

CONTRIBUIÇÃO PARA O ESTUDO DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO

Pelo DR. LUÍS VIRGOLINO AMARAL MIMOSO

O Direito Fiscal não dispõe, ainda hoje, de uma técnica jurídica vigorosa.

No ponto de vista português, podemos mesmo afirmar que a nossa legislação se encontra num estado bastante atrasado.

Lacunas, imperfeições terminológicas, confusões de ordem técnica, erros de carácter jurídico, imprimem a este ramo do direito um cunho francamente deficitário.

A abundância de legislação, em tantos casos contraditória, demanda, para qualquer construção jurídica, grande esforço e pesado trabalho, que não é premiado a maioria das vezes, pois, como notava o Prof. Salazar, «são muitas as possibilidades de erro ao construir sobre as nossas leis o sistema jurídico dos impostos portugueses».

Acresce que, talvez por o desbravar das matérias ser bastante penoso, os juristas não se inclinam para este ramo do direito.

O legislador, envolvido no emaranhado de uma legislação contraditória e dispersa, dita as suas leis casuisticamente, sem uma orientação. E o jurisperito, causticado pelas arbitrariedades da lei, não tem desempenhado aquela função que lhe está devotada — esclarecer!

E no entanto é indispensável que isso aconteça.

Se a pouco e pouco se for aclarando a técnica fiscal, é possível que a pouco e pouco, também, se vá conseguindo o seu «saneamento».

Se a doutrina for clara, a lei terá de acompanhá-la.

No presente trabalho vamos procurar identificar a relação tributária para podermos localizar a obrigação de imposto distinguindo-a da obrigação civil, tendo em vista que ela é o fulcro em torno do qual gira toda a mecânica fiscal.

1 — A Relação Jurídica de Imposto

A actividade financeira é a acção desenvolvida pelo Estado tendente à prossecução dos meios necessários para a satisfação das necessidades públicas e dos seus próprios fins.

As necessidades públicas aumentam com o alargamento do grupo e assim a actividade financeira tem de ser cada vez mais intensa à medida que o agregado social se desenvolve.

Para atender às necessidades dos cidadãos e atingir os seus próprios fins, o Estado tem de criar e manter certos e determinados serviços. Para tanto é indispensável que o ente público concentre nas suas mãos os fundos exigidos por essa actividade.

Umás vezes o Estado vai buscá-los aos bens que por posse originária estão à sua disposição. Mas o património estadual é insuficiente. E como, na ordenação político-social vigente, o Estado não aparece como um produtor de riqueza, é ao património dos particulares que vai arrancar os meios de que carece.

Sendo assim, vê-se que o Estado tem de entrar em relação com os indivíduos seus dependentes a fim de obter deles, certas prestações pecuniárias, que, se umas vezes representam o pagamento total ou parcial dos serviços individualmente percebidos, outras, não têm o carácter de contra-prestação, fundamentando-se sòmente na soberania do Estado.

Esta prestação pecuniária que o Estado tem o direito de exigir, em virtude do seu poder de império, nos casos, na medida e nos termos estabelecidos na lei, com o fim de conseguir uma receita — é o imposto.

A determinação dos casos em que o imposto é devido, bem como dos modos e da forma em que deve assentar, é regulada por disposições de carácter imperativo, das quais resultam para o Estado e contribuinte, recíprocos direitos e deveres que formam o conteúdo de uma relação especial — a relação jurídica Tributária.

2 — Obrigações Emergentes da Relação Tributária

Do exposto no número anterior ressalta que a relação jurídico-tributária tem como finalidade a percepção de certas prestações pecuniárias; visa a adquirir uma receita.

Simplemente, o vínculo obrigacional que liga os sujeitos da relação não tem sempre a mesma natureza.

Umavez, por virtude dele, o indivíduo fica adstrito — directa ou indirectamente — a entrar para os cofres públicos com determinada quantia. Outras, o Estado exige-lhe, apenas, certo comportamento.

Assim, ao lado do direito do Estado à arrecadação de certa soma e da correlativa obrigação para o contribuinte de a pagar, surgem outras obrigações que, se têm como fim remoto a arrecadação do imposto, imediatamente têm outro objectivo. São, ainda, obrigações de carácter fiscal, pois fazem parte do «processus» tributário, mas não são obrigações de pagar certa soma.

