

O ESTRANHO CASO DAS DÍVIDAS FISCAIS NUNCA PRESCRITAS: A INTERRUPTÃO PELA CITAÇÃO

Pelo Mestre Rui Marques()*

SUMÁRIO:

1. Em jeito de Prólogo. 2. A prescrição no Direito Civil. 3. A cobrança coerciva dos tributos. 3.1. Da definitividade dos actos tributários. 3.2. Da indisponibilidade dos créditos tributários. 3.3. Do princípio do inquisitório e do conhecimento oficioso da prescrição. 3.4. Do processo (especial) de execução fiscal. 3.5. Do princípio *solve et repete*. 4. Da aplicabilidade da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil. 5. Conclusão.

«— Qual vai ser o meu nome, pai? — perguntou com voz trémula enquanto saíam do berçário. — Apenas por “bebé”, durante algum tempo? Até que se lembre de um melhor?

Mr. Button soltou um grunhido.

— Não sei — respondeu, irritado. — Acho que vamos chamar-te de Matusalém⁽¹⁾».

F. SCOTT FITZGERALD, *The Curious Case of Benjamin Button* [1921]

(*) Inspector Tributário. Advogado (inscrição suspensa).

(¹) *Matusalém* é geralmente conhecido como a personagem mais longeva de toda a Bíblia por ter vivido por 969 anos (Génesis 5:21-27).

1. Em jeito de Prólogo

Em certa ocasião, o renomado escritor MARK TWAIN terá lamentado que as melhores coisas da vida aconteçam no seu início e as piores no fim. O que inspirou F. SCOTT FITZGERALD a escrever *The Curious Case of Benjamin Button*. Neste conto, para grande desgosto e estupefacção de todos os envolvidos, um “pequeno” *Benjamin* vem ao mundo com a aparência, o tamanho e as peculiaridades de um homem de 70 anos. Começando então uma tragicómica batalha entre os relógios biológico e cronológico, à medida que ele rejuvenesce e enfrenta as dificuldades inerentes a passar pelas diversas etapas da vida em sentido contrário⁽²⁾.

O tempo, sabemo-lo, é um facto que escapa à vontade de qualquer sujeito. Mas pode ser mandado parar, ou mesmo inutilizado por determinação, qual *Deus ex machina*⁽³⁾, do Legislador. Que assim faz emergir efeitos jurídicos do seu transcurso, acabando por afectar as relações jurídicas, seja na vertente material seja na vertente adjectiva.

Nos vários ramos do Direito temos diversos institutos que traduzem a valoração jurídica do decurso do tempo, de que é significativo exemplo a *prescrição* como vicissitude extintiva. A repercussão do tempo na relação tributária, no que respeita à cobrança de uma dívida exequenda deve ser vista como um limite do poder-dever de tributar pelo Estado e, correlativamente, uma garantia dos contribuintes. Uma garantia, impostergável, de que aquele poder-dever da Administração quanto a uma determinada obrigação tributária não se pode eternizar.

Recorde-se que, na Antiga Roma, as acções do Fisco⁽⁴⁾ para pagamento de impostos eram absolutamente imprescritíveis, assim

⁽²⁾ F. SCOTT FITZGERALD, *O Estranho Caso de Benjamin Button*, Editorial Presença, 2009.

⁽³⁾ É expressão latina que significa “um Deus [que desce] por meio de uma máquina”. Designa o modo de intervenção, numa peça de teatro, de um ente sobrenatural, que, por meio de um maquinismo, baixa sobre a cena. Aplica-se, também, a pessoa cuja influência é decisiva num empreendimento — in MARIA HELENA DE MOURA NEVES, *Guia de uso do português: confrontando regras e usos*, 2.^a ed., Editora UNESP; São Paulo, 2012, p. 260.

⁽⁴⁾ No Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-

se excepcionando das demais⁽⁵⁾. No que podemos antecipar todo um caminho feito de avanços no domínio dos direitos e garantias do obrigado na relação tributária.

Com efeito, o contribuinte tem direito a uma definição em prazo razoável da sua situação jurídico-tributária, que surge também assegurado pelo regime de prescrição das dívidas tributárias, com guarida nos arts. 48.º e 49.º, da Lei Geral Tributária (LGT)⁽⁶⁾.

Numa primeira aproximação conceptual, estaremos diante de um verdadeiro mecanismo de apaziguamento social, a ser concretizado por mor da implementação do valor da segurança jurídica, tão caro ao Direito Tributário. Trata-se aqui, inequivocamente, de uma fiel materialização do vetusto brocardo latino *dormientibus non succurrit jus*: o Direito não socorre os que adormecem.

Vale o antedito para determo-nos sobre as vicissitudes em redor do prazo de prescrição das dívidas tributárias, em particular no que respeita ao efeito interruptivo da citação realizada em processo de execução fiscal. Isto porque alguma da nossa mais qualificada Jurisprudência tem sancionado o entendimento de que, sendo a citação a causa interruptiva do prazo de prescrição (art. 49.º, n.º 1, da LGT), a mesma obsta ao início da contagem do novo prazo enquanto o processo de execução fiscal não findar, com fundamento na aplicação do disposto no Código Civil (art. 327.º, n.º 1)⁽⁷⁾.

Eis o mote para uma revisitação de temas como a definitividade do acto tributário, a indisponibilidade dos créditos tributários, o princípio do inquisitório, o conhecimento officioso, a especialidade do processo de execução fiscal e o princípio *solve et repete*, todos radicalmente caracterizadores da natureza da relação jurí-

-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, a *acção tributária* era apresentada como a forma de realização do Direito Tributário. Parece-nos que esta metodologia repercute a melhor tradição do sistema jurídico romano, em que direito e acção eram conceitos estritamente conexos, com prevalência do aspecto processual sobre o aspecto material. A cada direito corresponderia uma acção.

⁽⁵⁾ No ano de 491, o Imperador *Anastácio*, estabeleceu uma prescrição de 40 anos para todas as acções ainda não prescritas.

⁽⁶⁾ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

⁽⁷⁾ Por todos, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27 de Janeiro de 2016 (Processo n.º 01698/15).

dico-tributária, positivados nas normas especiais de Direito Tributário, por contraposição às relações entre privados regidas pelas normas gerais do Código Civil. Ficando, depois, em posição de melhor avaliação das consequências de uma aplicação da norma excepcional do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, conforme entendido pela aludida Jurisprudência.

Não nos furtaremos a dar o nosso modesto contributo para depurar a questão. Mesmo sabendo, de antemão, das nossas graves limitações, que poderão, é o mais certo, *a final*, adensar o problema.

2. A prescrição no Direito Civil

Etimologicamente, o vocábulo “prescrição” procede do latim *praescriptio*, derivado do verbo *praescribere*, formado a partir da união dos prefixos *prae* e *scribere*, com a significação de escrever antes ou no começo.

De má memória, na Antiga Roma as acções do fisco para pagamento de impostos eram absolutamente imprescritíveis, assim se excepcionando das demais⁽⁸⁾. Na melhor tradição do sistema jurídico romano o direito e acção eram conceitos estritamente conexos, com prevalência do aspecto processual sobre o aspecto material: a cada direito corresponderia uma acção que o assegurasse⁽⁹⁾.

O Legislador tributário não nos fornece uma definição do que seja a *prescrição*. Donde que se torna mister seguir a LGT, a propósito da interpretação das normas tributárias, quando no seu art. 11.º, n.º 2, dispõe que sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mes-

⁽⁸⁾ No ano de 491, o Imperador *Anastácio*, estabeleceu uma prescrição de 40 anos para todas as acções ainda não prescritas.

