

Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária

1. Nota prévia

Ao longo do tempo têm vindo a ser estabelecidos vários regimes de prescrição da obrigação tributária, quer quanto aos prazos quer quanto às causas de interrupção e suspensão.

A evolução legislativa geral tem vindo a ser no sentido do encurtamento dos prazos, o que teve como consequência que surgissem nos tribunais tributários inúmeros casos de prescrição.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos vem tendo profundas divergências nesta matéria, que têm tido repercussão em inúmeras decisões divergentes dos tribunais tributários.

Por outro lado, a própria natureza da actividade jurisdicional, orientada para a resolução de casos concretos, leva a que a aplicação do regime da prescrição seja efectuada de forma dispersa, caso a caso, o que normalmente não proporciona uma perspectiva global.

Nestas circunstâncias, ciente de que o aumento constante de casos de prescrição que aparecem nos tribunais reclama que, com a maior brevidade, sejam esclarecidas as divergências jurisprudenciais, deixo aqui o meu contributo para uma apreciação global do problema da aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária.

Ao fazer esta apreciação global, com mais ampla perspectiva do que proporciona a atomística resolução dos casos concretos que quotidianamente é necessário apreciar nos tribunais e com os contributos recolhidos da discussão global do problema que, à margem dos processos, se levou a cabo no Supremo Tribunal Administrativo, acabei por alterar o que pensava sobre alguns dos problemas da prescrição, designadamente em matéria de interrupção da prescrição.

2. Regimes da prescrição da prestação tributária que se têm sucedido no tempo

Actualmente, o regime geral da prescrição da obrigação tributária está previsto nos arts. 48.º e 49.º da LGT.

Porém, relativamente a obrigações tributárias mais antigas, na apreciação da prescrição é frequentemente necessário ponderar os regimes que vigoraram anteriormente, sendo, aliás, em relação a dívidas antigas que mais frequentemente surgem os problemas de prescrição, como é natural.

Uma vez que, sobretudo desde que entrou em vigor a evolução legislativa tem sido vertiginosa, convém começar por esclarecer os vários regimes que se tem sucedido no tempo.

2.1. Regime do Código de Processo das Contribuições e Impostos

No CPCI, o regime da prescrição consta do art. 27.º, em que se estabelece o seguinte:

Artigo 27.º

É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

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

§ 2.º Quando o executado não houver sido citado pessoalmente e não intervier no processo, a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz.

§ 3.º O juiz conhecerá, também oficiosamente, da prescrição se os serviços da administração fiscal não o houverem feito antes da autuação.

2.2. Regime do Código de Processo Tributário

No CPT, o regime geral da prescrição da obrigação tributária conta do seu art. 34.º, que estabelece o seguinte:

Artigo 34.º

Prescrição das obrigações tributárias

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

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

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

2.3. Regime da LGT

2.3.1. Redacção inicial

Artigo 48.º

Prescrição

1 – As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 – As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 – A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

Artigo 49.º

Interrupção e suspensão da prescrição

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

2 – A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

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

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

Com a Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que alterou os n.ºs 1 e 3 do art. 49.º, este artigo passou a ter a seguinte redacção:

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

2 – A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

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

2.3.3. Redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro

A Lei n.º 55-B/2004 alterou o n.º 1 do art. 48.º da LGT, ficando o artigo com a seguinte redacção:

1 – As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do

ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

2 – As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 – A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

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

A Lei n.º 53-A/2006 alterou o art. 49.º da LGT, revogando o n.º 2, alterando o n.º 3 e aditando o n.º 4.

O art. 49.º ficou com a seguinte redacção:

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

2 – Revogado

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

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

3. Linhas gerais do regime da prescrição das obrigações e especialidades das obrigações tributárias

As obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que, no que não estiver especialmente previsto, serão aplicáveis subsidiariamente as regras do Código Civil, por força do preceituado no art. 2.º, alínea d), da LGT.

Assim, decorrido o prazo de prescrição «tem o beneficiário a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito» (art. 304.º, n.º 1, do CC).

As leis tributárias contêm regras especiais sobre o início do prazo da prescrição e sobre a suspensão (quanto aos factos que a provocam) e interrupção do prazo.

3.1. Início do prazo

O início do prazo de prescrição da obrigação tributária é determinado nos termos das normas especiais, que assentam na distinção entre impostos periódicos e de obrigação única.

A característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo. (¹)

O IVA deve ser considerado como imposto de obrigação única. (²)

Embora as leis tributárias façam referência ao início do prazo de prescrição relativamente a impostos, as mesmas regras deverão aplicar-se, por analogia, à prescrição de tributários que não sejam impostos, na falta de regime especial.

Um regime especial prevê-se, relativamente às taxas das autarquias locais, no art. 15.º do RGTA, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, em que se estabelece que a prescrição inicia-se no momento em que o facto ocorreu. No entanto, no que concerne as taxas que têm por base um facto duradouro (por exemplo, a taxa anual de conservação de saneamento), aquela norma especial não é aplicável (no caso referido, o facto ocorreu continuamente em todos os momentos, ao longo de um ano), pelo que deverão aplicar-se subsidiariamente as regras relativas aos impostos, que se reconduzem a contagem do prazo a partir do termo do período a que respeita, mas reportando-se o início do prazo ao termo do período a que respeita o facto tributário, em consonância com a regra daquele art. 15.º (isto é, se a taxa se referir ao período de um mês, o início do prazo de prescrição será o início do mês seguinte).

3.2. Suspensão da prescrição

Como se conclui do preceituado nos arts. 318.º a 320.º do CC, a suspensão da prescrição tem como efeito que esta não comece a correr enquanto se verificar o facto, de natureza duradoura, a que é atribuído efeito suspensivo.

Os factos suspensivos são de natureza duradoura, obstando ao começo e ao decurso do prazo de prescrição enquanto perdurarem, como se infere dos arts. 318.º, 319.º e 320.º do CC («a prescrição não começa nem corre...»).

Nas leis tributárias prevêem-se factos especiais a que é atribuído efeito suspensivo, pelo que serão essas as regras a aplicar em matéria de prescrição da obrigação tributária.

¹ Neste sentido podem ver-se:

- SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 54;
 - NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, 1995, páginas 130-131;
 - DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, página 236;
 - BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, página 58;
 - CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, páginas 62 e 65.
- ² Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:
- de 20-3-2002, recurso n.º 26806;
 - de 17-4-2002, recurso n.º 65/02;
 - de 7-5-2003, do Pleno, recursos n.ºs 26806 e 65/02;
 - de 24-9-2003, recurso n.º 809/03.

Nos termos do art. 49.º, n.º 3, da LGT «o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso». A paragem do processo de execução fiscal por motivo de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial ocorre nos casos em que o uso desses meios impugnatórios é acompanhado de prestação de garantia (³) ou penhora de bens suficientes para pagamento da dívida exequenda e do acrescido (art. 169.º, n.º 1, do CPPT). (⁴)

O recebimento da oposição à execução fiscal também tem efeito suspensivo do processo de execução fiscal, nos termos do n.º 5 do art. 169.º, mas o art. 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não lhe atribuí efeito suspensivo do prazo de prescrição. No entanto, nos casos em que a oposição à execução fiscal se reconduz a impugnação do acto de liquidação [o que sucede nas situações previstas nas alíneas a) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT e em algumas das situações enquadráveis na alínea g) do mesmo número], deveria entender-se que o recebimento da oposição também terá efeito suspensão do prazo de prescrição, em consonância com o efeito suspensivo do processo de execução fiscal, pois, ao fim e ao cabo, a oposição, nesses casos, reconduzir-se-á a uma forma de impugnação.

Sendo assim, a redacção dada ao art. 49.º da LGT pela Lei n.º Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao estabelecer no novo n.º 4 que «o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida», apenas é inovador na parte em que atribui efeito de suspensão da prescrição à pendência de qualquer oposição, mesmo que não tenha por objecto a legalidade da liquidação da dívida exequenda, o que está em consonância com o efeito suspensivo da execução fiscal que o art. 169.º, n.º 5, do CPPT atribui ao recebimento de qualquer oposição, independentemente do seu objecto, desde que esteja satisfeito o requisito de existir garantia ou penhora que assegure o pagamento da totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

No entanto, para além da especificidade dos factos a que é atribuído efeito suspensivo, o regime da suspensão da prescrição da obrigação tributária não tem especialidades no domínio do direito tributário: enquanto durar o facto, a prescrição não começa nem corre.

³ À prestação de garantia será de considerar equivalente a sua dispensa, nos termos dos arts. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT.

⁴ No conceito de reclamação deverão incluir-se o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação e o recurso hierárquico que for interposto de decisão de reclamação graciosa.

Quanto ao pedido de revisão oficiosa da liquidação, o n.º 1 do art. 49.º da LGT atribui-lhe efeito interruptivo da prescrição, mas o art. 169.º não lhe atribui o efeito de suspender a execução fiscal e será, decerto, por essa razão que o n.º 3 daquele art. 49.º também não lhe reconhece o correlativo efeito de suspensão do prazo de prescrição. No entanto, como referi, quando o pedido de revisão do acto tributário for apresentado no prazo da «reclamação administrativa» (art. 78.º, n.º 1, da LGT) deverá considerar-se equiparável a uma reclamação.

3.3. Interrupção da prescrição. Efeitos instantâneos e duradouros

3.3.1. Regime do Código Civil

A interrupção da prescrição tem sempre como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único efeito próprio da interrupção, presente em todas as situações (art. 326.º, n.º 1, do CC).

Porém, em certos casos, designadamente quando a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (art. 327.º, n.º 1, do CC).

Resultam, assim, destes artigos 326.º e 327.º dois conceitos de interrupção da prescrição ou interrupções de dois tipos: um que se traduz exclusivamente num efeito instantâneo sobre o prazo de prescrição (inutilização para a prescrição do tempo decorrido); outro que se consubstancia no mesmo efeito instantâneo acrescido de um efeito suspensivo (a prescrição não corre enquanto ele durar, como é próprio dos factos suspensivos da prescrição).

3.3.2. Especialidades da interrupção da prescrição da obrigação tributária

Nas leis tributárias prevêem-se factos a que é atribuído efeito interruptivo da obrigação tributária, pelo que não há que fazer apelo às normas do CC, no que concerne a factos interruptivos.

Porém, os efeitos da interrupção da prescrição não estão completamente regulados, pelo que há que aplicar subsidiariamente o regime do Código Civil.

Com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, alterou-se substancialmente o regime da interrupção da prescrição da obrigação tributária, pelo que é de referir os regimes separadamente.

3.3.2.1. Regime anterior à entrada em vigor da LGT

No CPCI, o regime da interrupção da prescrição consubstanciava-se em a reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interromperem a prescrição e esse efeito cessar se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação (art. 27.º, § 1.º).

Trata-se de um regime essencialmente semelhante ao que vigorava no direito civil e processo civil, ao tempo em que foi aprovado e publicado o CPCI (1963), e que vigorou até à reforma operada pelo DL n.º 47690, de 11-5-1967, que eliminou o n.º 2 do art. 285.º do CPC, na redacção dada pelo DL n.º 44129, de 28-12-1961.

No art. 552.º, n.º 2.º, do Código Civil de 1867, estabelecia-se que a prescrição se interrompia «por citação judicial feita ao possuidor ou devedor, salvo se o autor desistir da acção intentada, ou se o réu for absolvido da

instância, ou se a instância estiver perempta».

A perempção da instância consubstanciava-se na sua interrupção (⁵), que estava prevista no art. 285.º do CPC (equivalente ao art. 290.º no CPC de 1939 e ao art. 202.º no CPC de 1876). Nos termos do n.º 1 do art. 285.º, na redacção de 1961, a instância interrompia-se, como actualmente, quando o processo estivesse parado durante mais de um ano por negligência das partes em promover os seus termos ou os de algum incidente de que dependa o seu andamento. No n.º 2 desse artigo 285.º, estabelecia-se que «interrompida a instância, cessa o efeito que a alínea a) do artigo 481.º atribui à citação judicial, somando-se o tempo que decorrera até à citação com o que decorrer a partir do momento da interrupção da instância. Volta a correr, nos mesmos termos, o prazo fixado para a proposição da acção». O efeito previsto na alínea a) do art. 481.º do CPC, nessa redacção de 1961 era o efeito interruptivo da prescrição, atribuído à citação.

Assim, interrompida a instância (o que sucedia após um ano de paragem do processo, nos termos indicados no n.º 1 do art. 285.º), cessava o efeito interruptivo da prescrição atribuído à citação, e, para efeitos de prescrição, somava-se o tempo que decorrera até à citação com o que decorresse a partir do momento da interrupção da instância.