Estas obrigações têm uma natureza diversa das primeiras e delas resultam para o obrigado certos deveres, ora positivos, ora negativos, como o de prestar determinadas declarações — (o caso do patrão que é obrigado a manifestar o número e ordenados dos seus empregados), ou o de recusar a prática de certos actos — (o caso da suspensão da instância por virtude da não exhibição do conhecimento da contribuição).

Temos, portanto, que a par da obrigação de imposto, aparecem, no desenvolvimento da relação tributária, outras obrigações que se destinam a assegurar a realização normal da primeira, mas que, pelos seus elementos, dela divergem.

À primeira espécie de obrigações, dado que visam a percepção de um imposto, chamaremos — obrigações de imposto.

As segundas, que se destinam a assegurar a realização da obrigação de imposto, mas que não têm como fim imediato a arrecadação de qualquer quantia, dado que estão dentro do «processus» tributário, a ele estão ligadas e até dele fazem parte, denominá-las-emos — obrigações tributárias «tout court».

A distinção apresentada tem fundamento lógico-jurídico.

Na verdade, se quisermos olhar estas obrigações pelo prisma do direito do credor, a justeza da distinção ressalta.

Nas primeiras, o Estado tem, como se viu, direito a uma prestação em que o facto de prestar tem por objecto a entrega de uma quantia em dinheiro. Nas segundas, a prestação tem por objecto um comportamento que evidentemente não é a entrega de coisas.

Assim conclui-se que enquanto a obrigação de imposto é uma

obrigação de «dare», a obrigação tributária—tal como a consideramos—é uma obrigação de «facere» ou «non facere», consoante o factio-objecto é positivo ou de conteúdo negativo.

Posta a distinção, resta-nos concluir que ao presente estudo apenas interessa a obrigação de imposto e que se falámos nas obrigações tributárias foi com a intenção única de as excluir.

3 — Conceito de Obrigação de Imposto

Dissemos que o Estado, não sendo produtor de riqueza, carece, para pôr em movimento a máquina pública, de ir buscar às economias particulares os meios necessários para tal fim.

Numa sociedade ideal, seria o próprio homem, como ser consciente, que apreendendo a sua justa função social, por si, individual e voluntariamente, concorreria para a montagem e conservação da máquina administrativa. O Estado não teria de servir-se da autoridade que lhe advém da qualidade de órgão soberano, para coagir os cidadãos a tais contribuições.

Infelizmente, semelhante sistema é de todo impraticável no actual estágio de civilização, dado que o homem ainda não atingiu a formação psicológica bastante para sacrificar conscientemente os seus interesses ao interesse superior da Colectividade. Daí o Estado ver-se na necessidade de arrancar, quase compulsivamente, das economias particulares, as receitas de que carece para satisfazer o Bem Comum.

Estas prestações pecuniárias que o Estado tem o direito de exigir, em virtude do seu poder de império, nos casos, na medida, e nos termos estabelecidos na lei, com o fim de conseguir uma receita, são os impostos. E a adstricção ao pagamento do imposto constitui a obrigação objecto do presente estudo.

Podemos, portanto, definir obrigação de imposto como o *vínculo jurídico por virtude do qual um individuo subordinado ao poder financeiro do Estado fica adstrito para com este, ao pagamento da prestação pecuniária que lhe for liquidada.*

Daqui resulta que a relação obrigacional de imposto, só pode travar-se entre o individuo e o Estado ou qualquer dos seus órgãos detentores da soberania financeira, e traduz-se sempre na entrega de uma quantia em dinheiro—aquele quantitativo que de harmonia com o preceituado nas leis a autoridade administrativa determinar.

4 — Natureza Jurídica da Obrigação de Imposto

Determinado o conceito de obrigação, vejamos a sua natureza. Antes, porém, temos de focar o seu objecto.

Convém, contudo, acentuar que o problema do objecto da obrigação não se confunde com o problema do objecto do imposto. Este é o acto, facto ou qualidade, a que anda ligada a tributação ou, se quisermos — numa acepção mais restrita —, é a própria coisa ou pessoa objecto da situação prevista.