⁽⁹⁾ No nosso Código de Processo das Contribuições e Impostos, a *acção tributária* era apresentada como a forma de realização do Direito Tributário. Parece-nos que esta metodologia repercute a melhor tradição do sistema jurídico romano.

mos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

Historicamente, o instituto da *prescrição* é oriundo do Direito Privado, de onde foi sendo transposto para a área do Direito Público. Segundo as Ordenações Filipinas (Livro IV, Título 79), «*por a negligência que a parte teve, de não demandar em tanto tempo sua coisa, ou dívida, havemos por bem, que seja prescrita a acção, que tinha para demandar*». No Código Civil de Seabra (1867) dispunha-se que «*a desoneração de obrigações pela não exigência diz-se prescrição extintiva*» (art. 505.º).

Vale isto para dizer que, *in limine*, o termo *prescrição* empregue pelo Legislador tributário quanto ao direito de exigir o pagamento dos tributos ganha em ser percebido à luz do Direito Civilístico, de onde procede.

Justamente, a repercussão do tempo nas relações jurídicas é matéria tratada no Código Civil (Capítulo III) que, no seu art. 298.º, determina que «*Estão sujeitos a prescrição, pelo seu não exercício durante o lapso de tempo estabelecido na lei, os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição*» (n.º 1)⁽¹⁰⁾. Daqui se extraindo, liminarmente, o conceito ou significado jurídico de prescrição: *primo*, a lei estabelece um direito⁽¹¹⁾, não indisponível ou não isento de prescrição; *secundo*, a lei estabelece um prazo para o exercício do direito; *tertio*, o direito extingue-se pelo seu não exercício naquele prazo (prescrição).

Destarte, o direito sujeito a prescrição terá que ser, forçosamente, um direito que nasce sujeito a um termo, ou seja, um direito temporário. Donde que por efeito da verificação do termo (final) ocorrerá a perda ou cessação daquele mesmo direito na esfera do seu titular. O decurso do tempo é então o causador da prescrição.

Desde logo, uma ideia-chave perpassa no conceito de prescrição: o não exercício do direito pela não prática de acto, como se

⁽¹⁰⁾ Recortando-se negativamente o seu âmbito pelas figuras da *caducidade* e do *não uso* (art. 298.º, n.ºs 2 e 3, do Código Civil).

⁽¹¹⁾ *Maxime*, um direito potestativo. Ou seja, um direito em que o seu titular, por vontade própria, pode desencadear efeitos na esfera jurídica de outrem, não relevando a vontade deste último.

uma pessoa não tivesse o direito, acabam por lho fazer perder. Sem possibilidades de reabilitação. No fundo, o escopo do Legislador é prever o tempo em que o direito pode ser exercido. De algum modo acabando por desfavorecer o titular com a perda do seu direito, porque não observou a conduta que a lei impunha como necessária para a preservação daquele mesmo direito.

Aqui chegados, podemos concluir que o instituto da prescrição surge configurado como uma causa extintiva do direito pelo seu não exercício num determinado prazo pré-estabelecido na lei. Visando-se garantir o interesse público na certeza ou estabilidade da situação em que um direito tenha de ser exercido dentro de um prazo sob pena de preclusão. Nas palavras de LUÍS MENEZES LEITÃO, «*Ocorre a prescrição quando alguém adquire a possibilidade de se opor ao exercício de um direito, em virtude de este não ter sido exercido durante um determinado lapso de tempo (art. 304.º, n.º 1). A prescrição é, por isso, juridicamente qualificável como uma exceção, na medida em que permite ao seu titular paralisar eficazmente um direito da contraparte*»⁽¹²⁾.

Ou seja, imperando a regra da *disponibilidade* dos direitos de crédito pelo seu titular, que a eles pode mesmo renunciar (art. 302.º)⁽¹³⁾, bem se compreende que o Legislador, com respeito ao valor da segurança jurídica, estabeleça um prazo de prescrição desses direitos pelo *seu não exercício* (afinal, na disponibilidade do seu titular, mas que não se quer eterno).

Donde que os fundamentos da prescrição atêm-se à inércia do titular do direito e o seu fim não é puni-lo mas, simplesmente, assegurar a certeza e a segurança da ordem jurídica (Tribunal da Relação de Lisboa, *in* Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014 — Proc. n.º 76/04).

(12) LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações*, Vol. II, 8.ª ed., Almedina, 2011, p. 111.

(13) «*Em regra, a vontade das partes é determinante no sentido da constituição e da extinção das relações jurídicas. A aquisição e perda dos direitos depende, em regra, da vontade dos adquirentes e perdentes, por si ou conjugadas com outras vontades*» (JOÃO DE CASTRO MENDES, *Direito Processual Civil — Lições*, volume I, Ed. AAFDL, 1986-1987, p. 210.

No dizer de PEDRO PAIS DE VASCONCELOS «*A prescrição resulta da desvalorização da inércia do titular no exercício do direito. Tem também uma utilidade importante de dispensar o devedor de cumprir, depois de esgotado o prazo legal. Se fosse permitido ao titular do direito vir a exercê-lo sem limite de tempo, criar-se-ia uma enorme insegurança no tráfego jurídico*»⁽¹⁴⁾.

Vigora pois o *princípio do dispositivo*, isto é, aquele que se afirma por oposição ao princípio do inquisitório, e em que o que é decisivo é a vontade das partes: as partes determinam o início do processo, cabendo-lhes o seu impulso inicial do processo [art. 3.º, do Código de Processo Civil (CPC)]⁽¹⁵⁾, as partes têm a disponibilidade do objecto do processo; as partes têm a disponibilidade do termo do processo, podendo prevenir a decisão por compromisso arbitral, desistência, confissão ou transacção.

Assim, já se anteviu, no regime geral do CPC o credor que pretenda a cobrança coerciva das dívidas não pode, ele mesmo, realizar coactivamente a obrigação que lhe é devida, mas apenas promover (como exequente) a sua realização por outrem (o executor), que não é parte. Porquanto, terá antes que requerer as providências adequadas ao Tribunal, que é quem pode realizar, *supra partes*, mediante coacção ao devedor, o cumprimento da obrigação em falta. E tal pedido segue na forma de uma *acção executiva*, que o Tribunal julgará procedente ou não, respectivamente, condenando ou absolvendo do pedido o executado no processo (arts. 10.º e 53.º). Donde a regra geral de competência do *Tribunal* para a execução (art. 89.º).

Em face do exposto, no que tange à relação entre privados, bem se compreende que a prescrição não seja de *conhecimento oficioso* (art. 303.º, do Código Civil), pois o seu beneficiário pode, inclusive, a ela renunciar, como vimos. Como bem se compreende o disposto no art. 327.º, n.º 1, no que tange à relação entre priva-

⁽¹⁴⁾ PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil* (5.ª ed.), Amedina, 2008, p. 380.

⁽¹⁵⁾ «*O tribunal não pode resolver o conflito de interesses que a acção pressupõe sem que a resolução lhe seja pedida por uma das partes e a outra seja devidamente chamada para deduzir oposição*».

dos, quando o Legislador impõe-lhes o não decurso do prazo para execução da dívida enquanto não tenham transitado em julgado as questões a dirimir, porque estas impedem a realização do direito do credor⁽¹⁶⁾.

Por outras palavras, «*Evidenciada a intenção de exercer o direito através da interposição de ação judicial em que o mesmo é reclamado, deixa de estar nas mãos do titular do direito o controlo referente à sua efetivação. Por isso a lei prevê que, resultando a interrupção da prescrição da citação, o novo prazo não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (art. 327.º, n.º 1, do CC)*» (Tribunal Constitucional, in Acórdão de 21 de Janeiro de 2014 — Proc. n.º 214/13).

