que lhe foi suscitada e não considerou prejudicada.

II – Como decorre do art. 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, na redação da Lei n.º 100/99, de 26 de Junho (que é a aplicável), a instauração da impugnação judicial interrompe a prescrição das obrigações tributárias, mas o efeito interruptivo derivado desse facto cessa, convertendo-se em suspensivo, com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III – Porém, este efeito suspensivo não tem aplicação no caso de a paragem do processo de impugnação ter lugar quando o processo de execução fiscal já se encontrava suspenso por motivo de prestação de garantia pelos interessados, pois neste caso, por aplicação do n.º 1 do art. 169.º do CPPT e do n.º 3 do art. 49.º da LGT, na referida redação da Lei n.º 100/99, o prazo de prescrição legal suspendia-se também em virtude da paragem do processo de execução fiscal.

IV – Na interpretação da sentença, que é um verdadeiro acto jurídico, devem observar-se os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do CC, o declaratório

normal ou razoável deva retirar das declarações escritas, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 16-11-2011, no processo n.º 0289/11 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Não releva para o cômputo do prazo de prescrição a paragem do processo de impugnação por mais de um ano e por facto não imputável ao sujeito passivo que se tenha completado em data posterior a 1 de Janeiro de 2007, pois a partir desta data foi revogado o disposto no n.º 2 do art. 49.º da LGT, nos termos do art. 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que determinou também que a revogação «aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por motivo não imputável ao sujeito passivo».

II – Naquela circunstância, a interrupção do prazo da prescrição por efeito da impugnação judicial terá como efeitos a eliminação (incondicional) de todo o prazo já decorrido e o impedimento do decurso da prescrição (novo prazo idêntico ao primeiro) até se tornar definitiva a decisão que puser termo ao processo (cf. arts. 326.º e 327.º do CC).

III – No processo de impugnação judicial compete ao juiz examinar se é legalmente permitida a produção da prova testemunhal oferecida pelas partes e, no caso afirmativo, aferir da relevância da factualidade alegada perante as várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas, só podendo dispensar essa prova no caso de concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária.

IV – Porque a liquidação impugnada teve por fundamento factual que o preço real da venda foi superior ao preço declarado e a demonstração da identidade entre esses preços pode ser feita por todos os meios de prova admissíveis, não pode recusar-se ao impugnante a demonstração, através da prova testemunhal por ele oferecida, dessa factualidade, da qual ele pretende retirar consequências jurídicas.

V – Muito menos pode julgar-se improcedente a impugnação judicial com o fundamento de que a impugnante não logrou provar essa identidade, se lhe foi recusada a possibilidade de efetuar essa demonstração.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-01-2012, no processo n.º 0348/11 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – Se não se verifica, no recurso por oposição de julgados, identidade substancial das situações facticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o mesmo ser julgado findo, por falta de um dos pressupostos desse recurso de oposição de julgados, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

II – Só após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, que deu nova redação ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, a interrupção do prazo de prescrição opera uma única vez.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 592/2012, proferido em 05-12-2012, no proc n.º 816/2011 \(relator José da Cunha Barbosa\)](#)

Sumário

Não julga inconstitucional os artigos 12.º e 49.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, na sua versão originária, interpretados no sentido de que as causas de interrupção da prescrição previstas ex novo são aplicáveis aos prazos de prescrição que se iniciaram antes da entrada em vigor da LGT; e, por conseguinte, negar provimento ao recurso de constitucionalidade interposto

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-07-2012, no processo n.º 0740/12 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

O processo executivo deve considerar-se “parado” quando nele não sejam praticados atos, legalmente impostos ou permitidos, com a finalidade da prossecução da execução para cobrança da dívida exequenda ou, dito de outro modo, a expressão paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo (art.49.º n.º2 LGT) deve ser interpretada à luz da norma constante do art.285.º CPC (interrupção da instância), pelo que a paragem do processo de execução fiscal subsiste enquanto nele não forem praticados, por negligência da administração tributária, atos da respetiva tramitação, legalmente impostos ou permitidos, dirigidos à prossecução da cobrança coerciva da dívida exequenda.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-12-2012, no processo n.º 0828/11 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

No âmbito da vigência do art. 34.º do CPT, o prazo de prescrição das dívidas tributárias não se suspendia em consequência da mera suspensão do processo de execução devida a prestação de garantia.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 03-04-2013, no processo n.º 0450/13 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

A reclamação prevista nos arts. 276.º e sgts. do CPPT não se inclui entre os casos de suspensão da prescrição abrangidos pelas designações genéricas de meios processuais incluídas no n.º 4 do art. 49.º da LGT.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-04-2013, no processo n.º 01135/12 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT).
O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11.º n.º 3, 16.º n.º 1 CIMSISD e 48.º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-04-2013, no processo n.º 0431/13 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – A dívida de imposto de sisa proveniente de facto tributário ocorrido em 4 de Junho de 2001 está sujeita ao prazo prescricional de oito anos (art. 180.º do CIMSISD na redação dada pelo DL n.º 472/99, de 8.11, e art. 48.º da LGT) contado da data em que esse facto tributário ocorreu, pelo que tal dívida prescreveria, em princípio e salvo a ocorrência de factos interruptivos e/ou suspensivos da prescrição, às 24 horas do dia 4 de Junho de 2009, em conformidade com as regras do cômputo do termo estabelecidas no art. 279.º, alínea c), do Cód.Civil.

II – Tendo sido deduzida impugnação judicial contra o ato de liquidação desse imposto em 28/09/2005, ocorreu nessa data um ato interruptivo do prazo de prescrição à luz das normas contidas no art. 49.º da LGT, na redação então vigente, interrupção que, por definição e expressa consagração do art.º 326.º do Cód.Civil, significa que todo o tempo decorrido até ao ato interruptivo é inutilizado para efeitos de prescrição.

III – Enquanto vigorou o n.º 2 do art. 49.º da LGT (até 31/12/2006, dada a sua eliminação pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), este ato interruptivo não espoletava o imediato início de contagem de um novo e integral prazo de prescrição (como aconteceria caso fosse aplicável a regra contida no n.º 1 do art. 326.º do Cód.Civil para as obrigações em geral), já que, segundo essa norma, o efeito interruptivo se prolongava no tempo, só cessando se sobreviesse uma paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao devedor, havendo então que somar ao tempo que viesse a decorrer após o ano de paragem todo aquele que decorrerá até à data da autuação do processo. Era a chamada degradação em suspensivo do efeito interruptivo da dedução de impugnação judicial.

IV – A Lei n.º 53.º-A/2006 (LOE para 2007), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, revogou o n.º 2 do art.º 49.º da LGT, deixando salvaguardado dos efeitos dessa revogação apenas os casos em que, na data da sua entrada em vigor, tivesse já decorrido período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (art.º 91.º).

V – Se em 1 de Janeiro de 2007 não decorrerá período superior a um ano de paragem do processo de impugnação, não pode ter cessado o efeito duradouro do respectivo ato interruptivo, o qual se manteve, assim, até ao trânsito em julgado da sentença em 2/06/2011.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-04-2013, no processo n.º 0443/13 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – As causas de interrupção da prescrição ocorridas antes da alteração do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

II – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da referida redacção do nº 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respectivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-06-2013, no processo n.º 0348/13 \(relator Fernanda Maçãs\)](#)

Sumário

I – As causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

II – Uma vez constituída ou prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de processo de impugnação judicial, fica legalmente suspensa a execução fiscal até à decisão do pleito, e esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso ou daquele que houvesse de reiniciar-se por virtude da cessação de efeito interruptivo da prescrição.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-11-2014, no processo n.º 0406/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – O recurso por oposição de acórdãos interposto no âmbito de processo de oposição a execução fiscal instaurada em 16/10/2007 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

II – Dos acórdãos em confronto resulta não ocorrer oposição quanto à questão de saber se o decurso do prazo de prescrição se suspende por efeito e na pendência da avocação do processo de execução fiscal ao processo de falência.

III – Verifica-se, porém, a invocada oposição quanto à questão de saber em que momento se inicia a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, no caso de a prescrição ter sido anteriormente interrompida nos termos do art. 34.º n.º 3 do CPT.

IV – O prazo de prescrição de 5 anos a que se refere a Lei n.º 17/2000 tem o seu início na data da sua entrada em vigor, em 4/02/2001, pelo que se completaria em 06/02/2006 caso não fosse interrompido através da prática, com conhecimento do responsável pelo pagamento, de diligência administrativa com vista à liquidação ou cobrança da dívida, nos termos definidos na mencionada lei.

V – Não se tendo provado factos demonstrativos da interrupção do prazo de prescrição no decurso do prazo de 5 anos iniciado na data da entrada em vigor da referida Lei, resta ao julgador dar por verificada a prescrição da dívida exequenda.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-02-2014, no processo n.º 01426/13 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Decorre expressa e inequivocamente da letra do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (na redação em vigor até à Lei n.º 56-A/2006, de 29 de Dezembro) 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, ou seja, o efeito interruptivo do prazo de prescrição (n.º 1), e não também o efeito suspensivo desta, previsto no número seguinte do mesmo artigo.

II – Não há razão que legitime, autorize ou imponha uma interpretação extensiva do n.º 2 do artigo 49.º da LGT por forma a considerar que a paragem do processo de reclamação graciosa por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte faça cessar não só o efeito interruptivo da prescrição, como também o seu efeito suspensivo (quando acompanhada da prestação de garantia), porquanto a regra é a de que os factos suspensivos são de natureza duradoura, obstando ao começo e ao decurso do prazo de prescrição enquanto perdurarem, não se prevendo a cessação do efeito suspensivo sem que cesse o facto que o determinou.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-04-2014, no processo n.º 0367/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – As causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respetiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

II – Assim as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, ou seja, antes de 01.01.2007, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da referida redação do n.º 3 do art. 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respetivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-07-2014, no processo n.º 0423/14 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – O disposto no artº 48º, nº 3 da Lei Geral Tributária estabelece apenas uma condição de extensão dos efeitos da interrupção da prescrição da dívida tributária relativamente ao devedor originário ao devedor subsidiário e não um novo e mais curto prazo de prescrição em benefício do responsável subsidiário.

II – Sendo este citado depois do 5º ano posterior ao da liquidação mas antes de completado o prazo de oito anos contabilizados nos termos do disposto no nº 1 do artº 48º da Lei Geral Tributária não se completou, ainda, qualquer prazo de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-08-2014, no processo n.º 0807/14 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição das dívidas por incentivos financeiros atribuídos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 194/90, de 19 de Junho, e cuja caducidade tenha sido declarada, com a consequente obrigação de restituição das importâncias recebidas a esse título, é de 20 anos e conta-se a partir do momento em que esta obrigação se torna exigível (arts. 306.º, n.º 1, e 309.º do CC).

II – A citação interrompe esse prazo, com a consequente inutilização de todo o tempo decorrido, e não se inicia o novo prazo de prescrição enquanto a execução fiscal instaurada para cobrança daquelas dívidas estiver pendente (arts. 326.º, n.º 1, e 327.º, n.º 1, do CC).

III – De acordo com o disposto na alínea d) do art. 310.º do CC, os juros de dívida não tributária prescrevem no prazo de 5 anos, contado, segundo a regra do art. 306.º do mesmo Código, a partir da exigibilidade da obrigação.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 15-10-2014, no processo n.º 0431/ \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

Na vigência do CPREF, a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, só determinando a sustação das execuções a fim de serem apensadas ao processo de falência para aí correrem os seus termos como reclamação dos créditos exequendos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-12-2014, no processo n.º 01323/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – A eventual consumação do prazo prescricional da obrigação tributária, nunca apreciada nem declarada antes da extinção da dívida por pagamento coercivo e da extinção do próprio processo executivo, não provoca a nulidade dos actos que no processo executivo hajam sido praticados com vista à cobrança da dívida.

II – A omissão, por parte do órgão da execução fiscal, do dever de declarar prescrita a dívida no momento oportuno e de se abster da prática de posteriores actos executivos, constitui um facto ilícito à luz do conceito de ilicitude contido no art. 9º da Lei nº 67/2007, de 31.12, que gera o direito de o lesado ser indemnizado pelos danos causados por esse acto omissivo que constitui o facto ilícito, mas não conduz nem à nulidade dos actos processuais praticados no processo judicial executivo nem à eliminação da ordem jurídica da decisão (transitada em julgado) de extinção desse processo.

III – A reclamação prevista nos arts. 276º e segs. do CPPT, como meio processual intrinsecamente associado ao processo de execução fiscal, pressupõe a pendência do respectivo processo executivo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-01-2015, no processo n.º 01684/13 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

Estando em causa dívidas de IVA referentes ao ano de 2002 e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48.º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art. 40.º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2003.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-01-2015, no processo n.º 0660/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

Da norma contida no n.º 3 do artigo 49.º da LGT (na redacção anterior à introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), conjugada com a norma que define o regime da suspensão da execução fiscal (art. 169.º do CPPT), resulta que o efeito suspensivo da execução fiscal não é consequência direta e imediata da instauração de reclamação, impugnação ou recurso, nem é consequência direta e imediata da prestação de garantia; o que determina o efeito suspensivo da execução – e, por consequência, o efeito suspensivo da prescrição – é a instauração de reclamação, impugnação ou recurso, quando acompanhada ou seguida da constituição ou prestação de garantia idónea, da autorização da sua dispensa, ou da penhora de bens que garantam o pagamento integral da quantia exequenda e do acrescido.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-02-2015, no processo n.º 077/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – A determinação do prazo prescricional aplicável à obrigação tributária nascida na vigência do CPT, a que se sucedeu prazo inferior, fixado pela LGT, faz-se, por força do disposto no art. 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. 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».

II – A entrada em vigor da LGT não faz cessar o efeito suspensivo do prazo prescricional decorrente, nos termos do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, do deferimento em data anterior de pedido de pagamento em prestações ao abrigo do regime previsto nesse diploma legal, efeito que apenas cessa com a decisão de exclusão do devedor desse regime.

III – A autorização para pagamento em prestações ao abrigo do regime do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, suspendia a cobrança da dívida sem necessidade da prestação de garantia, como expressamente consagrado, respectivamente, no n.º 10 do art. 14.º e no n.º 1 do art. 6.º, ambos do mesmo diploma legal.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 122/2015, proferido em 12-02-2015, no proc n.º 179/2013 \(relatora Maria José Rangel de Mesquita\)](#)

Sumário

Não julga inconstitucionais as normas constantes do artigo 49.º, números 1 e 2 da Lei Geral Tributária (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), «na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura»

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-02-2015, no processo n.º 0965/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

A reclamação prevista nos arts. 276º e sgts. do CPPT não se inclui entre os casos de suspensão da prescrição abrangidos pelas designações genéricas de meios processuais incluídas na previsão do nº 4 do artigo 49º da Lei Geral Tributária.

[Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-03-2015, no processo n.º 01046/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

A reclamação prevista no artigo 276º do CPPT não constitui causa suspensiva da prescrição da obrigação tributária à luz da norma contida no nº 4 do artigo 49º da Lei Geral Tributária.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-04-2015, no processo n.º 01109/14 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

A penhora de um bem cujo valor patrimonial seja inferior ao da quantia exequenda global não determina a suspensão da execução e, por consequência, não tem qualquer efeito sobre o prazo prescricional em curso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-07-2015, no processo n.º 0781/15 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – Para o conhecimento da verificação da prescrição está o juiz obrigado a ponderar todos os circunstancialismos fáctico-jurídicos que possam influir no decurso do respectivo prazo e, bem assim, no seu reconhecimento por parte das entidades com poder para tanto;

II – A revogação de actos praticados pela administração fiscal no âmbito do processo de execução fiscal só pode ocorrer, nos termos do artigo 141º do CPA, dentro dos prazos legalmente estabelecidos para que os interessados possam impugnar esses actos;

III – A condenação como litigante de má fé da Fazenda Pública só pode ocorrer desde que se verifiquem os circunstancialismos constantes do artigo 104º, n.º 1 da LGT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-07-2015, no processo n.º 0543/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição conta-se, salvo disposição especial em contrário, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT).

II – O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de sisa (arts. 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, do CIMSID e art. 48.º, n.º 1, da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

III – A referida doutrina corresponde actualmente a jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal Administrativo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-07-2015, no processo n.º 0780/15 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – A omissão de pronúncia existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões.

II – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

III – As causas de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da alteração ao n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-08-2015, no processo n.º 01012/15 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

Resulta da interpretação e aplicação conjugada do disposto nos artigos 48.º e 49.º da LGT que a citação de cada um dos devedores, principal ou subsidiário, ocorrida no âmbito do processo de execução fiscal, interrompe a prescrição, cfr. artigo 49.º, n.º 1 – constitui uma causa interruptiva própria e singular –, e só pode ocorrer uma vez relativamente a cada um deles, no entanto, as causas de interrupção da prescrição ocorridas relativamente ao devedor principal são oponíveis ao devedor subsidiário, cfr. artigo 48.º, n.º 2, a não ser que a citação deste (devedor subsidiário) ocorra mais de 5 anos após a liquidação do imposto, cfr. artigo 48.º, n.º 3.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-09-2015, no processo n.º 01024/15 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – Antes da alteração introduzida no art. 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

II – Só após o início de vigência da Lei nº 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido nº 3 do art. 49º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.

III – Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12º da LGT e no art. 12º do C.Civil.

IV – Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do nº 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-09-2015, no processo n.º 01024/15 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – Antes da alteração introduzida no art. 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

II – Só após o início de vigência da Lei nº 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido nº 3 do art. 49º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.

III – Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12º da LGT e no art. 12º do C. Civil.

IV – Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do nº 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-09-2015, no processo n.º 01044/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Antes da alteração introduzida no art. 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

II – Só após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido n.º 3 do art. 49.º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.

III – Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12.º da LGT e no art. 12.º do C.Civil.

IV – Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-10-2015, no processo n.º 0115/14 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Por força do disposto no art. 48º, nº 2, da LGT, “As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveita, igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”.

II – A subordinação da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no nº 3 do art. 48º da LGT, apenas está prevista quanto aos actos interruptivos da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição.

III – O estabelecimento de causas de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, por contender com garantias dos contribuintes, inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, tendo as respectivas normas de estar contidas em lei formal da Assembleia da República ou em Decreto-Lei do Governo na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito.

IV – O art. 100º do CIRE aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de Março é inconstitucional, por violação do artº 165º nº 1 alínea i) da Constituição, por o governo não ter legislado ao abrigo e autorização legislativa e ser inovadora a causa de suspensão ali prevista quando interpretado tal preceito no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-10-2015, no processo n.º 0410/15 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – A impugnação judicial deduzida contra acto tributário de liquidação de imposto, subsumível ao disposto no artigo 92.º, n.º 8 da LGT, tem como efeitos imediatos a interrupção do prazo de prescrição em curso e a suspensão da execução da liquidação;

II – Este efeito suspensivo é de efeito automático, não carecendo de ser requerido, reconhecido ou declarado, nem tem a virtualidade de produzir qualquer efeito sobre o decurso do prazo da prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-01-2016, no processo n.º 01564/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Os factos interruptivos da prescrição previstos no n.º 1 do art. 49.º da LGT têm dois efeitos sobre a prescrição: para além de um efeito instantâneo, qual seja a eliminação do tempo decorrido anteriormente, um efeito duradouro, que consiste em obviar ao início do novo prazo durante o tempo em que estiver pendente o processo que provoca o efeito interruptivo.

II – Com a revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não deixaram de se verificar esses efeitos (agora sem qualquer limitação), se bem que restritos ao primeiro facto interruptivo que ocorrer.

III – O Orçamento do Estado para 2013 aditou ao n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT uma alínea e), que veio dar resposta à questão de como se determina o valor para efeitos de custas das reclamações do órgão da execução fiscal previstas no art. 276.º e segs. do mesmo Código.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-01-2016, no processo n.º 01402/14 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)

Sumário

I – Nos termos do art. 48.º, nº 2, da LGT, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam, igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

II – Todavia a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se o mesmo foi citado em processo de execução após o 5.º ano posterior ao da liquidação – nº 3 do artigo 48.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 27-01-2016, no processo n.º 0287/15 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – O instituto da prescrição numa lógica de direito civil visa penalizar a inércia do credor em obter o cumprimento da obrigação por parte do devedor.

II – Quando estamos perante uma relação jurídico-tributária, dado o carácter indisponível do crédito, o fundamento da prescrição reside sobretudo «em puras considerações de certeza e segurança jurídica».

III – O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. nºs. 11.º nº 3, 16.º nº 1 CIMSISD e 48.º nº 1 da LGT) coincide com data em que ocorreu o facto tributário e não a data da revogação da isenção.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 27-01-2016, no processo n.º 01698/15 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, como a decorrente dos demais factos interruptivos previstos no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, não apenas inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou o facto interruptivo (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil), como obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo não findar (artigo 327.º, n.º 1 do Código Civil).

II – O reconhecimento de um duplo efeito – instantâneo e duradouro – à interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, não viola o princípio da legalidade tributária ou as garantias dos contribuintes.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 01-06-2016, no processo n.º 0114/15 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

Ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei nº 53-A/2006, devem todas elas ser consideradas, sendo que esta nova redacção se aplica apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência deste diploma.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 31-03-2016, no processo n.º 0184/16 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – As causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, ou seja, antes de 01.01.2007, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

II – A citação do executado tem, não só o efeito instantâneo de inutilizar o tempo decorrido, mas também o 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 (arts. 326.º, n.º 1, e 327.º, n.º 1, do CC).

III – O reconhecimento deste duplo efeito – instantâneo e duradouro – à interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, não viola o princípio da legalidade tributária ou as garantias dos contribuintes.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-04-2016, no processo n.º 01611/15 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)

Sumário

I – O imposto sucessório é um imposto directo e de obrigação única.

II – O facto tributário “transmissão” ocorre com o momento da abertura da sucessão desde que ocorra aceitação da herança.

III – O Prazo de prescrição aplicável, após vigência do DL nº472/99 de 13 de Novembro –18 11 1999–, é de 8 anos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-04-2016, no processo n.º 01410/15 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT).

II – O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11.º n.º 3, 16.º n.º 1 CIMSISD e 48.º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 15-06-2016, no processo n.º 01800/13 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)

Sumário

I – Na redacção anterior à alteração introduzida ao n.º 3 do artigo 49 da LGT pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro qualquer uma das causas de interrupção e suspensão da prescrição previstas no n.º 1 do artigo 48 da LGT podia e devia ser considerada autonomamente.

II – Desta forma a citação na execução fiscal, ainda que efectuada posteriormente à paragem do processo por mais de um ano por culpa não imputável ao contribuinte, decorrente da interrupção da prescrição por força da instauração da impugnação judicial da liquidação donde derivam as dívidas em cobrança, mas efectuada antes do termo do prazo da prescrição, tem como efeito eliminar todo o período de tempo anterior à sua efectivação e obstar ao decurso do prazo da prescrição enquanto o processo de execução fiscal não for resolvido.

[Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 15-06-2016, no processo n.º 01102/14 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Se o responsável subsidiário só veio a ser citado para a execução depois do 5.º ano posterior ao da liquidação, por atenção ao disposto no n.º 3 do citado art. 48.º da LGT, o efeito interruptivo derivado da instauração de execuções contra a sociedade originariamente executada não produz efeitos quanto a si.

II – Isto, sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da sua própria citação, enquanto revertido, se esta ocorrer antes do termo do 8.º ou 10.º ano (conforme seja de aplicar um ou outro prazo de prescrição) a contar do início do prazo de prescrição.

III – A citação do responsável subsidiário, se for o primeiro facto interruptivo ocorrido na vigência da Lei n.º 53-A/2006, 29/12 (que introduziu a actual redacção ao n.º 3 do art. 49.º da LGT), interrompe o prazo que, relativamente a ele, ainda estiver em curso.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-07-2016, no processo n.º 0823/16 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – Estando em causa dívidas exequendas relativas a IRS dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, o prazo de prescrição a ter em conta é de oito anos, art.º 48.º da Lei Geral Tributária, que, uma vez decorridos, impedem a Administração Tributária de exigir o montante exequendo.

II – O prazo de prescrição iniciou-se, respectivamente em 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 e 01/01/2007, pelo que o termo do prazo de prescrição verificar-se-ia em 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 e 01/01/2015.

III – A citação dos executados ocorreu em 25-06-2008, antes de completado qualquer desses prazos de prescrição, interrompendo esse prazo, com o efeito de inutilizar todo o tempo até aí decorrido, nos termos definidos no art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e iniciando-se novo prazo de oito anos que só começará a correr de novo quando transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo executivo nos termos do disposto nos art.º 326.º e 327.º, n.º 1 do Código Civil aqui aplicável subsidiariamente por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário visto que este diploma não contém a definição dos efeitos nem a duração da interrupção.

IV – Deduzida em 18 de Julho de 2008 impugnação, também ela, em abstracto susceptível de causar efeito interruptivo do prazo de prescrição, não fora tratar-se do segundo facto interruptivo ocorrido após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro que deu nova redacção ao n.º 3 do art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e de se manter suspenso o decurso do prazo de prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo executivo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-08-2016, no processo n.º 0939/16 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – As regras de aplicação da lei no tempo não permitem que se aplique à garantia prestada em 2010 as regras da caducidade da garantia (art. 183.º-A do CPPT) que foram revogadas em 1 de Janeiro de 2007 pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

II – Sendo certo que após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, atenta a redacção que por aquela Lei foi dada ao n.º 3 do art. 49.º («Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar»), esta nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após a entrada em vigor daquela Lei, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12.º da LGT e no art. 12.º do CC.

III – Assim, pese embora tenha ocorrido causa de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, que deve relevar para efeitos da contagem do prazo da prescrição, não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do executado em 2007, que constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a referida alteração da norma.

IV – O prazo da prescrição suspende-se enquanto estiver pendente a impugnação judicial que, por força da garantia prestada para o efeito, determine a suspensão da cobrança da dívida (cfr. n.º 4 do art. 49.º da LGT).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-10-2016, no processo n.º 041/16 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – Sendo aplicável o prazo de prescrição previsto na LGT, à face da regra do art. 297º, n.º 1 do Código Civil, cujo termo inicial ocorre, necessariamente, em 1 de Janeiro de 1999, e decorrendo, assim, todo o prazo prescricional na vigência da LGT, será esta lei a regular os efeitos dos factos interruptivos e suspensivos da prescrição, como decorre da regra contida no n.º 2 do art. 12º do Código Civil.

II – Pelo que os actos interruptivos anteriores a que a LGT não reconheça esse efeito – como é o caso da instauração da execução fiscal – não produzem efeitos sobre a contagem deste novo prazo de prescrição iniciado na referida data.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-10-2016, no processo n.º 0935/16 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – O art. 183.º-A, aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, passou a permitir aos interessados obter a declaração de caducidade da garantia prestada pelo contribuinte ou constituída pela Administração Tributária, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou a impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade não estivesse decidida, em 1.ª instância, no prazo de dois anos (ulteriormente alterado para três anos pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003), a contar da sua apresentação, prazos que eram acrescidos de seis meses caso houvesse lugar à produção de prova pericial.

II – Caducada a garantia o processo de execução fiscal continuava suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, ou seja, até à decisão do pleito.

III – Da norma contida no nº 3 do art. 49º da LGT, conjugada com a norma legal que define o regime da suspensão da execução fiscal (art. 169º do CPPT), resulta que o efeito suspensivo da execução fiscal não é consequência directa e imediata da instauração da reclamação, impugnação ou recurso, nem é consequência directa e imediata da prestação de garantia; o que determina o efeito suspensivo da execução – e, por consequência, o efeito suspensivo da prescrição – é a instauração de reclamação, impugnação ou recurso, quando acompanhada ou seguida da constituição ou prestação de garantia idónea, da autorização da sua dispensa, ou da penhora de bens que garantam o pagamento integral da quantia exequenda e do acrescido.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 19-10-2016, no processo n.º 01060/16 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado (nº 1 do art. 49º da LGT) inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou esse facto interruptivo (nº 1 do art. 326º do CCivil) e obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo não findar (nº 1 do art. 327º do CCivil).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-11-2016, no processo n.º 01189/16 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)

Sumário

I – O efeito interruptivo da prescrição decorrente da instauração de impugnação judicial cessava na vigência do nº 2 do artigo 49 da LGT pela paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, somando-se o tempo que decorrer após esse período que tiver decorrido até à data da autuação.

II – Porém embora o efeito interruptivo por tal causa tenha cessado, reiniciando-se a sua contagem nos termos referidos em I, tal efeito suspende-se por força da instauração da

execução fiscal com prestação de garantia enquanto não houver decisão no processo de impugnação onde se discute a legalidade da liquidação donde deriva a dívida em cobrança.