Ao contrário, o objecto da obrigação é a prestação.

A prestação é em si mesma um facto, o facto de prestar, que aqui, no direito fiscal, consiste na entrega de uma quantia em dinheiro. Temos, pois, que a obrigação de imposto é — *uma obrigação pecuniária*.

Acontece, porém, que no momento em que a obrigação surge, o sujeito passivo — contribuinte — não sabe ainda quanto tem de pagar, nem o credor conhece quanto tem a haver.

Ora bem, sempre que uma obrigação deve cumprir-se, pela entrega de uma quantia em dinheiro sem que essa quantia esteja ainda determinada, diz-se que a obrigação é ilíquida, e, segue-se, por definição, que há necessidade de a liquidar.

É o que sucede na obrigação de imposto. No momento em que, pela integração do facto na lei, surge a obrigação de imposto, o Estado não tem ainda o poder de exigir o seu cumprimento e o contribuinte, devedor, não pode cumprir por não saber o montante do seu débito.

A obrigação de imposto é *uma obrigação ilíquida*.

Além de pecuniária e ilíquida, a obrigação de imposto é — *uma obrigação periódica*.

Porquê?

Como sabemos, a Lei de Autorização, também incorrectamente chamada Lei de Meios, é o diploma pelo qual o Governo é autorizado a cobrar as receitas do Estado e a pagar as despesas públicas em cada ano financeiro (art.º 91.º, n.º 4.º, da Constituição de 33).

Logo, tal autorização só tem força jurídica por um ano e, daí, resulta que a lei de imposto está sujeita à regra da anualidade.

A sua força vinculatória como que se vai esgotando, e esgotar-se-á

completamente se antes do novo ano económico não surgir nova Lei de Autorização que a reintegre na sua força anterior.

Da sujeição das leis de imposto à regra da anualidade resultam duas consequências importantíssimas :

1.^a— A lei tributária só tem eficácia por um ano. A sua força vinculatória como que se esgota à medida que o ano vai correndo e consequentemente não tem projecção para além dele ;

2.^a— As obrigações resultantes da coexistência da lei tributária com as situações nela previstas não são permanentes, mas anuais, periódicas, existem em relação a cada ano económico e são independentes das obrigações dos anos anteriores e das dos períodos vindouros.

Assim, a obrigação, nascendo da integração do facto na lei, confere, desde logo, ao Estado um direito de crédito, embora de conteúdo indeterminado, e, desde logo, coloca, também, o contribuinte na situação de devedor.

Nem de outra maneira se encontraria explicação para a expressão «obrigação de pagar». Se o sujeito passivo tem obrigação de pagar é porque o Estado tem o direito de receber. Dizer que o Estado somente tem direito à liquidação, é torcer a verdade. O Estado tem direito à liquidação e ao que for liquidado. A própria palavra *liquidação*, etimologicamente, mais não quer dizer do que apuramento daquilo que já existe embora indefinido.

Parece-nos, pois, incontestável que logo que a obrigação nasce, o Estado fica com um direito de crédito e o contribuinte fica devedor ao Estado da quantia que for liquidada.

Em nossa opinião a obrigação de imposto é uma obrigação ilíquida que necessita ser liquidada, precisamente para que o devedor cumpra normalmente a obrigação, nada mais.

5 — Objecções ao Número Anterior

Não obstante o que acabamos de afirmar, a doutrina mais geralmente seguida distingue duas fases na relação de imposto — a da *obrigação de pagar* e a da *dívida de imposto*. Estas, segundo a concepção exposta por Reinfeld e adoptada entre nós, tem vida independente, sendo diversa a sua origem e diferentes as causas de extinção.

Partindo desta ideia os autores sustentam que a obrigação de pagar pode morrer subsistindo a dívida de imposto, podendo esta desaparecer permanecendo aquela.