É esta, e não outra, a *ratio legis* da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil. Se «*o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito*», não corre o prazo de prescrição (art. 321.º). Mesmo posto termo ao processo de execução (por exemplo, com absolvição do executado)⁽¹⁷⁾, a dívida em causa pode ainda subsistir, bem como a sua exigibilidade, e daí o reinício do prazo de prescrição (art. 327.º, n.º 1, do Código Civil). Podendo mesmo o credor vir a promover um novo processo de execução (arts. 10.º e 53.º, do CPC), desde que sem ofensa do caso julgado (art. 580.º).

3. A cobrança coerciva dos tributos

A obrigação tributária não decorre, por natureza, de um acto voluntário, mas de um mero facto a que a lei atribui o efeito de a constituir (arts. 103.º, n.º 2, da Constituição, e 36.º, n.º 1, da LGT), independentemente da vontade das partes. O que a distingue do plano das relações privadas, onde impera a vontade das partes, mais a livre configuração dos interesses, a par da não taxatividade. E daí, *ex lege*, a adstrição do contribuinte ao cumprimento da obri-

⁽¹⁶⁾ Veja-se, por exemplo, o art. 733.º, n.ºs 1, alíneas *b*) e *c*), do CPC.

⁽¹⁷⁾ Por exemplo, devido a uma questão adjectiva ou processual que tenha afectado a promoção da execução pelo credor.

gação tributária, de que é correlativo o autêntico dever da Administração em perseguir a cobrança coerciva das dívidas tributárias, uma vez não efectuado o pagamento voluntário no devido prazo.

3.1. Da definitividade dos actos tributários

Preponderando no Direito Tributário o princípio da *legalidade*, e não a discricionariedade, a actividade da Administração Fiscal surge configurada como sendo, por excelência, uma actividade *vinculada*. E, por isso, é nesta antecâmara que se funda a *definitividade* dos actos tributários: são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei [art. 60.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)]⁽¹⁸⁾.

Esta definitividade *«tem mais a ver com a exigibilidade e executoriedade da respectiva prestação tributária e inerente obrigação dos contribuintes, do que com a sua imodificabilidade. Na verdade, na Administração Fiscal vigora o princípio solve et repete, o qual constitui uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado»* (Tribunal da Relação de Lisboa, *in* Acórdão de 21 de Outubro de 2010 — Proc. n.º 3618/08.0.TBVFR-E.P1).

Acompanhamos PAULO MARQUES, quando o mesmo assevera que *«O enquadramento do acto tributário na concepção tradicional de acto administrativo, enquanto acto de autoridade típica (definitivo e executório), explica-se pelo facto do acto tributário também constituir um acto jurídico, unilateral, praticado no exercício do poder administrativo e por um órgão administrativo, com conteúdo decisório e versando uma situação individual e concreta»*⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁸⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

⁽¹⁹⁾ PAULO MARQUES, *A revisão do acto tributário: Do mea culpa à reposição da legalidade*, Almedina, 2015, p. 124.

Portanto, definitivo e executório o acto tributário, por efeito da lei, a renunciabilidade não é de aplicar aos direitos creditícios, pese embora o Legislador a admita nas relações entre particulares.

3.2. Da indisponibilidade dos créditos tributários

O princípio da legalidade tributária e a definitividade dos actos tributários que daquele radica moldam a disponibilidade dos direitos emergentes da relação jurídica tributária. Assim, do art. 36.º, n.º 2, da LGT, resulta que «*Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes*». E, por isso, «*A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei*» (art. 36.º, n.º 2, da LGT)⁽²⁰⁾.

Ademais, muito importante, prevalecendo sobre qualquer legislação especial, «*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*» (art. 30.º, n.ºs 2 e 3, da LGT). Ora, logo aqui irrompe uma diferença, da maior relevância, em contraponto ao regime cível: a *indisponibilidade* dos créditos tributários: por imposição da lei, a Administração Fiscal não pode renunciar aos créditos tributários⁽²¹⁾, antes estando acometida pelo Legislador do dever de cobrança dos impostos que lhe incumbe administrar⁽²²⁾, ao contrário da regra seguida no Direito Privado, em que pontifica a vontade das partes.

No mesmo sentido aponta a personalidade tributária reconhecida à Administração, como sujeito activo da relação tributária, legalmente incumbida da cobrança dos tributos (art. 1.º, n.º 3, da LGT), na qualidade de «*titular do direito de exigir o cumprimento*

⁽²⁰⁾ Veja-se também o art. 85.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.

⁽²¹⁾ Por exemplo, o Legislador ressalva, expressamente, que a exoneração do devedor não abrange os créditos tributários — art. 245.º, n.º 2, alínea *d*), do Código da Insolvência e Recuperação das Empresas (CIRE).

⁽²²⁾ Veja-se o art. 2.º, da Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro.

das obrigações tributárias» (art. 18.º, n.º 1), exercendo «*as suas atribuições na prossecução do interesse público»* (art. 55.º), pois está em causa o princípio da *igualdade tributária* entre contribuintes (art. 5.º). E, à mesma luz, impera a regra da não transmissibilidade dos créditos tributários (art. 29.º, n.º 1), diversamente do que sucede no Direito Privado. Como, outrossim, a regra da intransmissibilidade *inter vivos*, quanto às obrigações tributárias (art. 29.º, n.º 3), que não acontece no Direito Privado.

Ou seja, o *desigual* é tratado pelo Legislador como *desigual*: a distinta natureza da obrigação de imposto⁽²³⁾ e da relação jurídica tributária impõe um tratamento distinto ao previsto no Direito Privado, inclusive, amiúde, no que respeita às matérias de *processo*.

Pelo que, se a norma especial do art. 48.º, da LGT não o previsse, a prescrição não se aplicaria aos créditos tributários — apenas prevista no Código Civil (art. 298.º, n.º 1) para os direitos disponíveis.

Findo o prazo de pagamento voluntário do imposto, a lei exige que a Administração Fiscal extraia uma certidão de dívida e que, com base nesta, instaure o processo de *execução fiscal* a promover pelo Serviço de Finanças, ordenando a citação do executado (arts. 88.º e 188.º, ambos do CPPT). A tramitação da execução fiscal não se trata, pois, de uma mera faculdade que pode ou não ser exercida para satisfação do direito creditício, como sucede nas relações privadas, mas antes de uma obrigação que a lei acomete à Administração.

3.3. Do princípio do inquisitório e do conhecimento oficioso da prescrição

Do lado do sujeito activo da relação tributária, a obrigação de pagamento que impende sobre o sujeito passivo surge acompanhada do *princípio do inquisitório*⁽²⁴⁾. Este princípio dita que a

⁽²³⁾ Ou dos demais tributos.

⁽²⁴⁾ Segundo o qual a Administração «*deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material»*.

Administração Fiscal está obrigada a realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, *maxime*, à cobrança coerciva da dívida, atenta a definitividade do acto tributário e a indisponibilidade do crédito tributário gerado a partir desse acto, por mor do princípio da igualdade entre contribuintes (art. 5.º, da LGT)⁽²⁵⁾. Como, por idênticas razões, o Tribunal, quando convocado pelo executado, deve actuar segundo o mesmo princípio do inquisitório (arts. 99.º, da LGT, e 13.º, do CPPT).

Magno exemplo deste princípio é o *conhecimento oficioso* da prescrição: «*A prescrição ou duplicação da colecta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito*», determina, expressamente, o art. 175.º, do CPPT. Também por aqui se distingue do regime das relações entre privados, em que vimos ter assento o princípio do dispositivo e a prescrição ter que ser arguida pelo interessado.

3.4. Do processo (especial) de execução fiscal

Na relação jurídica tributária avulta uma outra singularidade, resultante do princípio do inquisitório: o Legislador reserva para a cobrança coerciva dos créditos tributários um processo especial: o processo de *execução fiscal* [art. 148.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT]⁽²⁶⁾. Que o reputa como tendo «*natureza judicial*». Isto, «*sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*» (art. 103.º, n.º 1, da LGT), o que não é de somenos importância.

