

# PRESCRIÇÃO DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA: EXECUÇÃO FISCAL, SUSPENSÃO E “DECLARAÇÃO EM FALHAS”

*Por Tomás Cantista Tavares<sup>(1)</sup>*

## *SUMÁRIO:*

**I.** Introdução. **II.** A teleologia da prescrição no Direito Fiscal (breve nota). **III.** O Regime legal da prescrição da prestação tributária. **IV.** A Jurisprudência do STA sobre efeito duradouro da prescrição. **V.** Ponto de situação e sequência. **VI.** As fases do processo de execução fiscal. **VII.** Declaração em falhas. **VIII.** A Jurisprudência do STA sobre relação entre a prescrição e a declaração em falhas. **IX.** Regras processuais e procedimentais.

*Ao Dr. João Soares da Silva (In Memoriam),  
em recordação de uma conversa que mudou a minha vida!*

## **I. Introdução**

**1.** Analisarei, neste artigo, o estado da arte do relevante tema da prescrição da prestação tributária<sup>(2)</sup>. Não explicarei exaustivamente o instituto, em jeito de manual, até porque existem no mercado vários livros muito válidos com essa abordagem<sup>(3)</sup>. Cingir-me-ei à análise crítica da

---

(1) Advogado. Doutor em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa — Centro do Porto.

(2) Agradeço a análise crítica a este texto efetuada pelo Prof. Doutor Rui Duarte Morais. Com ele partilho os eventuais méritos do texto e assumo, em exclusivo, os aspetos porventura menos conseguidos.

(3) RUI MARQUES, *A prescrição das dívidas tributárias*, Almedina, 2018. Centro de Estudos Judiciários, *Sobre a prescrição da obrigação fiscal*, E-book, 2018. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da obrigação Tributária*, 2010, Áreas Global.

recente Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, em especial ao tema do efeito duradouro (ou não) da suspensão do prazo de prescrição com a instauração da execução fiscal e à inerente questão da relação deste instituto com a “*declaração em falhas*”.

## II. A teleologia da prescrição no Direito Fiscal (breve nota)

2. Respeito muito as intuições clássicas de autores clássicos. Em relação à prescrição da prestação tributária, esses Mestres assentam várias ideias fulcrais:

- a) A prescrição (em sede fiscal) acarreta a extinção do direito que assiste ao Estado, de exigir determinada dívida tributária ao contribuinte (e/ou a outros responsáveis tributários)<sup>(4)</sup>.
- b) Apesar da identidade do conceito e similitude dos efeitos, a verdade é que os fundamentos da prescrição são diversos para o Direito Civil e para o Direito Fiscal: ali, a prescrição funda-se na negligência e desinteresse do credor, interpretado como uma renúncia tácita ao seu direito; aqui, no Direito Fiscal, o acento tónico centra-se na certeza, estabilidade e segurança do contribuinte da relação tributária, que não se compadece com a cobrança de impostos cujos pressupostos, ou cujo vencimento, se situem em épocas muito remotas<sup>(5)</sup>.
- c) A prescrição tributária encontra-se no âmago de um polémico tema geral e clássico do Direito Fiscal: na solução justa e equilibrada da tensão entre, por um lado, a Igualdade e Justiça da tributação (todos devem contribuir para o pagamento dos impostos — e, por isso, a obrigação tributária nunca deveria prescrever) e, por outro lado, a Segurança (do contribuinte) na relação fiscal — no sentido em que a obrigação tributária não deve ser eternizada no tempo<sup>(6)</sup>.

---

(4) J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, p. 261. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, p. 288.

(5) SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., 1993, p. 274. J. L. SALDANHA SANCHES, *Anotação ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no recurso n.º 5631*, de 28/09/1988, in *Revista FISCO*, n.º 4, 1989, p. 28.

(6) DIOGO LEITE CAMPOS, *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Coimbra, Almedina, p. 59.

- d) Se é certo, por regra, que os conceitos de direito civil (“*prescrição*”, “*suspensão*”, “*interrupção*”) utilizados na norma tributária são aqui interpretados com o sentido que possuem no ramo de origem (art. 12.º, n.º 2 da LGT); também é certo que tal transposição não é acrítica, sob pena de se poderem alcançar soluções incongruentes e que não protegem os fins a atingir.
- e) É o que sucede no instituto da prescrição: as diferenças de regimes são tão abissais, que não permitem a aplicação automática dos comandos civis aos casos em que a lei fiscal não regule expressamente um determinado segmento desse instituto. Seguem, em resumo, as diferenças principais, no ensinamento de Rui Duarte Morais<sup>(7)</sup>:

TÓPICO	DIREITO CIVIL	DIREITO FISCAL
Fundamento	Negligência e desinteresse do sujeito ativo (credor)	Certeza e segurança jurídica do sujeito passivo (devedor)
Obrigação	Permanece, mas passa a natural	Extingue-se (por Legalidade)
Crédito	Renunci�vel e negociável	Indisponibilidade do crédito tributário
Conhecimento	Sempre por solicita�o do devedor	Oficioso (art. 175.º do CPPT)

### III. O Regime legal da prescri o da presta o tributária

3. A dívida fiscal (e processo executivo) extingue-se por (art. 176.º do CPPT) (i) pagamento, (ii) anula o da dívida ou do processo e (iii) prescri o<sup>(8)</sup>.

Em geral, a obriga o tributária prescreve no prazo de oito anos a partir da data em que se verificou o facto tributário, com divergência no início da contagem, consoante se trate de um imposto perid ico ou de obriga o única, em face da natureza destes tributos (art. 48.º, n.º 1, da LGT).

(7) RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, p. 345.