E afirmam: «Na verdade, surgindo a obrigação de pagar pela coincidência da lei e da situação prevista ela perecerá com o desaparecimento dessa situação ou com a revogação da lei, subsistindo a dívida. De seu lado, sendo a liquidação que faz surgir a dívida de imposto, esta só pode desaparecer pelo pagamento ou pela prescrição, sem que tal facto arraste a obrigação de pagar».

Ora isto não corresponde à realidade.

A coincidência da lei e da situação prevista dá lugar ao nascimento, não da obrigação de pagar como realidade «a se», mas da própria relação, da própria obrigação de imposto, obrigação que é *una, indivisível, inalienável e irrenunciável*.

Esta uma vez nascida só poderá vir a desaparecer pelo pagamento ou pelo decurso do tempo.

Se, eventualmente, a situação de facto prevista na lei deixa de verificar-se, a obrigação que se tinha constituído à sua sombra subsiste e só virá a desaparecer pelos factos que normalmente operam a extinção.

Simplesmente, no novo ano económico — e em obediência ao princípio da periodicidade — a obrigação não renasce porque falta um dos elementos necessários para a sua formação.

Se Abel, em dado momento, vender o seu prédio, deixa de estar na situação de proprietário e nem por isso fica desobrigado do imposto respectivo em relação ao momento em que sendo proprietário a ele estava adstrito.

De igual modo, a revogação da lei tributária, não tem a virtualidade de extinguir a obrigação. «A lei nova — diz o Dr. Duarte Faveiro — só para os factos futuros e suas consequências pode ter aplicação. Se no domínio da lei antiga surgiu a obrigação do imposto em virtude da prática do acto tributado, verificou-se a condição legal, e uma parte do rendimento anteriormente revelado no mesmo acto ficou afectada por lei à satisfação das necessidades públicas e não à economia do contribuinte. Isto, mesmo que o imposto ainda não tenha sido liquidado, pois a liquidação é a concretização da obrigação anteriormente constituída, sendo dela uma parte integrante embora venha a ser feita em momento posterior».

E compreende-se, dado que a liquidação — que na opinião que criticamos determina o nascimento da dívida — não é um facto constitutivo, mas um acto meramente administrativo, através do qual se vai proceder à determinação e avaliação dos vários elementos da obrigação anteriormente constituída.

Em resumo: não há que falar em factos constitutivos e extintivos diferentes para a obrigação de pagar a dívida de imposto. A obrigação de imposto é unitária, nasce e morre sempre por virtude dos mesmos factos.

Os escritores portugueses que defendem, entre nós, a doutrina de Rheinfeld, apoiam a sua construção nos art.^{os} 121.^o do Regulamento da Contribuição de Registo e 145.^o do Código das Execuções Fiscais.

Porém, uma análise cuidada dos dois preceitos mostra-nos que, ao contrário, eles nos encaminham para a unidade da obrigação de imposto.

Como sabemos o art.^o 121.^o do citado Regulamento trata da pseudo prescrição da chamada obrigação de pagar, mas refere-se à obrigação antes e depois de liquidada.

Com efeito, sempre o Regulamento se referiu à obrigação de pagar, bem como às dívidas dela provenientes.

Mas mesmo pondo de lado a expressão referida — como foi desejo do legislador de 1935 — se confrontarmos o art.^o 121.^o do Regulamento com o art.^o 145.^o do Código, vê-se, claramente, a razão da afirmação feita.

Na verdade, o art.^o 145.^o ao tratar da contagem do prazo da prescrição da dívida, diz que esse prazo se conta «a partir da autuação do processo executivo». Ora, como resulta, expressamente, deste artigo, a prescrição começa a contar-se não da liquidação, elemento que segundo a doutrina que refutamos dá lugar ao aparecimento da dívida de imposto, mas depois de decorrido o prazo para o pagamento voluntário e só no momento em que o processo executivo é atuado.

Quer dizer que desde o momento em que é feita a liquidação até à autuação do processo executivo, o prazo que corre é o do art.^o 121.^o do Regulamento e não o do art.^o 145.^o do Código, muito embora esteja já liquidada a obrigação e, portanto, na fase da dívida de imposto.

Entender que a figura do art.^o 121.^o se aplica só à chamada

obrigação de pagar seria contrário não só à letra da lei como ao seu próprio espírito.