III – Transitada que seja a sentença na contagem do tempo para aferir da prescrição ter-se-á em conta o tempo decorrido até à data da autuação do processo de impugnação a que acrescerá (somando-se) o tempo decorrido a partir do termo do ano em que ocorreu a paragem relevante do processo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-11-2016, no processo n.º 01121/16 \(relatora Dulce Neto\)](#)¹

Sumário

I – Pese embora não seja possível, no domínio das obrigações tributárias, chamar à colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, a determinação do seu dies a quo, e a definição dos atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” – deve, contudo, ir aí buscar-se tanto o significado como o alcance e efeitos do conceito jurídico de “prescrição”, de “interrupção” e de “suspensão” da prescrição, pois quando 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 (art.º 11º da LGT).

II – Deste modo, e apesar de em relação às dívidas fiscais e parafiscais (como as resultante de contribuições e cotizações para a Segurança Social) a prescrição só possa ser aceite enquanto prevista nas normas de direito tributário que admitam a sua existência, definam o seu prazo e tipifiquem os seus atos interruptivos, tal não significa que o efeito dos atos interruptivos (instantâneo ou duradouro) não possam ser colhidos no Código Civil, atenta a circunstância de, atualmente, inexistir nessa legislação e na LGT qualquer previsão ou regulamentação da matéria. Com efeito, embora a Lei de Bases da Segurança Social fixe, de forma taxativa, os atos interruptivos da prescrição, ela não define nem esclarece se eles têm efeito instantâneo ou duradouro; e, por outro lado, a LGT também não contém, atualmente, essa definição.

III – É certo que durante muitos anos a legislação tributária continha essa definição – cfr. o art.º 27º do CPCI, o art.º 34º do CPT e o art.º 48º da LGT até à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – sempre no sentido de conferir efeito duradouro a todos os atos interruptivos, já que a prescrição não corria após esses atos e só voltava a correr caso cessasse esse efeito duradouro por mor da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte (acrescentando-se, então, ao prazo que a partir daí se iniciava, todo o prazo que decorrera até à instauração do processo, o que, na prática, equivalia a converter ou “desgraduar”, nesse específico caso, a interrupção em suspensão da prescrição).

IV – Contudo, após a alteração introduzida no art.º 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, esse regime desapareceu e deixou de haver norma a definir os efeitos dos atos interruptivos da prescrição relativamente a obrigações tributárias. Razão por que não há como deixar de aplicar as normas contidas no Código Civil, onde o artigo 326º estabelece que «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 nºs 1 e 3 do artigo seguinte» e o artigo seguinte dispõe que «1. Se a interrupção resultar de citação, notificação

¹ Com voto de vencida de Ana Paula Lobo.

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».

V – Razão por que, atualmente, o acto interruptivo da citação tem efeito duradouro.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-12-2016, no processo n.º 0193/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – A prescrição de dívida proveniente de um contrato de mútuo, objecto de execução fiscal promovida pela A....., interrompe-se pela citação ou notificação de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente (artº 323º, nº 1 do Código Civil).

II – Se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias.

III – A interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, a menos que a interrupção resulte de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, caso em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo (artigos 326.º/1 e 327.º/1 do Código Civil).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-01-2017, no processo n.º 0895/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – De acordo com o disposto no artº 48º, nº 3 da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

II – Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5.º Ano, se ele for citado até ao fim do 8.º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele.

III – A aplicação conjugada das regras constantes do disposto nos artigos 48º, n.º 3 e 49º, n.º 3, ambos da LGT, não implica que a interrupção da prescrição só possa ocorrer uma única vez relativamente ao conjunto de todos os devedores, originais, solidários e subsidiários, antes pelo contrário, a citação de cada um deles para o processo de execução constitui uma causa interruptiva própria e singular, que se repercute de forma negativa na sua esfera jurídica, iniciando-se novo prazo apenas nos termos do disposto no artigo 327º, n.º 1 do CC.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-02-2017, no processo n.º 0248/14 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – De acordo com o disposto no artº 48º, nº 3 da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

II – Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5.º ano, se ele for citado até ao fim do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele.

III – A subordinação a condição da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do art.º 48.º da LGT, apenas está prevista quanto aos actos interruptivos da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição.

IV – Quanto a estes factos com efeito suspensivo da prescrição, aplica-se a regra do n.º 2 do mesmo art.º 48.º da LGT de que as causas de suspensão em relação ao devedor principal produzem efeitos em relação ao responsável subsidiário, independentemente do momento em que ocorrer a citação deste.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 05-04-2017, no processo n.º 0304/17 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Embora o julgamento em falhas no processo executivo fiscal se trate de um arquivamento provisório, trata-se, inequivocamente, de uma decisão que põe termo ao processo o qual só prosseguirá nas específicas situações previstas no referido art.º 274.º do CPPT as quais se prefiguram como hipotéticas e indeterminadas temporalmente.

II – Sendo consabido que o elemento temporal é essencial e vital no instituto da prescrição ditado por razões de certeza e segurança jurídica tendo como principal destinatário o devedor tributário para o qual é uma garantia, evitando que possa, a todo o tempo, ser interpelado para o seu cumprimento.

III – A nosso ver qualquer interpretação no sentido de que para efeitos de aplicação do art.º 327.º n.º 1 do C. Civil só deve entender-se a extinção do processo executivo, (como defende a recorrente) afigura-se-nos não ter sustentação na letra da lei e colidiria com as razões que presidem ao instituto da prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 05-07-2017, no processo n.º 0823/16 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – Estando em causa dívidas exequendas relativas a IRS dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, o prazo de prescrição a ter em conta é de oito anos, art.º 48.º da Lei Geral Tributária, que, uma vez decorridos, impedem a Administração Tributária de exigir o montante exequendo.

II – O prazo de prescrição iniciou-se, respectivamente em 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 e 01/01/2007, pelo que o termo do prazo de prescrição verificar-se-ia em 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 e 01/01/2015.

III – A citação dos executados ocorreu em 25-06-2008, antes de completado qualquer desses prazos de prescrição, interrompendo esse prazo, com o efeito de inutilizar todo o tempo até aí decorrido, nos termos definidos no art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e iniciando-se novo prazo de oito anos que só começará a correr de novo quando transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo executivo nos termos do disposto nos art.º 326.º e 327.º, n.º 1 do Código Civil aqui aplicável subsidiariamente por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário visto que este diploma não contém a definição dos efeitos nem a duração da interrupção.

IV – Deduzida em 18 de Julho de 2008 impugnação, também ela, em abstracto susceptível de causar efeito interruptivo do prazo de prescrição, não fora tratar-se do segundo facto interruptivo ocorrido após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro que deu nova redacção ao n.º 3 do art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e de se manter suspenso o decurso do prazo de prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo executivo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-05-2017, no processo n.º 0452/17 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Os factos interruptivos da prescrição previstos no n.º 1 do art. 49.º da LGT têm dois efeitos sobre a prescrição: para além de um efeito instantâneo, qual seja a eliminação do tempo decorrido anteriormente, um efeito duradouro, que consiste em obviar ao início do novo prazo durante o tempo em que estiver pendente o processo que provoca o efeito interruptivo.

II – Assim, interrompido o prazo prescricional por força da instauração de impugnação judicial, só se inicia a contagem do novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo a esse processo.

III – A interrupção do prazo prescricional não depende da prestação de garantia, ou da dispensa dessa prestação, nem do facto de a dívida exequenda e o acrescido estarem garantidos por qualquer outro modo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 27-09-2017, no processo n.º 01067/16 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)

Sumário

I – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do artigo 49 da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente para efeitos de contagem do prazo de prescrição, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.

II – A degradação em suspensivo do efeito interruptivo da dedução de impugnação judicial no caso de paragem por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo não releva quando tiver ocorrido anterior citação para a execução fiscal já que a citação não tem apenas efeito interruptivo da prescrição como obsta ao decurso da prescrição até trânsito em julgado da decisão que venha a pôr termo ao processo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-10-2017, no processo n.º 0203/17 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – A citação mediante postal simples ou postal registado, prevista no artigo 191.º do CPPT, constitui uma citação provisória, que dispensa a citação definitiva até ao momento em que seja efectuada a penhora de bens, essa citação provisória, pela falta de segurança de que se reveste, não é susceptível de abrir o prazo para a defesa do executado, designadamente o prazo de oposição à execução fiscal ou o prazo para o exercício de outros direitos que hajam de ser exercidos dentro daquele prazo, como resulta inequivocamente do disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea, a), do CPPT.

II – A citação postal a que alude o artigo 191º do CPPT não é idónea a produzir uma interrupção duradoura do prazo de prescrição em curso, uma vez que não assume as características próprias e específicas da citação a que se referem os artigos 326º e 327º, n.º 1 do Código Civil e 49º, n.º 1 da LGT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-10-2017, no processo n.º 095/16 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Relativamente às causas de suspensão ou de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da vigência da LGT, há que observar a regra que então se extraía já do princípio da unicidade da relação jurídico tributária (cfr. art. 10.º do CPT) e que hoje mereceu consagração legal no n.º 2 do art. 48.º da LGT – elas produzem efeitos quer relativamente ao devedor originário quer relativamente aos responsáveis subsidiários –, não logrando aplicação a excepção a essa regra hoje consagrada no n.º 3 do art. 48.º da LGT, que só se aplica aos factos que tenham ocorrido já na vigência da LGT (cfr. art. 12.º, n.º 2, do CC).

II – Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito (cfr. art. 267.º, n.º 5, da CRP), contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão (cfr. art. 163.º, n.º 1, do CPA), a menos que seja manifesto que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso se impunha, o seu aproveitamento pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.

III – A possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir, num juízo de prognose póstuma, se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação da requerente.

IV – Estando em causa a liquidação efectuada com recurso a métodos indirectos não pode afirmar-se que a participação do interessado não poderia influir na determinação da matéria tributável nem nas demais questões de facto e de direito susceptíveis de influir na decisão do procedimento, bem como não pode afirmar-se que o facto de a discussão da legalidade das liquidações (qualquer que tenha sido o resultado dessa discussão, ou seja, independentemente da procedência ou improcedência dos vícios invocados na impugnação judicial) ter sido efectuada em sede de impugnação judicial degrada a formalidade (notificação para o exercício do direito de audiência prévia) em não essencial, sanando o vício decorrente da preterição do dever de audiência prévia.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-10-2017, no processo n.º 0537/17 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

A aplicação conjugada das regras constantes do disposto nos artigos 48º, n.º 3 e 49º, n.º 3, ambos da LGT, não implica que a interrupção da prescrição só possa ocorrer uma única vez relativamente ao conjunto de todos os devedores, originários, solidários e subsidiários, antes pelo contrário, a citação de cada um deles para o processo de execução constitui uma causa

interruptiva própria e singular, que se repercute de forma negativa na sua esfera jurídica, iniciando-se novo prazo apenas nos termos do disposto no artigo 327º, n.º 1 do CC.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-12-2017, no processo n.º 01300/17 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado não apenas inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou o facto interruptivo (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil), como obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo não findar (artigo 327.º, n.º 1 do Código Civil).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-12-2017, no processo n.º 01358/17 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, não apenas inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou o facto interruptivo (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil), como obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo executivo não findar (artigo 327.º, n.º 1 do Código Civil).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-01-2018, no processo n.º 01360/17 \(relator António Pimpão\)](#)

Sumário

A interrupção da prescrição, resultante da citação do executado, inutiliza, para a prescrição, todo o tempo decorrido anteriormente, nos termos do artigo 326º 1 do C. Civil, e o novo prazo da prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do nº 1 do artigo 327º do mesmo diploma legal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-01-2018, no processo n.º 01463/17 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado (nº 1 do art. 49º da LGT) inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou esse facto interruptivo (nº 1 do art. 326º do CCivil) e obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo não findar (nº 1 do art. 327º do CCivil).

II – O reconhecimento de um duplo efeito – instantâneo e duradouro – à interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, não viola os princípios da certeza e da segurança jurídicas.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-01-2018, no processo n.º 01463/17 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – A interrupção da prescrição decorrente da citação do executado (nº 1 do art. 49º da LGT) inutiliza para a prescrição o tempo decorrido até à data em que se verificou esse facto interruptivo (nº 1 do art. 326º do CCivil) e obsta ao início da contagem do novo prazo de prescrição enquanto o processo não findar (nº 1 do art. 327º do CCivil).

II – O reconhecimento de um duplo efeito – instantâneo e duradouro – à interrupção da prescrição decorrente da citação do executado, não viola os princípios da certeza e da segurança jurídicas.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 16-05-2018, no processo n.º 0419/18 \(relator António Pimpão\)](#)

Sumário

A interrupção da prescrição, resultante da citação do executado, inutiliza, para a prescrição, todo o tempo decorrido anteriormente, nos termos do artigo 326º 1 do C. Civil, e o novo prazo da prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do nº 1 do artigo 327º do mesmo diploma legal.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-11-2011, no processo n.º 0711/11 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto na lei antiga do que o de 8 anos previsto na lei nova – única situação em que se deixará de aplicar o novo e encurtado prazo contido na LGT.

II – Definido que o prazo de prescrição aplicável é de 8 anos previsto na LGT, contado a partir da entrada em vigor desta Lei, há que apurar se ele já decorreu perante a ocorrência de factos com efeito interruptivo ou suspensivo previstos na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com a regra contida no artigo 12.º do Código Civil.

III – No domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição (artigo 49.º), passando a relevar, como acto interruptivo, a citação dos executados.

IV – Embora a instauração da impugnação judicial, em 28/05/2004, constitua um acto interruptivo da prescrição à luz do nº 1 do artigo 49.º da LGT, e de esse efeito interruptivo ter cessado com a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável à impugnante, fazendo recomeçar a contagem do prazo de prescrição nos termos previstos no nº 2 do artigo 49.º, há que ter em conta que a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência da impugnação, suspende a execução fiscal até à decisão do pleito e que esta suspensão determina a suspensão do próprio prazo de prescrição (artigo 169.º n.º 1 do CPPT e artigo 49.º n.º 3 da LGT).

V – Se do probatório da sentença não constam, e os autos também não revelam, quaisquer elementos quanto à data da citação dos executados e quanto à prestação de garantia ou à penhora de bens suficientes para garantia o pagamento da dívida e acrescido, fica impedido qualquer juízo sobre o decurso do prazo de prescrição, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos artigos 729.º n.º 3 e 730.º do CPC.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 31-01-2018, no processo n.º 021/18 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Embora o julgamento em falhas no processo executivo fiscal consista num arquivamento provisório, trata-se, inequivocamente, de uma decisão que põe termo ao processo o qual só prosseguirá nas específicas situações previstas no referido artº 274º do CPPT as quais se prefiguram como hipotéticas e indeterminadas temporalmente.