Entendia-se, então, ainda na vigência do CC de 1867, que, após a interrupção da prescrição derivada da citação, a prescrição não corria enquanto a instância não se extinguisse ou se interrompesse, embora não existisse uma norma expressa com teor idêntico ao art. 327.º, n.º 1, do CC de 1966. (⁶)

É, em essência este o regime que, em termos mais simples, foi transposto para o § 1.º do art. 27.º do CPCI, reportado à «reclamação, a impugnação, o recurso e a execução» como factos interruptivos, em vez da citação na acção judicial.

Por outro lado, também o efeito duradouro da interrupção da prescrição, mantendo-se durante a pendência do processo até ao seu termo ou até que

⁵ Segundo o entendimento generalizado da doutrina, como pode ver-se por VAZ SERRA, *Prescrição Extintiva e Caducidade*, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 106, página 199; ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume I, página 389; e MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, volume II, página 461.

⁶ Neste sentido, pode ver-se VAZ SERRA, *Prescrição Extintiva e Caducidade*, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 106, página 248:

«...pode a eficácia da causa interruptiva ser instantânea ou permanente, conforme essa eficácia se produz em dado momento. Cessando logo e começando, portanto, logo também o novo período prescricional, ou dura por um lapso de tempo mais ou menos longo, findo o qual se inicia o novo período de prescrição.

Eficácia instantânea têm o reconhecimento ou o acto da constituição em mora do devedor; deriva daí que do mesmo momento começa a correr um novo período prescricional.

Eficácia permanente têm os actos interruptivos judiciais, dado que dão início a um processo, durante o qual pode admitir-se que o titular não está inactivo e deve, assim, manter-se a eficácia da interrupção. A prescrição só recomeçará a correr do momento em que transita em julgado a sentença que põe termo ao processo (Código italiano, art. 2945.º, alínea 2)».

ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume I, página 390, explicando a razão por que a prescrição voltava a correr após a interrupção da instância, também pressupõe que a interrupção era duradoura, ao referir: «...o que na verdade sucede é que a prescrição se interrompe, e porque se interrompe é que volta a ocorrer a prescrição que a citação do réu interrompera».

ocorra um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, também foi transposto para o CPCI.

Na verdade, o referido art. 27.º, § 1.º do CPCI atribui efeito interruptivo da prescrição não aos actos instantâneos de apresentação de reclamação, impugnação, recurso ou instauração da execução, mas sim aos próprios processos: diz-se aí que «a reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição». O uso desta fórmula inculca que estes meios processuais interrompem a prescrição prolongadamente, pois eles têm natureza duradoura.

A expressão utilizada para referir a extinção desse efeito confirma que se estava perante uma interrupção duradoura. Refere-se naquela norma do CPCI que «cessa, porém, este efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação». «Cessar» é o antónimo de «continuar», reporta-se a uma situação que está em curso no momento da cessação.

O regime do art. 34.º, n.º 3, do CPT era semelhante, embora, no que concerne à execução, passasse a referir como facto interruptivo a sua instauração e não o próprio processo de execução. No entanto, em relação a todas as situações de interrupção continuou a fazer-se referência «cessação» desse efeito, o que inculca que, em todos os casos, a interrupção era um facto duradouro.

Visto o regime da interrupção da prescrição a esta luz histórica, é de concluir, assim, relativamente ao CPCI e ao CPT, que as causas de interrupção da prescrição têm um efeito duradouro, eliminando o tempo decorrido e obstando a decurso do prazo de prescrição durante a pendência do processo que provoca o efeito interruptivo, a não ser que venha a ocorrer paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, hipótese em que, tanto no regime do CPCI como no do CPT, se soma, para efeitos de prescrição, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação.

À face deste regime, quando ocorrer paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o facto potencialmente interruptivo passa a ter um efeito que, na terminologia do CC, era meramente suspensivo, pois limita-se a impedir o curso do prazo de prescrição entre a ocorrência do facto e o momento em que se completasse mais de um ano de paragem do processo. Isto é, desaparece o efeito próprio da interrupção de inutilização do tempo decorrido anteriormente, tudo se passando como se o facto que era interruptivo fosse um facto suspensivo. (⁷) Porém, quando não ocorrer paragem por mais de um ano do processo que causa a interrupção, o facto interruptivo tem os efeitos previstos no CC, aplicável na falta de regime especial, que eram obstar ao decurso da prescrição durante a pendência do processo. Com efeito, o alcance da cessação do efeito interruptivo nos casos de paragem do processo por mais de um ano por facto, tanto no CPC e CC de 1867

⁷ Assinalando esta transformação de efeito, para o regime previsto no art. 285.º do CPC, na redacção de 1961, pode ver-se MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, volume II, página 461, onde refere que «hoje o efeito desta paragem do processo é mais suspensivo do que interruptivo».

como no CPCI e no CPT, era obstar a que suspensão do decurso da prescrição que derivava do facto interruptivo continuasse, pelo que, se não ocorrer essa paragem que implicava a cessação do efeito, este continuava até ao termo do processo.

Assim, é de concluir que, no domínio do CPCI e do CPT, se não ocorrer essa paragem do processo por mais de um ano, o prazo decorrido até ao momento em que ocorreu o facto interruptivo é inutilizado (art. 326.º, n.º 1, do CC) e o novo prazo só começa a contar-se após o trânsito em julgado (art. 327.º, n.º 1, do mesmo Código, adaptado aos factos interruptivos previstos no CPCI e no CPT), sem prejuízo dos regimes previstos nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo. No entanto, na aplicação deste regime adaptado ao direito tributário, ao trânsito em julgado tem de fazer-se equivaler a decisão final do processo, no caso de o processo a cuja instauração é atribuído efeito interruptivo ser de natureza administrativa. Da mesma forma, quando a interrupção da prescrição deriva de facto associado a um processo de execução fiscal deve contar-se a partir da decisão que lhe puser termo, considerando-se como tal também a declaração em falhas. (8)

3.3.2.1.1. Combinação de causas de interrupção com causas de suspensão da prescrição

Sendo este o regime que resulta do CPCI e do CPT, é de notar, no entanto, que para além deste efeito interruptivo duradouro (eliminação do período decorrido e suspensão do decurso do prazo até paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte ou até ao termo do processo) poderá ter de se atender a causas de suspensão da prescrição propriamente ditas.

Na verdade, embora nem o CPCI nem o CPT previssem expressamente causas de suspensão do prazo de prescrição, elas podiam derivar de lei especial, como foi o caso da «Lei Mateus» (DL n.º 124/96, de 10 de Agosto) que, no n.º 5 do seu art. 5.º determinava a suspensão da prescrição dívidas durante o período de pagamento em prestações. (9)

⁸ As questões da prescrição podem colocar-se **depois** de um processo de execução fiscal.

Se o processo de execução fiscal terminar pelo pagamento da dívida exequenda, não se coloca a questão da prescrição, naturalmente.

Se o processo terminar por procedência de um fundamento de oposição, pode colocar-se a questão de início de um novo prazo de prescrição sempre que não se tratar de um fundamento que obste à instauração de nova execução (por exemplo, a procedência por não estar esgotado o património do devedor originário, nos casos de reversão; ou a procedência por o acto de liquidação não ser eficaz, por falta de notificação, situação em que é possível instaurar nova execução depois de ser efectuada a notificação).

Noutras situações, o processo de execução fiscal poderá terminar em declaração em falhas nas situações previstas, actualmente, no art. 272.º do CPPT. Embora esta declaração não obste ao prosseguimento do processo, que é renovado se se encontrarem bens penhoráveis (art. 274.º do CPPT), deverá ser equiparada a decisão que põe termo ao processo, como, aliás, decorre do facto de a norma ser inserida na Secção X, do Título IV, do CPPT que tem a epígrafe «*Da extinção da execução*». De resto, não se compreenderia que o processo pudesse aguardar eternamente pela descoberta de novos bens, pois tal é incompatível com as razões de segurança jurídica insitas no instituto da prescrição extintiva.

⁹ Outro diploma especial, vigente ao tempo do CPT, que previa a suspensão da prescrição, inclusivamente para as dívidas tributárias, era o art. 29.º, n.º 1, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, que estabelecia que «*proferido o despacho*

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 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.

Exemplificando

Assim, por exemplo, se ocorreu interrupção da prescrição por efeito de uma impugnação judicial apresentada em 1-2-1994, que veio a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte em 1-10-1995, por força do disposto no art. 34.º, n.º 3, do CPT contar-se-ia para a prescrição o período anterior à autuação do processo e o período posterior a 1-10-1995. No entanto, se na sequência do referido DL n.º 124/96 foi autorizado o pagamento em prestações, em 1-2-1997, o prazo de prescrição suspender-se-á, por efeito do seu art. 5.º, n.º 5, a contar desta data, durante o período de pagamento em prestações.

Na situação referida, se a impugnação judicial não viesse a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e o seu termo ocorresse depois do período de pagamento em prestações, a suspensão da prescrição determinada pelo referido art. 5.º, n.º 5, do DL n.º 124/96 não teria qualquer relevância, pois o período que ele eliminava já está eliminado para a prescrição pela pendência do processo de impugnação judicial sem paragem por Maio de um ano.

Da mesma forma, se o processo de impugnação judicial viesse a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte quando já estava a correr o período de pagamento em prestações, a suspensão prevista no referido art. 5.º, n.º 5, do DL n.º 124/96 produziria efeitos obstando ao decurso do prazo de prescrição enquanto subsistisse o regime de pagamento em prestações, mesmo para além do ano subsequente à paragem do processo.

3.3.2.2. Regime da LGT anterior à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro

Os n.ºs 1 e 2 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, contêm um regime de interrupção da prescrição essencialmente semelhante ao previsto no CPT e no CPCI, pois previa-se também que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito dos factos interruptivos, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse

de prosseguimento da acção, ficam imediatamente suspensas todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património, incluindo as que tenham por fim a cobrança de créditos com privilégio ou com preferência; a suspensão abrange todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor».

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

No entanto, os factos a que a LGT atribuía efeito interruptivo, na redacção inicial, não eram totalmente idênticos, pois, para além de se atribuir, como no CPT, tal efeito à reclamação, ao recurso hierárquico e à impugnação judicial, atribuía-se também esse efeito ao pedido de revisão oficiosa da liquidação e deixou de se atribuir o mesmo à instauração da execução fiscal.

Com a redacção dada ao n.º 1 do art. 49.º pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, passou a atribuir-se também efeito interruptivo à citação (que no contencioso tributário só ocorre no processo de execução fiscal), em vez da «instauração de execução», que tinha tal efeito no domínio do CPT.

Para além disso, no n.º 3 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, introduziu-se a principal novidade do novo regime de interrupção da prescrição que é uma norma de carácter geral sobre suspensão da prescrição, estabelecendo-se que «o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso».

Não é clara a compatibilização do regime de cessação de efeito interruptivo (que se transforma em suspensivo com a paragem do processo por mais de um ano), previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 49.º, com o efeito suspensivo atribuído no n.º 3 do mesmo artigo à «reclamação, impugnação ou recurso», dependente da suspensão do processo de execução fiscal.

Parece, no entanto, que a interpretação mais adequada e coerente é a de que esta norma geral sobre causas de suspensão tem precisamente os mesmos efeitos, relativamente aos factos que indica, que tinham as causas de suspensão previstas em diplomas especiais no domínio do CPT, que se referiram no ponto anterior: elas obstarão ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

Isso é particularmente evidente em relação ao pagamento em prestações, pois está-se perante uma situação substancialmente idêntica à gerada com o citado DL n.º 124/96, que se analisou. Se, por exemplo, o processo de impugnação judicial parou por mais de um ano, mas, quando se completou esse ano ou posteriormente decorre período de pagamento em prestações, o decurso do prazo de prescrição suspender-se-á durante este período de pagamento em prestações, em que a administração tributária está impedida de cobrar coercivamente a dívida.

Com efeito, compreende-se perfeitamente que, durante o período de pagamento em prestações, estando o credor impossibilitado de cobrar a dívida, não corra o prazo de prescrição, que tem o seu fundamento na negligência do credor em proceder à cobrança.

Mas, não tem de ser diferente em relação à reclamação, ao recurso hierárquico e à impugnação judicial.

Na verdade, embora se possa entrever aparente incoerência em, no n.º 2 desse art. 49.º, se fazer decorrer da paragem desses processos por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte a cessação do efeito do facto interruptivo, inclusivamente a suspensão do decurso da prescrição (n.º 2) e, no caso de estar suspensa a execução fiscal, assegurar, no n.º 3 do mesmo artigo, o prolongamento do efeito suspensivo enquanto esta suspensão persistir, o

certo é que a suspensão da prescrição nesta última situação não deixa de ter uma razão de ser consistente, a mesma que justifica a suspensão durante o período de pagamento em prestações, que é a impossibilidade legal de a administração tributária fazer prosseguir a execução suspensa.