Na verdade, se se aceita que o prazo do art.º 121.º não tem applicabilidade a toda a obrigação, então, dado que a dívida — na opinião que refutamos — nasce com a liquidação e o seu prazo de prescrição só começa a contar-se a partir da autuação do processo executivo, enquanto tal autuação não for feita, a dívida é insusceptível de prescrever por mais largo que seja o tempo decorrido sobre a liquidação.

Esta situação de não prescritibilidade da dívida antes da autuação do processo executivo, resulta, de um lado, porque a partir da liquidação existe dívida de imposto e *portanto* não se aplica o prazo do art.º 121.º e, por outro lado, ainda não há autuação do processo e *portanto* o decurso do prazo do art.º 145.º não pode ainda iniciar-se.

Ora tal solução é absolutamente contrária ao espírito do direito fiscal.

Poderá objectar-se que a applicação do art.º 121.º à obrigação de pagar e à dívida de imposto, isto é, à obrigação de imposto tal como a consideramos, estabeleceria uma duplicação de prescrição.

O argumento não colhe. Em trabalho a publicar, ulteriormente, sobre a prescrição da obrigação, teremos oportunidade de mostrar como — quanto a nós — se faz a harmonização dos dois preceitos legais.

Resumindo: a obrigação de imposto é uma obrigação pecuniária ilíquida. Como tal tende naturalmente para a liquidação. Não há que distinguir entre obrigação de pagar e dívida de imposto como realidades independentes. A obrigação de imposto é sempre a mesma, antes e depois da liquidação, pois são os mesmos os sujeitos, os mesmos os factos constitutivos e extintivos, sòmente o seu objecto de início indeterminado se concretiza através da liquidação.

Quer isto dizer que devemos pôr de lado as expressões «obrigação de pagar» e «dívida de imposto»? Não. Mas sòmente que procuramos reduzi-las às suas verdadeiras proporções.

O desenvolvimento da obrigação de imposto, precisamente pela sua iliquidez e ainda por virtude da natureza particular resultante da sua unilateralidade, dá lugar a um complicado «processus» de pura técnica administrativa, através do qual se procura determinar

os elementos da obrigação e *fixar* o seu conteúdo. Ora, é para este efeito que a distinção se apresenta com interesse.

Desde o nascimento da obrigação até à liquidação, o «processus» tributário destina-se à fixação dos elementos da obrigação e seu quantitativo.

A esta primeira fase, que corresponde à obrigação ilíquida, chamar-se-á — fase da obrigação de pagar. A segunda, em que o «processus» se desenvolve para a recolha das prestações já liquidadas, e em que, portanto, já se sabe o que se deve, será denominada — fase da dívida de imposto.

Porém, note-se, estas duas fases não correspondem a obrigações distintas e independentes mas tão somente a momentos diferentes da mesma realidade. A obrigação de imposto desde o seu aparecimento até à sua morte, repetimos, é sempre a mesma, indeterminada num primeiro lanço, concretizada depois, mas una e indivisível.

6 — Unidade do Direito

De quanto ficou dito poderia parecer que em nossa opinião a técnica da obrigação de imposto é paralela à da obrigação civil. Não é assim. Quanto a nós, o Direito é, em si mesmo, uno. Somente pode variar o prisma por que é observado.

Como complexo unitário, como factio social, constitui o objecto de uma ciência — a ciência do Direito.

Ciência, porque examina os factos, sistematizando-os e formulando princípios gerais.

Ciência, ainda, porque se serve de conceitos, de terminologia e de métodos próprios.

Como ciência, o Direito tem os seus princípios. Assenta sobre alicerces absolutamente fixos, e ergue-se em linhas perfeitamente determinadas. Os seus conceitos fundamentais conservam-se estruturalmente os mesmos, muito embora varie, por vezes, a sua amplitude. Em tais casos, porém, tratar-se-á de uma modificação de medida e não de qualidade. Assim, a personalidade a capacidade, etc., podem ter fronteiras mais ou menos latas consoante os povos e a sua organização político-social. Mas a ideia — personalidade, capacidade — essa é que não varia, conservando-se idêntica a si mesma através de todas as civilizações.