(8) A prescri o tributária subsume-se na expressão legal da al. c) do n.º 1 do art. 176.º do CPPT “qualquer outra forma prevista por lei”, até porque na sistematiza o da LGT, a prescri o está inserida no capitulo IV — “Extin o da rela o jurídica tributária”.

A lei indica, depois, dois tipos de situações de interrupção desse prazo (art. 49.º, n.º 1, da LGT). A interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente e começa nova contagem (do zero) do prazo de prescrição. Chama-se a isto o efeito *instantâneo*:

- a) Atos de impulso (iniciativa) do sujeito passivo: reclamação, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de revisão oficiosa;
- b) Atos de impulso legal (iniciativa do sujeito ativo): a citação (do processo de execução fiscal).

Em relação à primeira situação, a lei fiscal define o regime subsequente, de forma expressa e completa: “*o prazo de prescrição legal suspende-se: (...) b) Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida*” (art. 49.º, n.º 4, al. b), da LGT).

Tal significa que ao efeito instantâneo da prescrição (com a interrupção) acresce, imediatamente, o não início (suspensão) da contagem do prazo de prescrição. Chama-se a isto efeito *duradouro*, determinado pela suspensão do prazo.

Ocorre, em simultâneo, a *interrupção* e a *suspensão* do prazo de prescrição — e, por consequência, o ato interruptivo da prescrição passa a ter efeito *duradouro*.

Não é difícil perceber a *ratio* deste regime legal: a suspensão legal da prescrição impede a eventual utilização abusiva do processo tributário, com intuítos dilatórios, no aproveitamento das suas demoras, para assim se obter a prescrição da obrigação fiscal (é público que os processos judiciais fiscais demoram mais de 8 anos), se a sua contagem não estivesse suspensa.

A solução legal é justa e equilibrada: assegura-se, por um lado, o direito de defesa dos contribuintes, sem necessidade de pagarem a dívida — desde que a contestem e prestem garantia<sup>(9)</sup>, com a inerente suspensão do processo; e acautela-se, outrossim, o direito do Estado, na cobrança da dívida no final do processo judicial, que não prescreverá, porque suspensa, independentemente do tempo da demora do litígio judicial.

---

<sup>(9)</sup> Note-se que o Supremo Tribunal Administrativo (Ac. STA 0452/17, de 10/5/2017) decidiu que o processo fica suspenso, para efeitos de prescrição, mesmo quando não seja apresentada garantia idónea (por qualquer razão que seja) no seio desses processos de contestação, gratuitos ou contenciosos.

4. Ao invés, o art. 49.º, da LGT é omissivo, totalmente omissivo, quanto à suspensão (ou não) da prescrição na sequência de citação (a segunda situação descrita supra). Referimo-nos aos casos, certamente abundantes, não abrangidos na hipótese anterior: aos contribuintes citados em processo de execução fiscal, dentro do prazo de oito anos, e que não contestem a legalidade da dívida, por reclamação, impugnação, recurso ou oposição.

É sobre a resolução desta questão que versará a restante parte do artigo.

Há, no fundo, duas hipóteses:

- a) Ou se entende, por recurso às regras de prescrição do Direito Civil, que, com a citação, se interrompe o prazo de prescrição e além disso, se suspende, de imediato enquanto durar o processo de execução fiscal — conferindo-lhe um efeito interruptivo (instantâneo) e suspensivo (duradouro).
- b) Ou se advoga que o regime do CPPT regula por completo o regime da prescrição da obrigação tributária — sem necessidade de convocar as normas do Direito Civil. Donde, por consequência, à interrupção da prescrição (pela citação) não se lhe acrescenta a suspensão da sua contagem. Verificar-se-ia apenas o efeito instantâneo da prescrição.

A recente Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo advoga a primeira hipótese, que, como se verá, conduz, na prática, à imprescritibilidade das dívidas tributárias.

A dívida fiscal só prescreverá no inusual cenário em que a Autoridade Tributária não cite o sujeito passivo de que contra ele corre execução fiscal, dentro do prazo de oito anos a contar do início da prescrição, com a verificação do facto tributário (art. 48.º, n.º 1, da LGT). Tal situação é deveras improvável. Ao constatar a falta de pagamento voluntário do imposto, a Autoridade Tributária cita o contribuinte, hoje por automatismos informáticos centrais, sem intervenção humana, dando início, por consequência ao processo de execução fiscal (também informatizado) — e, também por isso, a citação ocorre dentro do prazo geral de prescrição. E, perante tal citação, a obrigação tributária nunca prescreverá.

#### IV. A Jurisprudência do STA sobre efeito duradouro da prescrição

5. A Jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo sustenta que<sup>(10)</sup>:

- a) A partir de 2007 (com a alteração introduzida ao art. 49.º da LGT, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12).
- b) Ocorrendo causa de **interrupção** da prescrição (com a citação),
- c) Inutiliza-se todo o tempo decorrido anteriormente e recomeça a contagem (do zero) do prazo de prescrição (*efeito instantâneo*).
- d) E, imediatamente, verifica-se também a **suspensão** da prescrição, até à extinção do processo de execução fiscal (*efeito duradouro*).
- e) Ocorre, em simultâneo, a interrupção e a suspensão do prazo de prescrição — e, por consequência, o ato interruptivo da prescrição passa a ter efeito duradouro.
- f) Donde, o prazo de prescrição (a zero, fruto da interrupção) fica eternamente suspenso (sem contagem), até ao termo (fim) do processo de execução fiscal.

A consequência é óbvia: a dívida fiscal nunca se extingue, por prescrição. O processo de execução fiscal está sempre ativo (caso não se extinga por pagamento ou anulação), por mais tempo que dure (50, 100 anos). E, enquanto durar, está suspensa a contagem da prescrição.