Isto é, compreende-se que o efeito interruptivo cesse por paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, pois essa paragem será imputável aos serviços estaduais que devem fazer tramitar atempadamente os processos administrativos e judiciais. Mas, também se compreende que, sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a dívida, não se deixe correr o prazo de prescrição enquanto este credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança seja efectuada.

O que significa, assim, que o problema, mais do que incoerência, é de técnica legislativa, pois, se se pretendia restringir os efeitos da cessação do efeito interruptivo nos casos em que estivesse suspensa execução fiscal por força da pendência de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial seria mais adequado esclarecer-se no n.º 2 que o aí estatuído não prejudicava o regime do n.º 3.

Sendo assim, o regime de interrupção da prescrição previsto na redacção inicial da LGT nem será essencialmente diferente do que se previa no CPT (para além das diferenças de factos a que é atribuído efeito suspensivo e interruptivo): também na LGT, os efeitos dos factos interruptivos (o instantâneo e o duradouro) cessam com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, sem prejuízo da relevância autónoma que têm os factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição.

3.3.2.3. Regime posterior à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro

A Lei n.º 53-A/2006 revogou o n.º 2 do art. 49.º da LGT, em que se previa o referido regime de a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazer cessar o efeito interruptivo transformando-o em suspensivo.

Nos termos do art. 91.º daquela Lei n.º 53-A/2006, «*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*».

Esta Lei (Orçamento do Estado para 2007) entrou em vigor no dia 1-1-2007, nos termos do seu art. 163.º.

Com a revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT, afastaram-se as consequências da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e a transformação do efeito interruptivo em suspensivo que resultava daquele n.º 2 do art. 49.º.

Assim, se tal paragem não ocorreu até 31-12-2006, nos processos a que se aplica este novo regime, a interrupção da prescrição tem sempre o seu efeito próprio de inutilizar o tempo já decorrido e esse efeito não é destruído por eventual paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Por outro lado, relativamente ao efeito suspensivo que estava associado ao acto interruptivo, numa primeira análise, parece que ele se manterá.

Na verdade, relativamente à reclamação, ao recurso hierárquico e à impugnação faz-se referência, como facto interruptivo, **ao próprio processo** (facto duradouro) e não à sua apresentação da peça processual que dá início àqueles meios processuais.

No que concerne à citação, não estando previsto um regime especial sobre os seus efeitos, seria de lhe atribuir os que lhe reconhece o CC, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT. Esse efeito é não só o instantâneo de inutilizar o tempo decorrido, mas também o efeito duradouro de obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo em que a citação é levada a cabo (arts (arts 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1, do CC).

Quanto ao «pedido de revisão oficiosa», a que também é reconhecido efeito interruptivo da prescrição pelo n.º 1 do art. 49.º da LGT, é que não há suporte seguro para afirmar que se trate de um facto interruptivo duradouro, pois o pedido é um acto instantâneo. Por outro lado, não há agora, neste novo regime, a referência à «cessação» do efeito interruptivo, que deixava perceber o efeito duradouro. No entanto, o facto de esta causa de suspensão estar indicada em perfeita paridade com as restantes, não deixa entrever margem para aventar que os efeitos da interrupção provocada pelo pedido de revisão oficiosa possa ser diferente dos que têm as outras causas.

É certo que o facto de no novo n.º 4 se manter a referência ao efeito suspensivo da reclamação, impugnação, e recurso (para além da oposição, aditada neste n.º 4, quando comparado com o equivalente anterior n.º 3) pode sugerir a interpretação de que estes factos simultaneamente interruptivos e suspensivos só têm relevância suspensiva na situação prevista no n.º 4 de estar suspensa a cobrança da dívida (¹⁰).

Isto é, tendo desaparecido, com a revogação do n.º 2 do art. 49.º, a cessação do efeito interruptivo que nele se previa para os casos de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, os efeitos duradouros que o acto interruptivo produz durante a pendência do processo só terminarão com o termo do processo. Por isso, não se justificaria que, no novo n.º 4, se estabelecesse que o prazo de prescrição se suspende «*enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso*», pois esta suspensão já estaria assegurada, independentemente de se suspender ou não a cobrança da dívida, pelo efeito e estes mesmos meios processuais têm factos interruptivos, que agora não cessa até ao termo do processo.

Porém, a manutenção desta referência ao efeito suspensivo da reclamação,

¹⁰ A fórmula utilizada no n.º 4 do art. 49.º da LGT, «*suspensão da cobrança da dívida*» é aparentemente mais lata do que a anteriormente utilizada no n.º 3 do mesmo artigo, que era «*paragem do processo de execução fiscal*», pois a cobrança pode ser suspensa antes da instauração do processo de execução fiscal, quer no caso de pagamento em prestações quer no caso de prestação de garantia, antes da instauração da execução fiscal.

Porém, a diferença é aparente, pois a fórmula anterior «*paragem do processo de execução fiscal*» devia ser interpretada, se não por mera interpretação declarativa, pelo menos por interpretação extensiva, como abrangendo os casos em que ele nem se pode iniciar, pois é evidente a paridade entre as duas situações.

impugnação e recurso, nos casos de determinarem a cobrança da dívida (que é manifesto que resulta de uma intenção legislativa deliberada, pois a norma até foi reformulada, relativamente à equivalente anterior, que constava do n.º 3 do art. 49.º), explica-se pela inovação que consta da actual redacção do n.º 3 do mesmo artigo, de a interrupção ter lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar:

- o primeiro facto com efeito interruptivo, produz os efeitos que produzia no domínio da redacção anterior, de eliminação do prazo decorrido anteriormente e de obstar ao decurso da prescrição, agora (com a eliminação do n.º 2) sempre, incondicionalmente, até se tornar definitiva a decisão que puser termo ao processo;
- os factos previstos como interruptivos que ocorram **depois do primeiro**, à face da nova redacção do n.º 3, não terão o referido efeito interruptivo, mas terão relevância como factos suspensivos da prescrição, desde que se verifique a condição da sua relevância a este nível, que é o processo respectivo determinar a suspensão da cobrança da dívida.

Esta interpretação é corroborada pelo próprio texto do novo n.º art. 49.º, ao estabelecer que «**sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar**», o que inculca que o regime do n.º 4, na parte que se refere aos factos qualificados pelo n.º 1 como interruptivos, tem o seu campo de aplicação nas situações em que esse efeito interruptivo é afastado pelo n.º 3.

3.3.2.4. Possibilidade de ocorrência de mais que um facto interruptivo

Tanto o CPCI, como o CPT como a LGT atribuem efeito interruptivo a vários factos, pelo que podem surgir situações em que mais que uma causa de interrupção da prescrição ocorra em relação a um prazo de prescrição.

O mesmo pode suceder depois de terem cessado o efeito de um facto interruptivo, com o termo do processo e início de um novo prazo de prescrição, como se referiu no ponto anterior.

A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, deu nova redacção ao n.º 3 do art. 49.º da LGT estabelecendo que «**sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar**».

Assim, com esta Lei, os factos com potencial efeito interruptivo que ocorram após a primeira interrupção deixam de ter tal efeito.

E, esta regra valerá tanto os casos em que uma nova causa de interrupção ocorre enquanto uma anterior ainda está a produzir efeitos como em relação a um novo prazo que se inicie após o termo do processo.

Porém, esta Lei (Orçamento do Estado para 2007) entrou em vigor em 1-1-2007 e, sendo aquela uma norma que estabelece os efeitos (ou não) de factos, ela só se aplica após à sua entrada em vigor, por força da regra do art. 12.º, n.º 2, do CC. (¹¹)

¹¹ Sobre esta regra do art. 12.º, n.º 2, do CC, pode ver-se, mais pormenorizadamente, o ponto 5..

Por isso, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram anteriormente produziram os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência.

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

Assim, coloca-se a questão de determinar os efeitos de cada um dos factos interruptivos quando ocorreu mais do que um, antes de 1-1-2007, relativamente a um mesmo prazo de prescrição.

3.3.2.4.1. Ocorrência de uma nova causa de interrupção antes de 1-1-2007, após a cessação de efeitos da anterior, que produziu os seus efeitos até ao termo do processo, que não esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

Numa situação deste tipo não se geram problemas.

Com a primeira causa de interrupção foi eliminado o período anterior e a prescrição não correu até ao termo do processo, começando novo prazo de prescrição.

Antes de 1-1-2007, ocorrendo a segunda causa de prescrição, é eliminado o tempo decorrido deste novo prazo e a prescrição não corre até ao termo do processo, se este não parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Se ocorrer uma paragem do novo processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o efeito do facto interruptivo passará a ser suspensivo, contando-se para a prescrição o período que decorrer desde o início do novo prazo até à instauração do novo processo, acrescido do que decorrer depois de se ter completado um ano de paragem. O período que decorreu **até à autuação**, a que se referem os arts. 27.º, § 1.º do CPCI, 34.º, n.º 3, do CPT e 49.º, n.º 2, da LGT, deve ser entendido como **o que tiver contado para a prescrição**, considerando não só o novo início de prazo que decorrer de um facto interruptivo, como os períodos de suspensão, sejam os derivados de um facto interruptivo, sejam os derivados de factos meramente suspensivos, pois os períodos que não deverem ser considerados (por força de qualquer facto interruptivo ou suspensivo anterior) não terão relevância jurídica. Aliás, **também em relação à primeira interrupção**, o período anterior à autuação que se conta é **o que tiver contado para prescrição**, descontando, por exemplo, o que não conta por a prescrição estar suspensa por virtude de estar a decorrer período de pagamento em prestações.

Na verdade, à face do regime anterior a 1-1-2007, não havia qualquer regime especial para as causas de interrupção da prescrição posteriores à primeira e, por isso, não há qualquer suporte legal para afirmar que ela não tinha todos os efeitos previstos na lei, independentemente de se tratar ou não da primeira.

Exemplificando

Antes de 1-1-2007, corre uma impugnação judicial até ao seu termo sem paragem por mais de um ano: é eliminado o período decorrido e não se conta para a prescrição o período de pendência do processo.

Se, depois de terminado o processo, for apresentado um pedido de revisão oficiosa, na vigência da LGT (antes de 1-1-2007), este pedido tem o seu efeito interruptivo próprio (art. 49.º, n.º 1, desta Lei), eliminando todo o tempo de prescrição que tiver decorrido (que seria o que decorreu desde o termo da impugnação judicial) e obstando ao decurso do prazo enquanto o respectivo processo de revisão oficiosa estiver pendente; ou então, se o processo de revisão oficiosa vier a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o efeito do pedido de revisão será suspensivo, obstando ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o processo esteve pendente sem se completar um ano de paragem.

3.3.2.4.2. Ocorrência de uma nova causa de interrupção antes de 1-1-2007, após a cessação de efeitos da anterior, tendo a primeira causa deixado de produzir os seus efeitos próprios, por o processo ter estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

No que concerne às causas de interrupção da prescrição que ocorram até 1-1-2007, no caso de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, a primeira causa interruptiva da prescrição passa a ter efeito suspensivo da prescrição, obstando ao seu decurso entre o momento da instauração do processo e o momento em que se completou esse ano de paragem do processo.

Se, depois de este efeito suspensivo se ter produzido, cessando os efeitos da primeira interrupção, ocorreu uma nova causa de prescrição (antes de 1-1-2007), esta produz os seus efeitos próprios: elimina o prazo que anteriormente tinha decorrido para a prescrição (que era o prazo desde o início até à instauração do processo anterior, acrescido do período posterior a ter-se completado um ano de paragem do processo) e obsta a que o novo prazo decorra na pendência do novo processo. A não ser que o novo processo também venha a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, hipótese em que o efeito da causa interruptiva passará a ser suspensivo.

Como se referiu já, à face do regime anterior a 1-1-2007, as causas de interrupção posteriores à primeira tinha o seu efeito próprio, independentemente de ter ou não ocorrido qualquer outra interrupção.

Exemplificando

- foi apresentada uma reclamação graciosa e ela esteve parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte;
- depois de proferida decisão da reclamação graciosa, veio a ser apresentada impugnação judicial daquela decisão.

Com a paragem do processo reclamação graciosa por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte o seu efeito sobre a prescrição passou a ser suspensivo, contando-se para a prescrição o período que decorreu desde o seu início até à apresentação da reclamação, acrescido do período que decorreu após se ter completado um ano de paragem do processo.

Quando é deduzida a impugnação judicial, ela tem o seu feito interruptivo próprio, eliminando para a prescrição o tempo já decorrido, sendo indiferente que existisse um período que já estava eliminado pelo efeito suspensivo que teve a reclamação graciosa.