O mesmo acontece com o conceito de crime. Pode abarcar hoje actividades que amanhã reconhece lícitas e inversamente pode excluir hoje actos que amanhã incriminará. Delito, crime, será, sempre : uma acção tipicamente contrária ao direito que directa ou indirectamente põe em perigo os interesses básicos da sociedade.

Quer dizer : o Direito como ciência usa de conceitos próprios, permanentes, intrinsecamente imutáveis.

Esta inalterabilidade resulta, essencialmente, da constância do seu objecto.

Porém, enquanto que o objecto da ciência do Direito — as relações sociais — se conserva fixo, varia, por razões distintas, o objecto das relações sociais.

No tempo e no espaço o convívio entre os homens apresenta peculiaridades visíveis, em que entra muito do meio, dos costumes, do temperamento, das concepções religiosas e morais, do grau de civilização.

Estes particularismos, derivados do carácter especial de cada povo, das circunstâncias em que ele se encontra, do seu espírito inventivo, como que nacionalizam o Direito sem lhe diminuírem o seu carácter universal. Vincam o que há de original em cada direito, moldam-no à sociedade que ordena, sem lhe fazerem perder a sua individualidade.

Mas ainda dentro de cada colectividade, as relações que merecem a tutela jurídica não são uniformes. Os interesses que num agregado os seus componentes prosseguem são distintos. E o Direito, ao pretender tutelá-los, desdobra-se, como que desabrocha em tantos ramos quantas as categorias das relações que ordena. Assim as relações de família, de crédito e comerciais ; as relações de carácter político, administrativo e económico.

Não surpreende, portanto, que se encontre nos diferentes ramos do Direito grande número de analogias, dado que é o mesmo o seu tronco, a mesma a seiva que os alimenta.

Simplemente para além dessas analogias, desses pontos de contacto que tornam a ciência jurídica num todo unitário, surgem as particularidades, fruto da natureza especial dos interesses protegidos e que nos permitem distinguir os diversos ramos, nestes os diferentes institutos e ainda as múltiplas figuras jurídicas.

Assim na obrigação de imposto.

7 — Obrigação Civil e Obrigação de Imposto

Não obstante o que acabamos de afirmar, alguns autores, ao fazerem o estudo da obrigação de imposto, integram-na na técnica do Direito Civil. Assim o Dr. Duarte Faveiro, no seu livro «Manual do Imposto do Selo», escreve :

«Efectivamente, o Estado comporta-se para com o contribuinte como um particular sujeito activo de uma obrigação tributária para com o sujeito passivo da mesma, como um credor para um devedor, como um titular de um direito privado e não como um detentor de um poder de soberania.

Assim, para a cobrança dos impostos que o contribuinte não prestar voluntariamente, sujeitou-se o Estado, como um credor particular, ao processo das execuções fiscais que é um processo de natureza igual ao das execuções comuns, e sujeitou-se a concorrer, com os demais credores, à dissolução do património dos contribuintes, embora em regime de preferências, (art.^{os} 885.º, 887.º e 1008.º, Cód. Civil). São ainda as obrigações de imposto, como as demais de direito privado, susceptíveis de prescrição (art.º 258.º do Regulamento).»

Na verdade, quando olhamos do alto a obrigação de imposto, ela aparece-nos — pelas razões já expostas — com as linhas gerais de qualquer obrigação jurídica. Encontramos nela dois sujeitos — activo e passivo —, um facto jurídico, um objecto, uma garantia. Porém, ao tomarmos contacto com a obrigação, descobrimos nela, desde a sua origem ao seu desaparecimento, peculiaridades tão evidentes que, parece-nos, torceríamos a realidade se a considerássemos a par das obrigações privadas.

Ao analisar o espírito desta obrigação tem de reconhecer-se que é o interesse da colectividade, o interesse geral, que está na sua base, que lhe dá corpo e movimento, ao contrário da obrigação civil cuja acção propulsora é o interesse individual dos seus sujeitos. Ali, há um interesse superior que domina todo o espírito da relação, aqui é um interesse egoísta, pessoal, que determina a obrigação.