6. O Supremo Tribunal Administrativo segue um discurso lógico, embora errado na minha opinião, na interpretação dos preceitos convocados para a resolução da questão, com base, em resumo:

- a) Até 2007, a lei fiscal tinha um preceito (art. 49.º, n.º 2, da LGT) que solucionava o tema em análise: a citação (entre outros fundamentos) interrompia a prescrição; mas a paragem do processo de execução fiscal por mais do que um ano (por facto não imputável ao sujeito passivo) tinha duas consequências: (i) a cessação do efeito interruptivo da prescrição; (ii) e, para a contagem da prescrição, somava-se “o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação”.

---

<sup>(10)</sup> Entre outros, Ac. STA 0184/16, de 31/3/2016, Ac. STA 01463/17, de 17/1/2018, Ac. STA 01698/15, de 27/1/2016.

A interrupção da prescrição (com a citação) tinha um efeito *instantâneo* (contador a zero) e um efeito *duradouro* (a prescrição não se começava a contar após a citação). Só voltava a correr, com a cessação do efeito duradouro (paragem do processo de execução fiscal, por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte). E, se tal ocorresse, o prazo contava-se a partir daí (cessação da interrupção) e somando-se todo o prazo que decorrera até à instauração do processo — o que significava, na prática que a interrupção da prescrição se transformava em suspensão da prescrição.

- b) Em 2007, esse preceito foi revogado — e a lei fiscal não introduziu qualquer outra regra para tratar os efeitos suspensivos relacionados com a execução fiscal.
- c) A Lei Geral Tributária não regula o instituto da prescrição na sua completude. A prescrição é um instituto do Direito Civil.
- d) A lei fiscal (LGT) regula a admissão desse instituto na esfera tributária: a definição dos seus prazos e a tipificação dos atos interruptivos e suspensivos.
- e) O Código Civil regulamenta as demais matérias da prescrição em matéria fiscal (se e quando o legislador tributário optou pelo silêncio legislativo): os efeitos da prescrição são assim tratados pelo Código Civil; a LGT fixa os atos interruptivos e suspensivos da prescrição; mas, após 2007, ao não definir os efeitos desses atos (se os efeitos são instantâneos ou duradouros), tal resposta é-nos dada pelo Código Civil.
- f) Assim, nos termos da remissão ínsita no art. 2.º, al. d), da LGT, devem aplicar-se as regras do Direito Civil (o art. 326.º, n.º 1 e art. 327.º, n.º 12, do CC), porque a lei fiscal não regula (deixou de regular) estas situações.
- g) O art. 326.º, n.º 1, do Código Civil indica que a citação interrompe a prescrição (tal como se diz na LGT) — o *contador volta a zero* e recomeça a contagem: a citação “*inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo, sem prejuízo do disposto no n.º 1 a 3 do artigo seguinte*”. **Trata-se do efeito instantâneo sobre o prazo de prescrição.**
- h) O art. 327.º, n.º 1, do Código Civil regula o **efeito duradouro da prescrição**: “*se a interrupção da prescrição resultar de*

*citação [...] o novo prazo de prescrição não começa a contar enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo”. Ou seja; não corre (não se conta) o prazo de prescrição, enquanto durar o processo de execução fiscal. Obsta-se ao início da contagem do novo prazo enquanto o processo executivo não findar.*

- i) Por conseguinte, a (i) citação em processo fiscal interrompe a prescrição (efeito instantâneo, com o contador a zero); e (ii) não começa a contar-se o prazo de prescrição, enquanto durar o processo executivo tributário (efeito duradouro).*

7. Esta jurisprudência é passível de severas críticas e reservas, elencadas, aliás, nos vários votos de vencido da Juíza Conselheira Dra. Ana Paula Lobo (por exemplo, no Ac. STA 01437/18.4, de 13/03/2019)<sup>(11)</sup>. Elencá-los-ei em três tipos: literais-lógicos; teleológicos; e de âmbito estritamente fiscal.

A retórica literal-lógica desdobra-se em TRÊS proposições:

- a) O legislador fiscal foi claro e exaustivo na regulação do instituto da prescrição da obrigação tributária: descreveu pormenorizadamente todas as situações de interrupção e suspensão da prescrição no foro fiscal; e, mais ainda, na identificação dos casos interruptivos e simultaneamente suspensivo do prazo de prescrição (art. 49.º, n.º 4, al. b), da LGT). E, se nada disse em relação à eventual suspensão da prescrição na sequência da citação (e do processo executivo) — foi seguramente porque quis, por sua livre opção, a não suspensão da prescrição, em consequência da citação (e do processo executivo).*

Donde, não existe aqui qualquer omissão ou lacuna: o legislador não se esqueceu; disse exatamente o que queria e como queria regular; se quisesse conferir efeito suspensivo duradouro ao processo de execução fiscal, na sequência de citação — tê-lo-ia dito de forma expressa, como regulou aliás, a situação homóloga, de suspensão do prazo em contestações administrativas e judiciais, na sequência dos antecedentes atos interruptivos da prescrição (art. 49.º, n.º 4, al. b), da LGT).

---

<sup>(11)</sup> Cf. também, SERENA CABRITA NETO, CLÁUDIA REIS DUARTE, *O regime da contagem da prescrição no direito tributário — certeza a segurança jurídica*, in Estudos em memória do Prof. Doutor J.L Saldanha Sanches, Coimbra Editora, 2011, Vol. V, p. 425, ss.