Para além disso, esta nova interrupção obsta ao decurso da prescrição até ao termo do processo, se ele não vier a estar parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, começando a contar-se novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo.

Se, eventualmente, a impugnação judicial também veio a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, perderá o seu efeito de eliminar o tempo já decorrido para a prescrição e o seu efeito passará a ser suspensivo, desde a instauração do processo até se completar um ano de paragem.

Assim, contar-se-á para a prescrição o período que «tiver decorrido até à data da autuação» da impugnação judicial (arts. 27.º, § 1.º do CPC, 34.º, n.º 3, do CPT e 49.º, n.º 2, da LGT na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006).

Este período que decorreu até à autuação deve ser entendido como o que tiver contado para a prescrição, isto é, não contando os períodos que não contam por efeito de causas suspensivas (quer sejam os derivados de outras causas interruptivas que passaram a ter efeito suspensivo, quer os decorrentes de outras causas meramente suspensivas, como o período de pagamento em prestações).

Por isso, na hipótese em apreço, se tanto a reclamação graciosa como a impugnação judicial vieram a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, contar-se-ia para a prescrição:

- o período que tinha corrido para a prescrição anterior à impugnação judicial, que era desde o início do prazo de prescrição até à apresentação da reclamação graciosa e o período posterior ao momento em que esta parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte até que foi instaurada a impugnação judicial;
- o período posterior ao momento em que a impugnação judicial parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

3.3.2.4.3. Ocorrência de uma nova causa de interrupção antes de 1-1-2007, enquanto uma anterior ainda está a produzir efeitos, por o processo não ter estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

Até 1-1-2007, qualquer das causas de interrupção da prescrição tinha, por si própria, os efeitos de eliminar todo o tempo anteriormente decorrido e obstar

ao decurso da prescrição enquanto estivesse pendente o processo em que ela se tinha produzido.

Por isso, mesmo que, quando ocorre a segunda causa de interrupção da prescrição, o período anterior à primeira estivesse eliminado e não tivesse decorrido qualquer período para a prescrição por o processo que determinou a primeira interrupção estar pendente e não ter parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, a segunda causa de interrupção mantém a sua própria potencialidade para produzir os mesmos efeitos em relação ao período anterior (eliminação) e durante o seu próprio processo (obstando ao decurso do prazo).

Poderão dar-se várias situações:

3.3.2.4.3.1. Nenhum dos processos vem a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

Numa situação deste tipo, ambas as causas interruptivas (ocorridas antes de 1-1-2007) produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente.

Por isso, todo o período que tinha decorrido para a prescrição estará eliminado e só começará a correr um novo prazo depois do trânsito em julgado ou equivalente da decisão que puser termo ao **último dos processos a terminar**.

Assim, por exemplo

- foi apresentada uma impugnação judicial que não esteve parada por mais de um ano;
- na pendência dessa impugnação judicial é instaurada uma execução fiscal, na vigência do CPT, que também não vem a estar parada por mais de um ano e termina, julgada em falhas, **antes** de ter terminado a impugnação judicial.

Numa situação deste tipo, o período anterior à impugnação judicial foi eliminado e a sua pendência obistou a que a prescrição corresse até ao seu termo, só se começando a contar um novo prazo de prescrição depois do trânsito em julgado da decisão que lhe põe termo.

Como, nesta hipótese, a execução fiscal terminou antes da impugnação judicial, a pendência da execução fiscal acaba por não ter qualquer interferência na prescrição, uma vez que os efeitos que podia produzir sobre o prazo de prescrição foram produzidos também e com maior amplitude pela impugnação judicial.

Na mesma situação, se a execução fiscal instaurada na pendência de impugnação judicial viesse a terminar **depois** desta, o prazo até ao termo da execução fiscal estaria eliminado para a prescrição, pelo próprio efeito desta, mesmo sem considerar a impugnação judicial.

3.3.2.4.3.2. Só o primeiro processo vem a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, quando o segundo já estava

pendente

Numa situação deste tipo (em que ambos os factos ocorreram antes de 1-1-2007), a instauração do segundo processo tem potencialidade para só por si, eliminar o período que decorreu anteriormente e obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que lhe puser termo.

Assim, o facto de o primeiro processo ter ficado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e o efeito da sua instauração passar a ser suspensivo acaba por não ter qualquer influência no decurso do prazo de prescrição, pois o período que decorreu desde o início do prazo até à instauração desse primeiro processo é eliminado pela instauração do segundo e na pendência deste não corre qualquer prazo, uma vez que, na hipótese analisada, o segundo processo não parou.

Assim, começa-se a contar novo prazo após o trânsito em julgado ou equivalente da decisão que puser termo ao segundo processo.

Exemplificando:

- foi apresentada uma impugnação judicial;
- na pendência dessa impugnação judicial é instaurada uma execução fiscal, na vigência do CPT, que não parou por mais de um ano até ao seu termo, sendo julgada em falhas;
- quando já estava pendente a execução fiscal, a impugnação judicial veio a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

A dedução da impugnação judicial passou a ter efeito suspensivo, por ter parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Porém, o período anterior à sua instauração continua eliminado por força da instauração da execução fiscal que, no CPT, tinha efeito interruptivo, independentemente da citação.

Um novo prazo de prescrição começará depois de se ter tornado definitiva a decisão de julgamento em falhas da execução.

3.3.2.4.3.3. Só o segundo processo vem a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, quando o primeiro ainda estava pendente

Trata-se de uma situação essencialmente idêntica à anterior, também tendo por pressuposto que ambos os factos ocorreram antes de 1-1-2007.

O primeiro processo, não tendo parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, produz, só por si, os efeitos de eliminar o período que decorreu anteriormente e obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que lhe puser termo, abrangendo, assim, todo o período de tempo que contaria para a prescrição se só o segundo processo tivesse sido instaurado.

Assim, começa-se a contar novo prazo após o trânsito em julgado ou equivalente da decisão que puser termo ao primeiro processo.

Exemplificando:

- foi apresentada uma impugnação judicial, que não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte;
- na pendência dessa impugnação judicial é instaurada uma execução fiscal, na vigência do CPT, que veio a parar por mais de um ano, quando ainda estava pendente a impugnação judicial.

Todo o período decorrido antes da impugnação judicial é eliminado pelo efeito interruptivo que tem a sua instauração e a sua pendência sem paragem por mais de um ano obsta a que o prazo de prescrição corra até ao seu termo.

Por isso, o facto de a execução fiscal vir a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, enquanto a pendência do processo de impugnação obstava ao curso da prescrição não tem qualquer relevância, só começando a contar-se um novo prazo de prescrição após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo de impugnação judicial.

3.3.2.4.3.4. Ambos os processos vêm a parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

Numa situação deste tipo, (em que ambos os factos ocorreram antes de 1-1-2007) a instauração de ambos os processos passa a ter efeito suspensivo da prescrição durante o período em que estiveram pendentes sem terem, parado há mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

É indiferente, naturalmente, que os efeitos suspensivos de cada um dos processos se sobreponham ou não, pois basta um deles ter efeito suspensivo durante um determinado período de tempo para esse período se tornar irrelevante para a prescrição.

Por isso, o período de prescrição é calculado tomando como ponto de partida o momento inicial do prazo de prescrição e subtraindo os dois períodos em que os processos tiveram efeito suspensivo, dando relevância apenas a um dos factos, na parte em que os efeitos suspensivos se sobrepuserem.

Ou, dito de outra forma:

- por efeito do primeiro processo, conta para a prescrição o período desde o início do prazo até à instauração do primeiro processo;
- não corre a prescrição enquanto o primeiro processo estiver pendente até estar parado por mais de um ano;
- não corre a prescrição enquanto segundo processo estiver pendente até estar parado por mais de um ano.

Exemplificando:

1.º exemplo, com sobreposição parcial dos períodos em que os dois processos têm efeito suspensivo:

- o prazo de prescrição iniciou-se em 1-1-1995;

- foi apresentada uma impugnação judicial em 1-7-1995;
- é instaurada uma execução fiscal, na vigência do CPT, em 1-1-1996;
- a impugnação judicial veio a parar, completando-se um ano de paragem em 1-1-1997;
- a execução fiscal veio a parar, completando-se um ano de paragem em 1-6-1997.

Numa situação deste tipo, a instauração da impugnação judicial e da execução fiscal passam a ter efeito suspensivo, por força das paragens dos processos por mais de um ano:

- conta-se para prescrição o período entre 1-1-1995 e 1-7-1995, data da apresentação da impugnação judicial;
- não se conta prazo de prescrição enquanto não se completou um ano de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o que ocorreu em 1-1-1997;
- também não se conta o período de 1-1-1997 a 1-6-1997, pois nele estava pendente a execução fiscal, só nesta data se tendo completado um ano de paragem por facto não imputável ao contribuinte; por isso, na sequência da transformação do efeito interruptivo em suspensivo que decorre de a execução fiscal ter estado parada por esse período, fica suspenso o decurso do prazo de prescrição até se ter completado esse ano de paragem;
- assim, para a prescrição contava o período em 1-1-1995 e 1-7-1995 e o período posterior a 1-6-1997.

2.º exemplo, com o período de efeito suspensivo do primeiro processo abrangendo integralmente o do segundo:

- o prazo de prescrição iniciou-se em 1-1-1995;
- foi apresentada uma impugnação judicial em 1-7-1995;
- é instaurada uma execução fiscal, na vigência do CPT, em 1-1-1996;
- a execução fiscal veio a parar, completando-se um ano de paragem em 1-1-1997;
- a impugnação judicial veio a parar, completando-se um ano de paragem em 1-6-1997.

Nesta situação, com a paragem da impugnação judicial em 1-6-1997, conta-se para a prescrição o período anterior à sua autuação (de 1-1-1995 a 1-7-1995) e o período posterior à data em que ela ficou parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, isto é, a partir de 1-6-1997.

O que significa, assim, que a impugnação judicial tem efeito suspensivo do prazo de prescrição durante o período em que esteve pendente sem parar por mais de um ano, entre 1-7-1995 e 1-6-1997.

Como a execução fiscal tinha efeito suspensivo entre a data da sua instauração em 1-1-1996 e a data em que se completou a sua paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, 1-1-1997, constata-se que todo o período de efeito suspensivo derivado da execução fiscal já está abrangido pelo efeito suspensivo da impugnação judicial, pelo que a execução

fiscal acaba por não ter relevância.

3.3.2.4.4. Ocorrência de uma nova causa de interrupção depois de 1-1-2007

Como se referiu (no ponto 3.3.2.4.), resulta dos n.ºs 3 e 4 da LGT na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, que apenas o primeiro facto com efeito interruptivo tem tal efeito, sem prejuízo dos efeitos suspensivos que são atribuídos a alguns deles.

Paralelamente, os arts 90.º e 91.º da mesma Lei, revogaram o n.º 2 do art. 49.º da LGT, em que se previa a cessação do efeito interruptivo por efeito da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, limitando-se a aplicação da revogação aos «*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*».

Isto é, este novo regime respeita os efeitos produzidos anteriormente derivados da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, que se consubstanciam na transformação do efeito interruptivo em efeito suspensivo desde a ocorrência do facto interruptivo até ao momento em que se completou um ano de paragem do processo.

Mas, se não se completou um ano de paragem do processo até 1-1-2007, os efeitos do primeiro acto interruptivo (eliminação do período decorrido anteriormente e suspensão da prescrição enquanto se mantiver o processo) mantêm-se, para o passado e para futuro, mesmo que o processo venha parar por facto não imputável ao contribuinte.

Assim, por exemplo, se o primeiro facto interruptivo for uma reclamação graciosa, ela produz o efeito instantâneo de eliminar o período anterior e o efeito duradouro de obstar ao decurso da prescrição enquanto se mantiver pendente, mesmo que, depois de 1-1-2007, venha a estar parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (pois foi revogado n.º 2 do art. 49.º).

Se, posteriormente, vier a ser instaurada uma impugnação judicial, ela apenas terá efeito suspensivo (não eliminando já o período anterior, como sucede com a primeira causa interruptiva) e apenas se determinar a suspensão de execução fiscal. mas, este efeito suspensivo manter-se-á até ao termo do processo, independentemente da sua paragem, se se mantiver suspensa a execução fiscal (n.ºs 3 e 4 do art. 49.º da LGT)

4. Regras sobre aplicação da lei no tempo relativamente a extinção de situações jurídicas

4.1. Regras básicas sobre aplicação da lei no tempo (¹²)

¹² Tomar-se-ão como pontos de partida, os ensinamentos do Prof. BAPTISTA MACHADO, materializados em *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil e Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*.