II – Sendo consabido que o elemento temporal é essencial e vital no instituto da prescrição ditado por razões de certeza e segurança jurídica tendo como principal destinatário o devedor tributário para o qual é uma garantia, evitando que possa, a todo o tempo, ser interpelado para o seu cumprimento.

III – A nosso ver qualquer interpretação no sentido de que para efeitos de aplicação do artº 327º nº 1 do C. Civil só deve entender-se a extinção do processo executivo, (como defende a recorrente) afigura-se-nos não ter sustentação na letra da lei e colidiria com as razões que presidem ao instituto da prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-05-2018, no processo n.º 01101/17 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

A obrigação tributária – IRS – não nasce com a prestação do trabalho ou com a consolidação da situação de reforma, nasce a partir do momento em que o credor de tais remunerações recebe, de facto, a sua contraprestação pelo trabalho prestado ou recebe a sua pensão de reforma.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 04-07-2018, no processo n.º 01644/15 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – Uma invocada nulidade do acto de citação não constitui, no regime do CPPT, fundamento de oposição à execução fiscal, podendo ser arguida no processo de execução fiscal, que prosseguirá depois de suprida aquela.

II – A prescrição de dívida proveniente de um contrato de mútuo, objecto de execução fiscal promovida pela CGD, interrompe-se pela citação ou notificação de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente (artº 323º, nº 1 do Código Civil).

III – Se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias.

IV – A interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, a menos que a interrupção resulte de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, caso em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo (artigos 326.º/1 e 327.º/1 do Código Civil).

PRESCRIÇÃO DE DÍVIDAS À SEGURANÇA SOCIAL

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-01-2009, no processo n.º 0835/08 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do DL n.º 103/80 de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e consta atualmente do n.º 3 do artigo 60.º da Lei n.º 4/0007, de 17 de Janeiro.

II – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III – A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.ºs 2 do artigo 49 da Lei n.º 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV – Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 04-02-2009, no processo n.º 0190/09 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

I – No domínio da Lei n.º 17/2000, o prazo prescricional era de 5 anos.

II – O prazo prescricional, no domínio da citada Lei, interrompia-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento – art. 63º, n. 3.

III – As diligências levadas a cabo pelo órgão de execução fiscal, com conhecimento desse responsável, com vista à reversão da dívida e consequente citação do mesmo, são diligências administrativas e não diligências judiciais ou processuais.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-09-2007, no processo n.º 0458/07 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – Às dívidas de contribuições à Segurança Social de Março de 1998 a Fevereiro de 1999 aplica-se, por força do artigo 297.º CC, o prazo de prescrição de 5 anos previsto no artigo 63.º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

II – No âmbito desta lei, a instauração da execução só por si não é causa de interrupção da prescrição, pois esta só se interrompe por qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida (artigo 63.º, n.º 3 da citada Lei).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-11-2007, no processo n.º 0729/07 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

I – As dívidas à segurança social das contribuições e cotizações prescrevem no prazo de 5 anos – art. 63.º, 2, da Lei n. 17/2000,

II – A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n. 3 do citado artigo.

III – Tendo o processo executivo sido instaurado em 1997 e o revertido notificado do projecto de reversão em 7/6/2006, não havendo até então, depois do início da vigência da referida Lei, qualquer outra diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, a obrigação de pagamento de contribuições e cotizações à segurança social prescreveu.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 21-04-2009, no processo n.º 02938/09 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II – Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

III – A prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da citada Lei.

IV – Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide), mas não integrando tal conceito um telefonema efectuado por funcionário da AT ao contribuinte devedor.

V, A inquirição do autor do acto, de regra, não é admissível. Na situação concreta pode o Juiz no âmbito dos seus poderes de apuramento da verdade material tomar-lhe declarações.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 11-03-2009, no processo n.º 050/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II – No âmbito da Lei 17/2000, a instauração da execução só por si não é causa de interrupção da prescrição, pois esta só se interrompe agora por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da referida Lei.

III – Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

IV – Tendo o oponente sido notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, a prescrição não ocorreu ainda.

V – A eventual nulidade da citação deve ser conhecida no processo de execução fiscal e não no processo de oposição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-10-2009, no processo n.º 0549/09 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, conseqüentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II – Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

III – A prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da citada Lei.

IV – Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

V – Tendo o oponente sido notificado em 3/8/2004 do despacho de reversão, ou seja, antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, facto esse que nos termos do n.º 3 do artigo 63.º desta lei tem efeito interruptivo da prescrição, com inutilização de todo o tempo decorrido antes de tal acto (artigo 326.º, n.º 2 do CC), é evidente que esta não ocorreu ainda, uma vez que após essa data não se verifica qualquer circunstância que faça cessar a interrupção da prescrição ao abrigo do disposto no artigo 49.º, n.º 2 da LGT – termo do processo ou paragem deste por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-04-2010, no processo n.º 023/10 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.ºs 2 do artigo 49º da Lei n.º 32/2002 e 4º do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

II – Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

III – As regras dos artigos 48.º e 49.º da LGT no que não está especialmente regulado na Lei n.º 17/2000 aplicam-se à prescrição dos créditos da Segurança Social derivados de cotizações e contribuições.

IV – Daí que as causas de interrupção de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis subsidiários (artigo 48º, n.º 2 da LGT), sendo que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação (artigo 48.º n.º 3 da LGT).

V – Muito embora os tributos em dívida à Segurança Social não sejam objecto de um verdadeiro acto de liquidação por parte dos serviços, o acto de extracção dessas dívidas contém ínsito um acto de liquidação que releva para efeito do disposto no n.º 3 do artigo 48.º da LGT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-06-2010, no processo n.º 0261/10 \(relator Jorge Lino\)](#)

Sumário

I – Nos termos do n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 de 8 de Agosto [que aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social], «A obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida».

II – De acordo com a disposição especial do n.º 3 do mesmo artigo 63.º da mesma Lei n.º 17/2000 de 8 de Agosto, «A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida».

III – E de harmonia com o regime geral dos n.ºs 2 e 3 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária, «As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários», sendo que «A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação».

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-07-2010, no processo n.º 0550/10 \(relator Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – A partir da data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto há que atender igualmente, para efeitos de interrupção do prazo de prescrição, à ocorrência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (artigo 63.º n.º 3 da Lei n.º 17/2000).

II – A penhora de rendimentos constitui uma diligência administrativa tendente à cobrança da dívida, interrompendo o curso da prescrição na data em que a reclamante teve dela conhecimento, salvo nos casos, que não o dos autos, em que tal conhecimento só ocorreu após o inteiro decurso do prazo de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-09-2010, no processo n.º 0438/10 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do DL n.º 103/80 de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e consta actualmente do n.º 3 do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 17 de Janeiro.

II – Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III – A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.ºs 2 do artigo 49 da Lei n.º 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV – Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-10-2007, no processo n.º 0613/07 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – As dívidas à segurança social prescrevem agora no prazo de cinco anos, por força da Lei 17/2000, de 8/8, que veio alterar o prazo de prescrição de 10 anos, previsto na Lei 28/84, de 14/8, e no DL 103/80, de 9/5.

II – Este novo prazo, nos termos do n.º 1 do artigo 297.º CC, só se conta, porém, a partir da entrada em vigor da nova lei, cujo artigo 119.º estabelece que ocorrerá 180 dias após a data da sua publicação.

III – Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, de acordo com a regra constante da alínea e) do artigo 279.º CC.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-12-2008, no processo n.º 0623/08 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – Dado como assente que é de aplicar o regime consagrado na Lei nº 17/00 de 14/8, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo face à lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito interruptivo ou suspensivo.

II – Face a esta Lei, a prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (cfr. artº 63º, nº 3).

III – Tendo o oponente sido citado para proceder ao pagamento da dívida em 8/4/06, ou seja, antes de completado o prazo de cinco anos após a vigência da predita Lei nº 17/00, facto esse que nos termos dessa lei tem efeito interruptivo da prescrição, é evidente que esta não ocorreu ainda.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-09-2009, no processo n.º 0436/09 \(relator Miranda de Pacheco\)](#)

Sumário

I – No caso das contribuições e quotizações em dívida à Segurança Social não é configurável a caducidade do direito à liquidação.

II – De facto, o acto da entidade emitente do respectivo título executivo (certidão de dívida) não pode ser formalmente definido como acto de liquidação, desde logo porque não está subordinado a qualquer procedimento próprio para liquidação de tributos, nem é imposta por lei a notificação de qualquer acto antes da citação em processo fiscal.

III – Assim, é de concluir que não é aplicável à cobrança de dívidas de contribuição para a Segurança Social o regime de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT que, como resulta dos seus termos, só é aplicável a casos em que há lugar a liquidação da dívida e respectiva notificação, antes de ser instaurado qualquer processo executivo.

IV – Por outra parte, tendo-se o regime de contribuições e quotizações para a Segurança Social sempre submetido a um regime específico, ao invés do que acontece com o prazo especial de prescrição de cinco anos dos correspondentes créditos (artigo 60.º, n.º 3 da lei nº 4/07), o legislador nada consagrou, podendo fazê-lo, a respeito dum eventual prazo de caducidade do direito à extracção de certidões de dívidas à Segurança Social para efeitos de instauração de processo executivo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 22-03-2011, no processo n.º 0165/11 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Tendo a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrado em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001 (180 dias após a sua publicação – cf. o seu artigo 119.º), é com referência a esta data que há que determinar-se, relativamente a cada uma das dívidas, qual o prazo a aplicar, elegendo como aplicável o prazo novo, considerado em abstrato, ou seja, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, salvo se o estabelecido na lei antiga, concretamente considerado, primeiro se perfizer, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

II – Antes da entrada em vigor do Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social, ocorrida no passado dia 1 de Janeiro de 2011, a apresentação de requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação não constituía facto interruptivo da prescrição, pois que a lei até então vigente não atribuía a tal requerimento qualquer efeito sobre o prazo de prescrição (ao contrário do que hoje sucede – cf. o n.º 2 do artigo 187.º do Código Contributivo), ao reconhecimento da dívida não atribui o legislador efeitos quanto ao prazo de prescrição e a apresentação de tal requerimento não se consubstancia na realização de uma “diligência administrativa” tendente à liquidação ou cobrança (artigos 63.º n.º 3 da Lei n.º 17/2000, 49.º n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e 60.º n.º 4 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro).

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 03-05-2012, no processo n.º 00568/10.3BEBRG \(relatora Paula Cadilhe Ribeiro\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição dos créditos da Segurança Social referentes a cotizações e contribuições interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida – artigo 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 08-08; artigo 49.º, n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20-12; e artigo 60.º, n.º 4 da Lei n.º 4/2007, de 16-01.

II – Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-01-2014, no processo n.º 01941/13 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Tendo a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, encurtado de 10 para 5 anos o prazo de prescrição das dívidas por contribuições à segurança social, o prazo estabelecido pela nova lei é aplicável aos prazos de prescrição em curso de dívidas pretéritas, contado desde a data da entrada em vigor da nova lei (in casu 4 de Fevereiro de 2001), a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar (artigo 297.º, n.º 1 do Código Civil).

II – O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida” (artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000).

III – Constituem factos interruptivos do prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social a notificação do potencial revertido para audiência prévia à reversão bem como a citação deste para a execução fiscal, sendo que este segundo facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.

Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-02-2014, no processo n.º 01481/13 (relator Pedro Delgado)

I – Por norma as contribuições para a Segurança Social resultam da apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte, a quem compete também proceder à liquidação dos montantes a entregar, aplicando as percentagens legais às remunerações, numa figura próxima da autoliquidação.

II – Mas nem sempre é assim. Casos há, como o previsto no artº 33º do Decreto-lei nº 8-B/2002, em que a liquidação é oficiosa e resulta da iniciativa da Segurança Social em suprimento das obrigações dos contribuintes.

III – Nestas situações a inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados officiosamente pela Segurança Social, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de acções de fiscalização ou de inspecção, constituem um verdadeiro acto administrativo declarativo de liquidação de um tributo.

IV – Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal, uma vez que o regime específico das quotizações e contribuições à Segurança Social não fixa um prazo especial de caducidade do direito de liquidação.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17-12-2014, no processo n.º 01162/14 \(relator Fonseca Carvalho\)](#)**Sumário**

I – Estas dívidas estão assim sujeitas a um regime prescricional próprio que é relevado na Lei 17/2000 de 08 Agosto e nas leis que sucedendo-se no tempo mantêm contudo todas elas esse mesmo regime de prescrição designadamente no artigo 60 da Lei 4/2007 de 16 Janeiro e no artigo 187 da Lei 110/2009 de 16 09.

II – Decorre desses normativos que “A obrigação do pagamento das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que a obrigação deveria ter sido paga e que a prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo seu pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

III – Sendo assim a citação não pode deixar de considerar-se como uma dessas diligências administrativas interruptivas do prazo prescricional podendo mesmo afirmar-se ser entre essas diligências a mais solene tendo em conta o seu conceito e finalidade.

IV – E preceituando o artigo 327/1 do CC que se a interrupção resultar da citação o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo é manifesto que atenta a data dos factos tributários e a data da citação não haviam decorrido ainda os cinco anos pelo que as dívidas se não encontram prescritas.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-05-2015, no processo n.º 01500/14 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)**Sumário**

I – O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo

pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida” (artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000).

II – Constituem factos interruptivos do prazo de prescrição de dívidas à segurança social a notificação do potencial revertido para audiência prévia à reversão bem como a citação deste para a execução fiscal, sendo que este segundo facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.

III – O n.º 3 do artigo 49.º da LGT é aplicável aos factos interruptivos da prescrição das dívidas à segurança social que tenham não apenas efeito instantâneo, como também o efeito duradouro de impedir que o novo prazo comece a correr enquanto não findar o processo.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 04-02-2016, no processo n.º 07214/13 \(relatora Cristina Flora\)](#)

Sumário

I. No âmbito da execução fiscal por dívidas à segurança social, interrompido o prazo de prescrição pela citação (art. 49.º, n.º 1 da LGT) fica inutilizado todo prazo decorrido anteriormente (art. 326.º, n.º 1 do Código Civil) sendo que o novo prazo de prescrição (in casu, 5 anos) não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (art. 327.º, n.º 1 do Código Civil);

II. Em regra, as contribuições para a Segurança Social resultam da apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte, pelo que, nesses casos não é configurável a caducidade do direito à liquidação, não sendo aplicável o regime previsto no art. 45.º da LGT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-09-2016, no processo n.º 0956/16 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – De acordo com o disposto no artigo 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, a prescrição da obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições para a Segurança Social interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

II – Constituem factos interruptivos do prazo de prescrição de dívidas à segurança social a notificação do devedor, mediante ofício, para pagamento da dívida exequenda, bem como a citação deste para a execução fiscal, sendo que este segundo facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.