- b) A situação em análise é a mais comum, frequente e abundante (contribuintes, citados em processo de execução fiscal, que não contestem a legalidade da dívida). Ora, não seria crível que o legislador fiscal a não tivesse regulado expressamente, mas por remissão para o regime do Direito Civil (não literal, nem expressa ou direta), quando teve o cuidado de descrever exaustivamente outras situações homólogas, que não são tão frequentes — sobretudo em matéria de tão grande relevância para a segurança da relação tributária.
- c) O efeito duradouro da suspensão da prescrição sobre o processo de execução fiscal tem natureza geral e abrangente, aplicável a todos os casos tributários, incluindo as situações de contestação, administrativa e judicial, do ato tributário (pois, também nesses casos, efetua-se a citação do sujeito passivo e inicia-se de imediato, o processo de execução fiscal). Assim sendo, a solução legal perfilhada pela Jurisprudência chega ao resultado ilógico de redundância e desnecessidade de previsão dos demais casos de interrupção e suspensão da prescrição, porque irrelevantes, já se estariam contidos na causa geral (citação e prossecução do processo executivo), com contornos materiais tão ou mais favoráveis para o credor tributário.

Em termos lapidares: se, com a citação, ocorresse a interrupção da prescrição imediatamente seguida da suspensão enquanto durar o processo de execução fiscal (em regra que abrangeria todos os casos tributários num regime de suspensão vastíssimo) — então, se assim fosse, não havia necessidade da lei (art. 49.º da LGT) regular quaisquer outras situações de interrupção e suspensão da prescrição, porque desnecessárias, pois incluíam-se naquela situação mais abrangente, na inclusão da hipótese legal (situações de suspensão da prescrição) e no prolongamento temporal da estatuição (maior duração temporal da prescrição).

**8.** O argumento teleológico desdobra-se em DUAS proposições autónomas.

- a) Os regimes de prescrição do Direito Civil e do Direito Fiscal não são equiparáveis — e, por isso, não se podem aplicar acriticamente as suas dimensões civis na esfera tributária, na falta de remissão expressa. As suas diferenças são assinaláveis, ao nível material, como foram identificadas no ponto 1 deste artigo: a

cobrança do crédito do Estado rege-se por normas de direito público, atento o caráter público e irrenunciável do crédito; a prescrição tributária é matéria de conhecimento oficioso, com uma vocação de tutela da segurança jurídica dos contribuintes e da relação tributária.

Mas tais diferenças revelam-se também em sede processual: na execução fiscal, o credor (Estado) tem um conjunto de prerrogativas legais de cobrança do seu crédito muito superiores ao que sucede com o credor cível. O credor Estado tem o poder de criar um título executivo, por decorrência da presunção de legalidade dos atos tributários; tem uma polícia própria para executar os seus créditos; fá-lo, por regra, por meio de atividade administrativa, na penhora de bens do devedor, totalmente agilizada e informatizada, com alto nível de troca de informações, e na facilidade de os vender para satisfação do crédito público. Nada disso se verifica, no direito civil.

Donde, as regras da prescrição do Direito Civil só se poderiam aplicar ao Direito tributário, depois de se concluir que essa remissão não buliria com a especificidade da relação e prescrição no âmbito tributário. E perante a natureza (material e processual) do poder conferido à Autoridade Tributária, na cobrança dos seus créditos, não faz sentido chegar a um resultado interpretativo que conclua pela imprescritibilidade da obrigação fiscal, sobretudo quando a prescrição da obrigação tributária visa sobretudo, ao contrário da cível, a tutela da segurança jurídica do devedor.

b) A solução defendida é justa e equilibrada: nos casos em que o contribuinte não conteste a dívida, a Autoridade Tributária tem oito anos, a contar da citação, para efetuar todas as diligências de cobrança coerciva. No processo de execução fiscal, o credor (Estado) tem prerrogativas e poderes muito mais fortes e abrangentes com vista à satisfação do seu crédito, por comparação com a execução de créditos no direito privado. É, por isso, um tempo mais do que suficiente para o credor fazer valer o seu crédito, quando o sujeito passivo não o honra voluntariamente.

Mais ainda: se, em casos excepcionais, se vierem a suscitar algumas questões excepcionais (laterais, digamos assim) que impliquem a maior demora no desfecho do processo de execução fiscal, então, nesses casos, a lei fiscal (art. 49.º da LGT) determina, e bem, a suspensão da prescrição, a saber: (i) durante o pagamento do imposto em prestações; (ii) durante a ação de impugna-

ção pauliana (desde a sua instauração até ao transito em julgado); (iii) durante o período de impedimento legal à realização da venda do imóvel afeto a habitação própria e permanente; (iv) e no inquérito criminal sobre as matérias em execução fiscal (desde a sua instauração até ao arquivamento ou trânsito em julgado).

9. Temos, por fim, o argumento de âmbito estritamente fiscal. As regras fiscais que regulam a prescrição (incluindo as matérias da sua interrupção e suspensão) estão sujeitas ao princípio da legalidade e da tipicidade em matéria tributária, por se inserirem nas “*garantias dos contribuintes*”<sup>(12)</sup>. Incluem-se, pois, na reserva relativa de competência da Assembleia da República<sup>(13)</sup>. Assim, a matéria da suspensão dos prazos de prescrição está submetida ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal consagrado no art. 103.º, n.º 2, da CRP.

Acresce que a matéria da prescrição em sede tributária tutela a segurança jurídica dos cidadãos e a estabilidade da relação tributária, vetor com dimensão constitucional, porque subsumido no princípio do Estado de Direito Democrático positivado no art. 2.º da CRP.

Assim, a aplicação, ao domínio tributário, da regra do direito civil (art. 327.º, n.º 1 do Código Civil) que impõe o efeito duradouro da suspensão da prescrição tributária, se e enquanto durar o processo de execução fiscal, viola:

- O princípio da legalidade (art. 165.º e 103.º, da CRP), porque tal imposição não está coberta por lei expressa e determinada da Assembleia da República, em matéria de reserva (relativa) da Assembleia da República<sup>(14)</sup>;
- O princípio da Segurança Jurídica (art. 2.º e 18.º da CRP), na medida em que ofende, de forma direta, desadequada e desproporcional ente o conteúdo essencial da segurança jurídica na relação tributária, ao advogar a imprescritibilidade das obrigações tributárias.