O problema da aplicação da lei no tempo consubstancia-se na determinação da lei competente, devendo distinguir-se «entre factos determinantes da competência da lei aplicável e os factos abrangidos no campo de aplicação (nas hipóteses normativas) da lei competente». «Não são quaisquer factos que determinam a competência da lei aplicável, mas só os factos constitutivos (modificativos e extintivos) de situações jurídicas. Pelo que a teoria do facto passado, enquanto critério determinativo da competência da lei nova e não dos factos a que esta se aplica, deverá ser reformulada nos seguintes termos: a lei nova não se aplica a factos constitutivos (modificativos e extintivos) verificados antes do seu início de vigência – no sentido de que será retroactiva sempre que se aplique a factos passados por ela própria assumidos ou visados como factos constitutivos (ou modificativos, ou extintivos) de situações jurídicas. Mas já nada impede que, uma vez determinada a competência da lei nova com fundamento na circunstância de o facto constitutivo da situação jurídica se passar sob a sua vigência, a mesma lei seja aplicada a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou "desimpeditivos" (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da constituição da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência». (¹³)

A extinção da obrigação tributária por prescrição (prescrição extintiva) depende do decurso de um determinado período de tempo. Enquanto esse período de tempo não se esgota, está-se perante uma situação em curso de extinção.

Perante uma sucessão de leis reguladoras de uma situação jurídica em curso de extinção, se essa situação não se extinguiu durante a vigência da lei antiga, a lei competente para determinar o regime da sua extinção (inclusivamente a sua não extinção) é a lei nova.

Sobre este tipo de situações, na lição de BAPTISTA MACHADO (¹⁴), podem formular-se as seguintes regras, no que aqui interessa:

1.^a A lei nova é competente para regular a extinção das situações jurídicas cujo processo extintivo ainda não estava concluso no momento da sua entrada em vigor, o que implica que possa, sem retroactividade:

- a) recusar a possibilidade de extinção da situação jurídica;
- b) considerar irrelevantes para efeitos de extinção da situação jurídica factos passados sob o domínio da lei antiga que, em face desta lei, eram havidos como factos virtualmente extintivos;
- c) exigir novas condições para a extinção da situação jurídica em causa.

2.^a A lei nova que não seja retroactiva só pode conferir eficácia constitutiva a factos passados sob a lei antiga se esta lei já atribuía a tais factos relevância idêntica.

¹³ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 235.

¹⁴ *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, páginas 158-159.

4.2. Determinação do prazo a aplicar.

4.2.1. Regras do art. 297.º do CC

Estabelece o art. 297.º do CC que a lei que estabelecer um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar (n.º 1).

A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial (n.º 2 do mesmo artigo).

Porém, é de notar que estas regras são aplicáveis apenas quando é o **mesmo prazo** que, iniciado numa lei, não se completou até à publicação de uma nova lei.

Se na nova lei ocorrer um facto interruptivo que tenha como efeito a eliminação do tempo anteriormente decorrido (art. 326.º, n.º 1, do CC), passará a contar-se um novo prazo que, naturalmente será o da nova lei.

4.2.2. Leis a que se aplica o art. 297.º do CC

As regras deste art. 297.º aplicam-se directamente apenas às leis que alteram prazos, como se depreende da sua epígrafe «alteração de prazos».

Assim, não se trata neste artigo de estabelecer um regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do direito criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido. (¹⁵) Na verdade, desde logo, é evidente pelo n.º 2 do referido art. 297.º que não se tem qualquer preocupação em aplicar ao devedor o regime mais favorável, pois prevê-se expressamente a aplicação imediata da lei que aumente o prazo. Por outro lado, a expressão «regime», que alude a um bloco normativo e é utilizada no art. 4.º do Código Penal, não é utilizada no art. 297.º: o texto do artigo e a respectiva epígrafe revelam que se tem em vista apenas as leis que alteram prazos e não as que alteram os efeitos das causas interruptivas ou suspensivas da prescrição.

Por isso, as leis que alteram causas de suspensão o interrupção não sendo leis sobre «alteração de prazos», não estão abrangidas na previsão do referido art. 297.º. A essas leis aplicar-se-á a regra de aplicação no tempo do art. 12.º, n.º 2, do CC, como se refere no ponto 5..

4.2.3. Justificação das regras do art. 297.º do CC

A norma do n.º 2 do art. 297.º está em sintonia com o princípio sobre a aplicação da lei no tempo enunciado no ponto 3.1.: não se completou o prazo de

¹⁵ «Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente» (art. 4.º, n.º 4, do Código Penal).

prescrição da dívida na vigência da lei antiga (facto extintivo), pelo que a lei competente para determinar se a prescrição deve ocorrer e em que condições deve ocorrer é a lei nova. E ao fixar estas condições, a lei nova pode ter em conta factos passados (os determinantes do início do prazo de prescrição à face da lei nova, que ocorreram antes da sua entrada em vigor, e o período de tempo posterior à sua ocorrência decorrido na vigência da lei antiga) que a lei nova assume como factos relevantes para a consumação da situação em curso de extinção que lhe compete regular. (16)

A regra do n.º 1 do art. 297.º do CC constitui um desvio às regras gerais sobre aplicação da lei no tempo.

Na verdade, à face destas regras, sendo a lei nova a competente para determinar o regime de prescrição, o novo prazo de prescrição deveria contar-se desde o momento que a nova lei considera ser o início do prazo e não da sua entrada em vigor.

Trata-se, no entanto, de uma restrição explicada por evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, pois o encurtamento do prazo, se fosse contado desde o momento que a lei nova indica como sendo o do início da prescrição, provocaria imediatamente a prescrição de todas as dívidas relativamente as quais já tivesse decorrido mais tempo do que o previsto na nova lei, frustrando as expectativas dos credores que sabiam ainda dispor de algum tempo para diligenciarem no sentido de cobrarem as suas dívidas. (17)

A excepção da parte final do n.º 1 do art. 297.º do CC, que determina a aplicação do prazo da lei antiga, contado desde o seu início, quando a prescrição terminar, dessa forma, mais cedo do que aplicando a lei nova desde a sua entrada em vigor, justifica-se por nas situações em que o prazo pela lei antiga terminar mais cedo não se justificar a aplicação daquela regra: na verdade, se o legislador, com a nova lei, quis estabelecer um prazo de prescrição mais curto, não se poderia justificar que da sua aplicação viesse a resultar um prazo ainda mais longo do que o que resultava da lei antiga. (18)

¹⁶ Sobre este ponto, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, páginas 162-165.

¹⁷ Sobre este ponto, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 243, em que refere que o regime especial do n.º 1 do art. 297.º do CC se justifica por razões de justiça e prática conveniência, justificando-se esta adaptação das soluções que decorreriam dos critérios gerais, atendendo às possíveis particularidades de situações (possíveis efeitos surpresa)

¹⁸ A justificação não é, assim, qualquer preocupação legislativa de não prejudicar o devedor, pois, como patenteia o n.º 2 do mesmo art. 297.º, em matéria de prescrição o legislador não tem preocupações desse tipo, uma vez que, no caso de a lei nova aumentar o prazo, ele se aplica sempre imediatamente aos prazos em curso.

O que se justifica é que ao credor que dispunha ainda de prazo para exercer o seu direito, seja reconhecido algum tempo para esse efeito, para não perder imediatamente o seu direito, o que assegura a primeira parte do n.º 1 do art. 297.º. A mesma preocupação está subjacente ao art. 327.º, n.º 3, do CC, em que se estabelece que «se, por motivo processual não imputável ao titular do direito, o réu for absolvido da instância ou ficar sem efeito o compromisso arbitral, e o prazo da prescrição tiver entretanto terminado ou terminar nos dois meses imediatos ao trânsito em julgado da decisão ou da verificação do facto que torna ineficaz o compromisso, não se considera completada a prescrição antes de findarem estes dois meses».

Mas, desde que o credor disponha de um prazo razoável para exercer o seu direito, não se podem sobrepor os seus interesses pessoais ao interesse público da segurança jurídica subjacente a prescrição extintiva.

4.2.4. Momento em que se determina o prazo a aplicar

A determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei.

É o que se conclui da expressão utilizada na parte final do n.º 1 do art. 297.º «falte menos tempo para o prazo se completar», que só pode reportar-se ao momento da entrada em vigor da lei nova. Na verdade, aquela expressão «falte» coloca o aplicador da lei, para efeitos da opção pelo prazo da lei antiga ou da lei nova, no momento da sua entrada em vigor, quando ainda falta decorrer tempo para a prescrição se consumir. É nesse momento, com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o da lei antiga. Por outro lado, aquela expressão «falte menos tempo para o prazo se completar» também mostra 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 vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis *a posteriori*. Seria diferente se a lei dissesse que se aplicava o regime legal que conduzisse mais rapidamente à consumação da prescrição, o que só poderia ser averiguado depois de ela se consumir. A expressão «falte» 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 poderão vir a ocorrer.

Assim, no caso de leis que encurtam prazos de prescrição, que são as que tem ocorrido em matéria tributária, se no momento da entrada em vigor da nova lei falte menos tempo para o prazo se completar à face da lei antiga, é esta que se aplica. Nos outros casos, aplica-se o prazo da lei nova, contado da data da sua entrada em vigor.

4.2.5. Aplicação destas regras à prescrição da obrigação tributária

As situações que têm ocorrido no domínio da prescrição da obrigação tributária têm sido apenas de encurtamento de prazos:

- em geral, 20 anos no CPCI, 10 anos no CPT, 8 anos na LGT;
- relativamente à prescrição das dívidas de contribuições para a segurança social, 10 anos no art. 14.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, e no art. 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, e 5 anos nos arts 63.º, n.º 2, da Lei n.ºs 17/2000, de 8 de Agosto, e 49.º, n.º 1, da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, e 60.º, n.º 3, da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

A determinação do prazo a aplicar depende do tempo que faltar para a prescrição se completar à face de ambas as leis, considerado o momento da entrada em vigor da lei nova. Neste momento da entrada em vigor da lei nova, à face dela falta todo o tempo que ela prevê, naturalmente. Por isso, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face

da lei antiga. Se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar o prazo da lei antiga.

Esta contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de prescrição) como se depreende do texto da parte final do n.º 1 do art. 297.º do CPPT, ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»; «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.

Nos exemplos que seguem, por facilidade de exposição, ter-se-á em mente a sucessão de normas sobre prescrição ocorrida com o CPT e a LGT.

4.2.5.1. Exemplo de prazo iniciado no CPT com verificação de causa interruptiva na sua vigência, sem paragem do processo por mais de um ano até à entrada em vigor da LGT

Assim, relativamente à sucessão no tempo das normas do CPT e da LGT, tendo o prazo sido encurtado de 2 anos, sempre que, à face do CPT, tenham já decorrido dois anos do prazo de prescrição, será de aplicar o prazo de 8 anos da LGT, contado da sua entrada em vigor.

Para apurar se decorreram mais de dois anos, será necessário ter em conta o início do prazo à face do CPT e as causas de interrupção da prescrição e suspensão ocorridas na sua vigência, tendo em conta os efeitos produzidos até a momento da entrada em vigor da lei nova.

Se ocorreu uma causa de interrupção da prescrição prevista no CPT (como a impugnação judicial) e o processo com ela conexado não esteve, até à entrada em vigor da LGT, ainda parado por mais de um ano, todo o período decorrido até ao facto interruptivo terá sido eliminado e não terá decorrido qualquer prazo, pois, não havendo aquela paragem, o novo prazo só se iniciará após o trânsito em julgado (ou equivalente) da decisão que puser termo ao processo.

Pode ser que, posteriormente, na vigência da LGT, possa ocorrer uma paragem por mais de um ano. Porém, como se disse, o juízo sobre o tempo que falta para a prescrição se completar é feito no momento da entrada em vigor da lei nova e, nesse momento, o que existe é um facto interruptivo que tem os efeitos próprios previstos no CC, que são de eliminar o prazo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo até ao termo do processo. (¹⁹)

Assim, nesta situação, tendo sido eliminado o período anterior ao facto interruptivo e tendo o processo corrido sem paragem por mais de um ano até à entrada em vigor da LGT, no momento da entrada em vigor desta é de concluir que não terá decorrido qualquer prazo para a prescrição.

Por isso, sendo o prazo da LGT inferior ao do CPT, será aplicável o da LGT, por, à face do CPT, faltar mais tempo para o prazo se completar.