É a própria Administração Fiscal quem tem legitimidade para promover a execução das dívidas (art. 152.º, n.º 1, do CPPT)⁽²⁷⁾.

(25) Vejam-se, por exemplo, os arts. 58.º e 99.º, ambos da LGT.

(26) Não se aplicam, a não ser de modo, meramente, supletivo, as normas gerais previstas no Código de Processo Civil no que respeita ao processo de execução. Com efeito, a forma processual, especial ou discriminada, em que se traduz a execução fiscal, distinta das demais, é reservada para a cobrança de dívidas cujo credor, *grosso modo*, é o Estado.

(27) Assinale-se que, correndo nos tribunais comuns a execução fiscal, a legitimidade para promoção da mesma já é, do Ministério Público (n.º 2).

Sem esforço, podemos identificar na execução fiscal, pela sua singularidade, a regra geral de competência da Administração que, deste modo, reúne, cumulativamente, as qualidades de *exequente* (titular do crédito não satisfeito) e de *executor* nos mesmos autos: é quem instaura a execução e realiza, coactivamente, a obrigação de pagamento em falta, liquidando e cobrando as custas do processo.

O órgão de execução fiscal actua *in re propria*: em coisa sua. A sua intervenção não depende da iniciativa de outrem nem se desenrola sob as regras de uma dualidade de partes ou contraditório. E é assim porque a Administração é parte, fazendo valer os seus direitos com as próprias “mãos”, o que, manifestamente, está vedado aos particulares.

Mesmo a suspensão da execução fiscal (nos casos excepcionalmente previstos na lei), é requerida à Administração e por esta decidida, que pode e deve estabelecer as condições para que tal suspensão possa ser concedida, nos termos permitidos na lei, ao contrário do que sucede no regime da execução cível (art. 733.º, do CPC).

A excepção é a competência do Tribunal (art. 151.º, do CPPT), somente a pedido e a expensas do executado, mas, muito importante, ainda assim é a Administração (em particular, o órgão de execução fiscal) quem, por regra, decide em primeiro lugar da sorte do peticionado pelo executado. O incidente, embargos, oposição ou reclamação são deduzidos junto do órgão da execução fiscal, o qual, num determinado prazo legalmente previsto, poderá revogar o acto contestado, sem dar subida do processo ao Tribunal (art. 79.º, da LGT). Donde a regra da apresentação da petição no órgão da execução fiscal onde correr o processo⁽²⁸⁾.

Na esmagadora maioria dos casos, por não convocada a sua intervenção *supra partes*, o Tribunal Tributário nunca chega a ter, tão-pouco, conhecimento da existência do processo executivo fiscal. Pelo que também a maioria dos actos praticados ou a praticar não correspondem ao exercício de uma actividade jurisdicional [arts. 54.º, n.º 1, alínea *h*), da LGT, e 44.º, n.º 1, alínea *g*), do CPPT].

(28) Veja-se, por exemplo, o disposto no art. 207.º, n.º 1, do CPPT.

Como nos diz RUI DUARTE MORAIS, «o processo de execução fiscal é um processo que, apenas em último termo, é judicial»⁽²⁹⁾. Ou J. CASALTA NABAIS: «(...) muito embora a LGT, no seu art. 103.º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais tributários»⁽³⁰⁾.

Na realidade, ao contrário dos particulares, por regra⁽³¹⁾, ou não fosse ela também o executor, a Administração não necessita dos Tribunais para que seja executada a dívida tributária de que é credor (*autotutela executiva*)⁽³²⁾. O executado sim, poderá ter que convocar a sindicância do Tribunal, para observância dos seus direitos e garantias. O que se traduz numa enorme diferença quanto à execução das dívidas cíveis, regulada no Código Civil.

Não por acaso, o Legislador estabelece para a execução fiscal a aplicação das normas da LGT (art. 103.º) e do CPPT [art. 1.º, alínea c)]⁽³³⁾, e a jurisdição dos tribunais tributários (art. 49.º, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais)⁽³⁴⁾.

⁽²⁹⁾ RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 43.

⁽³⁰⁾ J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2014, p. 311.

⁽³¹⁾ A não ser, muito excepcionalmente, nas escassas situações que escapam à sua competência, como, por exemplo, quanto às providências cautelares — art. 101.º, alínea e), da LGT, e arts. 135.º a 142.º, e 214.º, do CPPT.

⁽³²⁾ O Código de Procedimento Administrativo salvaguarda o privilégio da execução prévia para a cobrança das obrigações pecuniárias (arts. 176.º, n.º 2, e 179.º, n.º 1).

⁽³³⁾ E, consequentemente, das normas do Título IV, sobre a execução fiscal.

O Código de Processo Civil apenas se aplica subsidiariamente, conforme previsto, genericamente, no art. 2.º, alínea e), do CPPT, e em especial, em várias outras normas a propósito da execução.

⁽³⁴⁾ Aprovado pelo Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.

3.5. Do princípio *solve et repete*

A cobrança coerciva em processo de execução fiscal não fica, tão-pouco, suspensa perante a discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda. O mesmo é dizer, o credor pode (e deve, segundo o princípio do inquisitório) realizar à mesma o seu direito creditício, sem ter que aguardar por qualquer decisão⁽³⁵⁾. É a consagração legal do princípio *solve et repete* (“paga e depois reclama”) acolhido por vários sistemas tributários de Direito Comparado. E que não surge plasmado na lei quanto às relações e obrigações civis, apenas podendo ser acolhido numa cláusula se as partes assim o entenderem.

Tenha-se presente que o próprio Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no que respeita à execução para pagamento de quantia certa, dispõe que o *recebimento da oposição suspende a execução* (art. 171.º, n.º 2).

Não podemos deixar de acompanhar, de mão-cheia, a posição de J. L. SALDANHA SANCHES: «*Um sistema fiscal estruturado segundo o princípio do solve et repete coloca em lugar primacial os privilégios do fisco e considera, em consequência desta inicial valoração, que a actividade de cobrança da Administração não pode ser interrompida pelos particulares. A contestação que estes exerçam em relação a legalidade de um determinado acto tributário, num puro sistema de solve et repete, não deve colocar qualquer impedimento à cobrança do tributo e a execução do devedor faltoso*»⁽³⁶⁾.

Não sucedendo o mesmo nas relações entre privados, uma tal evidência, da maior relevância, ajuda-nos a compreender na execução cível o efeito duradouro da *interrupção*⁽³⁷⁾ gerada pela citação

⁽³⁵⁾ A excepção prevista nos arts. 52.º, da LGT, e 169.º, do CPPT, apenas confirma esta regra. Na verdade, apenas mediante a garantia da cobrança da prestação tributária é que o Legislador permite a suspensão da cobrança coerciva.

⁽³⁶⁾ J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, Fragmentos, 1987, pp. 16-17.

⁽³⁷⁾ A interrupção tem como efeito *instantâneo* a imediata inutilização de todo o prazo de prescrição decorrido anteriormente ao facto (ex: citação). Porém, em certos casos, o prazo não se reinicia instantaneamente mas apenas após a verificação de um outro facto previsto na lei (efeito *duradouro*).

até ao trânsito em julgado de uma decisão que ponha termo ao processo de execução (art. 327.º, n.º 1, do Código Civil). E, correlativamente, a compreender a inaplicabilidade de uma tal norma geral no plano tributário.

4. Da aplicabilidade da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil

A norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, recorde-se, é uma norma excepcional, pois determina que, sendo a citação a causa interruptiva, o prazo de prescrição apenas se inicia após extinto o processo de execução.