---

<sup>(12)</sup> Acórdão STA de 14/10/2009, proc. n.º 528/09.

<sup>(13)</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional de 5/7/2010, proc. n.º 133/10.

<sup>(14)</sup> BENJAMIM RODRIGUES, in “A Prescrição no Direito Tributário”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 261 e 266.

## V. Ponto de situação e sequência

**10.** Apesar das críticas apontadas, não é crível que Supremo Tribunal Administrativo inverta a sua jurisprudência nos próximos anos (ou décadas), quer pela compreensível praxe do Tribunal em não infletir o teor das suas decisões (para assegurar a certeza e segurança na interpretação da lei fiscal), quer sobretudo porque a maior parte (quase totalidade) destes argumentos foi já tido em conta, mas não atendidos, na tomada da decisão pelo Supremo, como se dá nota nos votos de vencido da Veneranda Conselheira D.<sup>ra</sup> Ana Paula Lobo.

Assim, a restante parte deste artigo partirá do pressuposto da aceitação e manutenção desse acervo jurisprudencial. Mas problematizará acerca dos limites à suspensão do prazo de prescrição, se e enquanto durar o processo de execução fiscal. Será mesmo assim? Ficarà eternamente suspensa a prescrição, enquanto durar o processo de execução fiscal, que só termina com o pagamento (muito improvável na maior parte dos casos)? Ou será que pode cessar a suspensão da prescrição (começando-se a contagem da prescrição) algures durante o processo de execução fiscal? É à resposta a estas questões que se dedicarão as próximas páginas deste artigo.

## VI. As fases do processo de execução fiscal

**11.** O processo de execução fiscal divide-se em quatro fases essenciais e típicas, assim ordenadas cronologicamente.

O processo inicia-se — **primeira** fase — com a instauração da execução fiscal, através da emissão do título executivo (certificação de dívida) [art. 162.º a 164.º do CPPT] e sua citação ao executado [art. 188.º a 192.º do CPPT].

Segue-se, de imediato, a **segunda** fase, onde se *convida* o executado para:

- a) Efetuar, querendo, o pagamento da dívida exequenda e acrescidos (incluindo juros de mora), a pronto ou em prestações — extinguindo-se o processo de execução fiscal assim que consumado todo o pagamento (art. 176.º e 189.º do CPPT)<sup>(15)</sup>.

---

<sup>(15)</sup> Em boa verdade, o executado pode efetuar o pagamento do imposto e acrescidos em qualquer momento da execução fiscal, o que implica a sua extinção (art. 264.º e ss. do CPPT).

- b) Prestar garantia (ou solicitar a sua dispensa), caso tenha contestado (ou proteste contestar, se ainda em tempo) a liquidação de imposto, sendo que o processo de execução fiscal e a prescrição só ficará suspensa se contestar a liquidação e preste garantia idónea (ou obtenha a sua dispensa) — arts. 169.º e 170.º do CPPT.
- c) Deduzir oposição judicial à execução, caso entenda que se verifica alguma das situações descritas no art. 204.º do CPPT, sendo que o processo de execução fiscal só fica suspenso (o mesmo com a suspensão da prescrição) caso venha a prestar garantia idónea (ou obtenha dispensa legal de prestação de garantia).

Caso não se verifiquem causas de extinção ou suspensão da execução fiscal (por alguma das situações da segunda fase), o processo segue os seus termos legais, com a **terceira** fase. A Autoridade Tributária fica habilitada a efetuar todas as diligências de penhora legal para a satisfação do seu crédito (art. 215.º do CPPT). O Fisco efetua estas démarches, por si mesmo, munido de um título executivo, por si emitido. Penhora todos os ativos do devedor, até ao valor da dívida exequenda e acrescidos: imóveis, móveis, dinheiro ou valores depositados em contas, créditos, partes sociais (quotas e ações e obrigações...), salários e vencimentos, outros rendimentos periódicos, etc. (art. 219.º a 235.º do CPPT).

A **quarta** fase ocorre com a atividade da Administração fiscal, na venda dos bens penhorados para a satisfação do crédito tributário (arts. 248.º a 256.º do CPPT).

**12.** Após a quarta fase, podem acontecer, em abstrato, DUAS situações:

- a) Extinção do processo de execução fiscal, por pagamento da dívida exequenda (e acrescidos): (i) voluntariamente, pelo devedor (ou terceiro)<sup>(16)</sup>, a pronto ou em prestações<sup>(17)</sup> — o devedor pode sempre pagar as suas dívidas fiscais; ou (ii) de forma contenciosa, com a venda dos bens penhorados;
- b) Não extinção do processo de execução fiscal, por não pagamento voluntário ou coercivo (após o fim do contencioso ou na inexistência de contencioso):

— O credor não satisfaz os seus créditos, por inexistência (ou insuficiência) de bens penhoráveis do devedor (e demais responsáveis);

<sup>(16)</sup> Art. 41.º, da LGT.

<sup>(17)</sup> Ou excecionalmente por dação em cumprimento ou compensação (art. 40.º, n.º 2, da LGT).

ou, melhor dito, porque não há venda de bens (por inexistência de patrimônio) ou o produto da venda é insuficiente para a satisfação dos créditos tributários.