4.2.5.2. Exemplo de prazo iniciado no CPT com verificação de causa interruptiva e paragem do processo por mais de um ano consumada na sua

¹⁹ Ou, no direito tributário, até que o processo pare por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o que não sucedeu no exemplo analisado.

vigência

No caso de ter ocorrido um facto interruptivo na vigência do CPT e, no momento da entrada em vigor da LGT, o processo já tiver estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o efeito de eliminação do prazo decorrido antes do facto interruptivo desaparecerá, passando o seu efeito a ser meramente suspensivo da prescrição (²⁰).

Assim, contar-se-á o prazo desde o seu início (à face do CPT) até à autuação do processo, somando-se o prazo que decorrer depois do momento em que se completou um ano de paragem do processo (art. 34.º, n.º 3, do CPT), até à data da entrada em vigor da LGT, que é o momento a considerar na opção pelo prazo da lei nova ou da lei antiga.

Se esta soma foi inferior ou igual a dois anos, não faltará menos tempo à face do CPT para a prescrição se completar, pois o prazo nele previsto é de 10 anos enquanto na LGT é 8 anos. Por isso, será de aplicar o prazo da LGT, por força da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC.

Se esta soma for superior a dois anos, à data da entrada em vigor da LGT faltará menos tempo para o prazo de completar à face da LGT pelo que o prazo de prescrição a aplicar será o do CPT.

5. Lei aplicável aos factos interruptivos ou suspensivos da prescrição

Como se referiu, não é o art. 297.º do CC que regula o regime da aplicação no tempo das leis sobre efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição.

Os efeitos jurídicos de factos são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem, como decorre do n.º 2 do art. 12.º do CC.

Na verdade, deste n.º 2 resulta que, quando a lei dispõe sobre os efeitos de factos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos. O que, obviamente, tem como corolário que os factos ocorridos na vigência da lei antiga tenham o efeito que ela lhes atribui.

Assim, uma vez determinado o quantitativo do prazo de prescrição (ou o prazo da lei nova ou o que decorreu mais o que falta à face da lei antiga) é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência.

Relativamente aos factos instantâneos ou factos duradouros que se prolongam apenas na vigência de uma lei, a aplicação desta regra não tem problemas apreciáveis: se o facto, instantâneo ou duradouro ocorreu na vigência da lei antiga é ela que determina os seus efeitos; se o facto ocorreu na vigência da lei nova tem os efeitos que esta lhe atribui.

O problema surge relativamente a factos duradouros que se iniciam na vigência de uma lei e se prolongam até depois da entrada em vigor de uma nova lei.

Neste caso de factos duradouros, a regra a aplicar será a mesma do n.º 2 do art. 12.º do CC, já que é ela que regula a aplicação no tempo das leis sobre os efeitos de factos, mas dela resultam diferentes situações.

²⁰ Como se refere no ponto 3.2.2..

5.1. Ambas as leis reconhecem os mesmos efeitos interruptivos aos mesmos factos

Se tanto a lei nova como a lei antiga reconhecem os mesmos efeitos a determinados factos, não há um problema de sucessão de leis, neste aspecto, produzindo-se os efeitos instantâneos e duradouros de factos como se não existisse alteração da lei.

Assim, por exemplo, relativamente à impugnação judicial, tanto pelo CPT como pela LGT é reconhecido efeito interruptivo duradouro, isto é, eliminação do período anterior, acrescido de suspensão do prazo até ao trânsito em julgado da decisão final ou até à paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Mas, apesar de não haver, nesta situação, uma alteração de regime legal quanto aos factos interruptivos, o facto de o prazo a aplicar poder ser o da nova lei ou o da lei antiga, à face do art. 297.º, n.º 1, do CC, pode colocar diversas situações, que importa analisar.

5.1.1. Processo sem paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte

Se o processo a cuja instauração ambas as leis reconhecem efeito interruptivo foi deduzido na vigência do CPT e não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o prazo decorrido antes da interrupção foi eliminado e não correu posteriormente, até ao trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo, pelo que só depois deste momento se começará a contar novo prazo, o da LGT, naturalmente.

Assim, as causas de interrupção e suspensão são as que esta lei reconhece.

5.1.2. Processo parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte antes da entrada em vigor da nova lei

Se o processo a cuja instauração ambas as leis reconhecem efeito interruptivo esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte completado na vigência da lei antiga, o efeito interruptivo (eliminação do prazo anteriormente decorrido) desaparece, contando-se o prazo desde o seu início até à instauração do processo acrescido do período que decorrer depois de se ter completado um ano de paragem do processo.

No entanto, se se estiver perante uma situação em que o prazo deve contar-se desde o início da lei nova, por força da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, não terão qualquer relevo os factos ocorridos na lei antiga.

Por exemplo,

- a prescrição iniciou-se em 1-1-1995;
- a interrupção ocorreu em 1-7-1995;
- o processo parou por facto não imputável ao contribuinte em 30-6-1997;

isto é,

- completou-se um ano sobre a paragem do processo em 1-7-1998.

Nesta situação, à face do CPT, contam-se os seguintes períodos para a prescrição, até ao momento da entrada em vigor da LGT:

- os 6 meses anteriores à interrupção (entre 1-1-1995 e 1-7-1995);
- os 6 meses entre 1-7-1998 e 1-1-1999 (data da entrada em vigor da LGT).

Assim, neste exemplo, no momento da entrada em vigor da LGT, contam-se 12 meses para a prescrição, o que significa que, sendo o prazo do CPT de 10 anos, faltavam 9 anos para a prescrição de completar, à face deste Código.

Por isso, sendo o prazo da LGT de 8 anos, faltava mais tempo para a prescrição se completar à face do CPT, pelo que, pela regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, o prazo contar-se-á desde a entrada em vigor da LGT, sem qualquer relevância dos efeitos interruptivos e suspensivos produzidos durante a lei antiga, como é óbvio.

5.1.3. Processo parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, com esse período completado depois da entrada em vigor da nova lei

Se a paragem do processo a cuja instauração ambas as leis reconhecem efeito interruptivo só veio a ocorrer na vigência da LGT, é forçoso concluir que será aplicado o prazo desta lei, por força da regra do art. 297.º, n.º 1, pelas razões indicadas no ponto 4.2.5.1.:

- no momento da entrada em vigor da nova lei não havia decorrido qualquer prazo para a prescrição, pois o facto interruptivo eliminou o tempo decorrido e obstou ao decurso do prazo até ao momento em que o processo parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte; por isso, no momento da entrada em vigor da LGT faltavam 10 anos (todo o prazo) para a prescrição se completar;
- assim, sendo o prazo da LGT de 8 anos, é este o aplicável, pois no momento da sua entrada em vigor, faltava mais tempo para a prescrição se completar à face do CPT.

Nesta situação, o prazo de prescrição (da LGT) começar-se-á a contar depois do momento em que se consumou esta paragem por mais de um ano, pois, até esse momento, a LGT (como o CPT) reconhecem que o prazo estava suspenso. (²¹)

²¹ O acréscimo do período anterior à autuação, previsto para as situações em que o processo parar por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, apenas poderia ocorrer, naturalmente, se esse período relevasse para a prescrição. Assente que, por força da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, o prazo a aplicar é o da lei nova contado da sua entrada em vigor (ou do momento posterior em que o processo parar por mais de um ano, se o prazo de prescrição esteve suspenso até momento posterior) perde toda a relevância o período que decorreu antes desse momento inicial da contagem da prescrição.

5.2. A lei antiga reconhece efeito interruptivo a um facto a que não é atribuído esse efeito pela nova lei

Esta situação ocorre em relação ao CPT e à LGT, relativamente à instauração da execução fiscal, a que o CPT atribui efeito interruptivo, mas não a LGT que, na redacção inicial não reconhecia tal efeito a qualquer facto do processo de execução fiscal e na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, veio a reconhecê-lo à citação e não à instauração de execução fiscal, como sucedia com o CPT.

Se só CPT reconhece tal efeito, sendo os efeitos de factos os previstos na lei vigente no momento em que eles ocorrem (art. 12.º, n.º 2, do CC), o efeito interruptivo (eliminação de prazo) e suspensivo (não decurso do prazo enquanto o processo de execução fiscal não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte) que a instauração da execução provocou apenas podem produzir-se durante a vigência do CPT.

Podem, assim, ocorrer estas situações.

5.2.1. A execução foi instaurada e não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte até à entrada em vigor da LGT

Numa situação deste tipo, o prazo a aplicar é o da LGT, pois o período anterior à instauração foi eliminado pelo facto interruptivo (instauração da execução) e a pendência do processo, sem paragem por mais de um ano, obsta ao decurso da prescrição até à entrada em vigor daquela Lei.

Sendo o prazo a aplicar o da LGT, contado da data da sua entrada em vigor, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, a instauração da execução fiscal e a sua pendência, só por si, não terão qualquer efeito sobre o prazo de prescrição, pois todo o prazo a considerar decorrerá na vigência da lei nova, que não reconhece efeito interruptivo e suspensivo derivado da instauração da execução fiscal e sua pendência.

5.2.2. A execução foi instaurada e parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte antes da entrada em vigor da LGT

Nesta situação, o efeito interruptivo transforma-se em suspensivo, nos termos do n.º 3 do art. 34.º do CPT (²²) contando-se o prazo de prescrição desde o seu início até à autuação do processo de execução, acrescido do período posterior à data em que se completou um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

Podem ocorrer duas situações.

5.2.2.1. O prazo a aplicar é o da LGT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC

²² Como se refere no ponto 3.3.2.1..

No caso de se concluir que é de aplicar-se o prazo da LGT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, como ele só se conta da entrada em vigor da nova lei, os factos interruptivos anteriores a que ela não reconhece esse efeito, não produzem qualquer efeito sobre a contagem do prazo de prescrição.

5.2.2.2. O prazo a aplicar é o do CPT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC

A instauração da execução fiscal no domínio de vigência do CPT tinha efeito interruptivo (eliminação do período decorrido até aí) e obstava ao decurso do prazo até ao momento em que o processo parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Apesar de a LGT não reconhecer esses efeitos à instauração da execução fiscal, no caso de se vir a concluir que é de aplicar o prazo do CPT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CPT, os efeitos produzidos pela instauração e pendência da execução fiscal à face da lei antiga são respeitados pela nova lei, como decorre da regra do art. 12.º, n.º 2, do CC. (²³) (²⁴)

No entanto, como é a nova lei a competente para regular os efeitos dos factos ocorridos na sua vigência (²⁵), se esta não reconhece efeito suspensivo ou interruptivo a factos que tinham esse efeito à face da lei antiga, os efeitos sobre o prazo extintivo produzidos pelos factos ocorridos na vigência da lei antiga deixarão de produzir-se na vigência da lei nova.

²³ Uma confirmação que os efeitos interruptivos e suspensivos atribuídos pela lei antiga a determinados factos não são eliminados pela entrada em vigor de uma nova lei que não lhes atribui esses efeitos encontra-se no art. 299.º do CC, a propósito da alteração de natureza de prazos de extinção de direitos.

Estabelece-se neste art. 299.º que «se a lei considerar de caducidade um prazo que a lei anterior tratava como prescricional, ou se, ao contrário, considerar como prazo de prescrição o que a lei antiga tratava como caso de caducidade, a nova qualificação é também aplicável aos prazos em curso» mas que, no primeiro caso, «se a prescrição estiver suspensa ou tiver sido interrompida no domínio da lei antiga, nem a suspensão nem a interrupção serão atingidas pela aplicação da nova lei».

Esta situação de um prazo de prescrição passar a ser considerado como prazo de caducidade é substancialmente idêntica à de uma lei nova que vem eliminar causas de interrupção e suspensão da prescrição. Com efeito, «o prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine» (art. 328.º do CC), e, por isso, o prazo que era de prescrição, e como tal se podia suspender e interromper, ao passar a ser de caducidade deixa de se suspender ou interromper, na falta de disposição especial que determine o contrário.

Mas, mesmo nesta situação, a lei nova que modifica a natureza do prazo extintivo de direitos, respeita os efeitos produzidos pelos factos interruptivos e suspensivos, na vigência da lei anterior, («se a prescrição estiver suspensa ou tiver sido interrompida no domínio da lei antiga, nem a suspensão nem a interrupção serão atingidas pela aplicação da nova lei»), o que constitui um afloramento da regra do art. 12.º, n.º 2, do CC. Assim, na falta de disposição especial em contrário, se um prazo extintivo de direitos esteve suspenso ou interrompido durante a vigência de uma determinada lei, os efeitos que as causas de interrupção e suspensão tiveram sobre a irrelevância de um determinado período de tempo para produzir o efeito extintivo é respeitado pela nova lei.

²⁴ Neste exemplo, tem-se com pressuposto que o período a que se reportam é relevante, por ser aplicável do prazo do CPT, à face da regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, pois, após se chegar à conclusão de que é de aplicar o prazo da nova lei contado da sua entrada em vigor, deixarão de interessar os factos ocorridos antes do momento inicial deste prazo.