Desde logo, no que tange ao plano tributário, à interrupção da prescrição decorrente da citação do executado não deve ser reconhecido o efeito duradouro previsto no art. 327.º, n.º 1 do Código Civil, porquanto a prescrição é matéria de garantias dos contribuintes, sujeita ao princípio da legalidade tributária (arts. 103.º, n.º 2, da Constituição, e 8.º, da LGT) não havendo lugar à aplicação subsidiária do n.º 1 do art. 327.º do Código Civil e sendo esta aplicação violadora das garantias dos contribuintes. O efeito duradouro é próprio dos factos *suspensivos* da prescrição, que passaram a estar previstos, justamente, na LGT (art. 49.º, n.ºs 4 e 5).

Não podemos, de todo, concordar com JORGE LOPES DE SOUSA, quando o mesmo sustenta que é irrelevante a causa de suspensão se quanto a um mesmo período temporal já não será contado o mesmo para a prescrição por força do acto interruptivo (ex: citação, por aplicação do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil)⁽³⁸⁾. Pois tal significaria que uma norma especial (art. 49.º, n.ºs 4 e 5, da LGT) seria desvalorizada ou mesmo postergada diante de uma norma geral de aplicação subsidiária (art. 327.º, n.º 1, do Código Civil).

O Legislador, na LGT, quis consagrar causas suspensivas do prazo de prescrição, não se pretendendo socorrer, cegamente, do

⁽³⁸⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Áreas Editora, 2010, p. 65.

efeito suspensivo de uma causa interruptiva (a citação) operado por uma norma geral de mera aplicação subsidiária no Direito Tributário⁽³⁹⁾. E tanto assim nos parece que o Legislador quis estabelecer no art. 49.º, n.º 4, alínea *b*), da LGT, que o prazo de prescrição legal suspende-se enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, no caso de *oposição à execução*⁽⁴⁰⁾, quando esta determine a suspensão da cobrança da dívida⁽⁴¹⁾.

Ora, sendo que, na grande maioria dos casos, a oposição à execução é deduzida após realizada a *citação* — art. 203.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT —, se a intenção do Legislador fiscal fosse a produção de um efeito duradouro a partir da citação até à prolação de uma decisão a pôr termo ao processo de execução fiscal (numa aplicação subsidiária da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil), não faria sentido que o mesmo Legislador tivesse feito, *expressa e directamente*, plasmar, na lei fiscal, a oposição à execução como causa suspensiva desde que também suspensa a cobrança coerciva da dívida. Ainda para mais tendo o Legislador fixado uma condição para a suspensão do prazo de prescrição — a suspensão da cobrança coerciva da dívida por efeito da dedução da oposição e da prestação (ou dispensa) de garantia, nos termos do art. 52.º, da LGT —, quando a aplicação subsidiária da norma do Código Civil permitiria uma “suspensão” bem mais alargada — logo a partir da citação e até ao termo do processo de execução fiscal — e sem condições.

Verba cum effectu, sunt accipienda: não se presumem na lei palavras inúteis.

⁽³⁹⁾ Inclusivamente, põe-se mesmo em dúvida que o Legislador tenha querido estabelecer um efeito “suspensivo” (ou duradouro) a respeito das causas interruptivas. Por exemplo, quanto à *reclamação* e a *impugnação* (ambas causas interruptivas — art. 49.º, n.º 1, da LGT), vem depois estabelecer que o prazo de prescrição suspende-se «*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*» — art. 49.º, n.º 4, alínea *b*). Ou seja, parece prevalecer esta última norma, muito explícita, sobre um efeito “suspensivo” extraído de uma causa interruptiva, a partir da norma do n.º 1, e em que não se exige que a reclamação ou impugnação suspendem a cobrança coerciva (art. 52.º).

⁽⁴⁰⁾ Arts. 203.º e ss., do CPPT.

⁽⁴¹⁾ Art. 52.º, da LGT.

Temos pois assente que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete sempre presumirá que o Legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, da LGT)⁽⁴²⁾. Não se pretendendo que a citação, sendo um acto *instantâneo* e não um “processo”⁽⁴³⁾, tenha um efeito duradouro sobre a interrupção do prazo de prescrição. Bastando-se com a inutilização de todo o prazo decorrido anteriormente, o que, diga-se, já não é pouca coisa.

O prazo de prescrição da dívida tributária é aquele em que pode ser *exigido* o pagamento da mesma, e sendo que tal *exigibilidade* apenas pode e deve ter lugar no âmbito de um processo de *execução fiscal*. Donde que, uma vez posto termo ao processo de execução fiscal⁽⁴⁴⁾, a dívida não pode mais ser exigida, nem cobrada coercivamente, não fazendo qualquer sentido o reinício da contagem do prazo de prescrição (isto é, de exigibilidade) de uma dívida que deixou de ser exequenda, porque inexigível em face da ausência de processo de execução fiscal. Após a extinção do processo de execução já não se coloca sequer a questão da prescrição⁽⁴⁵⁾ uma vez que é esta mesma uma causa extintiva do processo de execução.

(42) Veja-se também o art. 9.º, do Código Civil.

(43) Recorde-se que, no domínio do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, o facto interruptivo era a própria “execução”. Tendo o Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passado a estabelecer que seria a “instauração” da execução o facto interruptivo.

(44) Isto para o caso de se considerar que a norma do art. 327.º, do Código Civil, é aplicável ao processo de execução, o que surge posto em dúvida (veja-se, por exemplo, JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, p. 423).

De qualquer forma, posto termo ao processo de execução por procedência de um fundamento de oposição (arts. 203.º e ss., do CPPT), desde que tal fundamento não obste à instauração de nova execução, contar-se-ia o prazo de prescrição que havia ficado *suspense* [se ficara também suspensa a cobrança coerciva, por prestação de garantia — art. 49.º, n.º 4, alínea *b*), da LGT]. Coisa diferente seria retirar um efeito suspensivo da citação até ao termo do processo de execução fiscal, quando neste não se aguarde qualquer decisão a resolver um litígio (o executado não convocou qualquer intervenção do Tribunal), apenas existindo o propósito do exequente e executor (Administração Fiscal) de cobrar a dívida exequenda, e que nunca esteve impedida de o fazer.

(45) Consequência da extinção da obrigação.

Por outro lado, nem se vislumbra como possa ter cabimento no plano tributário a aplicação da norma excepcional do art. 327.º, n.º 1, Código Civil, pois esta exige uma decisão transitada “em julgado” a pôr termo ao processo para que o prazo de prescrição se reinicie, só assim cessando o efeito “duradouro” da interrupção motivada pela citação. A lei veda à Administração Fiscal a prática de actos *jurisdicionais*: «*O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdiccional*» (art. 103.º, n.º 1, da LGT).

A própria citação (aqui, a causa interruptiva), sendo efectuada pela Administração Fiscal, não tem natureza judicial. Não fazendo pois qualquer sentido exigir da Administração uma decisão transitada “em julgado”⁽⁴⁶⁾ a pôr termo ao processo, como se tratasse de uma “primeira instância jurisdiccional”, ao arrepio de toda a evolução histórico-legislativa⁽⁴⁷⁾. Também por esta razão não podendo, manifestamente, ser aplicada a norma do Código Civil à execução fiscal.

Aliás, nos termos do art. 176.º, do CPPT, ao processo de execução fiscal apenas pode ser posto termo (isto é, extinto), *grosso modo*, em caso de pagamento da quantia exequenda e do acrescido ou em caso de anulação da dívida. Donde que, paga ou anulada a dívida — portanto, inexistente —, e, ademais, extinto o processo de execução fiscal, de todo não se vislumbra como possa ter aplicação o disposto no art. 327.º, n.º 1, do Código Civil. Ou seja, como possa ter-se como reiniciado o prazo de prescrição.