- E, além disso, inexistem causas expressas de suspensão do processo de execução fiscal (e suspensão da prescrição): (i) não se efetuou reclamação, impugnação, recurso ou oposição; (ii) nem se verificaram as demais vicissitudes descritas no art. 49.º, n.ºs 4 e 5, da LGT que impunham a suspensão da prescrição tributária (e suspensão do processo de execução fiscal): impugnação pauliana, inquérito criminal, pagamento em prestações (não ocorreu ou foi declarado incumprido), garantia de imóvel com a casa de morada de família.

Ora, neste caso, o processo de execução fiscal será objeto de “*declaração em falhas*”. Tal ocorre quando, no final da quarta fase da execução fiscal, se constata que o devedor (e terceiros responsáveis) não tem ativos nem meios para o pagamento da dívida exequenda.

## VII. Declaração em falhas

**13.** O órgão de execução fiscal declara em falhas a dívida exequenda e acrescido, quando, “*em face de auto de diligência*” (com inscrição expressa no processo) se verifique um dos seguintes casos (art. 272.º do CPPT):

- a) Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários;
- b) Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária;
- c) Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis”.

Com a declaração em falhas, o processo de execução fiscal não se extingue, mas fica parado (no *limbo*, em linguagem gráfica), e apenas prosseguirá, se entretanto não prescrever, caso se constate que o executado (sucessores ou responsáveis) possui (venha a possuir, de forma superveniente) bens penhoráveis (art. 274.º do CPPT).

A declaração em falhas tem, pois, o seguinte enquadramento jurídico:

- a) Não extingue o crédito tributário, apesar de constatada a impossibilidade da sua cobrança (perante os dados e informações recolhidas), mesmo que razões práticas o pudessem aconselhar (não sobrecarregar o sistema [informático e humano] com créditos incobráveis), mas que não prevalecem sobre a força do caráter público e indisponível do crédito tributário;
- b) Mas, o credor, após tal declaração, nada diligenciará com vista à cobrança, por declarada e comprovada inexistência de ativos que permitam tal objetivo.
- c) O processo de execução fiscal fica parado, à espera da prescrição (como indica expressamente o art. 274.º do CPPT); e só avançará, no caso improvável de um “*regresso de melhor fortuna*”; se, entretanto (e de forma superveniente), o devedor (sucessor ou outros responsáveis) obtiver ou vier e possuir bens penhoráveis, passíveis de penhora.

A “declaração em falhas”, no sábio ensinamento de Joaquim Freitas da Rocha, corresponde a um ato meramente declarativo em execução fiscal, que sendo decisivo na configuração do processo, não transporta, em si mesmo, efeitos jurídicos autónomos, limitando-se a atestar situações pré-existentes<sup>(18)</sup>. Como se verá, esta qualificação vai sofrer, porém, uma alteração ontológica, por efeito da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a seguir descrita: a declaração em falhas passa a ser o ato que faz cessar a suspensão da prescrição tributária (fim do efeito suspensivo da prescrição); e, por consequência, assumirá um lugar central na tutela material e procedimental do sujeito passivo.

## VIII. A Jurisprudência do STA sobre relação entre a prescrição e a declaração em falhas

**14.** A questão que agora se coloca — com decisões divergentes do Supremo Tribunal Administrativo (como se verá) — é a da relação entre a

---

<sup>(18)</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, 2019, p. 51, e-book Centro de Estudos Judiciários, sobre a execução fiscal (<[www.cej.mj.pt/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_ececucaofiscal.pdf](http://www.cej.mj.pt/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ececucaofiscal.pdf)>).

prescrição e a “*declaração em falhas*”; concretamente, se a “declaração em falhas” constitui ou não uma forma de extinção do efeito duradouro da suspensão da prescrição tributária. Saber, no fundo, se a declaração em falhas corresponde (ou não) a uma decisão que ponha termo ao processo de execução fiscal, para efeitos de reinício (ou não) da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária.

**15.** O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/5/2017, no proc. 01196/16 advogou que a “*declaração em falhas*” não extingue a execução fiscal, por duas razões fundamentais:

- (i) Na interpretação literalista do art. 274.º do CPPT — pois este preceito não determina a extinção do processo de execução fiscal;
- (ii) O art. 176.º do CPPT indica as situações de extinção do processo de execução fiscal — e aí não consta a declaração em falhas.

É certo, por um lado, que o art. 176.º, n.º 1, al. c), do CPPT entreabre as causas de extinção da execução a “*qualquer outra forma previstas na lei*”; e, por outro lado, que o regime legal da declaração em falhas está sistematicamente inserido no CPPT, na secção X com o título “extinção da execução”. Mas, para o aresto, estes argumentos não são decisivos — porque, advoga, o regime e efeitos legais da declaração em falhas nunca acarretam a extinção do processo de execução fiscal. Na interpretação formal do art. 274.º do CPPT, o processo de execução fiscal não se extinguiu, apesar da declaração em falhas; prossegue, salvo prescrição, se forem detetados novos bens do devedor (e demais responsáveis); caso tal suceda, não se inicia um novo processo; retoma-se o mesmo processo, que não estava extinto, mas apenas “*dormente*” ou em “*hibernação*”.

Donde, a conclusão é óbvia: a declaração em falhas não extingue o efeito duradouro da suspensão da prescrição tributária. O processo executivo mantém-se, mesmo com e após a “declaração em falhas”.

**16.** O Acórdão do STA de 5/4/2017 (proc. 0304/17)<sup>(19)</sup> sufragou entendimento totalmente oposto, em relação à mesma *questão decidendi*: a declaração em falhas põe termo ao processo de execução fiscal, para efeitos de retoma da contagem do prazo de prescrição; faz cessar a suspensão da prescrição imposta pela existência de um processo de execução fiscal.

---

<sup>(19)</sup> No mesmo sentido, ver também Ac. STA de 31/1/2018 (proc. 021/18) e Ac. STA de 30/4/2019 (proc. 0679/11.8BEALM).