²⁵ Como se refere no ponto 4.1..

Assim, na hipótese em apreço de a execução fiscal ter parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte antes da entrada em vigor da LGT e se concluir que é de aplicar o prazo do CPT, o prazo de prescrição contar-se-á desde o seu início à face da lei antiga, considerar-se-ão os efeitos produzidos pelo facto interruptivo durante a vigência da lei antiga (eliminação do período decorrido e não contagem do período para a prescrição enquanto do facto interruptivo resulta efeito suspensivo), recomeçando o prazo a contar-se após a cessação desse efeito.

Por exemplo:

- o prazo de prescrição iniciou-se em 1-1-1995;
- a execução fiscal foi instaurada em 1-7-1995;
- a execução parou por facto não imputável ao contribuinte em 30-6-1996; isto é,
- completou-se um ano sobre a paragem do processo em 1-7-1997.

Nesta situação, nos termos do art. 34.º, n.º 3, do CPT:

- conta-se o prazo de 1 ano e seis meses entre 1-1-1995 e 1-7-1995, e
- soma-se o período posterior a 1-7-1997.

No momento da entrada em vigor da LGT (1-1-1999), tinham decorrido 1 ano e 6 meses depois da paragem do processo, pelo que, somando o período de um ano e 6 meses anterior à autuação do processo, até àquela data tinham decorrido 3 anos para a prescrição, pelo que faltavam 7 para o prazo se completar à face do CPT. Sendo este período menor que o prazo da LGT, era de aplicar o prazo do CPT, contando-se o prazo seguidamente até se consumir a prescrição em 1-1-2006, se não ocorreu qualquer facto que, à face da LGT, obstou ao decurso do prazo.

Porém, é a LGT que regula os efeitos dos factos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, pelo que aquele termo do prazo da prescrição poderia ser diferido por efeito de factos daqueles tipos. A ocorrerem factos com efeito meramente suspensivo, o prazo a aplicar seria sempre o do CPT, por força da regra do art. 297.º, n.º 1. Porém, se na LGT ocorresse algum facto com efeito interruptivo, que implica eliminação do período anterior e começo de um novo prazo, este seria o da LGT (como se refere no ponto 4.2.1.).

5.3. A lei nova reconhece efeito interruptivo a um facto a que não é atribuído esse efeito pela lei antiga

Uma situação deste tipo ocorre relativamente ao **pedido de revisão oficiosa**, que é previsto como causa de interrupção da prescrição no art. 49.º, n.º 1, da LGT, mas não tinha tal efeito à face do CPT. (²⁶) Por outro lado, a

²⁶ O CPT não previa expressamente a possibilidade de o contribuinte pedir a revisão oficiosa da liquidação, prevendo-a apenas por iniciativa da entidade que praticou o acto e pelo seu superior hierárquico (arts. 93.º e 94.º).

Porém, tem-se entendido que o que pode ser feito officiosamente também pode ser efectuado na sequência de requerimento.

Neste sentido de a revisão poder ser «*solicitada pelo contribuinte*», pronunciam-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e*

LGT, a partir da redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, passou a atribuir efeito interruptivo à **citação**, que não era reconhecido nem à face da versão inicial, nem no CPT (²⁷).

Nestas situações, apenas pode ser atribuída relevância interruptiva (eliminação do período de tempo decorrido anteriormente) a pedidos de revisão oficiosa ou citações que ocorram na vigência da lei nova, pois a anterior não lhes atribuída esse efeito e a lei só se aplica a factos ocorridos na sua vigência, segundo o princípio básico sobre aplicação da lei no tempo (art. 12.º, n.º 1, do CC. (²⁸)

Assim, aplicando o regime do art. 12.º, n.º 2, do CC, tendo sido apresentado um pedido de revisão oficiosa antes da LGT, o efeito de inutilização do prazo anteriormente decorrido não se podia produzir, pois a lei vigente no momento em que ele ocorreu não associava esse efeito a esse facto.

Por isso, só é de equacionar a possibilidade de a pendência do processo de revisão oficiosa ser considerada como um facto duradouro, a considerar de forma autónoma relativamente ao facto instantâneo a que é atribuído efeito interruptivo (eliminação do período anteriormente decorrido).

Embora este seja um ponto duvidoso, parece que as situações de interrupção com efeito suspensivo associado devem ser tratadas autonomizando os dois efeitos para aplicação das leis no tempo. Isto é, a pendência do processo de revisão oficiosa sem paragem por mais de um ano é um facto duradouro que obsta ao decurso da prescrição, à face da nova lei, pelo que esse efeito deverá ser reconhecido efeito suspensivo, apenas a partir da nova lei, apesar de o facto instantâneo que gerou a situação de pendência do processo ter ocorrido na vigência da lei antiga. (²⁹)

Anotado, 3ª edição, página 191.

De qualquer modo, o CPT não reconhecia a qualquer acto relativo ao procedimento de revisão do acto tributário efeito interruptivo da prescrição, pelo que a LGT criou uma nova causa de interrupção no n.º 1 do seu art. 49.º.

²⁷ No CPT, o único facto interruptivo de um processo de execução fiscal era a sua instauração, com conseqüente suspensão do prazo enquanto o processo não parasse por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

²⁸ Isto mesmo se passa na situação paralela prevista expressamente no n.º 2 do art. 299.º do CC: o prazo para que não estavam previstas na lei antiga causas de suspensão ou interrupção (por ser de caducidade) ao passar a admiti-las, (por passar a ser de prescrição) passa a poder ser suspenso ou interrompido, no período que decorrer após ser considerado de prescrição.

²⁹ É de notar, neste contexto, que normalmente as questões de direito transitório ou intertemporal relativas à interrupção e suspensão da prescrição são apreciadas partindo do pressuposto de que os factos interruptivos são instantâneos e os suspensivos duradouros, o que não sucede sempre no nosso direito, em que, a factos denominados como interruptivos, além do efeito instantâneo de eliminar o tempo decorrido, é atribuído também o efeito duradouro, próprio dos factos com efeito suspensivo da prescrição, de obstar ao decurso do prazo enquanto eles se mantêm (art. 327.º do CC, que tem a epígrafe «duração da interrupção»).

Para confirmar esta afirmação, pode ver-se PAUL ROUBIER, *Droit Transitoire*, 2.ª edição, páginas 299-300, em que escreve:

*Pour la suspension de prescription, qui ne résulte pas **d'un fait instantané comme l'interruption**, mais d'un état durable, chacune des lois eu présence s'applique au temps passé sous son empire. Si la loi nouvelle admet une cause de suspension de la prescription inconnue de la loi antérieure, la prescription sera suspendue à partir de son entrée en vigueur, le temps passé sous la loi précédente comptant pour le calcul de la prescription au*

Esta conclusão é reforçada no domínio do direito tributário pelo facto de esse efeito suspensivo associado ao facto interruptivo não estar condicionado apenas por este facto, mas depender também, na determinação da sua duração, de factos posteriores, praticados (ou omitidos) na pendência do processo conexionado com o facto interruptivo. Na verdade, a duração do efeito suspensivo da prescrição atribuído à pendência dos meios processuais previstos no ar. 49.º, n.º 1, da LGT, depende de factos diferentes do facto interruptivo, designadamente o processo estar ou não parado, por mais de um ano e da não imputabilidade da paragem à administração tributária ou ao tribunal.

Por outro lado, a nível das expectativas das partes, que são a razão que pode obstar a que a lei nova seja aplicada imediatamente às situações em curso, não se vê que haja razão para distinguir entre os efeitos suspensivos de factos denominados suspensivos ocorridos antes da entrada em vigor da lei nova, mas que perduram para além dela e os efeitos suspensivos de actos que, apesar de serem denominados interruptivos e terem um efeito acrescido em relação ao suspensivo, têm também um efeito suspensivo: em qualquer dos casos, durante o período em que o prazo de prescrição não corre, está-se perante efeitos duradouros associados à manutenção de uma situação de facto. Por isso, justifica-se que seja dado à **pendência do processo** subsequente a um facto interruptivo um tratamento autónomo a nível da aplicação da lei no tempo, tratando tal pendência como facto duradouro que efectivamente é, reconhecendo-lhe efeito suspensivo autónomo em relação ao facto que tem o efeito interruptivo propriamente dito.

Sendo assim, numa situação em que a lei nova reconhece efeito interruptivo, associado a um efeito suspensivo, a um facto a que não é atribuído esse efeito pela lei antiga, não poderá reconhecer-se o efeito interruptivo instantâneo (inutilização para prescrição do período de tempo decorrido anteriormente), mas deverá aplicar-se imediatamente o novo regime ao facto que é atribuído efeito suspensivo que é a pendência do processo sem paragem por mais de um ano, na parte em que ocorre na vigência da nova lei.

Será, ainda aqui, uma aplicação da regra do art. 12.º, n.º 2, do CC, na parte em que se refere aos efeitos de factos, uma vez que a pendência do processo sem paragem por mais de um ano, é um facto duradouro que ocorre na vigência da lei nova.

Aliás, como se referiu, na esteira de BAPTISTA MACHADO, assente que é a lei nova a competente para regular o regime da prescrição, por o facto extintivo da obrigação tributária (decurso da totalidade do prazo) ocorrer na sua vigência, *«nada impede que ... a mesma lei seja aplicada a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou "desimpeditivos" (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da constituição (30) da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência»*. (31)

6. Interrupção da prescrição em relação ao responsável subsidiário

cas de reprise de celle-ci (sublinhado nosso)

³⁰ No caso, extinção.

³¹ *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 235

De harmonia com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 48.º da LGT, «*as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários*», mas «*a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*».

A expressão «**aproveitam**», reportada ao devedor, utilizada naquele n.º 2, é um lapso, pois quem tira proveito da prescrição são os devedores, mas quem tira proveito das causas de suspensão e interrupção, que são obstáculos ao decurso do prazo de prescrição, são os credores e não os devedores.

Desta perspectiva, o sentido da expressão parece ser o de que «*as causas de suspensão ou interrupção da prescrição*» **produzem efeitos** igualmente em relação ao devedor principal e aos responsáveis solidários e subsidiários. Esta produção de efeitos pelas causas de suspensão e prescrição em relação a todos os devedores será «*um corolário do princípio da unicidade da relação jurídica tributária em relação aos diferentes obrigados pelo seu cumprimento, tal como é entendida no art. 18.º da LGT*». (³²)

Assim, o n.º 3 do art. 48.º da LGT consagra uma excepção a esta regra, fazendo depender a produção de efeitos em relação ao responsável subsidiário pelas causas de suspensão e interrupção que se verifiquem em relação ao devedor principal da citação daqueles até ao termo do 5.º ano posterior ao da liquidação.

O anterior CPT não continha qualquer regra sobre esta matéria, mas deveria entender-se que a interrupção da prescrição em relação ao devedor principal interrompia a prescrição em relação ao responsável subsidiário. Na verdade, o responsável subsidiário apenas podia ser demandado quando se constatasse a insuficiência do património do devedor principal (art. 239.º, n.º 2, do CPT), pelo que a não exigência da dívida em relação ao responsável subsidiário não podia ser imputada a negligência do credor. (³³)

Na aplicação no tempo do novo regime, deverá ter-se em conta o momento em que se produziram os factos com efeito interruptivo.

Se o facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário (reclamação, recurso hierárquico, impugnação ou instauração da execução, nos termos do n.º 3 do art. 34.º do CPT) ocorreu na vigência do CPT, o efeito interruptivo produziu-se também em relação ao responsável subsidiário, independentemente do momento em que vier a ser citado, pois esse efeito interruptivo estendia-se a este, sem qualquer condição.

Se o facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário ocorreu na vigência da LGT, a sua eficácia em relação ao responsável subsidiário fica

³² Neste sentido, pode ver-se BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *A Prescrição no Direito Tributário*, publicado em *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, página 286.

³³ Tratava-se, assim, de um regime diferente do previsto no art. 636.º do CC, para as relações entre o devedor principal e o fiador, que se consubstancia em a interrupção da prescrição relativamente ao devedor não produzir efeito contra o fiador, nem a interrupção relativa a este ter eficácia contra aquele, mas, se o credor interromper a prescrição contra o devedor e der conhecimento do facto ao fiador, considera-se a prescrição interrompida contra este na data da comunicação.

subordinada à verificação da condição de que depende, que é a respectiva citação vir a ocorrer até ao termo do 5.º ano posterior ao da liquidação. (³⁴) A nova lei é a competente para fixar os efeitos dos factos que ocorram na sua vigência (art. 12.º, n.º 2, do CC), pelo que pode fixá-los nos termos que entender desde que não haja legítimas expectativas a respeitar. No caso do art. 48.º, n.º 3, a lei nova vem, relativamente aos factos a que reconhece efeito interruptivo da prescrição que ocorram na sua vigência, subordinar a produção de efeitos em relação ao responsável subsidiário a uma condição que é a citação até ao 5.º ano a contar da liquidação.