III – O n.º 3 do artigo 49.º da LGT é aplicável aos factos interruptivos da prescrição das dívidas à segurança social que tenham não apenas efeito instantâneo, como também o efeito duradouro de impedir que o novo prazo comece a correr enquanto não findar o processo.

IV – A fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto.

Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação

V – Está suficientemente fundamentado o acto administrativo que, complementado com informação para que remete, permite atingir esse objectivo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-10-2016, no processo n.º 0984/16 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida” (artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000).

II – Constituem factos interruptivos do prazo de prescrição de dívidas à segurança social a notificação do potencial revertido para audiência prévia à reversão bem como a citação deste para a execução fiscal, sendo que este segundo facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.

III – O n.º 3 do artigo 49.º da LGT é aplicável aos factos interruptivos da prescrição das dívidas à segurança social que tenham não apenas efeito instantâneo, como também o efeito duradouro de impedir que o novo prazo comece a correr enquanto não findar o processo.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-11-2016, no processo n.º 01121/16 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – Pese embora não seja possível, no domínio das obrigações tributárias, chamar à colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, a determinação do seu dies a quo, e a definição dos atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” – deve, contudo, ir aí buscar-se tanto o significado como o alcance e efeitos do conceito jurídico de “prescrição”, de “interrupção” e de “suspensão” da prescrição, pois quando 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 (art.º 11º da LGT).

II – Deste modo, e apesar de em relação às dívidas fiscais e parafiscais (como as resultante de contribuições e cotizações para a Segurança Social) a prescrição só possa ser aceite enquanto prevista nas normas de direito tributário que admitam a sua existência, definam o seu prazo e tipifiquem os seus atos interruptivos, tal não significa que o efeito dos atos interruptivos (instantâneo ou duradouro) não possam ser colhidos no Código Civil, atenta a circunstância de, atualmente, inexistir nessa legislação e na LGT qualquer previsão ou regulamentação da matéria. Com efeito, embora a Lei de Bases da Segurança Social fixe, de forma taxativa, os atos interruptivos da prescrição, ela não define nem esclarece se eles têm efeito instantâneo ou duradouro; e, por outro lado, a LGT também não contém, atualmente, essa definição.

III – É certo que durante muitos anos a legislação tributária continha essa definição – cfr. o art.º 27º do CPCI, o art.º 34º do CPT e o art.º 48º da LGT até à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – sempre no sentido de conferir efeito duradouro a todos os atos interruptivos, já que a prescrição não corria após esses atos e só voltava a correr caso cessasse esse efeito duradouro por mor da paragem do processo por facto não imputável ao

contribuinte (acrescentando-se, então, ao prazo que a partir daí se iniciava, todo o prazo que decorrerá até à instauração do processo, o que, na prática, equivalia a converter ou “desgraduar”, nesse específico caso, a interrupção em suspensão da prescrição).

IV – Contudo, após a alteração introduzida no art.º 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, esse regime desapareceu e deixou de haver norma a definir os efeitos dos atos interruptivos da prescrição relativamente a obrigações tributárias. Razão por que não há como deixar de aplicar as normas contidas no Código Civil, onde o artigo 326º estabelece que «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 nºs 1 e 3 do artigo seguinte» e o artigo seguinte dispõe que «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».

V – Razão por que, atualmente, o acto interruptivo da citação tem efeito duradouro.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 30-11-2016, no processo n.º 01622/13 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – Por força do disposto na al. c) do artº 6º do Decreto-Lei n.º 327/09, de 25.09 o trabalhador por conta de outrem ao serviço da sociedade recorrente, que estava abrangido por regime de protecção social de inscrição obrigatória (o regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem) e, nessa qualidade, foi nomeado para um cargo de administração na entidade a que pertencia, ficou excluído do âmbito de aplicação da taxa contributiva global relativa aos membros dos órgãos estatutários, permanecendo sujeito à taxa contributiva do regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

II – Atento o regime previsto no artº 33º do Decreto-lei 8 B/2002, a declaração de alteração da taxa contributiva, bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados por iniciativa da Segurança Social, e em que ficou definida a obrigação tributária de proceder ao pagamento de contribuições para a segurança social, relativas àquele trabalhador pelo regime geral, constituem uma verificação constitutiva da existência daquela obrigação contributiva, e assumem, por isso, a natureza de uma verdadeira liquidação.

III – Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º e 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal.

IV – Constituindo a prescrição uma causa de extinção da obrigação tributária, ela só pode ser conhecida na impugnação judicial se o tributo liquidado pelo acto impugnado não tiver sido pago, pois, se tiver sido efectuado o pagamento, a obrigação tributária já se extinguiu por esse facto, estando em causa no processo de impugnação judicial saber se a liquidação foi ilegal e se deve ser restituído o tributo pago.

V – Numa situação deste tipo, em que o contribuinte efectuou o pagamento e deduziu impugnação, porque o pagamento do tributo não implica renúncia ao exercício do direito de impugnação, como se estabelece no art.º 96.º, n.º 2, da LGT, não se deverá conhecer, nem de forma incidental, da prescrição, uma vez que não está em causa a inutilidade superveniente da lide.

VI – O eventual incumprimento de prazos meramente ordenadores, indicativos ou disciplinares, destinados a delimitar ou regular a tramitação procedimental, não extingue a

faculdade de praticar os respectivos actos, nem acarreta a nulidade do procedimento, não gerando, per se, ilegalidade passível de afectar o acto impugnado.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 16-02-2017, no processo n.º 00758/06.3BEPNF \(relatora Paula Moura Teixeira\)](#)

Sumário

I. A Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.

II. Por força do n.º 3 do art.º 63.º da Lei 17/2000 de 08.08. a prescrição das obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições à segurança social interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

III. A interrupção da prescrição inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil), não começando a correr novo prazo (n.º 2 do artigo 326.º do Código Civil - igual ao primitivo) enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil), salvo em caso de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte que se tenha completado em data anterior à da entrada em vigor da Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de dezembro.

IV. Decorre do n.º 2 do art.º 48.º da LGT, que das causas de interrupção e de suspensão aproveitam os responsáveis subsidiários e solidários, ou seja, inutilizando o prazo decorrido ou suspendendo o tempo decorrido ou impedindo o decurso do mesmo até ao termo do processo.

V. Porém o n.º 3 do art.º 48.º da LGT prevê que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efetuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 16-03-2017, no processo n.º 01403/14.9BEBRG \(relatora Ana Patrocínio\)](#)

Sumário

I – A nulidade da sentença por omissão de pronúncia tem lugar apenas quando se verifica uma violação dos deveres de pronúncia do Tribunal sobre questões que deveria conhecer, o que significa que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

II – Só há omissão de pronúncia “quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões”.

III – O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida” – cfr. artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, de 08 de Agosto.

IV – Constitui facto interruptivo do prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide.

V – A notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão tem o efeito instantâneo de eliminação de todo o prazo decorrido anteriormente – cfr. artigo 326.º do Código Civil.

VI – Nos termos do n.º 3 do artigo 48.º da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

VII – É somente a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o conseqüente diferimento do termo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5.º ano posterior ao da liquidação.

VIII – O estabelecimento de causas de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, por contender com garantias dos contribuintes, inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, tendo as respectivas normas de estar contidas em lei formal da Assembleia da República ou em Decreto-Lei do Governo na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito.

IX – O artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, é inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa, por o governo não ter legislado ao abrigo de autorização legislativa e ser inovadora a causa de suspensão ali prevista quando interpretado tal preceito no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 14-06-2017, no processo n.º 00247/10.1BEVIS \(relatora Ana Patrocínio\)](#)

Sumário

I – O prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social interrompe-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida” – cfr. artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, de 08 de Agosto.

II – Constitui facto interruptivo do prazo de prescrição de dívidas por contribuições à segurança social a citação do executado para a execução fiscal, sendo que este facto interruptivo tem eficácia duradoura (artigo 327.º n.º 1 do Código Civil), mantendo-se o efeito interruptivo até ao termo do processo de execução fiscal.

III – Revelando os autos insuficiência factual para a boa decisão da causa, em virtude de terem sido omitidas diligências probatórias indispensáveis para o efeito, impõe-se a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo ao Tribunal recorrido para melhor investigação e nova decisão, em harmonia com o disposto no artigo 662.º, n.º 2, alínea c) do Código de Processo Civil ex vi artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-06-2017, no processo n.º 0639/17 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Pese embora não seja possível, no domínio das obrigações tributárias, chamar à colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, a determinação do seu *dies a quo*, e a definição dos atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” – deve, contudo, ir aí buscar-se tanto o significado como o alcance e efeitos do conceito jurídico de “prescrição”, de “interrupção” e de “suspensão” da prescrição, pois quando 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 (art.º 11º da LGT).

II – Deste modo, e apesar de em relação às dívidas fiscais e parafiscais (como as resultante de contribuições e cotizações para a Segurança Social) a prescrição só possa ser aceite enquanto prevista nas normas de direito tributário que admitam a sua existência, definam o seu prazo e tipifiquem os seus atos interruptivos, tal não significa que o efeito dos actos interruptivos (instantâneo ou duradouro) não possam ser colhidos no Código Civil, atenta a circunstância de, actualmente, inexistir nessa legislação e na LGT qualquer previsão ou regulamentação da matéria. Com efeito, embora a Lei de Bases da Segurança Social fixe, de forma taxativa, os actos interruptivos da prescrição, ela não define nem esclarece se eles têm efeito instantâneo ou duradouro; e, por outro lado, a LGT também não contém, actualmente, essa definição.

III – É certo que durante muitos anos a legislação tributária continha essa definição – cfr. o art.º 27º do CPCI, o art.º 34º do CPT e o art.º 48º da LGT até à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – sempre no sentido de conferir efeito duradouro a todos os atos interruptivos, já que a prescrição não corria após esses atos e só voltava a correr caso cessasse esse efeito duradouro por mor da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte (acrescentando-se, então, ao prazo que a partir daí se iniciava, todo o prazo que decorrera até à instauração do processo, o que, na prática, equivalia a converter ou “desgraduar”, nesse específico caso, a interrupção em suspensão da prescrição).

IV – Contudo, após a alteração introduzida no art.º 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, esse regime desapareceu e deixou de haver norma a definir os efeitos dos atos interruptivos da prescrição relativamente a obrigações tributárias. Razão por que não há como deixar de aplicar as normas contidas no Código Civil, onde o artigo 326º estabelece que «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 nºs 1 e 3 do artigo seguinte» e o artigo seguinte dispõe que «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».

V – Razão por que, actualmente, o acto interruptivo da citação tem efeito duradouro.

PRESCRIÇÃO DE TAXAS

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 22-04-2015, no processo n.º 01957/13 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.

II – O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.

III – A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.

IV – A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306.º do Código Civil.

V – A propina não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (art. 48.º, n.º 1, da LGT).

VI – E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-05-2015, no processo n.º 0143/15 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.

II – O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação

do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.

III – A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do nº 2 do seu artigo 3º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.

IV – A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306º do Código Civil.

V – A propina não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (art. 48º, nº 1, da LGT).

VI – E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-05-2015, no processo n.º 0258/14 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.

II – O facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos», aí se iniciando a contagem do prazo de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-05-2015, no processo n.º 0223/15 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – A propina devida a ente público de ensino superior assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado ao estudante, constituindo a contraprestação pecuniária devida pela prestação efectiva desse serviço, ou taxa de frequência das disciplinas ou unidades curriculares do curso em que ele se inscreveu e que lhe vão ser ministradas pelo ente público durante um determinado período lectivo.

II – O pressuposto de facto ou facto gerador da propina é a prestação efectiva desse serviço, ainda que o utente possa dele não fazer uso e ainda que não se verifique a contemporaneidade ou a simultaneidade das prestações. E ainda que a liquidação e pagamento da propina sejam, por imposição legal, prévios ao momento em que a prestação do serviço se conclui e completa, ela pressupõe sempre a efectividade da prestação administrativa futura, a qual tem, em regra, a duração de um ano lectivo, assentando, portanto, num facto naturalisticamente duradouro que vai sendo executado ao longo desse período de tempo e que só se completa quando finda a prestação do serviço.

III – A propina constitui, assim, uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4.º da LGT, cujo regime jurídico deve, por isso, em princípio, ser procurado nesta lei, não só por força do n.º 2 do seu artigo 3.º, que a inclui na categoria de “tributos”, como por força do seu artigo 1.º, onde se preceitua que esta Lei regula “as relações jurídico-tributárias”.

IV – A propina está sujeita não só ao prazo de prescrição de oito anos previsto no art. 48.º da LGT como, também, ao termo inicial do curso desse prazo previsto no preceito, sendo incorrecta a aplicação do art. 306.º do Código Civil.

V – A propina não pode classificar-se como um “tributo periódico”, constituindo, antes, um “tributo de obrigação única”, cujo prazo de prescrição se inicia, por isso, na data em que o facto tributário ocorre (art. 48.º, n.º 1, da LGT).

VI – E porque o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02-03-2016, no processo n.º 0690/15 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – Não tendo sido aprovado qualquer regime geral aplicável às taxas, deve aplicar-se a regulamentação de direito fiscal dos tributos em geral, salvo disposição legal expressa em contrário, art.º 2.º da LGT.

II – Verifica-se que a Taxa de Exploração e Conservação do Aproveitamento Hidroeléctrico do Lucefecit, relativas aos anos de 1997 e 1998, prescreveu, dado que não tendo sido instaurado processo de execução fiscal para cobrança coerciva do montante liquidado, e interrompido o prazo de prescrição com a dedução de impugnação, interrompido ficou todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do facto interruptivo, nos termos do disposto no art.º 327.º do Código Civil, aqui aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-12-2017, no processo n.º 0653/16 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – As denominadas tarifa de conservação de esgotos e tarifa de ligação de esgotos são taxas e, por isso, sujeitas ao regime da prescrição previsto na LGT, antes da entrada em vigor do RGTAL, aprovado pela Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro, e depois da entrada em vigor desta Lei, ao regime de prescrição consagrado no respectivo art. 15.º.