Ou seja, determina a extinção do efeito duradouro da prescrição, com o início da contagem do prazo de prescrição.

Em abono desta asserção militam argumentos literais, lógicos e teleológicos.

- a) Argumento literal: de acordo com o arts. 272.º e 274.º do CPPT, a “*declaração em falhas*” constitui um arquivamento material do processo, embora provisório. Encerra-se a execução fiscal, que apenas prosseguirá nas situações excepcionais do art. 274.º do CPPT (regresso de melhor fortuna), hipotéticas e temporalmente indeterminadas.
- b) Argumento teleológico: caso na aplicação do art. 327.º, n.º 1 do Código Civil ao fenómeno tributário, se concluísse que apenas a extinção formal do processo executivo, e já não a declaração em falhas, acarretaria a cessação do efeito duradouro da suspensão do prazo de prescrição, tal interpretação colidiria com as razões que presidem ao instituto da prescrição em direito fiscal. Tal implicaria, com efeito, a imprescritibilidade das dívidas tributárias, em total antagonismo com a segurança jurídica dos cidadãos que norteia o instituto da prescrição. Sendo certo que tal vetor constitucional é assegurado com a valoração da declaração em falhas para efeito da contagem da prescrição. Com a asserção de que cessa a suspensão da prescrição (efeito duradouro) com a declaração em falhas. E a obrigação tributária, prescreverá, em princípio no prazo de oito anos a contar da declaração em falhas, exceto se se verificar uma outra causa de suspensão do prazo de prescrição (impugnação pauliana, impugnação judicial, oposição à execução, processo crime conexo...).
- c) Argumento lógico: de acordo com o art. 274.º do CPPPT, a execução fiscal declarada em falhas só prosseguirá se identificados novos ativos, “*salvo prescrição*”. Tal significa, em termos lógicos, que a prescrição tem de estar a contar; que não pode estar suspensa — que se reiniciou a contagem com a declaração em falhas, pois se assim não fosse, nunca estaria prescrita.

17. Adiro, sem reservas, a esta argumentação literal, lógica e teleológica. Sou especialmente sensível ao temperamento (ou relativização) da imprescritibilidade da obrigação tributária. Ou seja, caso se aceite, como na primeira questão gizada pelo Supremo, que a prescrição está suspensa (efeito duradouro) enquanto durar o processo de execução fiscal, então,

tem de se entender que a “declaração em falhas” fez terminar esse efeito duradouro, começando a contagem da prescrição. Só assim se assegura que a obrigação tributária possa prescrever. Só assim se garante a segurança jurídica do sujeito passivo. Por mim, dificilmente concluiria pela não inconstitucionalidade (por violação do conteúdo essencial da Segurança jurídica) da lei fiscal e civil, se interpretada no sentido de que nunca se verifica a prescrição da obrigação tributária.

Agora, esta dupla asserção, funcionando como uma unidade aplicativa, salva a constitucionalidade da lei Civil e Fiscal: efetua-se uma interpretação da lei civil e fiscal, que assegura a possibilidade de prescrição da obrigação tributária, a saber:

- a) A citação do executado interrompe a prescrição, que fica suspensa até à extinção do processo fiscal, através do ato de “declaração em falhas”.
- b) Após essa declaração, retoma-se a contagem da prescrição, que ocorre, se não intervierem outras vicissitudes, no prazo de oito anos, contado da declaração em falhas.

## IX. Regras processuais e procedimentais

**18.** Debruçar-me-ei, finalmente, sobre a parte processual e procedimental deste tema, na procura de resposta às duas seguintes questões:

- a) *Quid iuris* se o Fisco não declarar a prescrição da obrigação Tributária (não obstante, a sua existência, por causa do efeito descrito para a declaração em falhas)?
- b) Que ferramentas dispõe o contribuinte, se houver ilegalidades na “declaração em falhas”? Se a Autoridade Tributária não a declarar (embora verificados os requisitos) ou se a decretar em data posterior à indicada na lei?

**19.** A resposta à primeira questão arranca da análise do art. 175.º, do CPPT, que indica: *“a prescrição e a duplicação de coleta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz, se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”*.

As regras são claras:

- a) A Autoridade Tributária deve declarar a prescrição, oficiosamente ou a pedido do contribuinte, com a verificação dos requisi-

tos desse instituto. Impõe-no o princípio da legalidade da atuação do Fisco, que reclama o cumprimento da lei, ainda que em detrimento dos seus interesses, enquanto credor tributário (art. 55.º, da LGT).

- b) Se, porém, a Autoridade Tributária não decretar a prescrição, o Juiz conhece-a, em qualquer tipo de ação judicial, pendente ou intentada para o efeito.

Se a ação judicial pendente tiver natureza declarativa (cujo exemplo paradigmático é a impugnação judicial) — então, o Juiz, ao constatar (conhecer) e declarar a prescrição da obrigação tributária (a pedido da parte, que deve facultar toda a informação para o efeito), vai determinar a extinção da instância da impugnação judicial, por inutilidade superveniente da lide. Com efeito, seria inútil averiguar da legalidade de um ato que titula uma obrigação tributária que se encontra extinta por prescrição<sup>(20)</sup>.

Se a ação judicial pendente ou intentada para o efeito tiver natureza executiva (por exemplo, a oposição à execução ou a Reclamação da decisão do órgão de execução fiscal [art. 276.º e ss, do CPPT]) — então o Juiz, até oficiosamente, ao constatar (conhecer) e declarar a prescrição da obrigação tributária, determina a extinção do processo de execução fiscal, e por consequência, do processo judicial executivo.