Diferentemente, nas dívidas cíveis, uma vez posto termo ao processo, ainda assim a dívida pode subsistir, e poderá até o credor promover novo processo, se o entender, desde que sem ofensa do caso julgado (art. 580.º, do Código Civil).

⁽⁴⁶⁾ O trânsito *em julgado* apenas pode verificar-se a respeito de certos incidentes em que o Legislador admite a intervenção do Tribunal, ainda que por iniciativa do executado.

⁽⁴⁷⁾ Longe vão os tempos em que o chefe da repartição de finanças assumia a controversa figura de “juiz auxiliar”, a que o CPT, e, definitivamente, a LGT (art. 103.º, n.º 1), vieram pôr termo.

Ora, no processo de execução fiscal não há “caso julgado”⁽⁴⁸⁾: a Administração está apenas obrigada, por comando da lei, a extinguir o processo de execução. E, extinto o processo de execução fiscal, não existe mais qualquer prazo de prescrição, porquanto, inexistente qualquer dívida exigível. «*Após o termo do processo de execução fiscal não se coloca mais a questão da prescrição, aliás, a prescrição da dívida é uma causa de extinção do processo de execução fiscal*» (JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES)⁽⁴⁹⁾.

A valer a aplicação do art. 327.º, a prescrição como garantia dos valores da certeza e segurança da ordem jurídica e como «*desvalorização da inércia do titular no exercício do direito*»⁽⁵⁰⁾, não se imporia, *ex lege*, à Administração Fiscal, limitando no tempo a exigibilidade do seu crédito, mas antes se deslocaria para a esfera da vontade e interesse da própria Administração. Ou seja, a Administração seria chamada a preferir uma decisão que teria o efeito de fazer reiniciar o prazo de prescrição (*venire contra factum proprio*: contra o seu próprio interesse). Bastando-lhe então não tomar essa decisão para que não haja prescrição.

Mais, não estando paga ou anulada a dívida e não podendo renunciar aos créditos (art. 30.º, da LGT), porventura, estaria mesmo impedida de pôr termo ao processo de execução fiscal.

Por esta via, eternizar-se-ia a exigibilidade do crédito, porque nunca verificada a prescrição, já que a interrupção ocasionada pela citação permitiria que o prazo prescricional, entretanto inutilizado, não viesse a reiniciar-se. A aplicação cega da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil às dívidas tributárias levaria, não a um efeito duradouro da interrupção ocasionada pela citação (desejado pelo Legislador quanto às dívidas civis, até ao termo do processo), mas a uma *eternização* dessa interrupção.

O mesmo é dizer, «*o prazo de prescrição não correria até à cobrança do imposto*» (AMÉRICO BRÁS CARLOS)⁽⁵¹⁾. Ou seja, por-

(48) Vide a nota 46.

(49) JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, p. 424.

(50) PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil* (5.ª ed.), 2008, Almedina, p. 380.

(51) AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Impostos — Teoria Geral* — 4.ª ed., 2010, Almedina, p. 93.

ventura, nunca haveria prescrição. Deixando de existir qualquer desincentivo à inércia ou negligência do credor tributário. Bastando efectuar a citação, que o resto bem poderia ser a todo o tempo, até mesmo após a morte do devedor (art. 29.º, n.º 2, da LGT). Havendo lugar, isso sim, ao pagamento de mais e mais juros de mora e custas, por parte do executado, pela inércia da Administração.

Em lugar de a prescrição se impor, *ex lege* e contra a sua vontade, ao titular do direito creditício, este é que decidiria se a mesma alguma vez se poderia verificar, o que não sucede nas relações entre particulares⁽⁵²⁾. Perdendo qualquer sentido, por inútil, a norma do art. 175.º, do CPPT, que estabelece um *dever* (e não uma mera faculdade) de conhecimento *oficioso* da prescrição, pelo órgão de execução fiscal ou pelo juiz.

A Administração, desde que realizasse a citação (como sucede, praticamente, sem excepções, em qualquer processo de execução fiscal)⁽⁵³⁾, poderia perseguir, eternamente, o património do executado, enquanto não “decidissem” o contrário. Acabando o processo quando a mesma Administração quisesse. Mas, como o art. 36.º, da LGT, não permite que caiba na disponibilidade da Administração acabar ou não com o processo, o processo nunca acabaria. A não ser que efectuado o pagamento...

Dito de outro modo, a consequência da aplicação do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, inexoravelmente, seria esta: apenas se a Administração permitisse o reinício do prazo de prescrição (!), por efeito de uma decisão sua, transitada “em julgado” (!), a pôr termo ao processo de execução fiscal não estando paga nem anulada a dívida (!), e decorridos, posteriormente⁽⁵⁴⁾, na melhor das hipóteses⁽⁵⁵⁾, 8 anos, então sim os Tribunais poderiam declarar oficiosamente a prescrição (!).

⁽⁵²⁾ Dada a competência em geral do Tribunal, *supra partes*.

⁽⁵³⁾ Sob pena de o próprio executado nunca ter conhecimento de que foi instaurado contra si o processo executivo (!).

⁽⁵⁴⁾ Ou seja, após o trânsito em julgado da decisão.

⁽⁵⁵⁾ Isto, a não haver suspensões do prazo. E sendo que o n.º 4, do art. 48.º, da LGT, prevê um prazo mais alargado de 15 anos.

Assim, se esvaziando por inteiro o instituto da prescrição quanto às dívidas tributárias⁽⁵⁶⁾ e, como consequência, a segurança jurídica devida ao contribuinte. O que não se pode, de todo, aceitar, nem foi um tal resultado o pretendido pelo Legislador.

«Com efeito, e na linha do previsto no art. 321.º do Código Civil, se o credor, nos termos da lei, está impedido de cobrar o seu crédito o respectivo direito não pode prescrever; da mesma forma, se por inércia do credor o direito não for exercido no prazo estabelecido na lei, o direito ao crédito tem de prescrever, não podendo ser eterno. Defender um sentido material diferente para o exercício do direito à cobrança dos respectivos créditos é transfigurar o instituto da prescrição e violar os princípios do Estado de direito, porquanto são colocados em crise os princípios da certeza e da segurança jurídicas» (JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES).

Estes Autores não aderem a alguma da Jurisprudência dos Tribunais Tributários superiores que, em seu entender, *«faz uma aplicação cega, na medida em que é ilógica e irracional, do preceito do n.º 1 do art. 327.º do Código Civil»*, pois *«Esta norma não é aplicável ao processo de execução, a ratio legis deste preceito determina apenas a sua aplicação ao processo declarativo e não ao processo executivo»*⁽⁵⁷⁾.

Como vimos, o Legislador quis consagrar uma solução como a vertida na norma do art. 327.º, n.º 1, *«uma vez que durante o processo judicial, não deverá admitir-se que o titular do direito está inactivo, não se verificando, por isso, a razão justificativa da prescrição»* (ANA FILIPA MORAIS ANTUNES)⁽⁵⁸⁾.

Ou, em outras palavras, bem se compreende que *«sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a dívida, não se deixe correr o prazo de prescrição*

⁽⁵⁶⁾ Que vimos, não fosse a norma especial do art. 48.º, da LGT, não se aplicaria aos créditos tributários, pois o Código Civil apenas reserva tal instituto para os direitos disponíveis.

⁽⁵⁷⁾ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, p. 423.

⁽⁵⁸⁾ ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade*, 2008, Coimbra Editora, pp. 164-165.

enquanto este credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança ser efectuada» JORGE LOPES DE SOUSA⁽⁵⁹⁾.

