

NOTA SOBRE A PRESCRIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Sérgio Gonçalves do Cabo (*)

1. Introdução

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

Contudo, isso não significa que as normas fiscais regulem todos os aspectos da prescrição, sendo frequente a aplicação das normas de direito civil quando a solução para o caso concreto não resulta de forma directa ou imediata do direito fiscal.³ Ainda recentemente e face à redacção actual do artigo 49.º, n.º 3 da LGT,⁴ o Supremo Tribunal Administrativo (STA) considerou aplicáveis à interrupção da prescrição tributária as normas dos artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do Código Civil.⁵

Nesta conformidade, para se encontrar o regime de prescrição fiscal, torna-se necessário trabalhar com as fontes de direito tributário e com as fontes de direito civil, sempre que o primeiro não contenha a solução integral para os problemas suscitados e as

(*) Mestre em Direito. Advogado.

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

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

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

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

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

normas do segundo não pressuponham o exercício de poderes de disposição por parte do credor, incompatíveis com a indisponibilidade dos créditos tributários.⁶

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

2. Especialidades da prescrição tributária

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

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

Significa isto que, no direito civil, a interrupção da prescrição tem como consequência a inutilização do tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, que exprime a intenção de exercer o direito por parte do credor, o compromisso arbitral ou o reconhecimento do direito (artigos 323.º, 324.º e 3256.º do Código Civil).

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

A compreensão desta *especialidade fiscal* exige várias explicações:

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

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

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

As dificuldades de aplicação deste sistema da degradação do facto interruptivo em facto suspensivo conduziram o legislador à sua eliminação, de tal forma que, a partir de Lei n.º 53-A/2006, a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, o qual se

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

suspende, no entanto, enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao *processo*, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida exequenda (artigo 49.º, n.º 4 da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006).⁹

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

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

Na hipótese inversa, isto é, se não tiver sido prestada ou constituída garantia ou se a penhora não garantir a totalidade da quantia exequenda e acrescido, o novo prazo de prescrição continua a correr e a Administração poderá proceder à venda dos bens penhorados, reverter a execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários, e requerer a declaração da falência junto do tribunal competente (artigo 182.º do CPPT).

3. Avaliação do novo sistema da prescrição tributária

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

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

¹⁰ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 62.

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

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

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

Ou seja, ao contrário do que sucede no direito civil, a interrupção da prescrição não decorre de actos que expressem, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito por parte do credor, do compromisso arbitral ou do reconhecimento do direito, mas sim do exercício, por parte do contribuinte, dos mecanismos de revisão ou anulação judicial do acto tributário ao seu dispor. Ou seja, *no direito fiscal, regra geral, é o devedor e não o credor que provoca a interrupção da prescrição.*

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

Contudo, se a prescrição no direito fiscal se funda em razões de estabilidade, certeza ou segurança das situações jurídicas, faria pouco sentido não admitir a sua interrupção a partir do momento em que o contribuinte põe em crise os pressupostos subjacentes ao acto

tributário. De facto, na prescrição em direito fiscal não se joga apenas a diligência da Administração na cobrança do seu crédito, estão igualmente presentes elementos de *controlo da legalidade* que justificam a interrupção da prescrição por actos imputáveis ao devedor.

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

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

Por outro lado, se é verdade que foram preocupações com a negligência do credor na cobrança da prestação tributária ou com a pendência processual, que justificaram a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, não é menos verdade que a unicidade do facto interruptivo combinada com a diligência da Administração fiscal na cobrança do seu crédito dificilmente conduzirá à sua prescrição, uma vez que, se não for prestada garantia, a execução fiscal pode chegar à fase da venda dos bens penhorados, à reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários (com a particularidade de a interrupção da prescrição não produzir efeitos quanto ao responsável subsidiário se a sua citação para o processo de execução fiscal não tiver lugar no prazo de cinco anos após a liquidação¹¹), ou mesmo ao requerimento da declaração da falência junto do tribunal competente (artigo 182.º do CPPT).

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

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

«(...)

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

¹¹ Artigo 48.º, n.º 3 da LGT.

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

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

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

«(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(CPT), com referência ao artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI).¹⁴

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

Nos termos do artigo 297.º, n.º 1 do Código Civil, «a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

Naturalmente que a questão que se coloca face a esta norma do Código Civil consiste em saber quando é que, segundo a lei antiga, falta menos tempo para o prazo se completar, sobretudo quando a lei nova, como foi o caso do CPT face ao CPCI e da LGT face ao CPT, estabelece um prazo mais curto.

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

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

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

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

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

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

em conta as causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição ocorridas ao abrigo da lei antiga.¹⁶

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

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

O STA tem seguido o entendimento de que as causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição são de aplicação imediata, isto é, são independentes dos factos

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

Torna-se, por isso, necessário, ver quanto tempo falta para se consumir a prescrição à luz da lei antiga, tendo em conta os factos interruptivos e suspensivos ocorridos no seu âmbito temporal de vigência, os quais podem, ou não, continuar a produzir efeitos no âmbito de vigência da lei nova. Assim se compreende que LOPES DE SOUSA afirme que a contagem do prazo se faz, considerando o momento da entrada em vigor da lei nova, mas «considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção)». Para LOPES DE SOUSA, «*segundo a lei antiga*» significa calcular o prazo de prescrição que decorreu até à entrada em vigor da lei nova nos termos que a lei antiga prevê a respectiva contagem» (cf. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, p. 87).

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

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

geradores da obrigação tributária e respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação das normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

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

Para além da aplicação imediata das normas da lei nova aos factos suspensivos ou interruptivos verificados no seu âmbito temporal de vigência, o STA, depois de algumas hesitações – em que defendeu que o prazo de prescrição se interrompia uma única vez com a ocorrência do primeiro acto interruptivo e que uma vez cessado o seu efeito não havia que relevar factos posteriores, capazes, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição – após os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 24 de Outubro de 2007 (proc.º n.º 0244/07) e de 28 de Maio de 2008 (proc.º n.º 0840/07), fixou-se no sentido de que, ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, todas devem elas ser consideradas, *desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores*.

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

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

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

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

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

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

Com efeito, nos termos do n.º 1 artigo 49.º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 53-A/2006, *a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*. Porém, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, havendo processo de execução fiscal em curso, a reclamação, a impugnação, o recurso judicial ou a oposição à execução, também suspendem a prescrição se determinarem a «suspensão da cobrança da dívida». Ou seja, existem factos interruptivos a que a lei também atribui efeito suspensivo da prescrição quando impliquem «a suspensão da cobrança da dívida» (artigo 49.º, n.º 4 da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006). Contudo, a suspensão da cobrança da dívida só ocorre quando tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º (hipoteca legal ou penhor) ou prestada pelo executado nos termos do artigo 199.º (garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente) ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido (artigo 169.º do CPPT).

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

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

Não oferece dúvidas a circunstância de o facto interruptivo da prescrição não ter a mesma natureza que o facto suspensivo, constituindo um facto autónomo em relação ao facto com efeito suspensivo. Efectivamente, quando consideradas *de per se*, a reclamação ou impugnação judicial não têm efeito suspensivo da prescrição. Só a circunstância de a reclamação ou a impugnação judicial se conjugarem com a prestação de garantia que

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

determina a suspensão da execução fiscal (artigo 169.º do CPPT) é que lhes atribui natureza suspensiva da contagem do prazo prescricional.

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

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

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

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

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

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

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

²⁰ *Ob. cit.*, loc. cit..

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Conclusão

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

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

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

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

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

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

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