Como se sabe, a prescrição da dívida exequenda é um dos fundamentos típicos da oposição à execução [cf. art. 204.º, n.º 1, al. d) do CPPT]. Se, porém, o contribuinte não a tiver deduzido na oposição — porque, no prazo da oposição ainda não se verificava a prescrição, que apenas ocorreu posteriormente — então, nesse caso, o procedimento mais razoável passa por se dirigir um requerimento ao órgão de execução fiscal, onde se solicite que a Autoridade Tributária declare a prescrição e extinga a execução. E, perante eventual recusa, o contribuinte apresentará reclamação judicial contra esse ato do órgão de execução fiscal (art. 276.º e ss. do CPPT), com subida imediata, sob pena, se assim não fosse, de perder o seu efeito útil.

**20.** Até este momento, raciocinei no pressuposto da correção da “declaração em falhas” no processo de execução fiscal: na existência e incontestabilidade deste dado, também na vertente temporal, que funciona como facto pressuposto da construção da prescrição.

---

<sup>(20)</sup> Ac. do STA de 8/1/2020, proc. 01/19.0BEPRT.

Imagine-se agora que a Autoridade Tributária não emitiu a declaração em falhas, não obstante a verificação dos pressupostos do art. 272.º do CPPT; ou que essa declaração tem uma data posterior à da real verificação dos seus requisitos — e que a correção da data tem relevância para o apuramento e verificação da prescrição.

As soluções processuais e procedimentais adiantadas no ponto anterior aplicam-se sem mais, ou carecem de novos requisitos e requerimentos?

Na minha opinião, as duas seguintes ideias resolvem a questão formulada:

- a) A “declaração em falhas” é decretada pelo órgão da execução fiscal (poder executivo) [art. 272.º, proémio], com a verificação dos pressupostos factuais subjacentes: com a demonstração, no processo, da falta de bens penhoráveis do executado e demais responsáveis (art. 272.º, n.º 1, al. a), do CPPT);
- b) O Poder Judicial não emite a “declaração em falhas”, sob pena de ilegal ingerência nas competências do poder executivo. O Juiz apenas dará como verificados os pressupostos legais da declaração em falhas, depois do Fisco, embora sem emissão de declaração em falhas, tenha declarado no processo (ou exista informação precisa) de que não há bens do executado e de terceiros responsáveis (art. 151.º, n.º 1, do CPPT).

Assim, sou da opinião que o contribuinte, para a tutela judicial da declaração da prescrição, não tem de obter uma prévia e autónoma decisão, administrativa ou judicial, de declaração em falhas do processo de execução fiscal. Se ela não existir, mas constar do processo a verificação de inexistência de bens do executado (e dos terceiros responsáveis), o contribuinte pode solicitar judicialmente a prescrição, mesmo sem a declaração administrativa em falhas, bastando mostrar as provas de certificação de inexistência de bens (do devedor e terceiros), no processo de execução fiscal.

Em concreto: O executado pode solicitar a declaração judicial da prescrição em processo declarativo pendente, juntando a prova da data em que o órgão da execução fiscal constatou a inexistência de bens do devedor e terceiros — mesmo que não tenha sido emitida a formal declaração em falhas (e independentemente da existência).

Em relação aos processos executivos, a solução é homóloga: o executado pode solicitar a declaração judicial de prescrição, com efeitos extintivos.

vos da execução fiscal, mesmo que a AT não tenha emitido previamente a declaração em falhas, desde que do processo decorra expressamente a inexistência (e data) de património do executado e dos terceiros responsáveis.

**21.** O único problema verdadeiramente complexo resulta do cenário, pensa-se que improvável, em que o órgão de execução fiscal não relata no processo que o devedor e terceiros não têm património, não obstante estar já na posse dessa informação, pelas diligências de penhoras efetuadas, sem qualquer sucesso. O credor tributário sabe, por diligências concretas, que o devedor (e terceiros responsáveis) não têm património. Mas nada escreve no processo — ou não o faz de forma concludente. E, note-se, existe sempre a possibilidade, pelo menos teórica ou remora, do agente de execução fiscal tentar efetuar outras *démarches* executivas...

Nesse caso, há falta de bens penhoráveis, mas tal não está demonstrado ou revelado no processo de execução fiscal. Quando assim é, o contribuinte só pode solicitar a declaração da prescrição ao poder judicial (em processo declarativo ou executivo, pendente ou novo) depois de obter informação concreta, junto do órgão de execução fiscal, com a confirmação da inexistência (e em que data) de património do devedor (e demais responsáveis), solicitando, também, por coerência, que emita a declaração em falhas (e declare a prescrição).

E a solução será diversa consoante a resposta da Autoridade Tributária (AT):

- a) O processo termina, se a AT deferir o pedido, indicando a data exata da declaração em falhas e, por consequência, declarará a prescrição.
- b) Se a AT deferir o pedido e indicar a data exata da declaração em falhas, mas não declarar a prescrição — então o contribuinte, caso discorde do ato administrativo na execução fiscal, tem de intentar reclamação judicial nos termos do art. 276.º do CPPT, a solicitar apenas a declaração da prescrição.
- c) Se a AT indicar uma data errada (ou nenhuma data)<sup>(21)</sup> para a declaração em falhas (ou para a comprovação de inexistência de património) e, por isso, não declarar a prescrição — então o contribuinte, caso discorde do ato administrativo na execução fiscal, tem de intentar reclamação judicial nos termos do art. 276.º do

---

<sup>(21)</sup> Advogando a existência de *démarches* executivas pendentes ou futuras, embora falsas ou meramente dilatórias.

CPPT, a solicitar fundamentadamente (entregando prova concreta) que o Juiz fixe a data exata da constatação da inexistência de património (a data final das reais démarches executivas e, se necessário, com a constatação de démarches meramente dilatórias) para subsequentemente declarar a prescrição.

*28 de março de 2020*