Ora, no caso do processo de execução fiscal, o titular do direito de crédito (a Administração Fiscal) não esteve impedido ou limitado na realização do seu direito. Como vimos, antes pelo contrário: o processo de execução fiscal dirige-se à cobrança coerciva de uma dívida tributária e, por regra, não fica suspenso mesmo ante a discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida.

Verifica-se, pois, manifestamente, a «razão justificativa da prescrição». E daí que o efeito interruptivo da prescrição operado pela citação deva ser apenas, e tão-somente, instantâneo. Inutilizando-se o prazo já decorrido (o que não é coisa pouca) e reiniciando-se o mesmo sem demoras.

Não havendo intervenção dos Tribunais convocada pelo executado — como sucede na maioria das vezes —, o processo de execução fiscal não visa a resolução de qualquer conflito entre partes, até porque sempre faltaria uma entidade *supra partes* (que só poderia ser um Tribunal). Nem se aguarda qualquer “decisão” — e tanto assim é que, a extinção de um processo de execução, salvo situações verdadeiramente excepcionais, nunca é notificada ao executado.

Temos sim, de um lado, o exequente e executor a diligenciar, com mais ou menos proactividade (e daí o prazo de prescrição) a perseguir a cobrança coerciva de uma dívida e, do lado oposto, um executado como alvo desse esforço de arrecadação, a quem o Legislador atribui certos direitos e garantias (onde consta a prescrição, como garantia da segurança jurídica).

Como nos diz AMÉRICO BRÁS CARLOS, refutando a aplicação do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, à execução fiscal: «É que se na relação entre privados bem se entende a regra do não decurso do prazo para execução da dívida, enquanto não tenham transitado em julgado as questões a dirimir, porque impeditivas da realização

⁽⁵⁹⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Áreas Editora, 2010, p. 68.

do direito do credor, tal não ocorre em sede tributária. A regra em matéria de impostos é, no aforamento do brocardo latino “solve et repete”, a de que a discussão da legalidade do crédito tributário não suspende o direito do Fisco a prosseguir até ao fim o processo tendente à cobrança coerciva do seu crédito».

«A menos que o executado tributário preste garantia idónea (v. art. 52.º, n.º 2 a LGT e art. 199.º do CPPT) ou os bens e direitos penhorados no processo de execução fiscal garantam a totalidade da dívida exequenda e o acrescido (art. 169.º do CPPT), a discussão da legalidade da dívida não suspende a cobrança do crédito tributário»⁽⁶⁰⁾.

Ou, nas palavras de J. L. SALDANHA SANCHES, «a tendência, no processo fiscal é para negar, ao contribuinte, a possibilidade de deter a marcha do processo e, deste modo, pôr em causa a cobrança. Exige-se-lhe o pagamento prévio do imposto, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a Administração Fiscal, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios. Em alternativa ao pagamento do imposto, exige-se ao contribuinte, entretanto, a prestação de uma garantia»⁽⁶¹⁾.

Acrescentamos: mesmo que esteja pendente uma oposição à execução, reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial e prestada garantia idónea, verificando-se uma causa interruptiva do prazo de prescrição (art. 49.º, n.º 1, da LGT) ainda assim não se aplica o disposto no art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, ou seja, o efeito duradouro da interrupção: a norma especial do art. 49.º, n.º 4, alínea b), da LGT, impõe antes uma *suspensão* do prazo de prescrição.

Do exposto resulta que, ao contrário da execução cível, no plano do Direito Tributário não «*deixa de estar nas mãos do titular do direito o controlo referente à sua efetivação*». Tal como se «*o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito*», este último

⁽⁶⁰⁾ AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Impostos — Teoria Geral* — 4.ª ed., 2010 Almedina, p. 93.

⁽⁶¹⁾ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, pp. 485-486.

não pode prescrever (art. 321.º, do Código Civil), então, por idêntica razão, não estando o mesmo titular impedido — como não está no processo de execução fiscal — deverá correr o prazo de prescrição. Isto porque «o credor tributário pode exercer em pleno o direito à cobrança do crédito e a inacção ou abstenção do direito à cobrança tem, necessariamente, de ser penalizada». «Pretender que, por força da aplicação do n.º 1 do art. 327.º do Código Civil, a citação ou qualquer notificação realizada no processo de execução fiscal converta o prazo de prescrição num prazo ilimitado, sim porque é disso que se trata, quando se está a defender que, nestes casos, o prazo de prescrição não começa a correr enquanto não se puser termo ao processo. Esta solução é, no mínimo, irracional e representa um confronto radical com a opção do legislador do CPT que, em 1991, reduziu o prazo de prescrição das dívidas fiscais de 20 para 10 anos, opção de política legislativa que foi corroborada e reforçada em 1998, pelo legislador da LGT» (JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES)⁽⁶²⁾.

A aplicação cega da solução plasmada no art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, remeter-nos-ia para o vetusto Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI)⁽⁶³⁾, em que o efeito interruptivo era atribuído aos próprios *processos* (ex: execução fiscal), porque não se previam causas *suspensivas* do prazo de prescrição⁽⁶⁴⁾. O que veio a ser superado, por via da LGT.

O obstar ao decurso da prescrição durante a pendência do processo alcança-se, desde a LGT, com as causas suspensivas elencadas no art. 49.º, n.ºs 4 e 5. Porque aí, o credor está impedido de cobrar coercivamente o seu crédito, não se contando o prazo de prescrição.

Aqueles mesmos dois Autores refutando a aplicação da norma do Código Civil feita por alguma Jurisprudência, aduzem que «a defesa desta posição conduz à existência de um direito ilimitado e absoluto do credor tributário, sem qualquer limite temporal

⁽⁶²⁾ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, pp. 423-424.

⁽⁶³⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963.

⁽⁶⁴⁾ As causas de suspensão apenas vieram a ser estatuídas nula lei geral com a LGT, pois nem o CPCI nem o CPT as previam, alinhando pelo efeito suspensivo da interrupção.

para a preclusão do direito à exigibilidade do crédito, o que representa a violação de princípios fundamentais de um Estado de direito»⁽⁶⁵⁾. O que reiteramos, de mão-cheia.

Ademais, tal posição importará também um esvaziamento por inteiro a figura da “suspensão” do prazo de prescrição (art. 49.º, da LGT)⁽⁶⁶⁾. Um tal entendimento representa uma posição *«juridicamente errónea, na medida em que o art. 327.º do Código Civil é inaplicável no âmbito do processo de execução fiscal, porquanto, o legislador estabeleceu nas leis tributárias — n.ºs 4 e 5 do art. 49.º da LGT — causas ou factos especiais a que é atribuído efeito suspensivo, pelo que serão essas regras a aplicar em matéria de prescrição da obrigação tributária, e não outras aplicáveis por via do direito subsidiário. Qualquer outra solução viola os princípios da justiça, da certeza e da segurança jurídicas, e, para além de ser anacrónica, remete para as antípodas o princípio do acesso ao direito e à tutela jurisdicional plena»*⁽⁶⁷⁾.

Por outro lado, tal entendimento jurisprudencial vai radicalmente contra a prática da Administração Fiscal e dos Tribunais em larguíssimos milhares de processos de execução fiscal. Por exemplo, segundo o Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado de 2014⁽⁶⁸⁾, neste ano prescreveram dívidas fiscais num valor total de €1.310 milhões de euros⁽⁶⁹⁾.

Tomando como certo que, na esmagadora maioria destes processos de execução fiscal terá havido citação⁽⁷⁰⁾, como terão então prescrito?

Terá sido proferida nesses processos de execução fiscal uma decisão pela Administração Fiscal a pôr-lhes termo e então se rei-

⁽⁶⁵⁾ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, p. 424.

⁽⁶⁶⁾ Veja-se, com particular interesse, os n.ºs 4 e 5.