II – Porque nos termos do n.º 3 do art. 15.º do RGTAL, «[a] paragem dos processos de reclamação, impugnação e execução fiscal por prazo superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar a interrupção da prescrição, somando-se, neste caso, o tempo que decorreu após aquele período ao que tiver decorrido até à data da autuação», nos casos em que a eventual “degradação” do efeito interruptivo em efeito suspensivo possa relevar na decisão da questão da prescrição das dívidas exequendas, o tribunal deve fixar a factualidade pertinente.

III – Se o tribunal a quo não fixou essa factualidade, impõe-se ao tribunal ad quem que anule a sentença recorrida na parte afectada e ordene àquele que efectue novo julgamento, após aquisição dos elementos factuais em défice.

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS E DA SEGURANÇA SOCIAL NOS TERMOS DO DISPOSTO NO DL 124/96, DE 10/08 (“PLANO MATEUS”)

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 03-06-2009, no processo n.º 0466/09 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – O n.º 10 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 124/96 não impede que uma vez deferido o requerimento de adesão ao regime previsto no diploma sejam instaurados novos processos de execução fiscal relativamente às dívidas por ele abrangidas, apenas determina que tais processos de execução sejam suspensos após instauração.

II – A remissão que no n.º 10 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96 se encontra para o seu artigo 6.º, não significa que só relativamente às dívidas de maior valor e que comportem maior risco de incumprimento se instaurará processo de execução, mas antes que em relação a essas dívidas pode o processo prosseguir para efeitos de garantia, garantia de que não carecem os que não apresentem tais valores ou riscos, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, daí que sejam logo suspensos após a instauração da execução.

III – O facto de a dívida ser exigível logo que incumprido o dever de pagamento integral e pontual das prestações (artigo 3.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 124/96) não significa que a suspensão da prescrição tenha imediatamente de cessar, pois que, nos termos da lei, não é a mera exigibilidade da dívida que por si só determina o início do prazo de prescrição, como não é a exigibilidade que determina igualmente a interrupção ou suspensão do referido prazo, antes, em obediência ao princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da Constituição, tais efeitos decorrem dos factos ou causas como tais tipificados na lei.

IV – A interpretação do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96 no sentido de que a suspensão da prescrição apenas cessa com o despacho de exclusão do regime não viola os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade, boa fé e segurança jurídica, antes é a que melhor se adequa ao espírito do diploma – que consagra medidas excepcionais de recuperação de créditos das quais frequentemente são devedores empresas em situação económica difícil, pelo que dificilmente se compatibilizaria com o rigor da exclusão automática por incumprimento integral e pontual de uma única prestação, antes fazendo sentido distinguir as situações de incumprimento simples das de incumprimento prolongado – e a que representa o justo equilíbrio entre o interesse do devedor (que vê suspensa a execução) e o do credor (que vê suspenso o decurso do prazo de prescrição).

V – Não colhe a argumentação no sentido de que em virtude da interpretação adotada o prazo de prescrição poderia ficar indefinidamente (no limite, para sempre) suspenso, e na dependência de um ato puramente discricionário da administração fiscal (o despacho de exclusão), que esta praticaria (ou não) quando muito bem entendesse, pois que despacho de exclusão do regime é um ato vinculado, e não discricionário, tendo o contribuinte ao seu dispor o meio processual da intimação para um comportamento que pode usar, se nisso tiver

interesse, para compelir a Administração tributária a excluí-lo do regime, verificando-se os pressupostos dessa exclusão e a omissão ilegal da Administração tributária em a determinar.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14-10-2009, no processo n.º 0657/09 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Se, mesmo descontado o tempo de suspensão do prazo de prescrição – quer em razão da interrupção ocorrida em virtude da instauração da execução, mas que se degradou em suspensão do prazo em razão da paragem deste, quer da adesão ao regime de regularização de dívidas tributárias constante do Decreto-Lei n.º 124/96 –, se verifica que se completaram já dez anos contados desde o início do ano seguinte àquele em que se verificou o facto tributário (artigo 34.º do CPT), a dívida exequenda prescreveu.

II – A citação do responsável subsidiário ocorrida já em 2008 não tem por efeito nova interrupção da prescrição, pois que segundo o n.º 2 do artigo 49.º da LGT (aplicável por força do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil), a interrupção da prescrição tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar e, no caso dos autos, a prescrição tinha já sido interrompida com a instauração da execução.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 280/10, proferido em 05-07-2010, no proc n.º 133/10 \(relator Carlos Cadilha\)](#)

Sumário

Não julga inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 301/2010, proferido em 14-07-2010, no proc n.º 86/10 \(relatora Catarina Sarmento e Castro\)](#)

Sumário

Não julga inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 135/2010, proferido em 14-04-2010, no proc n.º 687/09 \(relator Carlos Cadilha\)](#)

Sumário

Não julga inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 427/2010, proferido em 09-11-2010, no proc n.º 297/10 \(relator Joaquim de Sousa Ribeiro\)](#)

Sumário

Não julga organicamente inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, que determina a suspensão do prazo de prescrição das dívidas durante o período de pagamento em prestações nele previsto

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12-10-2011, no processo n.º 0593/11 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

I – No âmbito do pagamento em prestações autorizado ao abrigo do regime previsto no DL 124/96, de 10/8 (Lei Mateus), a paragem do respetivo processo de execução, decorrente de tal autorização, é imputável ao contribuinte.

II – Nos termos do n.º 5 do art. 5.º do mesmo DL 124/96, o prazo de prescrição suspende-se durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que efetivamente pagou.

III – Só a exclusão daquele regime, que opera com o respetivo despacho de exclusão, determina o levantamento da suspensão da execução com a conseqüente cessação do seu efeito interruptivo do prazo de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-01-2012, no processo n.º 01162/11 \(relatora Fernanda Maçãs\)](#)

Sumário

I – O n.º 10 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, não impede que, uma vez deferido o requerimento de adesão ao regime previsto no diploma, sejam instaurados novos processos de execução fiscal relativamente às dívidas por ele abrangidas, apenas determina que tais processos de execução sejam suspensos após instauração.

II – A remissão que se encontra no n.º 10 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96 para o artigo 6.º do mesmo diploma, não significa que só relativamente às dívidas de maior valor e que comportem maior risco de incumprimento se instaurará processo de execução, mas antes que em relação a essas dívidas pode o processo prosseguir para efeitos de garantia, garantia de que não carecem os que não apresentem tais valores ou riscos, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, daí que sejam logo suspensos após a instauração da execução.

III – O facto de a dívida ser exigível logo que incumprido o dever de pagamento integral e pontual das prestações [artigo 3.º, n.º2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 124/96], não significa que a suspensão da prescrição tenha imediatamente de cessar, pois que, nos termos da lei, não é a mera exigibilidade da dívida que por si só determina o início do prazo de prescrição, como não é a exigibilidade que determina igualmente a interrupção ou suspensão do referido prazo, sendo que tais efeitos decorrem dos factos ou causas como tais tipificados na lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 165.º, n.º1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da Constituição.

IV – O artigo 5.º, n.º1, do Decreto-Lei n.º 124/96 ao dizer que o deferimento do pagamento das dívidas fiscais assume a forma de pagamento em prestações mensais iguais até ao n.º máximo de 150, o que corresponde a uma dilação temporal de doze anos e meio, acaba por fixar um limite máximo para o período de suspensão da prescrição.

V – Não colhe o argumento no sentido de que em virtude da interpretação adotada o prazo de prescrição poderia ficar indefinidamente (no limite, para sempre) suspenso, e na dependência de um ato puramente discricionário da administração fiscal (o despacho de exclusão), pois trata-se de um ato vinculado quanto ao conteúdo e pressupostos.

VI – A interpretação do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96 no sentido de que a suspensão da prescrição apenas cessa com o despacho de exclusão do regime de pagamento

em prestações das dívidas fiscais não viola os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, antes é a que melhor se adequa ao espírito do diploma – que consagra medidas excepcionais de recuperação de créditos das quais frequentemente são devedores empresas em situação económica difícil, pelo que dificilmente se compatibilizaria com o rigor da exclusão automática por incumprimento integral e pontual de uma única prestação – e a que representa o justo equilíbrio entre o interesse do devedor (que vê suspensa a execução) e o do credor (que vê suspenso o decurso do prazo de prescrição).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 31-10-2012, no processo n.º 0761/12 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Nos termos do n.º 5 do art.º 5.º deste diploma (DL n.º 124/96) o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações.

II – A prescrição de dívidas à Segurança Social interrompe-se por qualquer diligência administrativa, (de que é exemplo a citação) realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

III – No caso dos autos, ainda que a recorrente enquanto responsável subsidiária só tenha sido citada para os termos da execução em 12/01/2010, ou seja, mais de 5 anos após o 5.º ano posterior ao da liquidação (a autoliquidação deveria ter sido efetuada até ao dia 15/03/1995- vide fls. 3 dos autos) a dívida é-lhe oponível porquanto não estamos perante um caso de interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal (única situação prevista no n.º 3 do art.º 48.º da LGT) mas antes perante um caso de suspensão ao abrigo do art.º 5.º n.º 5 do referido Decreto-Lei n.º 124/96.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 07-05-2014, no processo n.º 01576/13 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – Nos termos do n.º 5 do art. 5.º do Dec. Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o prazo de prescrição suspende-se durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se por período de pagamento em prestações o período fixado por ato administrativo da entidade competente para a autorização do regime, e não apenas o período em que o contribuinte pagou pontualmente as prestações contidas no plano de pagamento autorizado.

II – Só a exclusão do plano autorizado de pagamento, por ato administrativo da mesma entidade, determina a exclusão do regime e, conseqüentemente, a cessação do efeito suspensivo do prazo de prescrição.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 28-05-2014, no processo n.º 0907/13 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – No domínio do CPT a mera instauração da execução tinha como efeito a interrupção do prazo de prescrição que estivesse em curso;

II – A adesão ao Plano Mateus, para pagamento da dívida fiscal em prestações, determinava a suspensão do prazo de prescrição, até que fosse praticado um ato administrativo expresse a excluir o aderente de tal regime prestacional;

III – Os atos interruptivos da prescrição anteriores, ocorridos no domínio do CPT, a que a LGT não reconheça esse efeito – como é o caso da instauração da execução fiscal – não produzem efeitos sobre a contagem do novo prazo de prescrição de 8 anos iniciado em Agosto de 2003.

IV – A citação do revertido após 01/01/2007, tem como efeito a interrupção da prescrição nos termos do disposto no art. 49.º, n.ºs. 1 e 3 da LGT.

REPOSIÇÃO DE FUNDOS COMUNITÁRIOS

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 08-10-2014, no processo n.º 0398/12 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Tendo o TJUE decidido, em reenvio prejudicial, que a aplicação de um prazo de prescrição de vinte anos excede o que é necessário para atingir o objetivo de proteção dos interesses financeiros da União, não pode manter-se a decisão recorrida que julgou aplicável à prescrição da obrigação de reposição de quantias indevidamente recebidas provenientes de Fundos Comunitários o prazo ordinário de prescrição de 20 anos.

II – Nos termos do art. 3.º, n.º 1 do Regulamento (CE/Euratom) 2988/95, o prazo de prescrição do procedimento visando a aplicação de sanções e a restituição de ajudas comunitárias irregulares, no âmbito da política agrícola comum, é de quatro anos, prazo este aplicável ao caso dos autos por inexistir no direito interno um prazo especialmente previsto para o efeito.

III – Não permitindo a matéria de facto que foi dada como assente pelo tribunal de 1.ª instância aferir da prescrição da obrigação de reposição das quantias indevidamente recebidas à luz do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento 2988/95, designadamente por se desconhecer a data em que foi praticada a infração ou que teve lugar a exportação, impõe-se a anulação oficiosa do julgado e o regresso dos autos à 1.ª instância para nova decisão, precedida da fixação da pertinente matéria de facto.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 05-02-2015, no processo n.º 0770/13 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Não prescreveu a dívida ao IFADAP por ajudas financeiras concedidas pelo Estado português e que a Comunidade Europeia, por decisão da Comissão, veio a considerar constituírem auxílios incompatíveis com o mercado comum – dívida que, porque não reveste natureza tributária, fica sujeita ao prazo geral de 20 anos consagrado no art. 309.º do CC – se, reportando-se a dívida mais antiga ao ano de 1994, o prazo de prescrição se interrompeu com a citação das herdeiras do devedor em 2010 (art. 323.º, n.º 1, do CC).

II – A essa dívida não podem aplicar-se i) o prazo de prescrição do art. 48.º da LGT, porque a mesma não tem natureza tributária, ii) o prazo de prescrição do art. 40.º do Regime de Administração Financeira do Estado, previsto no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, porque este se refere apenas à reposição de dinheiros públicos indevidamente recebidos, porque pagos a mais ou indevidamente por erro de processamento, quando estes tenham natureza de despesas de gestão corrente ou de administração e já não à exigência da devolução de incentivos financeiros atribuídos contratualmente, que têm a natureza de despesas de capital, iii) o prazo do art. 15.º do Regulamento do Conselho (CE) n.º 659/1999, de

22 Março de 1999, porque este se refere apenas às relações entre a Comunidade Europeia e os Estados-Membros.

III – A questão relativa ao alegado excesso pela Comunidade Europeia do prazo do art. 15.º na deliberação de recuperação dos auxílios endereçada ao Estado português, porque contende com a legalidade do acto do “IFAP” que ordenou ao executado o reembolso dos auxílios, não pode ser conhecida em sede de oposição à execução fiscal, por não verificar a condição de que a alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT faz depender a admissibilidade dessa discussão: «que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto».

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-03-2017, no processo n.º 0583/16 \(relator Ascensão Lopes\)](#)

Sumário

I – Não há que determinar o reenvio para o TJUE, se na sequência do Acórdão do TJUE de 17/09/2014, (disponível em <http://eur-lex.europa.eu>) se estabilizou o entendimento de que o artigo 3.º do Regulamento (CE, Euratom) nº 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995, relativo à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, deve ser interpretado no sentido de que se aplica aos procedimentos instaurados pelas autoridades nacionais contra beneficiários de ajudas da União na sequência de irregularidades verificadas pelo organismo nacional e que, o prazo de prescrição previsto no dito artigo 3º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento n.º 2988/95 aplica-se não apenas aos procedimentos por irregularidades que conduzem à aplicação de sanções administrativas, na acepção do artigo 5.º deste regulamento, mas também aos procedimentos que conduzem à adopção de medidas administrativas, na acepção do artigo 4.º do referido regulamento. E, ainda porque na ideia da coerência legislativa faz todo o sentido que esta jurisprudência se aplique também ao nº 2 do artigo 3º do Regulamento em causa.