Assim, também aqui, a solução do problema de aplicação da lei no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não da eventualidade de, à face das regras do art. 297.º do CC, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição.

É de salientar que a subordinação a condição da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do art. 48.º da LGT, apenas está prevista quanto aos **actos interruptivos** da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição, como tal denominadas, designadamente as previstas no n.º 3 do art. 49.º na redacção inicial. Quanto a estes factos com efeito suspensivo da prescrição, aplica-se a regra do n.º 2 do mesmo art. 48.º da LGT de que as causas de suspensão em relação ao devedor principal produzem efeitos em relação ao responsável subsidiário, independentemente do momento em que ocorrer a citação deste. (³⁵) Isto é, o período de suspensão derivado de factos denominados como causas de suspensão da prescrição em relação ao devedor principal, será também um período de suspensão em relação ao responsável subsidiário, mesmo que ele venha a ser citado apenas passados cinco anos a contra do ano da liquidação.

O que não ocorrerá em relação ao responsável subsidiário que não for citado até ao fim do quinto ano posterior ao da liquidação é a inutilização do período de tempo decorrido anteriormente, que é própria dos actos interruptivos da prescrição, e o efeito suspensivo que decorre desses actos até ao termo do processo ou até a se completar um ano de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte. Na verdade, referindo-se o n.º 3 do art 48.º da LGT à «**interrupção da prescrição**», está a reportar-se a todos os efeitos dos factos indicados como interruptivos, quer o de eliminação do tempo decorrido, quer o de obstar ao decurso posterior do processo, quer mesmo o de transformação desse efeito em suspensivo que decorre de um facto interruptivo no caso de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

É de notar que esta subordinação do efeito das causas interruptivas em relação aos responsáveis subsidiários **não é um prazo especial de prescrição** em relação ao responsável subsidiário. O prazo de prescrição, à face da LGT, é de 8 anos, tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário. E o termo deste prazo pode ser diferido, se ocorrerem causas de interrupção e suspensão tanto em relação ao devedor originário como ao

³⁴ Sobre este ponto, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 235.

³⁵ Sobre este ponto, pode ver-se o acórdão do STA de 27-2-2008, recurso n.º 1069/07.

responsável subsidiário. É apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o consequente diferimento do termo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5.º ano posterior ao da liquidação. Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5.º ano, se ele for citado até ao fim do 8.º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção **que derivam da sua própria citação** produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48.º). O efeito daquele n.º 3 do art. 48.º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário.

Exemplos

a) 1.º exemplo:

- início do prazo de prescrição ocorreu em 1-1-1999;
- o devedor originário foi citado na execução fiscal em 1-2-2003, com o que se interrompeu a prescrição, inutilizando-se o tempo decorrido e deixando de correr o prazo até ao termo do processo ou até que ocorra paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte;
- o responsável subsidiário foi citado para a execução em 2-1-2006 (depois do 5.º ano posterior ao da liquidação).

Numa situação deste tipo a interrupção em relação ao devedor originário não produz efeitos em relação ao responsável subsidiário, por este ter sido citado depois do 5.º ano posterior ao da liquidação.

Mas a citação do responsável subsidiário, ocorreu antes de se terem, completado 8 anos (prazo de prescrição), pelo que a sua citação produziu os efeitos próprios (inutilizou o prazo decorrido em relação ao responsável subsidiário e impediu o decurso do prazo até ao termo do processo ou sua paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte).

b) 2.º exemplo

- o início do prazo de prescrição ocorreu em 1-1-1999;
- o devedor originário foi citado na execução fiscal em 1-2-2003,
- a citação do responsável subsidiário ocorreu em 2-1-2008:

Neste caso, a citação do devedor originário interrompeu a prescrição quanto a ele, com os efeitos interruptivo e suspensivo próprios.

Como o responsável subsidiário foi citado depois do 5.º ano, a interrupção da prescrição em relação ao devedor originário não produz efeitos em relação a ele.

Assim, tendo o responsável subsidiário sido citado depois de decorridos mais de 8 anos desde o início do prazo de prescrição, a divisa não lhe pode ser exigida.

7. Regime especial da prescrição das obrigações de contribuições para a segurança social

A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, introduziu, n seu art. 63.º, um regime especial de prescrição dos créditos da Segurança Social derivados de cotizações e contribuições, que foi reproduzido na Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro (que revogou a anterior) e consta actualmente do art. 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, que revogou aquela Lei n.º 32/2002.

Nos termos dos n.ºs 3 e 4 deste art. 60.º,

3 – A obrigação do pagamento das quotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.

4 – A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

7.1. Aplicação subsidiária do regime da LGT

Este regime de prescrição de créditos da Segurança Social derivados de cotizações e contribuições regula apenas alguns dos pontos relativos à prescrição:

- o prazo, que é de cinco anos, pelo que fica afastado o prazo subsidiário de oito anos para as obrigações tributárias previsto no art. 48.º, n.º 1, da LGT;
- o início do prazo, que é a data em que obrigação deveria ter sido cumprida;
- os factos interruptivos da prescrição, que são quaisquer diligências administrativas, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança coerciva, ficando, conseqüentemente, afastada a relevância interruptiva da citação, da reclamação, do recurso hierárquico, da impugnação e do pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, que é atribuída pelo art. 49.º, n.º 1, da LGT à generalidade das obrigações tributárias.

No que não está especialmente regulado serão de aplicar as regras dos arts 48.º e 49.º da LGT, atenta a vocação desta Lei para regular a generalidade das relações jurídico-tributárias, afirmada no seu art. 1.º. Com efeito, não há qualquer suporte normativo para afirmar que se está perante conceitos diferentes de prescrição ou que os efeitos das causas interruptivas são diferentes dos previstos para a generalidade das obrigações tributárias.

Isto significa que é aplicável aos referidos créditos da segurança social o que se referiu sobre os efeitos da **interrupção da prescrição**, inclusivamente a eliminação do tempo decorrido anteriormente e o que se estabelece no n.º 2 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, sobre a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazer cessar o efeito interruptivo, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse

período ao que tiver decorrido até à data da autuação do processo. No caso o processo será o administrativo conducente à liquidação ou o de execução fiscal conforme o acto interruptivo é praticado num ou noutro. (³⁶) Com efeito, são coisas diferentes os factos interruptivos e os efeitos desses factos e só aqueles são regulados especialmente pelas Leis n.ºs 17/2000, 32/2002 e 4/2007. Por isso, deverá aplicar-se, subsidiariamente, sobre os efeitos dos factos interruptivos previstos nestas Leis, o que constava do art. 49.º, n.º 2, da LGT (antes da sua revogação pela Lei n.º 53-A/2006), por ser um regime próprio para as obrigações tributárias, em vez de aplicar o regime que, para a generalidade das obrigações, resulta dos arts. 326.º e 327.º do CC.

Serão também aplicáveis subsidiariamente, por não haver regras especiais, as **causas de suspensão da prescrição** previstas no n.º 3 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, e no n.º 4 do mesmo artigo na redacção dada Pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

7.2. Diligências administrativas interruptivas da prescrição

Neste regime especial de prescrição são actos interruptivos quaisquer diligências administrativas, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança da dívida.

Diligências administrativas serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular.

Embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial na sua totalidade, nele são pelas autoridades administrativas diligências que não tenham natureza jurisdicional (art. 103.º, n.º 1, da LGT), diligências estas que, embora praticadas num processo de natureza judicial, são «*diligências administrativas*» e, por isso, desde que cheguem ao conhecimento do devedor, têm efeito interruptivo. Aliás, parece não haver outras diligências administrativas conducentes à cobrança da dívida de que seja dado conhecimento ao devedor que não sejam as praticadas pela administração tributária nos processos de execução fiscal (a única diligência anterior à execução **conducente à cobrança da dívida** parece ser a extracção da certidão de dívida de não é dado conhecimento ao devedor antes da execução, através da citação).

Assim, terão efeito interruptivo não só os actos praticado no processo de liquidação de que seja dado conhecimento ao devedor (como a notificação para o direito de audiência e a no da liquidação), mas também os actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária de que é dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

Sendo requisito das causas interruptivas o seu conhecimento pelo devedor,

³⁶ Este n.º 2 do art. 49.º da LGT foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, mas, por força do disposto no seu art. 91.º, a cessação do efeito interruptivo continua a ser aplicável em relação aos prazos em que essa cessação já tinha ocorrido quando esta Lei entrou em vigor, em 1-1-2007.

será no momento desse conhecimento que ocorre a interrupção da prescrição.

7.3. Sucessão no tempo das normas sobre prescrição das obrigações de contribuições para a segurança social

O prazo de prescrição das dívidas de contribuições para a segurança social era de 10 anos, nos termos do art. 13.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, e do art. 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que este prazo especial de 10 anos não foi revogado pela fixação de um prazo geral de 8 anos, operada pelo art. 48.º, n.º 1, da LGT, que ressalva «o disposto em lei especial». (37)

À sucessão no tempo das normas sobre prescrição aplicam-se as regras referidas nos pontos anteriores, quer quanto à determinação do prazo a aplicar (que se faz aplicando a regra do art. 297.º, n.º 1, do CC, com referência ao momento da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, que ocorreu 180 dias após a sua publicação), quer quanto à sucessão de causas interruptivas.

Relativamente a estas, até à entrada em vigor desta Lei n.º 17/2000 (as Leis n.ºs 32/2002 e 4/2007 mantiveram o mesmo regime pelo que não há uma real sucessão de regimes legais), na falta de causas de suspensão e interrupção da prescrição próprias das obrigações de contribuições para a segurança social, aplicavam-se supletivamente as regras do art. 34.º do CPT e dos art. 48.º e 49.º da LGT, nos termos que se indicaram.

8. Regime especial de prescrição das obrigações tributárias das taxas autárquicas

Relativamente às taxas devidas as autarquias locais, na falta de regimes especiais, aplicavam-se, por analogia, os regimes do CPCI, do CPT e da LGT até à entrada em vigor da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL).

No art. 15.º do RGTAL estabelece-se um regime especial de prescrição destas taxas, próximo do regime da LGT que vigorou até 1-1-2007, data da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

É o seguinte o teor daquele art. 15.º:

Prescrição

1 – As dívidas por taxas às autarquias locais prescrevem no prazo de oito anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu.

2 – A citação, a reclamação e a impugnação interrompem a prescrição.

3 – A paragem dos processos de reclamação, impugnação e execução fiscal por prazo superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar a interrupção da prescrição, somando-se, neste caso, o tempo que decorreu após aquele período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Na sucessão deste regime relativamente ao que constava da LGT até 1-1-2007, há que notar que não há directamente um problema de sucessão de leis

³⁷ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do STA de 20-6-2007, recurso n.º 360/07, 5-7-2007, recurso n.º 359/07, de 26-9-2007, recurso n.º 458/07, de 10-10-2007, recurso n.º 613/07, de 17-10-2007, recurso n.º 538/07, e de 27-2-2008, recurso n.º 1069/07.

quanto ao prazo, que é de 8 anos, como na LGT, mas o seu momento inicial é antecipado nas taxas periódicas não anuais (como, por exemplo, é o caso das de recolha de lixos domésticos), pois o termo inicial não é termo do ano em que se verificou o facto tributário (art. 48.º, n.º 1, da LGT), mas sim «*a data em que o facto tributário ocorreu*» que, nas taxas que se referem a um determinado período diferente do ano, será o momento em que se completa o período que serve de base à tributação (assim, nas taxas referentes a um mês, a data do facto tributário será o fim do mês).

Embora a antecipação do início do prazo seja de deduzida dimensão, ela conduz a que o prazo de 8 anos termine mais cedo do que terminaria aplicando o regime da LGT, pelo que deve ser tratada esta sucessão de regimes legais como consubstanciando uma situação de encurtamento de prazo, sendo o prazo a aplicar determinado de acordo com a regra do n.º 1 do art. 297.º do CC, aplicada por interpretação extensiva ou analogia. (³⁸)

Por outro lado, há que notar ainda que há causas de interrupção da prescrição previstas no art. 48.º, n.º 1, da LGT que deixam de ter esse efeito relativamente às taxas autárquicas, como é o caso do recurso hierárquico e do pedido de revisão do acto tributário.

Braga, 28-4-2008

Jorge Manuel Lopes de Sousa

³⁸ No sentido da aplicação desta regra a situações de antecipação do termo de prazo, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 243.