⁽⁶⁷⁾ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2015, pp. 424-425.

⁽⁶⁸⁾ 2014 foi o ano mais recente de que foi publicitada a Conta Geral do Estado.

⁽⁶⁹⁾ Página 68 do referido Parecer.

⁽⁷⁰⁾ Afinal, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem, pelo menos, 8 anos para efectuar essa diligência e, desde há alguns anos a esta parte é o próprio sistema informático que gera automaticamente a citação.

niciado a contagem do prazo de, pelo menos, 8 anos, que, uma vez esgotado, levou à prescrição da dívida, declarada pela própria Administração ou Tribunais? Claro que não. Até porque, como vimos, posto termo ao processo de execução fiscal inexistente qualquer dívida exequenda, porque inexigível, donde que também inexistente qualquer prazo de prescrição.

Ou terá antes sido a Administração Fiscal que, verificado o decurso do prazo de prescrição sobre a data da citação, considerou extinto o respectivo processo de execução fiscal por inexigibilidade da dívida por efeito da prescrição? Não temos dúvidas que sim, terá sido este o entendimento seguido. Que reputamos como correcto, pois cabe à Administração acatar o que lhe impõe o Legislador, isto é, o resultado ou efeito determinado pela lei, e nunca decidir sobre tal resultado ou efeito (até porque o art. 30.º, da LGT não lho permite). O mesmo é dizer, fica obrigada a suportar as consequências legais da extinção do processo por efeito da prescrição e não a decidir a ocorrência da própria prescrição.

Portanto, não nos custa aventar, os vários Acórdãos dos Tribunais superiores que tenham aderido a uma aplicação do disposto no art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, representam uma ínfima minoria, se considerarmos que a prática diária da Administração Fiscal e dos Tribunais Tributários aponta noutro sentido radicalmente diverso. Ou seja, na esmagadora maioria não se reinicia a contagem do prazo de prescrição de uma dívida tributária já não exigível, estando extinto o processo de execução fiscal⁽⁷¹⁾.

A inaplicabilidade da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil pode também ser reafirmada ao nos determos sobre os restantes n.ºs do mesmo art. 327.º. Preceitua o n.º 2: *«Quando, porém, se verifique a desistência ou a absolvição da instância, ou esta seja considerada deserta, ou fique sem efeito o compromisso arbitral, o novo prazo prescricional começa a correr logo após o acto interruptivo»*. Ou seja, o n.º 2 estabelece as situações em que o efeito “suspensivo” ou “duradouro” previsto no n.º 1 não ocorrerá.

(71) E, salvo melhor opinião, não temos visto nessa Jurisprudência uma resposta às consequências directas (a um mesmo tempo, ilógicas e perturbadoras) da aplicação cega do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, no plano tributário.

Desde logo, no processo de execução fiscal não tem lugar a *desistência da instância*, pois vigora a indisponibilidade dos créditos tributários e a Administração Fiscal está obrigada, *ex lege*, a promover aquele processo com vista à cobrança coerciva da dívida tributária. Ao contrário do que sucede nas relações entre privados, em que a desistência da instância resulta do princípio do dispositivo (art. 5.º, do CPC)⁽⁷²⁾, é livre até à contestação e depende da aceitação do réu se requerida depois do oferecimento da contestação (art. 286.º, n.º 1, do CPC). Ao passo que no Direito Privado a desistência da instância apenas faz cessar o processo que se instaurara, sem colocar em causa o direito que se pretendia fazer valer, no Direito Tributário, uma vez cessado o processo de execução fiscal, não mais existe qualquer crédito exigível⁽⁷³⁾.

Por outro lado, no processo de execução fiscal não ocorre a *absolvição da instância*, em face da indisponibilidade dos créditos tributários (art. 30.º, LGT). Como não pode haver *deserção* (art. 174.º, n.º 1, do CPPT), ao contrário do que sucede no Direito Privado (art. 281.º, do CPC).

Poderá ocorrer desistência, absolvição ou deserção da instância, quanto muito, no âmbito específico de um incidente judicial provocado pelo executado (ex: embargos, oposição ou reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal), cuja decisão compete aos Tribunais Tributários (art. 151.º, do CPPT). Não quanto ao *processo de execução fiscal*, cuja instauração e extinção compete à Administração Fiscal.

Em face do exposto, pela análise do teor do n.º 2, do art. 327.º, do Código Civil, se pode também concluir que o n.º 1 deste mesmo artigo não pode ser aplicado às dívidas tributárias.

(72) A desistência da instância «é uma manifestação do princípio do dispositivo, na vertente da disponibilidade da tutela jurisdicional, constituindo o inverso do acto de proposição da acção. Constitui um negócio jurídico processual» (J. LEBRE DE FREITAS, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. I, p. 524). Manifestamente, este «negócio jurídico processual» não é possível em Direito Tributário.

(73) Descontadas as situações em que, posto termo ao processo de execução por procedência de um fundamento de oposição (arts. 203.º e ss., do CPPT), desde que tal fundamento não obste à instauração de nova execução, contar-se-ia o prazo de prescrição que havia ficado *suspense* [se ficara também suspensa a cobrança coerciva, por prestação de garantia — art. 49.º, n.º 4, alínea b), da LGT], como vimos.

Consequentemente, como assevera BENJAMIM SILVA RODRIGUES⁽⁷⁴⁾, «a sujeição das normas reguladoras da prescrição ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal conduz-nos forçosamente ao postulado da inadmissibilidade da sua aplicação analógica. (...) Este postulado encontra-se hoje expressamente proclamado no n.º 4 do art 11.º da Lei Geral Tributária. (...) Não é, pois, assim possível — designadamente — chamar à colação normas como as que regem a interrupção da prescrição nas obrigações no Código Civil, como são as que constam dos arts. 323.º a 327.º». Mais acrescentando o Tribunal Central Administrativo Sul (Acórdão de 11 de Março de 2008 — Proc. n.º 01347/03), que acolheu a posição do referido Autor, que «Nesse sentido pronunciou-se, também, por diversas vezes, o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos seus Acórdãos de 24 de Março de 1999, Processo n.º 21791, de 9 de Junho de 1999, Processo n.º 23753, e de 15 de Janeiro de 2003, processo n.º 1800/02». E que, sem peias, corroboramos.

Por fim, parece-nos mesmo *inconstitucional* (art. 204.º, da Constituição), por violação do princípio da segurança e da confiança jurídica (art. 2.º), da garantia fundamental do direito de defesa e protecção jurisdicional efectiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4) e dos princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público (art. 266.º, n.º 2), a norma do n.º 1 do art. 327.º do Código Civil, na interpretação segundo a qual o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do executado, não cessa com até ao termo do processo de execução fiscal.

5. Conclusão

Sendo certo que as normas do Código Civil se aplicam às relações jurídico-tributárias — art. 2.º, alínea *d*), da LGT —, tam-

(74) BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *A prescrição no Direito Tributário*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, p. 267.

bém não é menos verdade que uma tal aplicação subsidiária⁽⁷⁵⁾ apenas se justifica perante a existência de um caso omissis. Pelo que só se deve recorrer à norma de aplicação subsidiária quando se possa concluir que, para além de se tratar de um ponto não regulado na lei especial (neste caso, a LGT), se está perante um caso que, em coerência, deva ser regulamentado.

De todo o anteriormente exposto, perscrutado o sentido da norma do art. 327.º, n.º 1, do Código Civil, bem como o espírito do sistema em que se insere, apenas podemos concluir pelo desacerto da sua aplicação no âmbito tributário.

⁽⁷⁵⁾ Ainda assim, sucessiva, no dizer do Legislador. Ou seja, em último lugar, em face do art. 2.º, da LGT.