II – Se a recorrente, foi citada para a execução em 21/06/2004 e não deduziu oposição, e sendo que só em 10/08/2015 reagiu com a presente reclamação após ter suscitado no processo de execução fiscal a questão da prescrição e da caducidade, o conhecimento de quaisquer questões relativas a caducidade do direito da exequente está, agora, prejudicado, sendo apenas de conhecer da prescrição quer ao abrigo do nº 1 do artº 3º do Regulamento quer ao abrigo do seu nº 2 o que faremos de seguida.

III – A decisão da medida de restituição das quantias entregues pelo IEF para formação profissional, tomada pela sua Comissão executiva tornou-se definitiva, na vigência plena do regulamento referido em 1), o qual é aplicável, após o indeferimento do recurso hierárquico apresentado para o Senhor Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional ocorrido em 26/05/1999 (vide ponto 8. do probatório) e só foi instaurada a execução em 16/01/2004, não se vislumbrando causas interruptivas ou suspensivas, ou derivadas de compensação, obstativas do decurso do prazo de três anos previsto no nº 2 do artº 3º do referido Regulamento o que determina a ocorrência de prescrição da obrigação de reembolso.

REPOSIÇÃO DE QUANTIAS QUE “DEVAM REENTRAR NOS COFRES DO ESTADO” (DL 155/92, 28-07)

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-06-2018, no processo n.º 01614/15 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário

I – A obrigatoriedade de reposição de quantias recebidas, que devam reentrar nos cofres do Estado, prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento (artigo 40º, nº 1, do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho);

II – O referido prazo de prescrição interrompe-se nos mesmos termos da prescrição civil, ou seja, interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente (art.º 323.º, n.º 1, do CC).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 21-06-2017, no processo n.º 0768/16 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

I – A decisão da Comissão, que ao abrigo dos pressupostos e condicionalismos definidos no Regulamento nº 1164/94 considerou terem sido cometidas irregularidades bastantes que justificam a supressão da concessão de fundos e ajudas comunitárias é comunicada ao Estado Português que, através da DGDR, como entidade nacional representante do Fundo de Coesão, a quem incumbe a gestão dessas verbas através da Direção Geral do Tesouro, cabe-lhe igualmente a sua recuperação.

II – Tendo o montante em causa sido entretanto pago à Comissão Europeia através da Direção Geral do Tesouro, recai sobre o município devedor a obrigação de reembolso ou reposição dessa verba, a qual é suscetível de cobrança coerciva através de execução fiscal ao abrigo da alínea b) do nº2 do artigo 148º do CPPT, decorrido que foi o prazo que foi fixado para o efeito.

III – Nos termos do art. 3º, n.º 1 do Regulamento (CE/Euratom) 2988/95, o prazo de prescrição do procedimento visando a aplicação de sanções e a restituição de ajudas comunitárias irregulares, no âmbito da política agrícola comum, é de quatro anos, prazo este aplicável ao caso dos autos por inexistir no direito interno um prazo especialmente previsto para o efeito.

FALÊNCIA E INSOLVÊNCIA

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-06-2014, no processo n.º 0119/14 \(relatora Dulce Neto\)](#)

Sumário

I – O art. 100º do CIRE estabelece uma causa de suspensão da contagem do prazo de prescrição desde a prolação da sentença que decreta a insolvência até ao termo do respectivo processo, sendo o mesmo aplicável às dívidas tributárias, maxime às dívidas provenientes de actos de liquidação de IRC.

II – O art. 100º do CIRE não enferma de inconstitucionalidade orgânica por violação dos arts. 103º, nº 2, e 165º, nº 1, alínea i), da CRP.

III – Tal causa de suspensão é oponível não só à devedora originária do tributo, mas também aos demais responsáveis tributários, como decorre do disposto no art. 48º, n.º 2 da LGT.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2015, proferido em 09-07-2015, no proc n.º 760/14 \(relator Pedro Machete\)](#)

Sumário

Julga inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário;

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 270/2017, proferido em 31-05-2017, no proc n.º 894/16 \(relator Fernando Ventura\)](#)

Sumário

Julgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-10-2017, no processo n.º 0422/17 \(relator Aragão Seia\)](#)

Sumário

O art. 100º do CIRE aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de Março é inconstitucional, por violação do artº 165º nº 1 alínea i) da Constituição, por o governo não ter legislado ao abrigo e autorização legislativa e ser inovadora a causa de suspensão ali prevista quando interpretado tal preceito no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-12-2017, no processo n.º 01115/16 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O Tribunal Constitucional decidiu já em dois acórdãos proferidos em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade «[j]ulgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário».

II – Embora desprovido de força obrigatória geral, o juízo de inconstitucionalidade formulado naqueles dois acórdãos, quer pela força dos seus argumentos, quer por provir do tribunal a que a ordem judiciária comete a competência específica para a apreciação das questões da constitucionalidade das normas, deve ser observado, tanto mais que a parte que dele discorde tem sempre ao seu dispor o recurso para o Tribunal Constitucional e o Ministério Público tem a obrigação de recorrer da decisão judicial que desaplique norma com fundamento em inconstitucionalidade.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-01-2018, no processo n.º 0124/17 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – O Tribunal Constitucional decidiu já em dois acórdãos proferidos em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade «[j]ulgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário».

II – Embora desprovido de força obrigatória geral, o juízo de inconstitucionalidade formulado naqueles dois acórdãos, quer pela força dos seus argumentos, quer por provir do tribunal a que a ordem judiciária comete a competência específica para a apreciação das questões da constitucionalidade das normas, deve ser observado, tanto mais que a parte que dele discorde tem sempre ao seu dispor o recurso para o Tribunal Constitucional e o Ministério Público tem a obrigação de recorrer da decisão judicial que desaplique norma com fundamento em inconstitucionalidade.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 31-01-2018, no processo n.º 01399/17 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

O art. 100º do CIRE (aprovado pelo DL nº 53/2004, de 18/03), enferma de inconstitucionalidade (por violação do art. 165º, nº 1, al. i) da CRP, por o governo não ter legislado ao abrigo e autorização legislativa e ser inovadora a causa de suspensão ali prevista) se for interpretado no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário, no âmbito do processo tributário.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 18-04-2018, no processo n.º 0235/18 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – A exequente instaurou uma execução quando estava já prescrita a dívida exequenda, à luz da lei tributária e, tendo em conta os diversos factos interruptivos e suspensivos aplicáveis ao caso concreto, nomeadamente a consideração do processo de recuperação de empresas, com a suspensão do prazo de prescrição previsto nos artigos 29.º, n.º 2., e 103.º, n.º 2, ambos do CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência –.

II – A impossibilidade de o credor obter a satisfação do seu crédito na pendência do processo de recuperação de empresas ou de falência, fora da execução universal de bens do devedor que ele constitui, está suficientemente salvaguardada por tais dispositivos legais, não podendo, por falta de fundamento legal, ser concedido à exequente um tratamento de favor relativamente aos demais credores.

III – A prescrição das dívidas tributárias é matéria relativa aos direitos dos contribuintes, que decorre de normas expressas e não é passível de alargamentos, nem com base no disposto no art.º 311.º do Código Civil, este, sem aplicação a dívidas tributárias que seguem um regime legal próprio em sede de prescrição, como enunciado na sentença recorrida.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 03-05-2018, no processo n.º 0232/18 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – A exequente instaurou uma execução quando estava já prescrita a dívida exequenda, à luz da lei tributária e, tendo em conta os diversos factos interruptivos e suspensivos aplicáveis ao caso concreto, nomeadamente a consideração do processo de recuperação de empresas, com a suspensão do prazo de prescrição previsto nos artigos 29.º, n.º 2.º, e 103.º, n.º 2, ambos do CPREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência –.

II – A impossibilidade de o credor obter a satisfação do seu crédito na pendência do processo de recuperação de empresas ou de falência, fora da execução universal de bens do devedor que ele constitui, está suficientemente salvaguarda por tais dispositivos legais, não podendo, por falta de fundamento legal, ser concedido à exequente um tratamento de favor relativamente aos demais credores.

III – A prescrição das dívidas tributárias é matéria relativa aos direitos dos contribuintes, que decorre de normas expressas e não é passível de alargamentos, nem com base no disposto no art.º 311.º do Código Civil, este, sem aplicação a dívidas tributárias que seguem um regime legal próprio em sede de prescrição, como enunciado na sentença recorrida.

[Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 350/2018, proferido em 28-06-2018, no proc n.º 111/2018 \(relator Gonçalo de Almeida Ribeiro\)](#)

Sumário

Julgar inconstitucional a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), na redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição.

IMPOSTOS PERIÓDICOS E DE OBRIGAÇÃO ÚNICA

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-03-2002, no processo n.º 026806 \(relator Baeta de Queiróz\)](#)

Sumário

I – O imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos atos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respetiva atividade.

II – O termo inicial do prazo extintivo do direito da Fazenda à liquidação do IVA fixa-se, pois, com referência à data do surgimento do facto tributário, e não ao fim do ano da sua ocorrência.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 06-02-2013, no processo n.º 0728/12 \(relator Casimiro Gonçalves\)](#)

Sumário

O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT) e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos.

PAGAMENTO ESPONTÂNEO DA DÍVIDA

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-12-1995, no processo n.º 019411 \(relator Brandão Pinho\)](#)

Sumário

I – Os recursos das decisões da administração fiscal, previstas no art. 355 do CPT, estão sujeitos a custas, nos termos do respetivo regulamento, aprovado pelo dec.-lei 449/71, de 26.Out.

II – A aceitação tácita da decisão é, nos termos do art. 681 n. 2 do CP Civil, “a que deriva de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer”, tendo de ser espontânea e livre, não coerciva.

III – Pelo que não importa aceitação, para tal efeito, o pagamento das custas, para mais posterior à interposição do recurso, após o competente aviso, a que se seguiria, na sua falta, procedimento coercivo, mau grado o disposto no art. 173 do CPT.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 29-06-2005, no processo n.º 0525/05 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

I – O pagamento das dívidas fiscais, nos termos do DL n. 248-A/2002, não poderia ser feito sob condição.

II – Paga a dívida, nos termos deste normativo legal, a execução extingue-se.

III – Consequentemente, a oposição à execução perde a sua utilidade, extinguindo-se a instância, por impossibilidade superveniente da lide.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 20-09-2006, no processo n.º 0190/06 \(relator Lúcio Barbosa\)](#)

Sumário

I – Tendo a impugnante suscitado a ilegalidade da liquidação, mas tendo previamente pago a dívida exequenda, deve dar conhecimento no processo de que a dívida está paga.

II – Tendo o Tribunal decidido, por desconhecer o pagamento prévio da dívida, que esta está extinta, por prescrição, não pode a impugnante, com base nessa decisão, pedir a restituição do imposto pago.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 23-05-2007, no processo n.º 0128/07 \(relator Brandão de Pinho\)](#)

Sumário

I – Não tendo sido submetida à apreciação do tribunal a quo, a falta de conhecimento, por este, da prescrição da dívida tributária não configura nulidade por omissão de pronúncia.

II – Por outro lado, só a ausência total de fundamentos importa a nulidade da decisão por falta de fundamentação.

III – O Supremo Tribunal Administrativo não conhece de facto – artigos 21.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

IV – Ainda assim, à Administração cumpre apenas o ónus da prova da verificação dos respetivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua atuação e, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.

V – O pagamento de dívidas fiscais não pode ser efetuado sob condição.

VI – A fundamentação de um ato administrativo em questão tributária pode ser efetuada por remissão.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 19-09-2007, no processo n.º 0194/07 \(relator Jorge Lino\)](#)

Sumário

O pagamento voluntário, feito pelo executado por conta de dívida sob execução fiscal extinta por prescrição da obrigação respetiva, não pode fundamentar a devolução ou “repetição do indevido”, pois esse pagamento corresponde ao cumprimento de uma obrigação natural.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 09-04-2008, no processo n.º 0969/07 \(relator Pimenta do Vale\)](#)

Sumário

I – Efetuado o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução fiscal extingue-se (cf. art.ºs 176.º, n.º 1, al. a), 264.º, n.º 1 e 269.º do CPPT).

II – Uma vez paga a dívida exequenda, a prescrição não pode ser invocada com utilidade, pois mesmo que houvesse decorrido o tempo necessário, o resultado não poderia ser a extinção da execução – resultado já atingido com o pagamento – nem a repetição desse efetuado pagamento (veja-se o disposto no art.º 304.º, n.º 2 do Código Civil).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25-03-2009, no processo n.º 0985/08 \(relator António Calhau\)](#)

Sumário

I – A sentença só será nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quando se não tiver pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

II – Não ocorre tal nulidade se o conhecimento das questões enunciadas na petição inicial ficou prejudicado pela inadmissibilidade da oposição.

III – O pagamento da dívida exequenda pelo responsável subsidiário não afeta os seus direitos de impugnação administrativa ou contenciosa previstos na lei (artigo 9.º da LGT), inclusivamente através de oposição à execução fiscal, quando esta for o meio processual adequado para essa impugnação [artigo 204.º, n.º 1, alíneas a), b) e h) do CPPT].

IV – Paga a dívida exequenda, não pode, depois, em sede de oposição à execução fiscal, conhecer-se da prescrição daquela dívida.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10-07-2013, no processo n.º 0912/13 \(relator Francisco Rothes\)](#)

Sumário

I – Estando em causa, nos termos das conclusões do recurso, apenas a qualificação como espontâneo ou coercivo do pagamento efetuado pelo executado mediante solicitação ao órgão de execução fiscal de guias para o efeito e mostrando-se fixada e incontroversa a matéria de facto, a questão deve ter-se por exclusivamente de direito, cabendo a competência para conhecer do recurso a este Supremo Tribunal Administrativo (arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF, no art. 280.º, n.º 1, do CPPT).

II – A situação em que, no n.º 2 do art. 304.º do CC se proíbe a restituição da quantia com que foi paga obrigação tributária prescrita é a do pagamento espontâneo.

III – Ainda que a obrigação tributária esteja prescrita, não pode considerar-se pagamento espontâneo o pagamento que, apesar de voluntário, tenha sido efetuado para obviar à iminente prossecução da execução e à prática de um ato lesivo, uma vez que o n.º 2 do art. 403.º do CC refere que «a prestação considera-se espontânea quando é livre de toda a coacção».

IV – Se o pagamento não puder considerar-se espontâneo, mantém utilidade o conhecimento da questão da prescrição da dívida exequenda, uma vez que o executado poderá obter a restituição do montante pago.