Nesta base, encontramos a obrigação de imposto com carácter unilateral. É o Estado que, tendo em atenção a necessidade dos serviços e a capacidade tributária dos cidadãos, impõe para certas e determinadas hipóteses, a obrigação do imposto. Assim, quando o

legislador criou, pelo art.º 209.º do Decreto de 23 de Agosto de 1911, a taxa militar, para todo o cidadão português que, por qualquer motivo, deixe de satisfazer a prestação do serviço militar, fê-lo unilateralmente sem que a vontade do cidadão contribuisse no mínimo, tanto para o seu nascimento, como para a determinação da prestação ou modo do seu cumprimento.

Vê-se, pois, que enquanto a obrigação de imposto tem a sua origem na vontade soberana do Estado e é dominada pelo interesse superior da sociedade, as obrigações civis surgem, normalmente, por virtude da vontade dos particulares e são sempre regidas pelo interesse egoísta dos indivíduos.

Mas não só na origem e espírito dessas obrigações encontramos diferenças que nos levam a separá-las. No seu próprio mecanismo, na sua vida, aparecem divergências.

É o que se vê ao analisarmos a posição do Estado como sujeito activo.

Ao contrário do que sustenta o Dr. Duarte Faveiro, a Fazenda não nos aparece como um comum titular de um direito privado, em absoluto pé de igualdade com o outro sujeito da relação. Com efeito, além de dispor da execução directa que reveste a forma de penhora e venda forçada dos bens suficientes para o pagamento da dívida pelo processo especial das execuções fiscais, — processo que existe só em favor do Estado — além dos privilégios conferidos pelos art.ºs 885.º, 887.º, 1008.º do Cód. Civil, é ainda o Estado que estabelece, arbitrariamente, penalidades para a falta de cumprimento e até indica, através da figura da responsabilidade subsidiária, aqueles que, embora não estando na relação tributária, virão em dadas circunstâncias a entregar ao tesouro as prestações devidas.

Vê-se, portanto, que o Estado é credor, mas um credor em condições especiais, dado que é o detentor das forças coercitivas que servem de base à garantia no cumprimento da obrigação. Não aparece como «um credor particular», pois não é um sujeito que esteja em pé de igualdade com o outro sujeito da relação, como acontece nas relações de natureza civil.

Também a prescrição, que o Dr. Duarte Faveiro apresenta como um dos fundamentos da sua construção, nos aparece antes como razão distintiva entre a obrigação de imposto e as obrigações privadas.

É notório o erro, que os autores cometem com frequência, de considerar como restritas ao direito civil certas figuras jurídicas que, afinal, constituem património comum a todos os ramos do direito. A prescrição é um instituto de carácter geral, não sendo privativo deste ou daquele ramo do direito, paira sobre todos eles e cada um dá-lhe a configuração que mais se adequa com os seus característicos próprios, com a sua natureza intrínseca.

Assim a prescrição aparece no Direito fiscal com um funcionamento diferente do que nos habituamos a considerar no direito privado.

O mais leve confronto entre os art.^{os} 535.^o do Cód. Civil e 145.^o do Cód. Ex. Fiscais, mostra que os seus elementos divergem profundamente.

Na verdade, enquanto que para haver prescrição no direito civil é necessário, além da existência do direito, o concurso de mais dois elementos, um objectivo — o decurso do tempo; outro subjectivo — o não uso ou não exercício do direito, nas execuções fiscais vemos que o seu prazo começa a correr precisamente no momento da «autuação do processo executivo» (art.^o 145.^o «in fine» Cód. Ex. Fiscais), isto é, naquele próprio momento em que o fisco mais activamente procura o pagamento das prestações devidas.

Além desta diferença, outras há que mostram com evidência que até, quanto à prescrição, a técnica da obrigação de imposto e ela em si mesma, divergem profundamente das obrigações do direito civil.

Em conclusão de quanto ficou dito, não se pode considerar a obrigação de imposto como tendo uma natureza idêntica à obrigação do direito civil. Antes ao contrário, as suas natureza e características são especiais, especialidade que lhe advém da peculiaridade do ramo de direito a que pertence.

LUÍS VIRGOLINO AMARAL MIMOSO