V – A reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT não é meio processual adequado para a execução de julgado anulatório.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 16-10-2013, no processo n.º 01438/13 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – O cumprimento coercivo da obrigação dá-se, não com a venda executiva, mas com a aplicação do produto da venda nos pagamentos.

II – Se, em momento prévio ao dos pagamentos foi oficiosamente declarada a prescrição da dívida exequenda fica impedida a aplicação do produto da venda no pagamento desta, porquanto tal pagamento coercivo corresponderia à realização coativa de uma prestação, que se tornou judicialmente inexigível, sendo lícito ao executado recusar o cumprimento da prestação ou opor-se, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito (artigo 304.º n.º 1 do CC).

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13-09-2017, no processo n.º 0954/17 \(relator António Pimpão\)](#)

Sumário

Suscitando o recorrente a prescrição da obrigação tributária a qual veio a ser decidida, favoravelmente, em data posterior à do pagamento da quantia exequenda em processo de execução fiscal que estava suspensa por haver sido garantida a dívida em cobrança através da constituição de uma hipoteca voluntária não pode considerar-se pagamento espontâneo, uma vez que o n.º 2 do artigo 403.º do CC refere que «a prestação considera-se espontânea quando é livre de toda a coacção».

INVOCAÇÃO DA PRESCRIÇÃO DEPOIS DA VENDA

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 05-02-2015 no proc. 0493/12 \(relator Pedro Delgado\)](#)

Sumário:

I – Se o exequente não é o exclusivo beneficiário da venda do bem penhorado, não pode anular-se a venda executiva por motivo de falta/nulidade da citação, sem prejuízo da responsabilidade civil a que haja lugar.

II – Por força das disposições conjugadas dos artigos 203.º/4 e 257.º/3 do CPPT a prescrição, enquanto fundamento de oposição, não pode ser invocado como fundamento para anulação da venda após esta estar consumada.

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 05-07-2017, no processo n.º 0823/16 \(relatora Ana Paula Lobo\)](#)

Sumário

I – Estando em causa dívidas exequendas relativas a IRS dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, o prazo de prescrição a ter em conta é de oito anos, art.º 48.º da Lei Geral Tributária, que, uma vez decorridos, impedem a Administração Tributária de exigir o montante exequendo.

II – O prazo de prescrição iniciou-se, respectivamente em 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 e 01/01/2007, pelo que o termo do prazo de prescrição verificar-se-ia em 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 e 01/01/2015.

III – A citação dos executados ocorreu em 25-06-2008, antes de completado qualquer desses prazos de prescrição, interrompendo esse prazo, com o efeito de inutilizar todo o tempo até aí decorrido, nos termos definidos no art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e iniciando-se novo prazo de oito anos que só começará a correr de novo quando transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo executivo nos termos do disposto nos art.º 326.º e 327.º, n.º 1 do Código Civil aqui aplicável subsidiariamente por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário visto que este diploma não contém a definição dos efeitos nem a duração da interrupção.

IV – Deduzida em 18 de Julho de 2008 impugnação, também ela, em abstracto susceptível de causar efeito interruptivo do prazo de prescrição, não fora tratar-se do segundo facto interruptivo ocorrido após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro que deu nova redacção ao n.º 3 do art.º 49.º da Lei Geral Tributária, e de se manter suspenso o decurso do prazo de prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo executivo.

PRESCRIÇÃO E CASO JULGADO

[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 26-10-2016, no processo n.º 01068/16 \(relatora Isabel Marques da Silva\)](#)

Sumário

I – Definido por sentença transitada em julgado o prazo de prescrição aplicável às dívidas exequendas, seu termo inicial e factos interruptivos relevantes para o cômputo do prazo, não pode o juiz conhecer, em nova reclamação judicial, do decidido, por a tal obstar a excepção de caso julgado material.

II – A tal não obsta a invocação de “nova factualidade” não considerada na decisão recorrida, se esta factualidade não respeita a factos posteriores à anterior decisão, antes a factos anteriores a esta.

III – A questão da prescrição apenas poderia ser novamente apreciada se os recorrentes invocassem que já decorreu o prazo que, segundo a anterior decisão jurisdicional, ainda faltava para se completar a prescrição, pois que resulta do disposto no artigo 621º do CPC que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga e, por isso, se a parte decaiu por não ter decorrido um prazo, a sentença não obsta a que o pedido se renove quando o prazo se preencha.

VI.

**Tabela síntese, Auxiliar Para
a Contagem da Prescrição
das Obrigações Tributárias**



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

TABELA SÍNTESE						
AUXILIAR PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS						
Diploma	Entrada em vigor	Artigo relevante	Prazo prescrição	Termo inicial	Causas interruptivas	Causas suspensivas
CPCI (DL 45 005, de 1963/04/27)	Processos instaurados a partir de 1963/07/01 (art. 2.º, do DL 45 005)	27.º	20 anos	Início ano seguinte ao do facto tributário	<ul style="list-style-type: none"> • Reclamação • Impugnação • Recurso • Execução 	Paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano
CPT ¹ (DL 154/91, de 23/04)	1991/07/01 , aplicando-se aos processos pendentes (art. 2.º, 1, DL 154/91) ²	34.º	10 anos	Início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário	<ul style="list-style-type: none"> • Reclamação • Recurso hierárquico • Impugnação • Instauração da execução. 	Paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação originária)	1999/01/01 (art. 6.º DL 398/98) ³	48.º e 49.º	8 anos (48.º, 1)	<ul style="list-style-type: none"> • Impostos periódicos: a partir do termo do ano de verificação do facto tributário; • Impostos obrigação única: a partir da data em que o facto tributário ocorreu (48.º, 1). 	<ul style="list-style-type: none"> • Reclamação • Recurso hierárquico • Impugnação • Pedido de revisão oficiosa (49.º, 1). 	<ul style="list-style-type: none"> • Paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano (49.º, 2); • Paragem do PEF em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso (49.º, 3).
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação Lei 100/99, de 26/07)	1999/07/31	49.º, 1 e 3 (alteração)	-	-	<ul style="list-style-type: none"> • Citação • Reclamação • Recurso hierárquico • Impugnação • Pedido de revisão oficiosa (49.º, 1). 	Paragem do PEF em virtude de pagamento de prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso

¹ Há que ter em atenção causas de suspensão constantes em diplomas especiais, como “Lei Mateus” cf. art. 5.º, do DL 124/96, de 10/08, ou o art. 29.º, n.º 1 do CPREF (DL n.º 132/93, de 23/04, e alterações posteriores)

² **Sisa** e ao **ISD**, novo prazo só aplicável após introdução no respetivo Código das normas necessárias de adaptação (art. 4.º, DL 154/91)

³ Ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil; Aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo (art. 5.º, n.ºs 1 e 2 do DL 398/98).

(49.º, 3).

TABELA SÍNTESE						
AUXILIAR PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS						
Diploma	Entrada em vigor	Artigo	Prazo prescrição	Termo inicial	Causas interruptivas	Causas suspensivas
LGT ⁴ (DL 398/98, de 17/12 – redação Lei 55-B/2004, de 30/12)	2005/01/01 (cf. art. 79.º da Lei 55-B/2004)	48.º, n.º 1 (Alteração)	-	Impostos obrigação única: a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto IVA e impostos s/ rendimento qdo tributação seja p/ retenção na fonte, em que o prazo se conta a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto ou o facto tributário (48.º, 1).	-	-

⁴ Há que levar em conta causas suspensivas introduzidas por diplomas especiais, cf. art. 100.º do CIRE (cf. DL n.º 53/2004, de 18 de Março e alterações posteriores).

TABELA SÍNTESE						
AUXILIAR PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS						
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação Lei 53-A/2006, de 29/12)	2007/01/01 (cf. art. 163.º da Lei 53-A/2006). Norma transitória: “A revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição <i>em curso</i> , objeto de interrupção, <i>em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo</i> ” (cf. art. 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12).	49.º (revogação do n.º 2, alteração do n.º 3 e aditamento do n.º 4)	-	-	Sem prejuízo do disposto no (novo) n.º 4, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.	<ul style="list-style-type: none"> • É revogada a norma referente à paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano (49.º, 2); • Suspensão em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida (49.º, 4)
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação Lei 64-B/2011, de 30/12)	2012/01/01 (cf. art. 215.º da Lei 64-B/2011)	48.º, 4 (aditamento)	Passa para 15 anos nos casos de dívidas tributárias em que o direito à liquidação esteja abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º.	-	-	-

TABELA SÍNTESE						
AUXILIAR PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS						
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação art. 220.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12)	2013/01/01 (cf. art. 265.º da Lei 66-B/2012)	49.º, 5 (aditamento)	-	-	-	Desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação do art. 173.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30/03)	Aplicação imediata em todos os PEF pendentes à data da entrada em vigor da lei 7-A/2016 (17/03/2016, cf. art. 218.º), iniciando-se nestes casos a suspensão do prazo de prescrição nessa data (cf. art. 174.º da Lei 7-A/2016)	49.º, 4 ("reorganização" em alíneas e aditamento da alínea c)	-	-	-	Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo M.º Público
LGT (DL 398/98, de 17/12 – redação do art. 3.º da Lei 13/2016, de 23/05)	2016/04/09, com aplicação imediata a todos os processos pendentes (cf. art. 6.º da Lei 13/2016)	49.º, 4 (aditamento da alínea d)	-	-	-	Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente

VII.

**Tabela síntese, Auxiliar Para
a Contagem da Prescrição
das Contribuições para a
Segurança Social**



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

TABELA SÍNTESE						
Auxiliar para a Contagem da Prescrição das Contribuições para a Segurança Social						
Diploma	Entrada em vigor	Artigo	Prazo prescrição	Termo inicial	Causas interruptivas	Causas suspensivas
CPCI (DL 45 005, de 1963/04/27)	Processos instaurados a partir de 1963/07/01 (art. 2.º, DL 45 005)	27.º	20 anos	Início ano seguinte ao do facto tributário	<ul style="list-style-type: none"> • Reclamação • Impugnação • Recurso • Execução 	Paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano
DL 103/80, de 09/05 ¹ (contribuições caixa previdência)	1980/05/17	14.º	10 anos	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT)	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT)	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT)
Lei 24/84, de 14/08 ² (contribuições SS)	1984/09/13 (cf. art. 85.º)	53.º, n.º 2º	10 anos	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT)	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT)	Aplicação subsidiária do regime geral (CPCI/CPT/LGT)
Lei 17/2000, de 08/08 ³ (contribuições SS)	2001/02/04 (cf. art. 119.º)	63.º	5 anos (63.º, n.º 2)	Data em que a obrigação deveria ter sido cumprida (art 63.º, n.º 2), ou seja, dia 15 do mês seguinte àquele a que as contribuições dizem respeito ⁴	Qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida (art 63.º, 3)	Aplicação subsidiária do regime geral (LGT)

¹ Regime jurídico das contribuições para a previdência; revogado pela Lei 110/2009, de 16/09 [cf. art. 5.º, n.º 1, alínea b)]

² (Bases do sistema) da segurança social, revogada pela Lei 17/2000, de 08/08 (cf. art. 118.º)

³ Revogada pela Lei 32/2002, de 20/12 (cf. art. 132.º, n.º 1)

⁴ Cf. art. 10.º, n.º 2 do DL 199/99, de 08/06 (que entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 43.º, n.º 1) e art. 6.º do DR 26/99, de 27/10 (entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 16.º)

TABELA SÍNTESE						
Auxiliar para a Contagem da Prescrição das Contribuições para a Segurança Social						
Diploma	Entrada em vigor	Artigo	Prazo prescrição	Termo inicial	Causas interruptivas	Causas suspensivas
Lei 32/2002, de 20/12 ⁵ (cotizações e contribuições SS)	2002/01/19 (cf. art. 133.º)	49.º	5 anos (art. 49.º, n.º 1)	Data em que a obrigação deveria ter sido cumprida (art 49.º, n.º 1), ou seja, dia 15 do mês seguinte àquele a que as contribuições dizem respeito ⁶	Qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida (art 49.º, n.º 2)	Aplicação subsidiária do regime geral (LGT)
Lei 4/2007, de 16/01 (contribuições e quotizações segurança social)	2007/01/17 (cf. art. 110.º, n.º 1)	60.º	5 anos (art. 60.º, n.º 3)	Data em que a obrigação deveria ter sido cumprida (60.º, n.º 3), ou seja, dia 15 do mês seguinte àquele a que as contribuições dizem respeito ⁷	Qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida (art 60.º, 4)	Aplicação subsidiária do regime geral (LGT)

⁵ Revogada pela Lei n.º 4/2007, de 16/01 (cf. at. 109.º)

⁶ Cf. art. 10.º, n.º 2 do DL 199/99, de 08/06 (que entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 43.º, n.º 1) e art. 6.º do DR 26/99, de 27/10 (entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 16.º)

⁷ Cf. art. 10.º, n.º 2 do DL 199/99, de 08/06 (que entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 43.º, n.º 1) e art. 6.º do DR 26/99, de 27/10 (entrou em vigor em 1999/09/01, cf. art. 16.º)

TABELA SÍNTESE						
Auxiliar para a Contagem da Prescrição das Contribuições para a Segurança Social						
Diploma	Entrada em vigor	Artigo	Prazo prescrição	Termo inicial	Causas interruptivas	Causas suspensivas
Código dos regimes contributivos do sistema previdência da segurança social (aprovado pela Lei 110/2009, de 16/09) ⁸	2011/01/01 (cf. art. 6.º, n.º 1 da Lei 110/2009, alterado pela Lei 119/2009, de 30/12)	187.º	5 anos (art. 187.º, 1)	Data em que a obrigação deveria ter sido cumprida (art. 187.º, n.º 1), ou seja, dia 20 do mês seguinte a que diz respeito (art. 43.º)	Qualquer diligência administrativa realizada, da qual tenha sido dado conhecimento ao responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida e pela apresentação de requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação (art. 187.º, n.º 2)	Durante o período de pagamento em prestações (art. 189.º, n.º 2) e nos termos da lei geral (art. 187.º, n.º 3).

⁸ Revoga o Decreto-Lei n.º 103/80, de 18/04, o Decreto-Lei n.º 199/99, de 08/06 e o DR 26/99, de 27/10 [cf. art. 5.º, n.º 1, alíneas b), o) e hh) da Lei 110/2009]

Título:
Prescrição da obrigação tributária

Ano de Publicação: 2019

ISBN: 978-989-8908-64-3

Série: Formação Inicial

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt