

**Acórdão n.º 122/2015****Processo n.º 179/2013****Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional****I — Relatório**

1 — Nos presentes autos, vindos do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), em que é recorrente *SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* e recorrida a *fazenda pública*, foi interposto recurso, ao abrigo do disposto no n.º 1, alínea b), do artigo 70.º, da Lei do Tribunal Constitucional (LTC), do acórdão proferido pelo TCAN em 27 de Setembro de 2012 (fls. 1784-1798), para que seja apreciada a «*inconstitucionalidade material e orgânica do artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3 da LGT (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura*» (cf. requerimento de interposição de recurso, fls. 1859-1860).

2 — O recurso de constitucionalidade foi admitido pelo TCAN em 25/01/2013 (fls. 1864).

3 — Convidada a aperfeiçoar o requerimento de interposição de recurso com a indicação das normas ou princípios constitucionais que considera violados (fls. 1871), veio a recorrente responder (cf. fls. 1873), indicando:

«(i) o princípio da legalidade, consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP; (ii) o direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável, consagrado no artigo 20.º n.º 4 da CRP; (iii) os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança e legítimas expectativas dos administrados, insitos no primado do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP; (iv) a respetiva Lei de Autorização Legislativa n.º 87-B/98, de 31/12 (artigos 112.º n.º 2 e 198.º n.º 1 b) da CRP) e a reserva de lei da AR (artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 p) da CRP.».

4 — Com interesse para o caso *subjudice*:

4.1 — *SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* reclamou junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos, que indeferira o pedido para que fosse declarada extinta, com fundamento na prescrição de dívidas exequendas provenientes do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do ano de 1997 e do ano de 1999, a execução fiscal que contra si corria. O TAF do Porto julgou improcedente a reclamação.

Desta decisão recorreu a *SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão proferido a 27 de Setembro de 2012, negou provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

*SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, com base em oposição de Acórdãos, tendo este recurso sido julgado findo em 6/12/2012 por se concluir não ocorrer a oposição de julgados.

Em sequência *SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* interpôs recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional do Acórdão do TCAN de 27/09/2012, ao abrigo do disposto no artigo 70.º, n.º 1, alínea b) da Lei do Tribunal Constitucional (LTC), visando:

«a apreciação da inconstitucionalidade material e orgânica do artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3 da LGT (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura, questões, estas, de inconstitucionalidade normativa, suscitadas, designadamente, em 135. e 201. das alegações de recurso para o TCAN, e respetivas conclusões 56., 110.e131., e concretamente apreciadas no douto Acórdão recorrido.»

4.2 — Já no Tribunal Constitucional, foram notificadas as partes para a produção de alegações, com a advertência da possibilidade de não conhecimento do objeto do recurso quanto à norma contida no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redação anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, uma vez que o disposto no n.º 3 do mesmo artigo não fora aplicado pela decisão recorrida (fls. 1880). A recorrente veio responder, reiterando que

a norma em causa constituiu também *elaratío decidendi* do Acórdão recorrido (fls. 1885-1886).

5 — Apresentaram a recorrente *SEGAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.* e a recorrida *fazenda pública*, respetivamente, as suas alegações (fls. 1890-2088 e 2089-2287) e contra-alegações (2321-2336 e 2342-2358), nos seguintes termos:

**5.1 — Conclusões da recorrente:****«CONCLUSÕES»**

1 — As normas e princípios constitucionais e legais violados foram os seguintes: (i) o princípio da legalidade, consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP; (ii) o direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável, consagrado no artigo 20.º n.º 4 da CRP; (iii) os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança e legítimas expectativas dos administrados, insitos no primado do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP; (iv) a Lei de Autorização Legislativa n.º 87-B/98, de 31/12 (artigos 112.º n.º 2 e 198.º n.º 1 b) da CRP), ao abrigo da qual foi aprovada e publicada a LGT; (v) o princípio da reserva de lei da AR em matéria tributária (artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 i) da CRP); (vi) o princípio da irretroatividade fiscal, consagrado no artigo 103.º n.º 3 da CRP; (vii) a garantia fundamental do direito de defesa e proteção jurisdicional efetiva, constitucionalmente assinalados nos artigos 20.º n.º 1 e 268.º n.º 4 da CRP; e (viii) os princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, consignados no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

2 — Nos termos do artigo 51.º n.º 5 da LTC, o Tribunal Constitucional pode declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de normas com fundamento na violação de normas ou princípios constitucionais diversos daqueles cuja violação foi invocada pelo interessado — ou seja, o Tribunal Constitucional, na apreciação da inconstitucionalidade normativa, não está restringido às normas e princípios constitucionais cuja violação foi alegada pelo interessado.

3 — Tal como resulta da factualidade provada, os factos tributários concretamente em questão ocorreram em 1997 e 1999 — ou seja, há praticamente 17 anos e 15 anos, respetivamente.

4 — Tal como igualmente resulta da factualidade provada, o processo de impugnação judicial das liquidações exequendas, apresentado em 28.02.2002, esteve parado entre 16.01.2006 e 24.07.2008 (ou seja, esteve parado por mais de um ano), por motivo não imputável ao contribuinte (cf. pontos 1. e 2. da factualidade provada).

5 — Tendo ainda sido dado por provado que a Recorrente foi citada para o processo de execução fiscal em 11.07.2002 (cf. 4. da factualidade provada).

6 — A matéria em causa nos presentes autos é a prescrição da obrigação tributária.

7 — E não se pode olvidar que a prescrição é questão de direito material, substantivo, e não meramente adjetivo ou processual.

8 — A consagração legal do regime da prescrição assenta, essencialmente, em razões de certeza, de segurança e de paz jurídicas, quer para o Estado, quer para os cidadãos.

9 — E esses princípios essenciais construíram o regime da prescrição da obrigação tributária como uma garantia dos contribuintes.

10 — Extinguindo-se o direito de exigir o pagamento da dívida de imposto, a prescrição incide sobre um aspeto essencial da relação jurídica tributária, sendo generalizado, na Doutrina, o entendimento de que o respetivo regime consubstancia uma garantia material dos contribuintes.

11 — A ser assim, como é, trata-se, indubitavelmente, de matéria sujeita a reserva de lei parlamentar.

12 — De resto, o próprio Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a inclusão no âmbito da reserva de lei parlamentar de matéria que, para este efeito, pode ser equiparada à prescrição, porque os interesses em conflito são os mesmos — que é a matéria da caducidade do direito à liquidação — cf. Acórdão do TC n.º 168/02, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 01.06.2002.

13 — Na verdade, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja cobrança não se faça nos termos da lei (cf. artigo 103.º n.º 3 da CRP),

14 — e sendo a finalidade das garantias dos contribuintes, precisamente, protege-los contra pretensões de liquidação e cobrança de tributos fora das condições previstas na lei, tem de concluir-se, forçosamente, que respeitam às garantias dos contribuintes as normas de que resulte, para os mesmos, a extinção do dever de pagamento de tributos.

15 — Consequentemente, a sua regulação exige lei parlamentar ou decreto-lei autorizado.

16 — Não é possível considerar, como considerou o douto Acórdão recorrido, que, por aplicação do disposto no artigo 327.º n.º 1 do Código Civil, o artigo 49.º da LGT, na redação em causa, deve ser interpretado no sentido de que o prazo de prescrição inicia a sua contagem apenas partir do fim do processo de execução fiscal (ou a partir do trânsito em julgado da decisão proferida sobre a Impugnação Judicial).

17 — Nem a letra do disposto no artigo 49.º da LGT, nem qualquer outro normativo tributário, permitem semelhante interpretação.

18 — Com efeito, em lugar algum do direito tributário, tão pouco no artigo 49.º da LGT, se afirma que, no caso de impugnação judicial e subsequente citação para o processo de execução fiscal, o reinício *in totum* do prazo de prescrição ocorre apenas a partir do fim do último dos processos interruptivos da prescrição.

19 — Sendo certo que, nos termos do artigo 9.º n.º 2 do CC, *ex vi* do artigo 11.º n.º 1 da LGT, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência.

20 — Sobre questões de “suspensão” do prazo de prescrição, rege, à data, o n.º 3 do artigo 49.º da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12) — que constituía, assim, “norma especial quanto à suspensão do prazo de prescrição” e, por isso, prevalecente e aglutinadora do respetivo regime legal (cf. artigo 7.º n.º 3 do CC).

21 — E daí não se extraia o reinício do prazo de prescrição a partir do fim do processo de execução fiscal.

22 — Sem prejuízo, diga-se que o artigo 326.º n.º 1 do CC é claro ao afirmar que a interrupção (da prescrição) inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo — “in casu”, o acto de apresentação de impugnação judicial, em 28.02.2002.

23 — Por força do princípio da legalidade consagrado no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, complementado com o disposto no artigo 11.º n.º 4 da LGT, é constitucionalmente inadmissível invocar o disposto no artigo 327.º n.º 1 do Código Civil, como fez o Tribunal a quo,

24 — uma vez que, em matéria de garantias dos contribuintes — como é o caso da prescrição das obrigações tributárias — está legalmente vedada a aplicação de normas de outros ramos de Direito, designadamente de normas de direito civil ou direito privado comum, quando o direito tributário regula na íntegra, de forma especial, a matéria em questão, abrangida pelo princípio constitucional da legalidade.

25 — Aliás, sempre estariam em causa obrigações jurídicas e ramos de direito completamente distintos — o direito fiscal, ramo de direito público, e o direito civil, ramo de direito privado — com normativos, objectos de regulação e raios completamente distintas,

26 — pelo que sempre faleceria a exigência do confronto de “situações análogas”, ou mesmo a coincidência de “razões justificativas” de regulamentação (cf. artigo 10.º n.º 1 e 2 do CC).

27 — Sendo certo que dispõe o n.º 4 do artigo 11.º da LGT que as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

28 — E estabelece o artigo 8.º n.º 1 da LGT que estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.

29 — Acrescentando o n.º 2 a) do mesmo preceito que estão ainda sujeitos aos princípios da legalidade tributária a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade.

30 — Com efeito, não é legalmente admissível aplicar o normativo do Código Civil em matérias, como a prescrição tributária, totalmente reguladas, nos seus vários aspetos, no próprio direito tributário objetivo (CPT e, depois, LGT) — designadamente, não é legalmente admissível aplicar as normas civis que regem a duração da interrupção da prescrição dos direitos de crédito civis, como é o caso do artigo 327.º n.º 1 do CC

31 — De facto, é legalmente inadmissível a aplicação, em matéria de prescrição dos créditos tributários (questão de direito público), aplicar normas de direito civil reguladoras da prescrição dos créditos civis (questão de direito privado), atenta a diferença abissal, de fundo e de natureza, entre os créditos tributários e os créditos civis — seja por analogia, seja por simples remissão, como preconiza o douto Acórdão recorrido.

#### Assim,

32 — O artigo 49.º da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, por aplicação do disposto no artigo 327.º n.º 1 do CC, padece de inconstitucionalidade material por violação do princípio da legalidade, consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP, e por violação do princípio da reserva de lei da AR em matéria tributária (artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 i) da CRP).

33 — Com efeito, essa dimensão normativa, conferida ao artigo 49.º da LGT baseia-se em norma do Código Civil (artigo 327.º n.º 1) cuja aplicação está legal e constitucionalmente vedada pelo princípio da legalidade e de reserva de lei da AR, consagrado nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 i) da CRP.

34 — Só com o aditamento do novo n.º 4 ao artigo 49.º da LGT, por meio do artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, é que o legislador,

inovadoramente, veio considerar que o prazo de prescrição legal se suspende enquanto não houver decisão transitada em julgado.

35 — Se fosse já esta a interpretação que se deveria retirar do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, certamente que o legislador não teria “sentido” necessidade de aditar, por meio da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, aquele novo n.º 4 ao artigo 49.º da LGT — este, sim, veio consagrar, expressa e claramente, que o prazo de prescrição legal não se reinicia enquanto não houver decisão transitada em julgado.

36 — Embora aquele n.º 4 do artigo 49.º da LGT, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, seja inaplicável ao caso, já que entrou em vigor em 01.01.2007 e os factos tributários ocorreram em 1997 e 1999.

37 — De resto, a questão da prescrição das dívidas tributárias foi sempre regulada pelo direito tributário — desde o Código das Execuções Fiscais de 1913 até à LGT e ao CPPT — sem qualquer remissão, intra ou extra sistemática, para as normas de direito civil.

38 — Por outro lado, existe uma dificuldade inultrapassável na aplicação das normas de sobre a prescrição em direito civil à prescrição da obrigação tributária.

39 — É que, enquanto no direito civil a prescrição encontra a sua base na negligência, no desinteresse, do credor, que seriam interpretados como renúncia tácita ao seu direito,

40 — no direito fiscal o instituto da prescrição encontra o seu fundamento na certeza e estabilidade das relações sociais, que não se compadecem com a cobrança de impostos cujos pressupostos, ou cujo vencimento, se situem em épocas muito remotas.

41 — Assim, a questão da prescrição das dívidas tributárias é (deve ser) matéria não regulada por normas civis, não só pela natureza da relação (pública) de imposto, mas, sobretudo porque, diferentemente dos créditos civis, os créditos tributários são indisponíveis e irrenunciáveis,

42 — e, como se viu, o regime civil da prescrição tem inscrita na sua matriz, precisamente, a consideração de que existiu renúncia tácita do credor ao seu direito.

#### Acresce que,

43 — Não se pode extrair do artigo 49.º da LGT efeito interruptivo próprio e autónomo de todos e cada um dos factos abstratamente interruptivos nele previstos e que se sucederam no tempo, no sentido de relevar apenas o último ocorrido — in casu, o processo de execução fiscal, que se sucedeu à apresentação da impugnação judicial — e de que o início da prescrição só ocorre a partir do momento em que esse último finalizar (no caso, a partir do momento em que processo de execução fiscal findar).

44 — E só o entendimento do “efeito instantâneo” (e não “duradouro”) decorrente da ocorrência de uma causa de interrupção da prescrição faz sentido perante o disposto no artigo 49.º n.º 2 (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12) e 34.º n.º 3 in fine do CPT.

45 — A interpretação do regime da prescrição dos créditos tributários deve fazer-se à luz da lei em vigor à data dos factos, e segundo o regime legal especialmente previsto a esse propósito na lei tributária.

46 — Assim, não é legalmente admissível sustentar, com base no artigo 327.º n.º 1 do CC, o sobredito “efeito duradouro” da interrupção da prescrição, para com isso propugnar que o prazo de prescrição só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

47 — Quer a Doutrina, quer a Jurisprudência, consideram que a eclosão de um facto interruptivo da prescrição produz um efeito instantaneamente interruptivo, e não duradouro (no sentido de que o prazo de prescrição não se inicia com a instauração do processo, mas apenas com a sua finalização).

48 — Por imperativo constitucional (princípio da legalidade e tipicidade, e reserva de lei da AR), é inaplicável, à prescrição dos créditos tributários, o regime do artigo 327.º n.º 1 do CC, segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia quando transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo — consequência do entendimento segundo o qual a interrupção da prescrição tem um “efeito duradouro”, protelando o início da prescrição para o fim do processo no qual se discute a legalidade da liquidação, como se tratasse de uma causa de suspensão da prescrição, e não de interrupção.

49 — Com efeito, a “importação”, para os créditos tributários, do regime do CC, em particular daquele artigo 327.º n.º 1 do CC, é legalmente inadmissível — porque o regime dos créditos civis não tem qualquer comparação, sequer afinidade, com o regime dos créditos tributários.

50 — Não é legalmente admissível, perante as faltas ou incompletudes de nomação em matéria de prescrição de créditos tributários (questão de direito público), remeter para o normativo do Código Civil — designadamente, para as normas civis que regem a interrupção da prescrição dos direitos de crédito civis (questão de direito privado), como é o caso da disposição legal constante do artigo 327.º n.º 1 do CC.

51 — Importa considerar que em processo tributário e, em particular, em processo de execução fiscal, a suspensão deste, em caso de contestação da legalidade da liquidação ou da exigibilidade da dívida exequenda, depende da oportuna prestação de garantia idónea, conforme

se deduz do disposto nos artigos 52.º n.º 1 e 2 da LGT, 169.º n.º 1 e 199.º do CPPT.

52 — De uma forma geral, essa garantia é prestada sem qualquer limite temporal e, por via de regra, é uma garantia “onfirstdemand” — ou seja, o credor tributário fica com a faculdade de solicitar o pagamento integral, de imediato, à entidade garante, e esta a isso fica vinculada, renunciando ao benefício da excussão prévia do património do devedor garantido.

53 — E assim ocorre por todo o tempo que durar o processo, que se pode arrastar por décadas.

54 — Aqui se vê, portanto, a profunda diferença entre o regime legal da cobrança de créditos tributários e o regime legal da cobrança de créditos civis.

55 — De facto, neste último caso, o credor civil, na esmagadora maioria das vezes não tem a seu favor qualquer garantia que caucione a boa cobrança do seu crédito.

56 — Muito menos de uma garantia como a que dispõe a AT, equivalente ao valor em dívida, somado dos juros de mora vencidos e da totalidade das custas processuais, tudo acrescido em 25 % da soma daqueles valores, cf. artigo 199.º n.º 6 do CPPT — já para não falar na possibilidade legal da AT, em qualquer altura, poder solicitar reforços de garantia, cf. artigos 52.º n.º 3 da LGT e 169.º n.º 8 do CPPT.

57 — E esta diferença fundamental, entre o processo tributário e o processo civil, respeitantes, respetivamente, a direito público e direito privado comum, de natureza profundamente distintas,

58 — não pode sufragar a interpretação de normas tributárias — designadamente em questões relacionadas com a interrupção dos prazos de prescrição — apelando a normas do Código Civil, como o artigo 327.º n.º 1 do CC, para sustentar erradamente que o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo no qual se contesta a dívida exequenda.

59 — Aliás, a estrutura do processo civil (contencioso de plena jurisdição) será a de uma acção declarativa condenatória em que o credor civil interpõe acção contra o devedor civil, pedindo a condenação deste a pagar o crédito que sobre ele dispõe.

60 — Só depois de obtida Sentença com trânsito em julgado é que o credor civil poderá interpor acção executiva contra o devedor civil.

61 — Ao contrário do que sucede em processo tributário de impugnação judicial (contencioso de mera anulação), no qual é o devedor tributário quem deduz impugnação judicial contra a AT, visando a anulação do ato de liquidação por esta emitido.

62 — Sendo que, no caso do processo tributário, uma vez decorrido o prazo de pagamento dessa liquidação, sem que esta haja sido paga, de imediato o credor tributário, a AT, interpõe processo de execução fiscal contra o devedor fiscal,

63 — processo de execução fiscal, este, as mais das vezes instaurado antes mesmo da dedução da impugnação judicial, já que esta pode ser apresentado no prazo de 3 meses (anteriormente 90 dias) contado da data limite de pagamento, enquanto o processo de execução fiscal é instaurado de imediato, assim que transcorrida aquela data limite de pagamento.

64 — É, assim, abissal, a diferença entre o “estatuto” do credor tributário e o “estatuto” do credor civil, a demandar regras de interrupção da prescrição totalmente distintas e específicas, o que se denota, também, porque o credor civil não tem a ser favor qualquer garantia durante todo o período em que durar o contencioso que o opõe ao devedor.

65 — Logo, e para não ficar sujeito às vicissitudes inerentes ao tempo que durar esse mesmo contencioso, evitando a prescrição do seu crédito no decurso desse contencioso, o credor civil tem a seu favor o facto da prescrição só se iniciar a partir da data do trânsito em julgado do processo declarativo condenatório que o opõe ao devedor civil — até porque só então poderá interpor acção executiva contra o devedor civil.

66 — Ao invés, em processo tributário, o credor tributário, uma vez ultrapassada a data limite de pagamento da liquidação, de imediato instaura processo de execução, muito antes de transitado em julgado o processo de impugnação judicial onde se discute a legalidade da liquidação exequenda,

67 — tendo o credor tributário, ao contrário do credor civil, o poder legal de exigir e dispor desde logo, a seu favor, como condição de suspensão do processo de execução fiscal, de uma garantia, sem prazo e sem limite, as mais das vezes “onfirstdemand”, que se mantém durante todo o período em que durar o contencioso tributário.

68 — Sendo certo que a prescrição, em direito tributário, diferentemente do que sucede em direito civil (cf. artigo 303.º do CC), é de conhecimento oficioso (artigo 175.º do CPPT).

69 — Com efeito, em processo tributário a administração tributária e o Tribunal têm a obrigação de declarar a prescrição, ainda que não suscitada pelo contribuinte (cf. artigo 175.º do CPPT) — diferentemente, em direito e processo civil, a prescrição tem de ser suscitada pelo interessado, sob pena de não poder ser atendida pelo Tribunal (cf. artigo 303.º CC).

70 — Os créditos tributários e os créditos civis também se diferenciam substancialmente atenta a diferente natureza de uns e outros: os primeiros são indisponíveis; os segundos são disponíveis pelos respetivos pelos titulares.

71 — Note-se, com efeito, que a garantia oferecida pelo devedor, em processo tributário, não é “livremente” oferecida; não constitui uma “livre escolha ou opção” do devedor.

72 — Outrossim, a prestação da garantia, em processo tributário, é imposta por lei, tal como resulta do disposto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT, sob pena do processo de execução fiscal não ser suspenso e prosseguir para penhora e venda dos bens penhorados — contrariamente ao que sucede em direito e processo civil, em que a garantia é livremente oferecida pelo devedor.

73 — Ora, se assim é, que justificação de fundo pode existir para que se interprete a lei tributária no sentido de que o prazo de prescrição, à semelhança do que sucede com os créditos civis, só se inicia com o trânsito em julgado do processo de impugnação judicial ou com o final do subsequente processo de execução fiscal?

74 — Com efeito, que risco corre o credor tributário, quanto à efetivação da cobrança do seu crédito, se o contencioso se prolongar inusitadamente no tempo, quando dispõe, durante todo esse período, independentemente da sua duração, de uma garantia a seu favor, de valor mais do que bastante para solver o seu crédito?

75 — Aliás, essa garantia, à luz do artigo 183.º-A do CPPT, jamais caduca em caso de paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano, mesmo quando essa paragem não é imputável ao contribuinte.

76 — E não se contra-argumente que o credor tributário, contrariamente ao credor civil, fica manietado na efetivação da cobrança coerciva do seu crédito, por via da prossecução do processo de execução fiscal para pagamento, em virtude do devedor tributário apresentar garantia.

77 — Com efeito, importa notar que, nos termos das sobreditas disposições legais, a prestação de garantia, só por si, não suspende o processo de execução fiscal — outrossim, é legalmente imperioso que, simultaneamente com a garantia prestada, tenha sido apresentada reclamação graciosa ou impugnação judicial contra a legalidade da liquidação exequenda, só para referir os meios processuais mais comuns.

78 — Assim, o processo de execução fiscal fica suspenso (i) porque o devedor tributário prestou garantia e (ii) porque o devedor tributário apresentou reclamação graciosa ou impugnação judicial contra a liquidação exequenda (cf. artigo 52.º n.º 1 e 2 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT).

79 — Sendo certo que aquela garantia pode ser acionada, se mais nada obstar, uma vez findo o processo de reclamação graciosa ou o processo de impugnação judicial, em sentido desfavorável ao contribuinte,

80 — de modo que, em rigor, o processo de execução fiscal fica suspenso, não na dependência da garantia prestada pelo contribuinte, mas na estrita dependência do processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial — no sentido de que o processo de execução fiscal prosseguirá imediatamente, mesmo havendo garantia, assim que o processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial findem.

81 — Dito de outro modo, não é por causa da garantia prestada pelo contribuinte que o processo de execução fiscal não prossegue.

82 — Outrossim, o processo de execução fiscal não prossegue porque ainda não ocorreu o trânsito em julgado da decisão definitiva sobre a legalidade ou exigibilidade da liquidação e da dívida exequenda, a aferir naquela reclamação graciosa, impugnação judicial, pedido de revisão oficiosa, oposição à execução fiscal, etc..

83 — Ora, o tempo de duração destes meios de reação, ou de qualquer outro processo onde se discuta a legalidade ou exigibilidade da liquidação ou dívida exequenda, não é claramente controlado pelo contribuinte — outrossim, é da responsabilidade das respetivas entidades decisoras.

84 — Pelo que não pode o contribuinte estar sujeito a um entendimento segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo em que se discute a legalidade da dívida exequenda, ou que só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

85 — No âmbito civil, a prescrição tem sido tradicionalmente associada, pela Doutrina, à negligência no exercício de um determinado direito, que faria presumir que o respetivo titular pretenderia renunciar ao mesmo.

86 — Todavia, no âmbito tributário, os créditos tributários são, por natureza, indisponíveis e, portanto, irrenunciáveis, não podendo a AT conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cf. artigo 36.º n.º 2 e 3 da LGT).

87 — Daqui se denota, também, a profunda diferença entre créditos tributários e créditos civis — estes são disponíveis, aqueles são totalmente indisponíveis.

88 — O que tem uma importante consequência, igualmente fundamentadora da necessária diferença entre as regras da prescrição no caso dos créditos tributários e no caso dos créditos civis: se no caso

dos créditos civis se pode admitir a inércia do credor em prover à sua cobrança efectiva, já o mesmo não pode suceder no caso dos créditos tributários.

89 — Daí uma razão para a profunda diferença dos regimes legais da prescrição dos créditos civis e dos créditos tributários.

90 — Como, aliás, se denota do acima referido: contrariamente ao credor civil, que tem de aguardar por uma decisão judicial condenatória do devedor, com trânsito em julgado, para poder executar, se quiser, o património do devedor civil,

91 — o credor tributário beneficia, desde logo, da imediata instauração do processo de execução fiscal, por força da lei, e de forma totalmente irrenunciável, assim que transcorrido o prazo de pagamento voluntário da liquidação exequenda.

92 — Destas diferenças fundamentais entre créditos civis e créditos tributários advém que os respetivos prazos de prescrição jamais se possam contar do mesmo modo — se no caso dos créditos civis se justifica que os prazos de prescrição só se iniciem no momento do trânsito em julgado da decisão que põs termo à lide contra o devedor civil, já no caso dos créditos tributários, dado que a execução fiscal é de imediato instaurada, antes mesmo da impugnação judicial, nada justifica que a prescrição só se inicie com o trânsito em julgado da impugnação judicial ou com o final do processo de execução fiscal.

93 — E precisamente por isso é que, nos casos dos créditos tributários, diferentemente dos créditos civis, se justifica particular cuidado com a proteção da confiança e legítimas expectativas dos contribuintes, atenta aquela posição de autêntico iusimperium de que goza o credor tributário, considerada a natureza de interesse público desses mesmos créditos.

94 — De facto, razões elementares de segurança jurídica justificam que o devedor tributário seja especialmente protegido contra o abuso da “posição dominante” do credor tributário, atenta a relação de direito público estabelecida entre as partes, contrariamente ao equilíbrio interpartes reinante na esfera das relações jurídico-civis, de direito privado comum.

95 — E essas especiais necessidades de certeza e estabilidade em direito tributário, como condição de proteção da confiança e legítimas expectativas dos contribuintes, não se compadecem com a cobrança de impostos cujos pressupostos, ou cujo vencimento, se situem em épocas muito remotas.

96 — Essa necessidade de segurança e estabilidade jurídica justifica-se, quer na necessidade de proteger a relação de confiança entre o contribuinte e o credor tributário, no sentido de que aquele não será mais incomodado com dívidas fiscais passadas um determinado número de anos, minimamente razoável e proporcionado ao stateofheart da tramitação procedimental e processual,

97 — quer na esfera das relações que o contribuinte, por sua vez, estabelece com terceiros, designadamente com clientes, fornecedores, acionistas, etc., na medida em que o prolongamento indefinido da discussão da legalidade da dívida exequenda pode influir na confiança de todos aqueles que tenham relações económicas com o contribuinte, dado estar em questão uma potencial responsabilidade que se pode manter anos a fio — tanto mais gravosa, aliás, quanto mais demorado for o encerramento do contencioso em que se discute a legalidade da dívida exequenda, pelo decurso de juros de mora e de encargos com o processo, com advogados, com a garantia pendente, etc., etc..

98 — Inclusivamente, no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT, apontou-se para uma «maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário», bem como para «o encurtamento pontual ou genérico dos prazos de caducidade do direito de liquidação e de prescrição das obrigações tributárias».

99 — De facto, a ratio legis que subjaz, designadamente, ao artigo 49.º da LGT, jamais pode conduzir a interpretações como aquela segundo a qual o prazo de prescrição apenas se inicia com o trânsito em julgado da impugnação judicial, ou com o fim do processo de execução fiscal — pois isso equivale a negar a ocorrência da prescrição, seja em que circunstância for.

100 — No direito civil, porque “direito disponível”, a prescrição pode justificar-se pelo desinteresse ou negligência do credor civil na cobrança do seu crédito; já no direito tributário, porque “direito indisponível”, jamais a prescrição dos créditos tributários pode assentar em presunções de desinteresse ou inércia do credor tributário — por imperativo legal e de interesse e ordem pública.

101 — De resto, essa especificidade do regime da prescrição do crédito tributário, relativamente ao regime civil, levou a que o mesmo beneficiasse sempre de consagração autónoma na legislação fiscal — desde o Código das Execuções Fiscais de 1913 até à LGT atualmente em vigor (cf. Soares Martinez, op. cit., pp. 274-275).

102 — Daí que, uma das consequências da vinculada distinção entre os fundamentos e a normação da prescrição fiscal, relativamente à

prescrição civil, aponte no sentido de que são inaplicáveis, em sede tributária, as normas do CC — mormente no que toca à interrupção do prazo prescricional — sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade.

103 — Aliás, a sobredita consagração legal do conhecimento officioso da prescrição tributária (cf. artigo 175.º do CPPT) constitui um sinal inequívoco de que o interesse da segurança e certeza jurídica deve prevalecer sobre o interesse patrimonial do credor tributário.

104 — Sendo certo que, por força do disposto no artigo 11.º n.º 4 da LGT, tratando-se de matérias abrangidas pelo princípio constitucional da legalidade — como é o caso da prescrição dos créditos tributários, uma das garantias dos contribuintes (cf. artigos 103.º n.º 2 e 3 da CRP e 8.º n.º 1 e 2 a) da LGT) — está estritamente proibida a integração de quaisquer eventuais lacunas por apelo à aplicação analógica de outras normas, sejam elas quais forem.

105 — E sendo certo que a LGT encerra em si todo o dispositivo normativo necessário e bastante para interpretar e aplicar, à luz das regras gerais de interpretação e aplicação das leis tributárias, os preceitos legais respeitantes à interpretação dos prazos de prescrição — à semelhança do que anteriormente sucedia com o CPT e com o CPCI.

106 — Em suma, e por toda a ordem de razões, a prescrição, em direito tributário, tem de ter um prazo efetivo e esse prazo tem de ter um fim igualmente efetivo — não sendo legalmente admissível propugnar, designadamente por aplicação do normativo civil, no sentido de que o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão do processo em que se discute a legalidade da dívida exequenda, ou que só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

107 — Com efeito, é inconstitucional e ilegal o entendimento segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da impugnação judicial deduzida contra as liquidações exequendas, ou que só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

108 — No momento em que se verifica esse trânsito, e a decisão é de improcedência, o contribuinte não tem outra solução senão pagar a dívida exequenda.

109 — E sempre se considerou, designadamente na esfera do CPCI e do CPT, que a interrupção da prescrição só ocorria por virtude do facto interruptivo primeiramente ocorrido no tempo, e ocorria a partir do preciso instante em que esse primeiro facto interruptivo fosse instaurado — e não a partir do momento em que o último facto interruptivo findasse.

110 — Pelo que o contribuinte, à data dos factos, jamais poderia contar com um entendimento do qual decorre a impossibilidade legal e lógica do decurso do prazo da prescrição, contrariamente à intenção do legislador, que foi efetivamente de encurtar sucessivamente o prazo de prescrição, de 20 para 10 e depois de 10 para 8 anos, em nome da celeridade, certeza e segurança jurídicas.

111 — Isto, ao contrário do que sucede com a prescrição em situações de tutela de valores bem mais elevados, como o valor da vida e da integridade física — os crimes prescrevem, de facto, estando desde logo limitados a um máximo temporal de prazo prescricional, independentemente das sucessivas causas interruptivas e suspensivas da prescrição, equivalente ao respetivo prazo ordinário de prescrição acrescido de metade (cf. artigo 121.º n.º 3 do CP).

112 — Já os créditos tributários, numa total subversão da hierarquia de valores, jamais prescrevem, pela simples razão de que o prazo de prescrição só se iniciaria (!?) depois de paga a dívida exequenda e, consequentemente, depois de extinto o crédito tributário cuja prescrição estaria em causa — é totalmente ilógico e mesmo legalmente impossível.

113 — Contrariamente ao decidido, não podem haver sucessivas interrupções e suspensões, no tempo, do mesmo prazo de prescrição — in casu, a interrupção e suspensão do prazo de prescrição, primeiro, em virtude da pendência do processo de impugnação judicial e, depois, a interrupção e suspensão do mesmo prazo de prescrição por virtude da subsequente pendência de processo de execução fiscal.

114 — Conforme é entendimento doutrinário e Jurisprudencial unânimes, quer à luz do CPT, quer à luz da LGT, redação da Lei n.º 100/99, 26/7, a prescrição interrompia-se uma única vez, com o facto tributário primeiramente ocorrido.

115 — não sendo legalmente admissíveis as interrupções sucessivas do prazo de prescrição, por virtude da sucessão temporal de factos potencialmente interruptivos.

116 — Pela simples razão de que não se podia interromper novamente um prazo de prescrição já anteriormente interrompido.

117 — Pelas mesmas razões de certeza e segurança jurídica que presidiam ao instituto da prescrição, o STA entendeu repetidamente que apenas a primeira causa interruptiva tem relevância, não sendo legalmente admissíveis causas interruptivas sucessivas.

118 — Só esse entendimento se compaginava com a intenção do legislador, de reduzir efectivamente o prazo de prescrição, para apenas 8 anos.

119 — De modo que a consagração desta regra na letra da lei em 2007 — no n.º 3 do artigo 49.º da LGT introduzido pela Lei

n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro — constitui apenas uma clarificação ou esclarecimento e não uma inovação.

120 — De modo que a instauração/citação para o processo de execução fiscal, depois de instaurado o processo de Impugnação Judicial, não voltou a interromper a prescrição, muito menos determinou a nova suspensão do prazo de prescrição.

121 — E daí que não seja legítimo o entendimento do douto Acórdão recorrido segundo o qual o prazo de prescrição reinicia-se na íntegra apenas no final do último dos processos interruptivos e suspensivos do prazo de prescrição — o processo de execução fiscal.

122 — Perante a sucessão de factos abstratamente interruptivos da prescrição, está hoje assente, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, que só são admissíveis interrupções sucessivas da prescrição, em virtude da sucessão temporal de factos interruptivos, se anteriormente cessar o efeito interruptivo da prescrição motivado pelo facto interruptivo precedente.

123 — Isto, pela simples razão de que não é legalmente possível voltar a interromper o decurso de um prazo prescricional que, à data da ocorrência do novo facto abstratamente interruptivo, já se acha interrompido por um facto interruptivo anteriormente ocorrido no tempo.

124 — Assim, e no caso, não é legalmente admissível considerar que a posterior instauração/citação para o processo de execução fiscal, fizeram eclodir nova interrupção e suspensão do prazo de prescrição — uma vez que este, à data daquela ocorrência, já se achava interrompido pela anterior apresentação de Impugnação Judicial.

125 — Pela simples razão, sucessivamente reiterada na referida Jurisprudência, mas não só, de que é legalmente impossível interromper novamente um prazo prescricional que já foi anteriormente interrompido.

126 — Aliás, mesmo fazendo apelo (indevido) ao regime do CC, deste não resulta a possibilidade legal de um mesmo prazo de prescrição ser sucessivamente interrompido no tempo, e por via disso sucessivamente reiniciado in totum — muito menos isso resulta do direito tributário.

127 — A menos que, obviamente, cesse o efeito interruptivo motivado pelo facto tributário interruptivo precedente.

128 — Com efeito, considera a Jurisprudência que a lei não prevê interrupções sucessivas da prescrição.

129 — Em direito tributário (tão pouco em direito civil) não existe disposição equivalente, sequer aproximada, ao disposto no direito penal, no artigo 121.º n.º 2 do CP, segundo o qual “2 — Depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição.”

130 — Era e é entendimento Jurisprudencial claramente dominante que a interrupção da prescrição ocorre única e exclusivamente por efeito do facto interruptivo da prescrição primeiramente ocorrido no tempo — e não, também, por efeito de todos e cada um dos factos interruptivos que lhe sucederem, designadamente num caso em que à Impugnação Judicial sucede o processo de execução fiscal.

#### Daí que,

131 — O artigo 49.º da LGT, na redação legal em questão, interpretado no sentido propugnado no douto Acórdão recorrido — ou seja, no sentido de conferir relevância a todos e cada um dos factos/processos interruptivos da prescrição sucessivamente ocorridos no tempo, e de que cada um desses factos/processos interruptivos tem um efeito simultaneamente instantâneo o duradouro no impedimento do decurso do prazo de prescrição - ,

132 — padece de inconstitucionalidade material por violação do princípio da legalidade e tipicidade tributária, consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP, e por violação da reserva de lei em matéria tributária, consagrada no artigo 165.º n.º 1 i) da CRP.

133 — Com efeito, aquela dimensão normativa conferida ao artigo 49.º da LGT não tem qualquer base legal, em norma de direito tributário.

#### Por outro lado,

134 — De facto, é sabido que o processo de execução fiscal só termina com o pagamento, voluntário ou coercivo (neste caso, por execução da garantia ou por venda dos bens penhorados).

135 — Ora, como pode o prazo de prescrição de um crédito tributário iniciar-se apenas depois do mesmo ter sido extinto, por pagamento?

136 — Com efeito, uma vez extinto o crédito tributário, por pagamento do mesmo, é desprovido de qualquer sentido, utilidade ou lógica, afirmar que o prazo de prescrição desse mesmo crédito só então se inicia.

137 — Em direito tributário, uma vez paga a dívida exequenda, o processo de execução fiscal extingue-se (cf. artigos 176.º n.º 1 a), 264.º n.º 1 e 269.º do CPPT).

138 — O cumprimento de uma obrigação prescrita, não dá, por causa da prescrição, direito ao devedor de ser restituído do valor que entregou.

139 — Com efeito, o pagamento da dívida exequenda extingue o processo de execução fiscal, como é evidente e resulta dos referidos preceitos legais.

140 — A prescrição, em direito tributário, diferentemente do que sucede em direito civil (cf. artigo 303.º do CC), é de conhecimento oficioso (artigo 175.º do CPPT).

141 — Com efeito, em processo tributário, a administração tributária e o Tribunal têm a obrigação de declarar a prescrição, ainda que não suscitada pelo contribuinte (cf. artigo 175.º do CPPT) — diferentemente, em direito e processo civil, a prescrição tem de ser suscitada pelo interessado, sob pena de não poder ser atendida pelo Tribunal (cf. artigo 303.º CC).

142 — Os créditos tributários e os créditos civis também se diferenciam substancialmente atenta a diferente natureza de uns e outros: os primeiros são indisponíveis; os segundos são disponíveis pelos respetivos titulares.

143 — Em direito tributário, uma vez paga a dívida exequenda, o processo de execução fiscal extingue-se em qualquer circunstância (cf. artigos 176.º n.º 1 a), 264.º n.º 1 e 269.º do CPPT).

144 — E o normativo legal do direito tributário não permite, em lugar algum, a repetição do indevido, ou seja, a restituição daquilo que tiver sido pago em cumprimento de uma obrigação prescrita, com ignorância ou não da prescrição.

145 — Em processo de execução fiscal, o pagamento da dívida exequenda não é mais do que isso — o cumprimento da prestação do imposto — e tem uma única consequência: a extinção da dívida exequenda, com a consequente extinção do processo de execução fiscal.

146 — Sendo certo que, na matéria, não se verifica qualquer lacuna no direito tributário — este regula na íntegra, e nos seus múltiplos aspectos, o pagamento e as consequências do pagamento da dívida exequenda, bem como o regime da prescrição dos créditos tributários.

147 — Contudo, ainda que, por mera hipótese, se considerasse que haveria aqui uma lacuna no direito tributário, certo é que artigo 11.º n.º 4 da LGT proíbe a sua integração mediante a aplicação analógica de normas relativas a outros ramos de direito — sobretudo, de normas respeitantes a ramos de direito, como o direito civil ou direito privado comum, que nada têm que ver com o direito tributário, ramo do direito público.

148 — E a prescrição constitui inequivocamente uma garantia dos contribuintes — abrangida, portanto, pelo princípio da legalidade e da reserva de lei da AR (cf. artigos 103.º n.º 2 da CRP e 8.º da LGT).

149 — E o mesmo se diga quanto às regras tributárias de cobrança do imposto (cf. artigos 103.º n.º 3 da CRP e 8.º da LGT).

150 — Estando, por isso, vedado, por força do sobredito artigo 11.º n.º 4 da LGT, que em tais matérias pretensas lacunas sejam reguladas pela aplicação analógica de normas do direito civil.

151 — Pagando a dívida, logicamente que deixa de se poder discutir a prescrição dessa mesma dívida, dado que o crédito tributário entretanto extinguiu-se por pagamento — já que pagamento e prescrição são duas formas paralelas de extinção do crédito tributário.

152 — E então a questão é muito simples: o prazo de prescrição do crédito tributário só se inicia depois do contribuinte pagar a dívida?

153 — É notório o desacerto deste entendimento, pois isso equivale a considerar que a prescrição dos créditos tributários jamais ocorre — aliás, se o prazo de prescrição apenas se inicia com o fim do processo de execução fiscal, como se defende no douto Acórdão recorrido, e se o processo de execução fiscal só finda com o pagamento, em rigor o prazo de prescrição nunca chega sequer a iniciar-se, o que é um absurdo.

154 — E, assim, destituído de qualquer lógica preconizar um entendimento segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia depois do contribuinte ter pago a dívida exequenda, ou seja, depois do crédito tributário ter sido extinto por pagamento — é um entendimento legalmente impossível e, por isso, claramente inconstitucional.

155 — A prescrição dos créditos tributários constitui uma das garantias dos contribuintes, expressão da necessidade de segurança jurídica para os contribuintes e de protecção das suas legítimas e fundadas expectativas, insitas no ideário de Estado de Direito Democrático consagrado no artigo 2.º da CRP.

156 — O contribuinte não pode ser confrontado com a exigibilidade do crédito tributário apesar de decorridas décadas, quando os processos nos quais discutiu a legalidade das liquidações exequendas se arrastaram por todo esse tempo.

157 — Com efeito, no entendimento segundo o qual a prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão da impugnação judicial deduzida contra a liquidação exequenda, ou que só se inicia com o final do processo de execução fiscal, a prescrição jamais ocorre — excetuando nos casos em que o devedor desapareceu ou não tem património.

158 — Ora, isso não se compadece com as referidas razões de protecção e segurança jurídica, associadas ao instituto da prescrição — que aliás se funda naquelas razões, evitando que os contribuintes venham a ser ad eternum confrontados com dívidas tributárias.

159 — De facto, a ânsia da incessante arrecadação de receita tributária, para colmatar erros sucessivos na gestão dos dinheiros públicos, aos quais os administrados são totalmente alheios, não pode permitir

uma interpretação legal que conduza ao enterro, na prática, de um dos institutos fundamentais de garantia dos contribuintes, abrangido pelo princípio constitucional da legalidade, como é o caso da prescrição.

160 — A constatação de que a prescrição tributária virtualmente não existe, está em contraciclo com a evolução legislativa e, mesmo, com a vontade declarada do legislador, no sentido do encurtamento dos prazos de caducidade e prescrição.

161 — Na verdade, é virtualmente impossível ocorrer a prescrição de uma dívida tributária, uma vez que:

— se for prestada garantia, como o prazo de prescrição está interrompido até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo, no final desse processo a garantia será executada;

— se não for prestada garantia, o processo segue para penhora e, após trânsito em julgado da decisão desfavorável que ponha termo ao processo, para venda do bem penhorado.

162 — Seja como for, o resultado é invariavelmente o mesmo: a imprescritibilidade da obrigação tributária, já que o trânsito de decisão judicial de improcedência de impugnação judicial acarreta sempre e necessariamente o imediato pagamento, voluntário ou coercivo, de dívida tributária — cujo prazo prescricional só então se inicia

163 — Com efeito, no entendimento do douto Acórdão recorrido, a prescrição jamais ocorre, de acordo com o seguinte silogismo:

— SE a execução fiscal prossegue a sua tramitação depois do trânsito em julgado da decisão de improcedência da impugnação judicial,

— SE aquela execução fiscal só termina com o pagamento, e;

— SE todo o prazo de prescrição se reinicia apenas com aquele trânsito em julgado,

— ENTÃO a prescrição só seria passível de ocorrer depois da ocorrência do pagamento da dívida exequenda (!).

164 — Ora, como se sabe, tal facto é legalmente impossível: uma vez paga a dívida tributária, passa a ser legalmente impossível e, por isso, inútil, invocar a sua prescrição.

165 — Repare-se no caso vertente: apesar de estarmos quase em 2014, e da dívida se reportar a 1997 e 1999, segundo o entendimento do douto Acórdão recorrido o prazo de prescrição ainda nem sequer se iniciou, pois ainda não cessou o processo de execução fiscal.

166 — Aliás, há muito que decorreu o próprio prazo legal de 10 anos, de arquivo dos documentos e registos contabilísticos (cf. artigos 40.º do Código Comercial e 115.º n.º 5 do CIRC).

167 — O que pode colocar sérios problemas a muitos contribuintes que porventura sejam confrontados com cobranças de tributos num momento em que já não dispõem, nem têm obrigação de dispor, da respetiva documentação de suporte, designadamente dos respetivos comprovativos de pagamento.

168 — Os crimes prescrevem em prazos razoáveis, enquanto as dívidas tributárias jamais prescrevem — o que significa que o valor dos créditos tributários se sobrepõe às necessidades de segurança geral e especial e de repressão da violação de valores como a vida.

169 — Poder-se-ia dizer que o artigo 49.º n.º 2 da LGT, redação em questão, na medida em que estipulava o reinício do prazo de prescrição assim que o processo completasse um ano de paragem, por motivo não imputável ao contribuinte, atenuaria este adiamento eterno da verificação da prescrição.

170 — Contudo, na prática não é isso que se verifica, de que é caso sintomático o dos autos — ficou provado que o processo de impugnação judicial (que antecedeu o processo de execução fiscal) esteve parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte, e apesar disso o prazo de prescrição ainda nem sequer se iniciou, segundo o douto Acórdão recorrido, já que o processo de execução fiscal ainda não findou.

171 — Com efeito, o contribuinte não poder ser prejudicado por anos a fio, senão décadas, de atraso na resolução final dos processos judiciais.

172 — De facto, não faz qualquer sentido considerar que a prescrição apenas se inicia depois de extinto o processo de execução fiscal — extinção, essa, que apenas ocorre após pagamento da dívida exequenda.

173 — Nesse entendimento, de facto, a prescrição dos créditos tributários jamais ocorre, seja em que circunstância for — o que, obviamente, é sintomático da incorreta interpretação da lei, já que esta prevê, efetivamente, a prescrição dos créditos tributários.

174 — Se assim não se entender, então mais vale banir da lei, de uma vez por todas, o “artifício” da prescrição das dívidas tributárias, já que esta, na prática, e segundo semelhante entendimento, jamais ocorreria, ao contrário do que sucede, por exemplo, com os crimes de sangue, efetivamente sujeitos a “uma prescrição” que pode efetivamente suceder.

175 — Acaso se preconize o entendimento de que o prazo de prescrição só se inicia depois de paga a dívida exequenda, com a consequente extinção do processo de execução fiscal, constata-se uma lamentável inversão de valores: os valores fundamentais da vida ou da integridade

física, afetados pelos denominados crimes de sangue, podem prescrever, de facto; os créditos tributários, na prática, jamais prescrevem.

176 — Julgamos que esta asserção é sintomática do total desacerto de uma interpretação legislativa que preconize o início de um prazo de prescrição apenas depois do contribuinte ter pago a dívida exequenda (com a consequente extinção do processo de execução fiscal), por ter transitado em julgado a decisão que lhe foi desfavorável — pagamento, esse, que “enterra” a prescrição, pois é juridicamente impossível discutir a prescrição de um crédito tributário entretanto extinto por pagamento.

Assim,

177 — Considerar que o prazo de prescrição do crédito tributário (prescrição, essa, que constitui uma garantia dos contribuintes — vide supra) só se inicia na íntegra depois de extinto o processo de execução fiscal, ou seja, depois de extinto esse crédito tributário por pagamento, implica denegar ao contribuinte qualquer possibilidade de ocorrência da prescrição do crédito tributário, seja em que circunstância for — em prejuízo indelével e inexorável, pois, daquela garantia fundamental de defesa e proteção jurisdicional efetiva, constitucionalmente assinalados ao contribuinte nos artigos 20.º n.º 1 e 268.º n.º 4 da CRP (cf. ainda o artigo 9.º da LGT).

178 — Daí que o artigo 49.º da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual o prazo de prescrição só se inicia depois de extinto o processo de execução fiscal, padece de inconstitucionalidade material, por violação do direito de defesa e proteção jurisdicional efetiva dos administrados, consagrado nos artigos 20.º n.º 1 e 268.º n.º 4 da CRP.

Por outro lado,

179 — No entendimento do douto Acórdão recorrido, a prescrição só poderá ocorrer perante situações em que o devedor, nas mais das vezes por meios artificiosos, não é aparentemente titular de quaisquer ativos ou garantias passíveis de ressarcir a AT — e que, por isso, sai injustificadamente beneficiado em relação ao contribuinte que, diligentemente, ofereceu à AT uma garantia e se sujeitou a um contencioso judicial arrastado anos a fio.

180 — Com efeito, certamente que não terá sido propósito do legislador prejudicar o contribuinte diligente, que ofereceu garantias de pagamento da dívida exequenda e dispõe de ativos aptos a satisfazê-la, em relação ao contribuinte indigente, que não ofereceu quaisquer garantias nem dispõe de ativos aptos a solver a dívida exequenda — este último sairia sempre a ganhar, porque o prazo de prescrição no seu caso pode ocorrer, enquanto o primeiro sairia prejudicado, por em relação a ele a prescrição jamais ocorre.

181 — O contribuinte que presta garantia e obtém a suspensão do processo de execução fiscal não pode ser prejudicado em relação àquele que é igualmente alvo de processo de execução fiscal mas não presta qualquer garantia nem tem património penhorável — o primeiro, garantindo junto do Estado o pagamento da dívida exequenda, seria prejudicado com a suspensão do prazo de prescrição, enquanto o segundo, não dando qualquer garantia ao Estado, seria beneficiado com o decurso do prazo de prescrição, o que não tem sentido.

182 — Não pode ter sido essa a intenção do legislador, tendo em conta que, nos termos do artigo 9.º n.º 3 do CC, ex vi do artigo 11.º da LGT, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Assim,

183 — O artigo 49.º da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), interpretado no sentido de que o prazo de prescrição interrompe-se sucessivamente no tempo, por virtude dos sucessivos factos interruptivos, e que o prazo de prescrição só se inicia a partir do fim do último dos processos interruptivos, padece ainda inconstitucionalidade material por violação dos princípios constitucionais da justiça, igualdade e interesse público, consignados no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

Acresce que,

184 — Conforme acima se referiu, os factos tributários subjudice ocorreram em 1997 e 1999.

185 — Ora, tal como se denota do teor do douto Acórdão recorrido, este aplicou aos factos, indiferenciadamente, o disposto no artigo 49.º da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12) — ou seja, aplicou a LGT, entrada em vigor em 01.01.1999, a factos ocorridos anteriormente, em 1997, antes da sua entrada em vigor.

186 — Sendo certo que, anteriormente ao artigo 49.º introduzido pela LGT, entrada em vigor em 01.01.1999 (cf. artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT), vigorava o artigo 34.º do CPT sobre a prescrição em direito tributário.

187 — Como se verifica do disposto nesse artigo 34.º do CPT, o mesmo não previa qualquer causa de suspensão do prazo de prescrição — outrossim, apenas previa causas de interrupção da prescrição.

188 — Logo, as causas de suspensão do prazo de prescrição que passaram a estar previstas no artigo 49.º n.º 3 da LGT, (redação anterior

à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), são inaplicáveis aos factos tributários in casu ocorridos antes de 01.01.1999.

189 — Isto, por força da norma e princípio constitucional da proibição da retroatividade fiscal, consagrada no artigo 103.º n.º 3 da CRP, e da salvaguarda da segurança jurídica e da proteção da confiança e legítimas expectativas dos administrados, insitos no primado do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP.

190 — De facto, à data daqueles factos tributários ainda não estava em vigor o artigo 49.º da LGT, que inovadoramente veio prever causas de suspensão do prazo de prescrição; outrossim, estava em vigor o artigo 34.º do CPT, que não previa, como se disse, quaisquer causas de suspensão do prazo de prescrição.

191 — Sendo certo que estão em causa, em parte, factos tributários ocorridos em 1997 — antes, pois, da entrada em vigor da LGT.

192 — Daí que o artigo 49.º n.º 3 da LGT (redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual as causas de suspensão do prazo de prescrição que nele inovadoramente passaram a estar previstas, é aplicável a factos tributários ocorridos antes de 01.01.1999, padece de inconstitucionalidade material por violação dos referidos princípios da irretroatividade fiscal, segurança jurídica e proteção da confiança e legítimas expectativas dos administrados.

193 — Com efeito, por razões de segurança jurídica, proteção de confiança e das legítimas expectativas dos contribuintes, não é legalmente admissível a aplicação retroativa de normas de direito material sobre garantias dos contribuintes, como é o caso do artigo 49.º n.º 3 da LGT, que veio inovadoramente prever casos de suspensão do prazo de prescrição — contrariamente ao que sucedia até 31.12.1998 (cf. artigos 12.º da LGT e 12.º do CC, 103.º n.º 3 e 266.º n.º 2.º da CRP).

194 — Com efeito, a prescrição dos créditos tributários e o respetivo regime legal de contagem do prazo de prescrição — onde se inclui o regime legal das causas de suspensão do prazo de prescrição — constitui inquestionavelmente matéria relativa às garantias dos contribuintes.

195 — Aquele artigo 49.º n.º 3 da LGT não se trata de mera norma de direito formal ou adjetivo, relativa ao processo ou procedimento tributário — e, por isso, não é passível de aplicação imediata (cf. artigo 12.º n.º 3 da LGT a contrario).

196 — Com efeito, aquele artigo 49.º n.º 3 da LGT, que inovadoramente veio instituir casos de suspensão do prazo de prescrição dos créditos tributários, porque relativo a garantias dos contribuintes, é norma abrangida pelo princípio da legalidade e tipicidade e concomitante reserva de lei da AR (artigos 8.º e 55.º da LGT, 103.º n.º 2 e 3, 165.º n.º 1 i) e 266.º n.º 2 da CRP).

197 — Atento o disposto no artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12 — norma transitória especial —, e considerando o previsto no artigo 297.º do CC, não se aplicam as regras sobre interrupção e suspensão da prescrição que vieram a ser inovadoramente consagradas na LGT, em particular as relativas à suspensão da contagem do prazo de prescrição, já que o CPT não previa quaisquer causas de suspensão do prazo de prescrição.

198 — Com efeito, porque os factos tributários subjudice são, em parte, relativos a 1997, não se aplica o regime da LGT “em bloco”, mas tão só o prazo de prescrição, mais curto, de 8 anos, que a LGT veio consagrar — por força da sobredita norma especial transitória, artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, compaginada com o artigo 297.º do CC.

199 — De facto, aquele artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, veio prever tão só que “Ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil...” — dele não se podendo inferir, pois, a aplicação do novo regime da LGT, “em bloco”, a factos tributários ocorridos antes da sua entrada em vigor.

200 — Efetivamente, a LGT não previu a aplicação, “em bloco”, do regime legal da interrupção e suspensão da prescrição que a mesma veio inovadoramente consagrar no seu artigo 49.º, em particular no seu n.º 3, quanto ao novo regime da suspensão do prazo de prescrição.

201 — Com efeito, nem o CPT, nem o CPCI, alguma vez tinham anteriormente previsto causas de suspensão do prazo de prescrição.

202 — De modo que aos factos tributários ocorridos em 1997 era aplicável in casu o regime do CPT, do qual não se pode extrair que a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, tão pouco que a subsequente pendência de processo de execução fiscal protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal findar.

203 — Sendo que as causas de interrupção da prescrição inutilizam todo o tempo anteriormente decorrido, enquanto as causas de suspensão da prescrição não — sendo, assim, umas e outras, substancialmente distintas (artigos 318.º e 326.º n.º 1 do CC).

204 — Com efeito, as causas interruptivas da prescrição são “instantâneas” (inutilizando o prazo anterior e iniciando novo prazo in totum) e as causas suspensivas são “duradouras” (provocando a suspensão do prazo, que não corre enquanto a causa suspensiva subsistir).

205 — Por outro lado, se o legislador previu, em paralelo, no artigo 49.º da LGT, causas de interrupção do prazo de prescrição e causas de suspensão do prazo de prescrição, não faz sentido que os efeitos práticos da ocorrência das causas de interrupção do prazo de prescrição equivalham, na prática, aos efeitos da ocorrência das causas de suspensão da prescrição — conduzindo à prorrogação ad eternum do prazo de prescrição e, conseqüentemente, prejudicando a certeza e segurança jurídicas associadas à prescrição.

Assim,

206 — O artigo 49.º n.º 3 da LGT, na interpretação segundo a qual o mesmo é aplicável na contagem do prazo de prescrição relativamente a factos tributários verificados antes da sua entrada em vigor, padece de inconstitucionalidade material, por violação dos referidos princípios da irretroatividade das leis tributárias, legalidade, tipicidade, segurança jurídica e proteção da confiança e legítimas expectativas dos contribuintes.

207 — De facto, uma lei nova, inovadora, entrada em vigor em 01.01.1999, de direito material, que contende com garantias do contribuinte, não se pode aplicar a factos ocorridos anteriormente, sobretudo na falta de disposição transitória nesse sentido.

Acresce que,

208 — Importa trazer à colação a Lei de Autorização Legislativa n.º 41/98, de 04/08 (alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, com carácter interpretativo, cf. artigo 51.º n.º 5), ao abrigo da qual foi aprovada a Lei Geral Tributária.

209 — Dispõe esta Lei de Autorização Legislativa, na parte que aqui releva, o seguinte: Artigo 1.º (Objeto): 1 — Fica o Governo autorizado a aprovar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes. 2 — A lei geral tributária visará aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, da igualdade das partes no processo e da luta contra a evasão fiscal, definindo os princípios fundamentais em sede de crimes e contra-ordenações tributárias.”

210 — Artigo 2.º (Sentido e extensão): “Para a prossecução dos fins indicados nos artigos anteriores, o Governo fica autorizado a: [...] 4) Garantir a irretroatividade dos impostos, nos termos da Constituição; [...] 6) Concretizar o princípio constitucional da legalidade tributária, proibindo a integração por analogia das normas sujeitas ao princípio da reserva de lei da Assembleia da República; [...] 17) Rever os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e de prescrição das obrigações, harmonizando-os com o prazo de reporte ou podendo-os encurtar de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração; 18) Rever os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição, podendo o primeiro ser dilatado nos casos de contratos fiscais no período a que os respetivos benefícios se aplicam e o segundo ser encurtado de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração;

[...] 29) Clarificar a natureza judicial do processo de execução fiscal e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo [...]”.

211 — Nos termos do artigo 165.º n.º 2 da CRP, “As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização”.

212 — Sendo que, nos termos do artigo 112.º n.º 3 da CRP, as leis de autorização legislativa em matérias de reserva de competência da AR são “leis de valor reforçado”.

213 — Ora, sucede que a sobredita Lei de Autorização Legislativa não autorizou o Governo a criar, inovadoramente, causas de suspensão do prazo de prescrição.

214 — Não obstante, na LGT veio consagrar-se o artigo 49.º n.º 3 da LGT, onde se passaram a prever causas de suspensão do prazo de prescrição, nunca anteriormente previstas na lei tributária, designadamente no CPCI ou no CPT — as quais permitiriam sempre o alargamento do prazo de prescrição e não a sua efetiva redução, contrariamente à ratio e letra da respetiva Lei de Autorização Legislativa.

215 — Por outro lado, e quanto aos pressupostos da interrupção do prazo de prescrição, aquela Lei de Autorização Legislativa apenas autorizou o Governo a alterá-los no sentido do encurtamento do prazo de prescrição, “de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração”.

216 — Não permitindo, pois, reinterpretações do regime da interrupção da prescrição no sentido do alargamento do prazo de prescrição, contrariamente ao que foi a intenção confessada do legislador: a efetiva redução do prazo de prescrição, “de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração”.

217 — Deste modo, são inaplicáveis in casu as causas de suspensão da prescrição que inovadoramente vieram a ser consagradas no artigo 49.º

n.º 3 da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12 — pois a sobredita Lei de Autorização Legislativa não autorizou o Governo a criar quaisquer causas de suspensão do prazo de prescrição, das quais sempre resultaria o alargamento do prazo de prescrição e não o seu encurtamento, contrariamente à intenção da Lei de Autorização Legislativa.

218 — E o artigo 49.º da LGT, na redação da Lei n.º 100/99, de 26/7, não pode ser interpretado e aplicado no sentido de que a interrupção da prescrição tem um “efeito duradouro”, no entendimento segundo o qual o início do curso do prazo prescricional só ocorre com o trânsito em julgado ou com o final do último dos processos abstratamente interruptivos da prescrição — pois isso equivale ao alargamento do prazo de prescrição e não ao seu encurtamento, contrariamente à intenção da respetiva Lei de Autorização Legislativa.

219 — Tão pouco pode ser interpretado no sentido de dever ser dada relevância interruptiva, própria e autónoma, a cada um dos factos interruptivos sucessivamente ocorridos no tempo.

220 — De facto, semelhantes dimensões interpretativas equivalem, não ao encurtamento do prazo de prescrição, visado pelo legislador ordinário na referida lei de autorização legislativa, mas sim ao seu substancial alargamento — ou, talvez com maior propriedade, à impossibilidade da prescrição alguma vez ocorrer.

221 — Sendo que, segundo o douto Acórdão recorrido, por força da suspensão do prazo de prescrição, o prazo de prescrição apenas se inicia com o fim do processo de execução fiscal, o que ainda não sucedeu.

222 — Ora, segundo o douto Acórdão recorrido, o prazo de prescrição, decorrida que está mais de década e meia a contar da ocorrência dos factos tributários, ainda nem sequer se iniciou (!?).

223 — Semelhante conclusão não faz qualquer sentido se atentarmos ter sido propósito do legislador da LGT encurtar o prazo da prescrição, e não alargá-lo.

224 — Ora, se o legislador da nova lei (LGT) pretendeu um encurtamento do prazo de prescrição em relação ao prazo previsto na lei antiga (CPT), não pode a interpretação da lei resultar numa conclusão em que o prazo de prescrição, segundo a lei nova, é incomparavelmente mais extenso em relação ao prazo de prescrição segundo a lei antiga (CPT).

225 — Aliás, daquela interpretação resulta que a prescrição dos créditos tributários, na prática, jamais ocorre — ao contrário da *ratiolégis* da lei de autorização legislativa que subjaz à LGT, que foi precisamente no sentido inverso, ou seja, no sentido do efetivo encurtamento do prazo de prescrição.

226 — Com efeito, daquela conjugação interpretativa resulta a circunstância, absurda e surreal, de que a prescrição só se inicia depois do contribuinte pagar a dívida exequenda — pelo que a prescrição dos créditos tributários, na prática, nunca ocorre.

227 — E não se obste que o legislador da LGT reduziu o prazo de prescrição de 10 para 8 anos — formalmente, essa redução ocorreu; contudo, a interpretação segundo a qual todos os factos potencialmente interruptivos sucessivamente ocorridos no tempo interrompem e suspendem sucessivamente a prescrição, adiando o seu início para o momento em que findar o último dos processos interruptivos, resulta que a prescrição, ao invés, e na prática, jamais se verifica.

228 — Veja-se o caso concreto, violador das mais elementares regras de segurança jurídica e proteção da confiança e legítimas expectativas do contribuinte, que não pode ficar eternamente refém de dívidas tributárias para as quais está legalmente prevista a sua prescrição ao fim de 8 ou 10 anos — na interpretação do douto Acórdão recorrido, decorrida mais de década e meia a contar dos factos, e o prazo de prescrição ainda nem sequer se iniciou (!?).

229 — Com efeito, não faz qualquer sentido fazer coincidir o momento do início do curso do prazo de prescrição com o momento em que se extingue o processo de execução fiscal, com o pagamento da dívida exequenda — é totalmente incongruente que o prazo de prescrição do crédito tributário se inicie depois desse crédito tributário se extinguir por pagamento: isso equivale a adiar a prescrição *ad eternum*, na medida em que torna impossível a sua verificação.

230 — Seguramente que não foi esse o propósito do legislador da referida autorização legislativa — outrossim, foi intenção do legislador a efetiva redução do prazo de prescrição, compaginável “com as possibilidades e o aumento da eficiência da administração”.

231 — E tanto se pode alargar o prazo de prescrição aumentando o prazo de prescrição, como “descobrir” novas e sucessivas causas de interrupção e suspensão do mesmo — como acima se referiu.

#### Assim,

232 — O artigo 49.º da LGT (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo impugnatório da liquidação, e só depois de findo o processo de execução fiscal, padece de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da legalidade, e de inconstitucionalidade orgânica, por violação da respetiva lei de autorização legislativa e da reserva de lei da AR.

#### Acresce que,

233 — Os impostos que o contribuinte suporta deveriam assegurar-lhe uma decisão definitiva dos processos de reclamação ou impugnação das liquidações de impostos em tempo útil e razoável, por elementares razões de realização da Justiça, como aliás é imperativo Constitucional.

234 — Ao considerar que o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão da impugnação judicial, permite-se o “desleixo” e a falta de empenhamento na celeridade que os órgãos decisores devem imprimir à tramitação dos processos, administrativos ou judiciais — em contravenção com as mais elementares regras de celeridade processual e do direito de todos os contribuintes e demais administrados a uma decisão célere e em tempo útil.

235 — Ora, considerar que a prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão que indeferiu a impugnação judicial, isso significa, na prática, que o prazo de prescrição deixa de constituir o leitmotiv que pressionaria as autoridades responsáveis pela condução dos processos à eficiência e celeridade processual na tramitação dos mesmos, tendo por objetivo a obtenção de uma decisão final em tempo razoável e útil, à qual todos os administrados têm direito, por força da nossa Lei Fundamental.

236 — Efetivamente, assim sendo não há qualquer pressão no sentido da decisão final dos litígios jurídico-tributários, ficando o contribuinte, eternamente, refém de uma dívida fiscal com dezenas e dezenas de anos e com o agravamento financeiro decorrente da morosidade na resolução do litígio — designadamente, ao nível do empolamento dos juros de mora e dos encargos financeiros que entretanto foi suportando com a garantia que foi obrigado a prestar para sustentar o processo de execução fiscal, ou ao nível dos prejuízos associados à apreensão e conseqüente imobilização de bens penhorados durante anos a fio.

237 — Desde o CPCÍ (artigo 27.º), em vigor a partir de Julho de 1963, passando pelo CPT (artigo 34.º n.º 3) e até à LGT (artigo 49.º n.º 2, até à sua revogação pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, a partir de 01.01.2007), o legislador sempre considerou que a interrupção da prescrição (efeito maior) se transmudara em mero efeito suspensivo (efeito menor) no caso do processo que produzisse o efeito interruptivo estivesse parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

238 — Assim pretendeu sempre o legislador, durante quase meio século, que os processos não estivessem parados por mais de um ano, por razões inimputáveis ao contribuinte.

239 — Com efeito, assim se visava garantir que a controvérsia sobre a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda fosse decidida num prazo razoável, obstando a que a paragem do processo por motivos não imputáveis ao devedor pudesse determinar a manutenção *sine die* da execução fiscal, com todos os encargos e prejuízos inerentes.

240 — E, note-se, esta vontade de celeridade processual do legislador, e de obtenção de uma decisão final em tempo útil, subsistia à data dos factos relevantes em apreço, todos eles verificados antes da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

241 — Mais uma razão, por isso, para não podermos aceitar que o prazo de prescrição só se inicia depois de fim do processo onde se discutiu a legalidade da dívida exequenda.

242 — Sendo certo que, tal como se deu por provado, o processo de impugnação judicial esteve parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte — não obstante, o douto Acórdão recorrido considera que do artigo 49.º da LGT decorre que o prazo de prescrição ainda nem sequer se iniciou.

243 — Com efeito, da conjugação do disposto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, que passou a consagrar um prazo de prescrição mais curto, de 8 anos, com os artigos 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT, e 297.º n.º 1 do CC,

244 — resulta que, da aplicação da nova lei (a LGT), não pode extrair-se uma interpretação normativa no sentido do alargamento *ad eternum*, senão mesmo a impossibilidade legal, de decurso do prazo de prescrição — não foi essa, inequivocamente, a vontade do legislador, muito menos da respetiva lei de autorização legislativa.

245 — Ao fazer depender o início do prazo de prescrição do trânsito em julgado da decisão da impugnação judicial deduzida contra a liquidação, permite-se o protelamento “*ad eternum*” daquele processo judicial, em contravenção com as mais elementares regras de celeridade processual e do direito a uma decisão judicial célere e em tempo útil.

246 — Transferindo para o contribuinte o ónus da morosidade da Justiça na resolução dos litígios tributários, ainda que tal morosidade não lhe seja atribuível, e premiando injustificadamente a inércia do Estado na cobrança dos tributos, viola-se o direito a uma decisão judicial “em prazo razoável” — na medida em a prescrição deixa de constituir o “ónus” que “pressionaria” a celeridade processual e a obtenção de uma decisão judicial em tempo útil e razoável.

247 — Efetivamente, o Estado Fiscal não se sente minimamente pressionado a decidir os litígios jurídico-tributários, ficando o contribuinte, indefinidamente, refém de uma dívida fiscal com várias dezenas de anos — como é o caso dos autos — e com o agravamento financeiro



decorrente da morosidade na resolução do litígio, designadamente ao nível do empolamento dos juros de mora e dos encargos com a garantia que foi obrigado a prestar,

248 — morosidade, essa, que o contribuinte não consegue controlar e que não lhe é imputável,

249 — e com o efetivo risco de diminuição das suas garantias de defesa, na medida em que, fruto do enorme lapso de tempo decorrido, o contribuinte pode não conseguir fazer prova da inexigibilidade da dívida, designadamente por já não ter, nem ser obrigado a ter, em sua posse, recibos comprovativos do pagamento de dívidas com dezenas de anos.

250 — Com efeito, a interpretação do artigo 49.º n.º 1 da LGT preconizada no douto Acórdão recorrido “dá cobertura” à ineficiência na resolução dos litígios tributários, já que a contagem do prazo de prescrição se mantém interrompido e só se reinicia quando transitar em julgado a decisão da impugnação judicial.

251 — Não pode essa interpretação servir para colmatar aquilo que o legislador e o poder político se revelaram incapazes de dar solução — de resolver os litígios jurídico-tributários em tempo útil.

252 — Nos últimos anos, temos assistido a um notório acréscimo das prerrogativas da administração tributária, a que corresponde, em igual medida, uma compressão, diminuição e eliminação injustificadas dos direitos e garantias dos contribuintes.

253 — É conhecido e reconhecido o esforço feito no sentido da modernização da máquina administrativa fiscal, mas é de lamentar que a eficácia obtida apenas se verifique na arrecadação de receita, deixando a descoberto as garantias dos contribuintes.

254 — E, ainda mais lamentável, será considerar que o intérprete e aplicador da lei pode passar por cima dessas mesmas garantias, tão só para salvaguardar a obtenção da receita tributária, sem olhar a meios e atropelando garantias fundamentais salvaguardadas aos contribuintes pelo princípio fundamental da legalidade.

255 — Recorde-se que outra regra do contencioso tributário determina que, sempre que um contribuinte recorra a meios impugnatórios da liquidação, e pretenda beneficiar de efeito suspensivo, terá sempre de prestar uma garantia idónea.

256 — Com efeito, os contribuintes que apresentem impugnação judicial estão obrigados a manter a garantia prestada de molde a suspender a execução fiscal até que haja decisão judicial transitada em julgado.

257 — Ora, como se isso não bastasse, na dimensão normativa aqui contestada o prazo de prescrição só inicia a sua contagem com o trânsito em julgado da decisão que julgar improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de imposto.

258 — Estamos, assim, perante o “cerco absoluto” do contribuinte, por muito que o processo judicial se arraste nos Tribunais — não competindo ao contribuinte a função judicial e legislativa, jamais ocorrerá a prescrição de qualquer dívida tributária.

259 — Semelhante entendimento preconiza uma linha interpretativa da lei que tem por único escopo salvaguardar a receita tributária, em violação do princípio da proporcionalidade e atropelo das garantias dos contribuintes.

#### Assim,

260 — Assim, o artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, interpretado no sentido de que o prazo de prescrição interrompe-se sucessivamente no tempo, por virtude dos sucessivos processos interruptivos e alegadamente suspensivos do prazo de prescrição, e que o prazo de prescrição só se inicia na íntegra a partir do fim do último dos processos interruptivos, padece, pois, também de inconstitucionalidade material por violação do direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável e mediante um processo equitativo, consagrado no n.º 4 do artigo 20.º da CRP, e por violação do princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

#### Finalmente,

261 — Sobre a matéria em apreço, junta-se douto Parecer do Prof. Jorge Miranda, cujo teor se dá aqui por reproduzido.»

#### 5.2 — Conclusões da recorrida:

##### «CONCLUINDO:

1 — O acórdão do TCAN não se funda no artigo 49.º, 3 da LGT, pelo que o TC não deve conhecer o recurso nessa parte.

2 — A contagem da prescrição foi efetuada sem necessidade de equacionar qual seria o termo do efeito duradouro da causa interruptiva.

3 — A questão do termo do efeito duradouro da interrupção foi abordada pelo TCAN como mero comentário ou à parte,

4 — Ela não integra, portanto, a *ratio decidendi*:

5 — Assim sendo, uma eventual decisão favorável do recurso, nesta parte, não teria qualquer utilidade, o que deve ser reconhecido com as legais consequências.

6 — De qualquer forma, para efeito de determinação do termo do efeito duradouro, o Tcan não utilizou normas de processo civil, nem

recorreu à analogia, pelo que é irrelevante tudo quanto vem afirmado pela Recorrente a esse propósito, o que deve ser reconhecido com as legais consequências.

7 — O regime de prescrição está conformado de forma a garantir o justo equilíbrio entre os interesses do devedor e do credor.

8 — Esse regime, designadamente quanto à interrupção e suspensão da prescrição, apresenta uma relativa estabilidade quer quanto ao elenco de causas interruptivas, quer quanto à redação da própria norma.

9 — E ambas inculcam não só que o legislador admite a sucessiva interrupção da prescrição, como o efeito duradouro da interrupção.

10 — A interpretação feita pelo TCAN insere-se, perfeitamente, no quadro legal estabelecido há longos anos.

11 — Ele não corresponde, portanto, a qualquer criação de uma nova norma que possa ser vista como uma interferência na competência do órgão legislativo com competência para o efeito ou uma nova conformação do instituto, não consagrado, nem conformado na lei.

12 — A interpretação feita não põe em causa também o princípio de acesso ao direito, sendo certo que o contribuinte, tendo por pressuposto idêntico entendimento, discutiu até à exaustão e com recurso a todos os meios processuais admissíveis a legalidade do imposto e a subsequente prossecução da execução.

13 — Sendo o entendimento vigente há longos anos próximo do veredito no acórdão do TCAN, a expectativa da Recorrente de que apenas valeria a primeira causa interruptiva e que o efeito dela decorrente seria instantâneo é absolutamente ilegítima, pelo que não merece qualquer proteção.

14 — Não foi criada uma nova norma ou regulamentação pelo TCAN e, em consequência, a interpretação feita não constitui aplicação de uma lei nova a uma situação jurídica anterior. Inexiste, pois, qualquer retroatividade que possa ser julgada inconstitucional.

15 — Uma vez que a o acórdão do TCAN adotou uma interpretação que configura um justo equilíbrio entre os interesses do devedor e do credor, não houve violação do princípio da justiça, igualdade e proporcionalidade.

Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso com as legais consequências.»

6 — Relativamente à questão prévia suscitada pela recorrida quanto à inutilidade da apreciação da questão de inconstitucionalidade colocada pela recorrente, pronunciou-se esta, alegando (fls. 2360-2365):

«SESAGEST — PROJECTOS E GESTÃO IMOBILIÁRIA, SA, Recorrente nos autos acima referidos, notificada do douto Despacho de 12.03.2014, vem, respeitosamente, dizer o seguinte:

1 — O douto Acórdão recorrido, para fundamentar o não reconhecimento da prescrição, afirmou que a citação para o processo de execução fiscal, subsequente à instauração do processo de impugnação judicial, produziu um efeito autónomo no decurso do prazo de prescrição, simultaneamente interruptivo (efeito instantâneo) e suspensivo (efeito duradouro) do início do prazo de prescrição — no sentido de que este apenas se inicia quando cessar o processo de execução fiscal.

2 — Fê-lo para firmar a posição de que esse efeito autónomo no decurso do prazo prescricional, em decorrência da posterior citação para o processo de execução fiscal, abstraía totalmente do efeito interruptivo da prescrição decorrente da anterior instauração do processo de Impugnação Judicial e respetivas vicissitudes — como a reconhecida paragem deste processo de Impugnação por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte, o que implicaria o reinício do prazo de prescrição, ou seja, a transformação do efeito inicialmente interruptivo da prescrição, decorrente da Impugnação Judicial, num efeito meramente suspensivo do prazo de prescrição, que continuaria a sua contagem a partir do momento em que se completou aquele ano de paragem.

3 — Em suma, para indeferir a prescrição, entendeu o Tribunal a que que ambas as circunstâncias — instauração da impugnação judicial e citação para o processo de execução fiscal — tinham um efeito interruptivo e suspensivo próprio e autónomo na dilação do início do prazo de prescrição, que só se iniciaria quando terminasse o último destes processos, ou seja, o processo de execução fiscal.

4 — Isto porque, segundo o douto Acórdão recorrido, a citação para o processo de execução fiscal ocorreu muito antes da paragem do processo de Impugnação Judicial por mais de um ano.

5 — Por causa disso, essa citação para o processo de execução fiscal voltou a fazer reiniciar (efeito instantâneo da citação) o decurso do prazo de prescrição, suspendendo em simultâneo o início desse prazo de prescrição para o momento em que findar o processo de execução fiscal (efeito duradouro da citação) — efeitos, estes, que no entendimento do Acórdão recorrido devem sobrelevar depois de cessarem os efeitos interruptivos da primeira interrupção da prescrição, decorrente da instauração da Impugnação, em consequência da paragem desta por mais de um ano.

6 — De acordo com o douto Acórdão recorrido, o artigo 49.º da LGT deve ser interpretado no sentido de que o prazo de prescrição só se inicia,

pois, quando cessar a execução fiscal (“porque foi nesta que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição”) — entendimento que, respeitosamente, veementemente repudiamos e reputamos de inconstitucional nas alegações de recurso, para as quais remetemos.

7 — Com efeito, tendo em conta que o processo de execução fiscal só cessa com o pagamento (voluntário ou coercivo), como pode o prazo de prescrição iniciar-se depois do pagamento da dívida exequenda?

8 — Com efeito, tendo em conta que a prescrição, à semelhança do pagamento, é também ela uma causa de extinção do crédito tributário, é legalmente impossível e desprovido de qualquer lógica considerar que o prazo de prescrição (causa de extinção) de um crédito tributário só se inicia depois desse mesmo crédito ter sido extinto (por pagamento) — nesse entendimento a prescrição nunca ocorre, como é por demais óbvio.

9 — Para sufragar este entendimento — de que o prazo de prescrição inicia-se in totum apenas a partir da extinção do processo de execução fiscal — é manifesto que o Acórdão recorrido baseou-se no disposto no artigo 49.º da LGT.

10 — Sendo certo que a dívida exequenda estaria efectivamente prescrita, por virtude da continuação da contagem da prescrição em consequência da paragem do processo de Impugnação Judicial por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte,

11 — se o Tribunal a quo não tivesse interpretado e aplicado aquele artigo 49.º da LGT no sentido de que a citação para o processo de execução fiscal produziu um novo efeito interruptivo e suspensivo da prescrição, próprio e autónomo em relação às vicissitudes de processo de Impugnação Judicial — no sentido de que o prazo de prescrição só se inicia depois de cessar o processo de execução fiscal, o que ainda não ocorreu.

12 — Com efeito, se o Tribunal a quo não tivesse conferido semelhante conteúdo ou dimensão normativa ao artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição, de 8 anos, ter-se-ia iniciado em 01.01.1999, interrompendo-se em 28.02.2002 (data da apresentação da Impugnação Judicial), mas teria continuado a correr a partir da data em que o processo de impugnação completou um ano de paragem por motivo não imputável ao contribuinte, o que sucedeu em 16.01.2007 — conforme resulta do disposto no artigo 49.º da LGT.

13 — De facto, o processo de Impugnação Judicial esteve parado entre 16.01.2006 e 24.07.2008 (cf. pontos 1. e 2. da factualidade provada).

14 — Ora, feitas as contas, o prazo de prescrição, de 8 anos, assim contado, já teria decorrido: entre 01.01.1999 e 28.02.2002 decorreram mais de 3 anos, aos quais seriam adicionados os mais de 5 anos e meio decorridos entre 16.01.2007 e a data da prolação do Acórdão recorrido, 27.09.2012 — ou seja, teriam decorrido já bem mais do que os 8 anos do prazo de prescrição.

15 — Com o presente recurso para este Venerando Tribunal Constitucional pretendo a Recorrente “a apreciação da inconstitucionalidade material e orgânica do artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3 da LGT (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura” (dado que o efeito interruptivo da prescrição decorrente da anterior Impugnação entretanto cessou, por paragem da Impugnação por mais de um ano, por motivo imputável ao contribuinte).

16 — Ora, contrariamente ao entendimento da Recorrida, se porventura for reconhecida a inconstitucionalidade normativa assim arguida pela Recorrente, o prazo de prescrição já teria decorrido, conforme acima se explicitou.

17 — Com efeito, se porventura for reconhecido que o artigo 49.º da LGT, na interpretação segundo a qual o prazo de prescrição só se inicia quando cessar o superveniente processo de execução fiscal, padece de inconstitucionalidade normativa, é evidente a ocorrência da prescrição, dado que o anterior processo de impugnação judicial, reconhecidamente, esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, como acima se referiu.

18 — Em suma, e contrariamente ao entendimento da Recorrida, para além do “indubitável interesse teórico do tema”, a apreciação da inconstitucionalidade normativa aqui suscitada tem relevância prática concreta na situação específica em apreço.»

Cumpré apreciar e decidir.

## II — Fundamentação

### A) Da delimitação do objeto do recurso

7 — Cabendo aos recorrentes a delimitação do objeto do recurso, a aferição do preenchimento dos requisitos de que depende a admissibilidade do recurso para este Tribunal deve reportar-se ao teor da decisão

recorrida — tal como identificada pela recorrente no seu requerimento de interposição de recurso para este Tribunal e que fixa o respetivo objeto — *incasu*, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/09/2012 (de fls. 1784-1798).

Recorde-se que a recorrente delimitou o objeto do recurso interposto para o Tribunal Constitucional no respetivo requerimento de recurso, pretendendo:

«a apreciação da inconstitucionalidade material e orgânica do artigo 49.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3 da LGT (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura».

8 — Dispunha então o artigo 49.º da LGT na versão conferida pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho (ou seja, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006):

«Artigo 49.º

### Interrupção e suspensão da prescrição

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 atuação.*

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.»*

9 — Verifica-se, porém, que a decisão recorrida não aplica o disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT (na versão anterior à conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), fundando-se esta apenas nos números 1 e 2 da mesma disposição legal, como, aliás, se retira das conclusões exaradas no Acórdão do TCAN de 27/09/2012, ora recorrido (cf. fls. 1798):

«4 — Conclusões

4.1 — O prazo de prescrição da dívida de I.V.A. de 1997 é de oito anos, contado a partir de 1999.01.01 — artigos 297.º do Código Civil e 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, na redação anterior à que lhe foi introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12.

4.2 — A instauração da impugnação judicial onde seja discutida a legalidade da liquidação correspondente interrompe a prescrição, o que tem como efeitos a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente e a sustação do novo prazo de prescrição enquanto pender esse processo, a menos que venha a estar parado por mais de um ano e por motivo não imputável ao sujeito passivo — artigo 49.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária, na mesma redação.

4.3 — A citação para a execução fiscal onde seja cobrada essa dívida, ocorrida após a instauração da impugnação judicial e antes de terem cessado os efeitos — para a prescrição — dela decorrentes, também tem potenciais efeitos interruptivos da prescrição, que sobrelevam no caso de cessarem os efeitos da primeira interrupção;

4.4 — Pelo que a degradação dos efeitos interruptivos da prescrição, decorrente da paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte, não obsta à sustação do novo prazo de prescrição, se a execução fiscal não esteve, por sua vez, parada por mais de um ano e por motivo não imputável ao contribuinte, antes da revogação do artigo 49.º, n.º 2, da lei geral tributária pela Lei n.º 53-/2006, de 29.12.

4.5 — O artigo 49.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária, na redação a que aludem os números anteriores, não ofende o princípio da segurança jurídica, da proteção da confiança e das legítimas expectativas dos cidadãos, imanente ao princípio do Estado de Direito Democrático consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, porque dele não resulta um alargamento das causas de interrupção ou dos seus efeitos face ao regime anterior e porque nele foi estabelecido um limite aos efeitos duradouros da interrupção da prescrição, acautelando a inércia no andamento dos processos que lhe deram causa e conferindo, assim, objetividade, previsibilidade e equilíbrio na sua aplicação.

4.6 — O artigo 49.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária, na mesma redação, também não poderia padecer de inconstitucionalidade material, por violação do disposto no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, porque as normas que disciplinam as causas da interrupção da prescrição e os seus efeitos, não impedindo o andamento de nenhum

processo nem interferindo com a prolação da decisão respetiva, nunca poderiam contender com o direito à decisão em prazo útil e razoável.

4.7 — O artigo 49.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária, na mesma redação e na parte aqui aplicável, também não poderia padecer de inconstitucionalidade material e orgânica, por violação da respetiva lei de autorização legislativa, porque contém um regime de interrupção da prescrição essencialmente semelhante ao regime anterior.

5 — Decisão

Por todo o exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em negar provimento ao presente recurso.»

10 — Assim, pese embora a recorrente tenha invocado no requerimento de interposição de recurso que as normas que pretende ver apreciadas correspondem a uma interpretação normativa dos números 1, 2 e 3 do artigo 49.º da LGT, o certo é que a decisão recorrida não se socorre desta última norma para fundar a respetiva decisão, termos em que, desde já, se procede à delimitação do objeto do recurso para efeitos de apreciação da interpretação conferida aos números 1 e 2 do artigo 49.º da citada lei.

B) Do mérito do recurso

11 — As questões agora colocadas ao Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização concreta, tendo presente as normas infraconstitucionais cuja interpretação normativa, alegadamente contrária às normas e princípios constitucionais invocados, o recorrente pretende ver apreciadas por este Tribunal — e delimitado previamente o objeto do recurso —, reportam-se à interpretação do artigo 49.º, números 1 e 2, da LGT segundo a qual «a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação transitar em julgado e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura» (cf. requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, fls. 1859-1860).

12 — Para uma melhor compreensão do objeto do presente recurso de constitucionalidade, devem ter-se em consideração os seguintes elementos fácticos decorrentes dos autos (em especial, Acórdão do TCAN de 27/09/2012, «2. Fundamentação de Facto», fls. 1789-verso-1792):

Quanto à impugnação:

A) Em 28/02/2002, a ora recorrente deduziu impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IVA respeitantes aos anos de 1997 e de 1999 e contra as liquidações dos respetivos juros compensatórios.

B) O processo de impugnação judicial referido correu os seus termos no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

C) Em 11/11/2003 foi proferida sentença.

D) Em 10/12/2003 foi interposto recurso daquela sentença para o STA.

E) Em 12/01/2005 foi proferido acórdão pelo STA a declarar-se hierarquicamente incompetente.

F) Em 14/03/2005 foi emitido parecer pelo Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Norte.

G) Em 31/03/2005, 7/04/2005 e 14/04/2005 foram os autos a vistos.

H) Em 21/04/2005 foram os autos conclusos.

I) Em 16/01/2006, após nova distribuição, foram os autos novamente conclusos.

J) Em 31/07/2008 foi proferido acórdão pelo TCAN.

K) Em 11/09/2008 foi pedido o esclarecimento do acórdão, pedido indeferido em 30/10/2008.

L) Em 14/11/2008 foi pedida a reforma do acórdão e apresentado recurso de oposição de julgados, tendo o pedido de reforma sido indeferido em 18/12/2008.

M) Em 20/01/2010 foi proferido acórdão pelo STA quanto à oposição de acórdãos.

N) Em 22/01/2010 foi enviada notificação à impugnante (ora recorrente).

Quanto à execução fiscal:

A) Em 17/03/2002, foi instaurado pela Administração tributária processo de execução fiscal para cobrança coerciva das dívidas de IVA, para o qual a ora recorrente foi citada em 11/07/2002.

B) Em 7/08/2002 a ora recorrente apresentou oposição à execução fiscal.

C) Em 8/08/2002 a ora recorrente requereu a suspensão do processo de execução fiscal.

D) Em 6/05/2004, foi julgada improcedente o pedido indicado em C.

E) Em 5/01/2005 foi efetuada penhora sobre prédio da executada.

F) Em 27/12/2005, a recorrente prestou garantia bancária no montante de € 1.005.823,58 para efeitos de suspensão do processo de execução e requereu o levantamento da penhora.

G) Em 11/03/2010 a ora recorrente apresentou requerimento com pedido de extinção do processo de execução fiscal, com fundamento na prescrição da dívida exequenda, o que foi indeferido por despacho do Serviço de Finanças de Matosinhos (com notificação à executada em 3/02/2011).

H) Em 14/02/2011 a ora recorrente deduziu reclamação judicial dirigida ao despacho proferido pelo Chefe de Serviço de Finanças de Matosinhos que indeferiu o pedido de declaração da extinção das dívidas por prescrição, para tanto alegando que os factos tributários ocorreram em 31/12/1997 e em 31/11/1999, pelo que a dívida exequenda se mostraria prescrita.

I) Em 4/06/2012 a reclamação judicial foi julgada improcedente em sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (fls. 1498-1530).

J) Dessa sentença foi interposto recurso para o TCAN em 25/07/2012 (cf. fls. 1648-1753).

K) O TCAN, em acórdão proferido em 27/09/2012, negou provimento ao recurso (cf. fls. 1784-1798-verso).

L) É deste acórdão do TCAN que se recorre para o Tribunal Constitucional nos presentes autos (cf. requerimento de interposição de recurso de constitucionalidade a fls. 1859-1860).

13 — Conforme se retira do acórdão do TCAN de 27/09/2012, ora recorrido, a questão fundamental então em apreciação era a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto aplicou corretamente as disposições legais que regem o instituto da prescrição das obrigações tributárias, em especial, o artigo 49.º da lei geral tributária (LGT), que prevê as causas de interrupção e suspensão (cf. Acórdão recorrido, 3.1, fls. 1793).

Alegou a ora recorrente junto do TCAN que não releva para a interrupção da prescrição a citação para o processo de execução fiscal, ocorrida em 11/07/2002, porque nessa data o prazo de prescrição já estaria parado por causa interruptiva anterior (a instauração da impugnação judicial das liquidações, ocorrida em 28/02/2002), o que foi dado como assente pelo TCAN.

Contudo, a decisão recorrida entende também que devem ser reconhecidos os efeitos da segunda causa interruptiva — a citação para execução fiscal, em 11/07/2002 — se, por alguma razão, cessarem os efeitos primeira causa interruptiva (impugnação judicial instaurada em 28/02/2002). Nos seguintes termos (cf. Acórdão do TCAN, de 27/09/2012, 3.1, fls. 1794-verso-1795):

«[...]»

Pelo que, em conclusão, estando em causa dívida de I.V.A. de 1997 (a mais antiga a considerar nos autos), o prazo de prescrição a considerar seria de 8 anos a que alude a Lei Geral Tributária, com termo inicial em 1999.01.01 (pelas razões mencionadas na douta sentença e com as quais a RECORRENTE concorda)

A instauração da impugnação judicial em 2002.02.28, interrompeu a prescrição — por força do artigo 49.º, n.º 1, da lei geral tributária — quando tinham decorrido 3 anos, um mês e 27 dias. O que teve como efeito *instantâneo* a inutilização, para a prescrição, de todo o tempo decorrido anteriormente e como *efeito duradouro* que o novo prazo de prescrição não voltaria a correr enquanto pendesse esse processo.

A paragem do processo de impugnação por mais de um ano (em 2006.04.22) e por motivo não imputável ao contribuinte (que também não está em causa e decorre do ponto 2 dos factos provados) faria cessar os efeitos próprios da sua instauração sobre o decurso do prazo prescricional, por determinação do artigo 49.º, n.º 2, da lei geral tributária (na redação então em vigor). Haveria, pois, somar o tempo que decorresse após esse período ao que tivesse decorrido até à data da sua autuação. «Tudo se passando como se o facto que era interruptivo fosse um facto suspensivo» JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., pág. 55).

No entanto, muito antes de ter parado a impugnação e, por isso, muito antes de ter cessado o respetivo efeito interruptivo da prescrição, ocorreu um novo facto a que a lei também atribui efeito interruptivo: a citação da ali executada para a execução fiscal, em 2002.07.11.

Assim, apesar da degradação dos efeitos interruptivos da prescrição decorrentes da instauração da impugnação, sobrelevam aqui os efeitos interruptivos decorrentes da citação para a execução fiscal, nomeadamente o *efeito instantâneo* de inutilização, para a prescrição, de todo o tempo decorrido anteriormente e o *efeito duradouro* de impedir que o novo prazo de prescrição voltasse a correr enquanto pendesse esse processo.

Efeitos que, por sua vez, não se degradaram, ao menos até que o artigo 49.º, n.º 2, da lei geral tributária fosse revogado pelo artigo 90.º da Lei n.º 53-A/2006 (já acima mencionada). Porque a execução não voltou a estar parada por mais de um ano senão em virtude da prestação da garantia e esse ano só se completou depois da revogação daquela norma.

Pelo que esta dívida ainda não prescreveu. E, por maioria de razão, também não prescreveu a dívida de 1999.»

14 — Recorde-se que está em causa, no presente recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade, a interpretação conferida aos números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT («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»).

As questões de constitucionalidade — orgânica e material — colocadas pela ora recorrente são reportadas à alegada violação do princípio da legalidade (artigo 103.º, n.º 2, CRP); do direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável (artigo 20.º, n.º 4, CRP); dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança das legítimas expectativas dos administrados insitos no princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º, CRP); da Lei de Autorização Legislativa n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (artigos 112.º, n.º 2 e 198.º, n.º 1, alínea b), CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea p), CRP), como decorre da resposta da recorrente ao convite para aperfeiçoamento do requerimento de interposição de recurso de constitucionalidade (cf. fls. 1873).

Já em sede de alegações de recurso para este Tribunal, a recorrente sustenta ainda ter ocorrido a violação das seguintes normas e princípios constitucionais: «[...] o princípio da irretroatividade fiscal, consagrado no artigo 103.º n.º 3 da CRP; [...] a garantia fundamental do direito de defesa e proteção jurisdicional efetiva, constitucionalmente assinalados nos artigos 20.º n.º 1 e 268.º n.º 4 da CRP; e [...] os princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, consignados no artigo 266.º n.º 2 da CRP» (cf. Conclusão 1, fls. 2226-2227).

15 — Na apreciação das questões suscitadas, não pode deixar de se ter em conta a operada delimitação do objeto do presente recurso (cf. *supra*, A), 9. e 10.), destinando-se este a apreciar tão só das alegadas inconstitucionalidades imputadas à interpretação do disposto nos números 1 e 2 do artigo 49.º da lei geral tributária (LGT).

Daqui decorre não caber no presente recurso a apreciação de duas das questões suscitadas pela ora recorrente já em sede de alegações de recurso para o Tribunal Constitucional, a saber: da alegada violação do «princípio da irretroatividade fiscal, consagrado no artigo 103.º n.º 3 da CRP» e da alegada ofensa aos «princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, consignados no artigo 266.º n.º 2 da CRP», em face da respetiva formulação.

15.1 — Quanto à primeira, verifica-se, desde logo, que a recorrente imputa a violação dos princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica e proteção da confiança e legítimas expectativas dos cidadãos, decorrente do desrespeito pelo princípio da irretroatividade das leis fiscais (cf. Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional, Conclusões 206-207, fls. 2273), à aplicação do artigo 49.º, n.º 3, da LGT, «na interpretação segundo a qual o mesmo é aplicável na contagem do prazo de prescrição relativamente a factos tributários verificados antes da sua entrada em vigor» (idem, vd. tb. Conclusões 192-195., fls. 2269-2270).

Ora, enquanto norma excluída do objeto do presente recurso, por se ter entendido não aplicada no caso, não cabe a apreciação da constitucionalidade da interpretação normativa alegadamente derivada do n.º 3 do artigo 49.º, da LGT.

Em qualquer caso, a questão foi já apreciada no Acórdão n.º 592/12 (e no Acórdão n.º 6/2014, que o secundou), ali se concluindo pela não verificação da alegada ofensa ao princípio da irretroatividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, CRP) e, bem assim, da ofensa às legítimas expectativas dos cidadãos.

15.2 — Quanto à segunda questão, tenha-se presente que a recorrente vem invocar a ocorrência de uma «inconstitucionalidade material por violação dos princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, consignados no artigo 266.º, n.º 2 da CRP» (cf. Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional, Conclusão 183, fls. 2267), alegadamente derivada da interpretação «no sentido de que o prazo de prescrição interrompe-se sucessivamente no tempo, por virtude de sucessivos factos interruptivos, e que o prazo de prescrição só se inicia a partir do fim do último dos processos interruptivos» (cf. idem).

Nesta estrita formulação, sempre seria de concluir pela sua improcedência, já que os princípios constitucionais invocados — retirados do artigo 266.º, n.º 2 da CRP — são dirigidos à atividade administrativa do Estado, pouco relevando enquanto parâmetros normativos autónomos para sindicar a constitucionalidade das normas (ou interpretações normativas) em causa nos presentes autos.

Contudo, uma questão prévia determina a inutilidade, *in casu*, da sindicância constitucional requerida, pois seria dirigida a norma não aplicada no Acórdão do TCAN recorrido, tendo sido a mesma excluída do âmbito do presente recurso de constitucionalidade. Com efeito, a recorrente sustenta a questão formulada na seguinte linha de argumentação, partindo da comparação entre duas situações hipotéticas: «certamente que não

terá sido propósito do legislador prejudicar o contribuinte diligente, que ofereceu garantias de pagamento da dívida exequenda e dispõe de ativos aptos a satisfazê-la, em relação ao contribuinte indigente, que não ofereceu quaisquer garantias nem dispõe de ativos aptos a solver a dívida exequenda — este último sairia sempre a ganhar, porque o prazo de prescrição no seu caso pode ocorrer, enquanto o primeiro sairia prejudicado, por em relação a ele a prescrição jamais ocorre» (cf. idem, Conclusão 180, fls. 2266) e «[...] o contribuinte que presta garantia e obtém a suspensão do processo de execução fiscal não pode ser prejudicado em relação àquele que é igualmente alvo de processo de execução fiscal mas não presta qualquer garantia nem tem património penhorável — o primeiro, garantindo junto do Estado o pagamento da dívida exequenda, seria prejudicado com a suspensão do prazo de prescrição, enquanto o segundo, não dando qualquer garantia ao Estado, seria beneficiado com o decurso do prazo de prescrição, o que não tem sentido» (cf. idem, Conclusão 181., fls. 2267).

Ora, a argumentação a este respeito deduzida pela recorrente — socorrendo-se da heterogeneidade das situações e dos destinatários que possam ser alvo de execução fiscal —, de modo a justificar um pretenso juízo de discriminação e injustiça relativamente aos «contribuintes diligentes», não pode deixar de ser reportada ao disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT e não às dimensões normativas retiradas dos primeiros números deste artigo. É que só tendo presente o disposto na primeira parte do n.º 3 do artigo 49.º 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»), se compreende a invocação da pretensa injustiça ou discriminação de que poderiam ser alvo os «contribuintes diligentes», os quais, garantindo o pagamento da dívida exequenda, seriam «prejudicados» com a suspensão do prazo prescricional das respetivas dívidas tributárias.

Resta concluir que, pelas considerações antecedentes, também se mostraria *in casu* vedado o requerido controlo de constitucionalidade.

16 — Cumpre de seguida apreciar as demais questões:

É de assinalar desde logo que, em jurisprudência anterior, teve o Tribunal Constitucional oportunidade de se pronunciar sobre questões de constitucionalidade substancialmente semelhantes, colocadas em moldes muito similares aos dos presentes autos, a partir das normas legais impugnadas e, assim, sobre interpretações normativas retiradas do artigo 49.º da LGT quanto às causas e efeitos da interrupção da prescrição de dívidas fiscais exequendas, como *in casu*.

Relevam, em especial, os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 441/2012 e 6/2014 (disponíveis, bem como os demais citados, em <http://www.tribconstitucional.pt>).

Vejamos, pois, quanto a cada uma delas.

17 — Relativamente à alegada violação do **princípio da legalidade** plasmado no **artigo 103.º, n.º 2 da Constituição** — seja na **vertente substancial**, seja na **vertente orgânica** — especial relevância para o caso dos autos tem, pela sua semelhança com o presente caso, o Acórdão n.º 441/12, pois também nesses autos procederam os recorrentes, como fundamento do pedido de apreciação de constitucionalidade ali formulado, à invocação do desrespeito do princípio da legalidade tributária plasmado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, na sua vertente substancial e orgânica.

Em termos muito próximos, foi analisada a argumentação — também expendida nos presentes autos — segundo a qual a suposta violação do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição decorreria do alegado recurso às normas civilísticas contidas no Código Civil (artigo 327.º, n.º 1), designadamente para efeitos de integração de lacunas da lei de processo tributário, antecipando, assim, segundo a recorrente, a solução normativa que apenas viria a ser consagrada com a revisão operada pela Lei n.º 53-A/2006 (aditando o n.º 4 ao artigo 49.º da LGT).

17.1 — Com efeito, sustentou a ora recorrente, desde logo perante o Tribunal *a quo*, o seguinte (cf. Alegações de Recurso para o TCAN, Conclusões 56-61, fls. 1739-1740):

«56 — O artigo 49.º n.º 1 e n.º 2 da LGT (redação anterior da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que aquela transitar em julgado, padece de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP.

57 — Uma vez que essa dimensão normativa, conferida ao artigo 49.º n.º 1 e n.º 2 da LGT pela decisão recorrida, baseia-se em norma do Código Civil (artigo 327.º n.º 1) cuja aplicação está legal e constitucionalmente vedada pelo princípio da legalidade consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP.

58 — Já que a prescrição integra uma das “garantias dos contribuintes” e a dimensão normativa que foi conferida ao artigo 49.º n.º 1 e n.º 2 da LGT não tem qualquer correspondência com a literalidade deste preceito.

59 — Aliás, julgamos que não chega sequer a haver qualquer “lacuna” no artigo 49.º n.º 1 e n.º 2 da LGT, pelo que a aplicação do regime do artigo 327.º n.º 1 do CC seria de todo legalmente inadmissível.

60 — Mas, na pior das hipóteses, está-se perante uma integração lacunar por via da aplicação pretensamente analógica do artigo 327.º n.º 1 do CC — legalmente inadmissível por força do sobredito princípio constitucional da legalidade e pelo artigo 11.º n.º 4 da LGT.

61 — Só com o aditamento do novo n.º 4 ao artigo 49.º da LGT, por meio do artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, é que o legislador, inovadoramente, veio considerar que o prazo de prescrição legal se suspende enquanto não houver decisão transitada em julgado.»

17.2 — Deve, desde já, ter-se presente que o Acórdão do TCAN ora recorrido não sufraga expressamente a tese de ter a solução sido encontrada por via do recurso — por analogia — às normas do Código Civil, contrapondo mesmo que:

«[...] se bem interpretarmos a dita sentença, não houve recurso ao Código Civil para determinar em que casos é que a interrupção é “duradoura”. Porque [...] resultava de regulamentação própria — no caso, no artigo 49.º, n.º 2, da lei geral tributária — que, em direito tributário, a interrupção era sempre “duradoura”, não havendo, nesta parte que recorrer subsidiariamente ao Código Civil.

Houve recurso ao Código Civil apenas para determinar quando cessa o efeito duradouro da interrupção.

Pelo que também não existe fundamento para opor à sua aplicação o princípio da legalidade tributária e a proibição de analogia» (cf. fls. 1795-verso).

17.3 — Em especial, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 441/12, respondendo a questão colocada em termos semelhantes, e assim transponível para o caso que nos ocupa, pode ler-se que:

«[...] Dizendo de outro modo, da literalidade do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, acima transcrita, retirou a decisão recorrida uma tripla conclusão: (i) a de que era duradouro o efeito interruptivo do prazo de prescrição decorrente da apresentação de impugnação judicial; (ii) a de que esse efeito durava enquanto durasse o processo que fora iniciado pela apresentação da referida impugnação; (iii) que, uma vez findo esse processo, com o trânsito em julgado da respetiva decisão judicial, o efeito interruptivo se “degradava” em suspensivo, visto que voltava então a correr o prazo de prescrição, somado desta vez ao que já corra até à data da apresentação da impugnação judicial.

Ora, no dizer da recorrente, esta “norma”, sem correspondência alguma com a letra da lei vigente no momento da prática dos factos — mas correspondendo, depois, à solução que viria textualmente a ser adotada pelo legislador, quando, através da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, aditou um n.º 4 ao artigo 49.º da LGT —, foi obtida porque o aplicador da lei fiscal, recorrendo à analogia, a foi buscar, fora do sistema da lei tributária, aos artigos 326.º e 327.º do Código Civil. Um tal procedimento de obtenção da norma aplicável ao caso contende porém com a garantia da *lex coerta*, que vai insita nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º da CRP.

Deve no entanto sublinhar-se que, justamente à altura da prática dos factos, ou seja, antes da início da vigência da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (que veio aditar o n.º 4 ao artigo 49.º da LGT), a redação literal deste último preceito continha um n.º 2, segundo o qual “[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 [o efeito interruptivo da prescrição, provocado pela apresentação de impugnação judicial], somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao tempo que tiver recorrido até à data da autuação.”

Esta solução, decorrente portanto do preceito aplicável ao caso (do n.º 2 do artigo 49.º da LGT), já constava do artigo 34.º, n.º 3 Código de Processo Tributário, e, antes deste último, do artigo 27.º do velho Código de Processo das Contribuições e Impostos. Era, por isso, uma solução com algum curso de tradição entre nós. Além disso, era também uma solução que pressupunha, na sua literalidade, a existência dos três elementos integrantes da “norma” que, no caso, o tribunal *a quo* extraiu do n.º 1 do artigo 49.º da LGT. Na verdade, só era pensável que o legislador dissesse (como o vinha dizendo tradicionalmente) que o efeito interruptivo da prescrição se “degradava” em efeito suspensivo caso o processo ficasse parado por facto não imputável ao contribuinte por período superior a uma ano se, com anterioridade lógica, fosse dado como assente não apenas que a apresentação de impugnação judicial (facto iniciador do processo) interrompia o decurso de prazo de prescrição — o que constava da literalidade do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, do n.º 3 do artigo 34.º do CPT e do artigo 27.º do CPCI — mas ainda que: (i) era duradouro o efeito interruptivo do prazo de prescrição provocado pela referida apresentação; (ii) que esse efeito duraria enquanto durasse o processo; (iii) e que ele viria a “degradar-se” em efeito suspensivo uma vez findo naturalmente esse processo, com o trânsito em julgado da

correspondente decisão judicial. Com efeito, se se previa que tal efeito sobreviesse caso, estando o processo parado por facto não imputável ao contribuinte, passasse um ano desde a apresentação da impugnação judicial, por maioria de razão se concluiria que o mesmo efeito se daria se o processo, ao invés de ficar parado, viesse a findar naturalmente, com o trânsito em julgado da respetiva decisão judicial.

Nestes termos, a “norma” extraída da literalidade do n.º 1 do artigo 49.º da LGT não correspondia a uma norma necessariamente estranha ao sistema tributário. Plausivelmente nele se conteria, a ponto de poder ser extraída por via de interpretação (na aceção estrita do termo enquanto processo comum de determinação do sentido de uma coisa, que sendo já um sentido presente, se não encontra porém imediatamente desvelado). Nestas circunstâncias, a remissão para o regime do Código Civil poderia não ser mais do que isso — uma remissão certificativa da similitude de soluções encontradas para o problema quer no seio do sistema civilístico quer no seio do sistema tributário —, ao invés de se apresentar, inelutavelmente, como uma nova norma, criada pelo intérprete com recurso à analogia, para preencher o vazio que o legislador, na incompletude da sua regulação, deixara.

Não quer isto dizer que a questão não pudesse ser, sob o ponto de vista da melhor aplicação ou interpretação do direito ordinário, controversa; o ponto é irrelevante, para efeitos do juízo que o Tribunal Constitucional tem, neste momento, que fazer. O que é relevante é que se não pode concluir, sem margem para dúvidas, que, *in casu*, o processo interpretativo seguido pelo tribunal *a quo* se terá traduzido na criação de uma “norma” por parte do juiz, com recurso aos instrumentos próprios do pensamento analógico, e, por isso, através do emprego de meios hermenêuticos que a Constituição, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º inequivocamente proíbe.

Neste contexto argumentativo não pode logicamente colocar-se a questão da constitucionalidade orgânica enquanto questão autónoma.»

17.4 — Ora, sufragando-se o entendimento exarado no acórdão citado, também se conclui poder resultar a interpretação normativa impugnada — quanto aos efeitos duradouros da prescrição — da leitura conjugada do disposto nos números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, não sendo demonstrado (e sendo mesmo infirmado pelo Tribunal *a quo*) ter resultado aquela interpretação do recurso à analogia, pelo que não se considera, *in casu*, ofendido o princípio da legalidade (tributária) plasmado no artigo 103.º, n.º 2 da Constituição.

18 — Cabe também apreciar a questão da invocada violação do direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável e mediante um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, CRP), como invocado perante o Tribunal *a quo* (cf. Alegações de Recurso para o TCAN, Conclusões 185-201, fls. 1719-1722) e desenvolvido nas Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional (cf., em especial, Conclusões 234-236, fls. 2280-2281).

18.1 — Entende a recorrente que tal direito é posto em causa pela decisão recorrida, porquanto «ao considerar que o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão de impugnação judicial, permite-se o “desleixo” e a falta de empenhamento na celeridade que os órgãos decisores devem imprimir à tramitação dos processos administrativos ou judiciais — em contravenção com as mais elementares regras de celeridade processual e do direito de todos os contribuintes e demais administrados a uma decisão célere e em tempo útil» (Cfr. idem, Conclusões, 234., fls. 2280).

O TCAN, no acórdão proferido, expressamente infirma a alegada violação do artigo 20.º, n.º 4 (cf. ponto 3.5, fls. 1797-1797-verso), considerando designadamente que «as normas que disciplinam as causas da interrupção da prescrição e seus efeitos nunca poderiam contender com o direito à decisão judicial em prazo útil e razoável, porque não impedem o andamento de nenhum processo nem interferem com a prolação da decisão respetiva» (cf. fls. 1797).

18.2 — A este respeito, é por demais evidente que a questão de constitucionalidade invocada parte de um juízo de prognose (fático) quanto ao andamento dos processos judiciais, formulado pela recorrente, que em nada respeita à normatividade do parâmetro jurídico-constitucional invocado.

Prevalecem-nos, ainda, das seguintes considerações explanadas no Acórdão n.º 441/12, com integral aplicabilidade à situação vertente:

«[...] A recorrente questiona também a constitucionalidade da norma (interpretação normativa) em causa invocando os parâmetros da segurança jurídica, da proteção da confiança e do direito a um processo equitativo, na sua dimensão do direito à decisão em prazo razoável (artigo 20.º n.º 4 da CRP). O que há de específico nesta alegação é que, com ela, se não questiona já o processo interpretativo que culminou na norma extraída do n.º 1 do artigo 49.º da LGT; o que se questiona é essa norma, em si mesma considerada. Diz-se que ler este preceito na dimensão interpretativa adotada (segundo a qual, recorde-se, a apresentação de impugnação judicial, para além de interromper o decurso do

prazo de prescrição, suspende ou protela o início desse mesmo prazo para o momento em que transitar em julgado a respetiva decisão) *alarga indefinidamente o prazo de prescrição, porque faz depender a sua verificação de um incerto an e de um incerto quando* (a emissão de uma decisão judicial), *o que será em si mesmo contrário aos fins de segurança jurídica e de proteção da confiança que fundamentam o próprio instituto da prescrição*. Além do mais — diz-se — este alargamento indefinido do prazo de prescrição afigura-se contrário ao direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável e em processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4 da CRP).

A leitura que o recorrente faz desta norma (e que, nas suas alegações, aparece inextricavelmente ligada a considerações de regime próprias do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redação à altura vigente, o que, como já vimos, foi excluído do objeto do recurso) pressupõe que se reduza a emissão de uma decisão judicial, não só ao domínio dos puros factos, mas, mais do que isso, a eventos futuros que só podem ser representados por associação a um grau acentuado de contingência de verificação. Mas como não é certamente essa a leitura que, em conformidade com a Constituição, se deve fazer do preceito legal — e, como fora dela, se não compreende a alegação da inconstitucionalidade —, ainda aqui nenhuma razão haverá para que se censure a norma sob juízo, constante do n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

**18.3** — Em face do que antecede, a questão de inconstitucionalidade tal como colocada — derivada de alegada violação do artigo 20.º, n.º 4 da Constituição — é manifestamente improcedente.

**19** — Invoca ainda a recorrente a violação dos «**princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança das legítimas expectativas dos administrados insitos no princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º, CRP)**» (cf. resposta da recorrente ao convite para aperfeiçoamento do requerimento de interposição de recurso de constitucionalidade, fls. 1876).

**19.1** — Em sede de alegações de recurso para o Tribunal Constitucional, na parte conclusiva, a questão em análise apenas merece expressa referência na Conclusão 1 (cf. fls. 2226), aquando da enunciação dos vários parâmetros jurídico-constitucionais que a recorrente considera desrespeitados, podendo ainda considerar-se a argumentação explanada nas Conclusões 93 a 99 (cf. fls. 2246-2248).

Compaginando esta argumentação com as motivações do recurso para o TCAN (cf. Alegações de Recurso para o TCAN, em especial, Conclusões 73-87, fls. 1631-1634), pode retirar-se que a recorrente imputa a violação daqueles princípios à consequência que retira da impugnada interpretação normativa do artigo 49.º, números 1 e 2 da LGT: a impossibilidade de ocorrência da prescrição. Segundo a recorrente, «se a decisão judicial da impugnação for procedente, a execução fiscal extingue-se por anulação da liquidação e a questão da prescrição não se coloca [...]». Contudo, se ocorrer o trânsito em julgado da decisão de improcedência da impugnação judicial, isso acarreta o pagamento imediato [...] da liquidação [...]. Ora, uma vez paga a liquidação executanda, é sabido que a invocação da prescrição da obrigação tributária entretanto paga deixa de ter qualquer utilidade» (cf. idem, Conclusões 76, 77 e 79, fls. 1743). Mais invoca tal contrariar a vontade expressa do legislador no sentido do encurtamento dos prazos de prescrição e, bem assim, protelar “*ad eternum*” a ocorrência da prescrição (idem, Conclusões 83 e 85, fls. 1744-1745).

**19.2** — Sobre a alegada ofensa dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e das legítimas expectativas dos contribuintes, iminentes ao princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º, CRP), pronunciou-se desfavoravelmente a decisão judicial ora recorrida. No acórdão do TCAN — em especial no seu ponto 3.4 (cf. fls. 1796-1797) —, a questão de constitucionalidade é assim ponderada:

«[...]»

Finalmente, não é verdade que a Lei Geral Tributária, na sua redação inicial não contivesse regras que temperassem os efeitos da interrupção da prescrição e obviassem eternamente à conclusão do prazo respetivo. O seu artigo 49.º, n.º 2, constituía, inequivocamente uma disposição que visava precisamente obviar aos efeitos duradouros da interrupção do prazo de prescrição a que fosse alheio. Assegurando, por isso, que a interrupção do prazo não subsistiria se os poderes do Estado (administrativo ou judicial) negligenciassem o andamento dos respetivos processos. O que obviaria, seguramente ao protelamento excessivo e irrazoável da sua conclusão.

É verdade que, não havendo paragem do processo por mais de um ano, o prazo não corria e a prescrição só voltaria a correr com o trânsito em julgado da decisão. E que isso poderia acarretar, na data em que viesse a ocorrer, o pagamento ou a cobrança imediata da dívida. E que tal podia até frustrar a expectativa do sujeito passivo de que a prescrição ocorresse entretanto ou não fosse obrigado a tal pagamento. Mas isso não significa que fosse uma expectativa legítima. Porque não leva em conta também os legítimos direitos e interesse do credor Estado, à sustação

do prazo enquanto se discuta a dívida pelos meios e nos termos legais e à cobrança, a final, do que lhe for devido.»

**19.3** — Verifica-se que a questão de constitucionalidade ora em apreciação foi já colocada ao Tribunal Constitucional, por referência ao disposto no artigo 34.º, n.º 3 do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (regime que antecedeu a Lei Geral Tributária), o que se afigura relevante tendo em conta a similitude do regime normativo derivado desta disposição legal com o que se dispõe nos números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT.

Disponha assim o artigo 34.º do Código de Processo Tributário:

«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.»

No acórdão do Tribunal Constitucional n.º 411/2010, a questão da alegada ofensa do princípio do Estado de direito democrático — nas vertentes da proteção da confiança e da segurança jurídica — foi assim ponderada:

«[...]»

**3** — A questão com a qual o Tribunal Constitucional é confrontado é a da conformidade com a Constituição da interpretação dada pela decisão recorrida ao n.º 3 do artigo 34.º do CPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, no sentido de a interrupção da prescrição tributária nele prevista ter natureza duradoura e não instantânea.

Entende a recorrente que tal interpretação do preceito viola o princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da Constituição bem como o direito a um processo justo e equitativo, consagrado no n.º 4 do artigo 20.º da Constituição.

Vendo no instituto da prescrição um instrumento que serve para conferir ao devedor a certeza de que a sua situação de devedor não permanecerá indeterminadamente indefinida no tempo, entende a recorrente que, ao não se valorizar desfavoravelmente a inércia do Estado na cobrança de uma dívida fiscal, permitindo-se que o mesmo disponha de todos os meios processuais e legais para o fazer, está-se com isso a premiar injustificadamente o credor relapso.

Afirma a recorrente que é precisamente o que se verifica caso se interprete o n.º 3 do artigo 34.º do CPT no sentido de a interrupção da prescrição tributária nele prevista ter natureza duradoura e não instantânea, pois com uma tal interpretação consegue-se que a demora, por mais longa que seja, na decisão de uma impugnação judicial não tenha qualquer reflexo no prazo de prescrição, traindo-se, desse modo, a confiança do contribuinte na efetividade do prazo prescricional.

No entender da recorrente, a atribuição de natureza duradoura à interrupção da prescrição introduz um grau de incerteza muito elevado no instituto, sem que para tal se vislumbre uma razão aceitável e justificada.

**4** — Entende a recorrente que tal interpretação viola o princípio do Estado de direito democrático e seus corolários.

Sem razão o faz.

Desde logo, e ao contrário do que vai implicado no seu raciocínio, não resulta da dimensão normativa questionada que, ao se considerar as causas interruptivas da prescrição como tendo natureza duradoura, paire uma situação de incerteza, da perspectiva do devedor, sobre a cessação do efeito interruptivo e, consequentemente, sobre o reinício da contagem do prazo prescricional.

Com efeito, longe de ficar paralisado no tempo, e por um período indeterminado, o reinício do curso do prazo de prescrição fica dependente da verificação de uma situação de inércia processual, durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Essa salvaguarda, legalmente prevista no próprio artigo 34.º, n.º 3 do CPT, visa justamente limitar o efeito que, de outra maneira, a natureza duradoura da causa interruptiva da prescrição poderia produzir na situação jurídica do contribuinte devedor.

Em termos mais precisos, tal salvaguarda impede que o credor tributário possa beneficiar de uma eventual paralisação do processo que lhe seja imputável.

Além disso, mesmo que a paralisação do processo se não fique a dever à condução processual da Fazenda Pública, mas a quaisquer outras vicissitudes não imputáveis a nenhuma das partes, ainda assim, o devedor

não fica desprotegido, pois, passado um ano, reinicia-se a contagem do prazo prescricional.

Tal significa que a indefinição da situação jurídica do contribuinte devedor se deve, não ao regime estabelecido para a interrupção da prescrição, mas antes à própria natureza controvertida — a aguardar uma decisão judicial — dessa mesma situação.

Com efeito, na pendência da impugnação de atos da Administração Fiscal de liquidação de obrigações tributárias, em que justamente é controvertida a existência ou legalidade da dívida exequenda, inexistem quaisquer expectativas legítimas do contribuinte devedor de se ver liberado da sua obrigação tributária por inércia do exercício do direito por parte do credor tributário.

A sua situação jurídica não está ainda definida, porque até ao trânsito em julgado de um litígio em que se discutem questões controvertidas, todas as situações são, por “natureza”, indefinidas, não podendo merecer a tutela da certeza do direito.

Eis por que, desde logo, se não vê como é que a norma *subjudicio* possa ser sequer suscetível de violar o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.»

**19.4** — Atenta a questão colocada nos presentes autos, afigura-se transponível o entendimento professado na jurisprudência constitucional citada, pelo que resta concluir também pela improcedência da questão *subjudice*, não se mostrando ofendido o princípio da segurança jurídica nem cabendo a invocação das expectativas legítimas do contribuinte a ver prescrita a dívida tributária na pendência do processo de impugnação judicial, ou, bem assim, do processo de execução fiscal que prosseguirá os seus termos em face da improcedência daquela impugnação.

**20** — Como motivo de impugnação das normas (interpretações normativas) em causa é também suscitada a questão da sua **inconstitucionalidade orgânica**, que derivaria do **desrespeito da Lei de Autorização Legislativa n.º 41/98, de 4 de agosto**, ao abrigo da qual foi aprovado o Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária). Nesta sequência, seria também afrontado o **princípio da reserva de lei da Assembleia da República em matéria tributária (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP**.

A tal se refere a recorrente nas Conclusões 208 e seguintes das suas alegações de recurso para o Tribunal Constitucional (fls. 2273 e seguintes), reportando-se sobretudo à norma contida no n.º 3 do artigo 49.º da LGT.

**20.1** — Ora, em face da operada delimitação do objeto do presente recurso de constitucionalidade (cf. supra, A), 9. e 10.) para a apreciação da questão colocada, cumpre previamente esclarecer o seguinte:

Se, como vimos, quanto à norma contida no n.º 3 do artigo 49.º, especificamente, não cabe pronúncia no presente recurso, a latitude da questão colocada — ao dirigir-se, segundo a recorrente, à interpretação no sentido de que a interrupção da prescrição tem um efeito duradouro, ocorrendo o início do prazo prescricional apenas com o trânsito em julgado ou o final dos últimos processos interruptivos (cf. Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional, Conclusão 218, fls. 2276), o que, por alegadamente alargar o prazo de prescrição, contendaria com o sentido da lei de autorização (que previa o encurtamento dos prazos de prescrição) — pode ainda, em certa medida, corresponder à interpretação feita pelo Tribunal recorrido do disposto nos números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, objeto do presente recurso de constitucionalidade.

**20.2** — Vimos já que da interpretação destas disposições legais (e não do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, como pretendido na tese interpretativa formulada pela recorrente) retirou o Tribunal *a quo* a conclusão de que era duradouro o efeito interruptivo do prazo de prescrição e, bem assim, de que esse efeito durava enquanto durasse o processo que fora iniciado pela apresentação, *in casu*, da citação da ora recorrente (para execução fiscal).

De todo o modo, não se acompanha o entendimento de o regime normativo em causa, na interpretação feita pelo Tribunal recorrido das normas contidas nos números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, contendendo com o sentido da Lei de Autorização Legislativa (n.º 41/98, de 4 de agosto), de modo a ter também por verificada a alegada ofensa da reserva de competência legislativa parlamentar em matéria tributária.

Para o efeito, prevalecem-nos do entendimento perfilhado no Acórdão n.º 6/2014, que considerou não verificado o alegado desrespeito da lei habilitante:

«[...] Por outro lado, com referência às únicas normas que interessa considerar — artigo 49.º, n.ºs 2 e 3, admitindo que esta última foi também aplicada na sua versão inicial -, não se vê em que termos é que possa ter ocorrido o alegado excesso do decreto-lei autorizado por confronto com a lei de autorização.

O legislador governamental estava autorizado a rever os prazos de prescrição das obrigações e os pressupostos da interrupção da prescrição, podendo encurtá-los de modo consentâneo com as possibilidades

e o aumento de eficiência da Administração (artigo 2.º, alíneas 17 e 18 da Lei n.º 41/98).

O que veio a instituir, em concretização desse objetivo, foi o encurtamento do prazo de prescrição relativamente ao anteriormente estabelecido no CPT — que passou a ser de oito anos contados, no caso dos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artigo 48.º da LGT) -, com a concomitante adoção de mecanismos de interrupção e de suspensão do respetivo prazo.

Relativamente a estes outros aspetos, os n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, na sua redação originária, reproduzem a anterior disposição do artigo 34.º, n.º 3, do CPT, que igualmente previa a interrupção do prazo de prescrição com a apresentação de impugnação e a cessação desse efeito quando o processo estivesse parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte. A única medida inovadora é a que resulta do n.º 3 desse artigo, que adita uma outra forma de suspensão do prazo de prescrição por efeito da paragem do processo de execução fiscal e que decorre da possibilidade de a cobrança da prestação tributária no processo de execução fiscal se suspender quando tenha sido deduzida impugnação judicial e prestada garantia idónea, em conformidade com o disposto nos artigos 169.º, n.º 1, do CPPT e 52.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Embora esta seja, de facto, uma solução inovadora — que entretanto veio a ser revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro —, ela não representa um excesso relativamente aos limites da autorização legislativa. [...]

Não procede, pois, o falado vício de inconstitucionalidade orgânica.»

**20.3** — Conclui-se, assim, no presente recurso, não ocorrer a alegada violação da lei habilitante e, bem assim, da reserva de competência da Assembleia da República, em face das dimensões normativas retiradas do artigo 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, até porquanto, e como devidamente assinalado no aresto agora transcrito, os números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, na sua redação originária, reproduzem a anterior disposição do artigo 34.º, n.º 3, do CPT, que igualmente previa a interrupção do prazo de prescrição com a apresentação de impugnação e a cessação desse efeito quando o processo estivesse parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

**21** — Uma última questão de constitucionalidade é enunciada pela recorrente (agora já e apenas em sede de alegações de recurso para o Tribunal Constitucional), quanto a uma pretensa ofensa do **direito de defesa e proteção jurisdicional efetiva dos contribuintes, tal como consagrado nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4, da Constituição**.

**21.1** — Com efeito, desenvolvendo as razões do recurso para este Tribunal, alega a recorrente a este respeito que: (cf. Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional, Conclusões 82-84 e 107-108, fls. 2244 e 2258):

«[...] O processo de execução fiscal não prossegue porque ainda não ocorreu o trânsito em julgado da decisão definitiva sobre a legalidade ou exigibilidade da liquidação e da dívida exequenda, a aferir naquela reclamação graciosa, impugnação judicial, pedido de revisão oficiosa, oposição à execução fiscal, etc..

[...] Ora, o tempo de duração destes meios de reação, ou de qualquer outro processo onde se discuta a legalidade ou exigibilidade da liquidação ou dívida exequenda, não é claramente controlado pelo contribuinte — outrossim, é da responsabilidade das respetivas entidades decisoras.

[...] Pelo que não pode o contribuinte estar sujeito a um entendimento segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo em que se discute a legalidade da dívida exequenda, ou que só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

[...] Com efeito, é inconstitucional e ilegal o entendimento segundo o qual o prazo de prescrição só se inicia com o trânsito em julgado da impugnação judicial deduzida contra as liquidações exequendas, ou que só se inicia com o fim do processo de execução fiscal.

[...] No momento em que se verifica esse trânsito, e a decisão é de improcedência, o contribuinte não tem outra solução senão pagar a dívida exequenda.»

E, assim, para a recorrente, «considerar que o prazo de prescrição do crédito tributário [...] só se inicia na íntegra depois de extinto o processo de execução fiscal» implica denegar ao contribuinte a possibilidade de ocorrência de prescrição, ofendendo assim a garantia de defesa e proteção jurisdicional efetiva dos contribuintes tal como protegida pelo artigo 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4, da Constituição (cf. Alegações de Recurso para o Tribunal Constitucional, Conclusões 177- 78, fls. 2265-2266).

**21.2** — Tem-se presente a previsão constitucional dos direitos citados, pois assegura a Constituição a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, de

modo a obter uma tutela efetiva contra ameaças ou violações desses direitos (artigo 20.º, n.ºs 1 e 5, da CRP), constituindo o artigo 268.º, n.º 4, a concretização destes direitos no plano da jurisdição administrativa, ao estabelecer a garantia aos administrados de uma tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.

Em qualquer caso, não se vislumbra de que modo a interpretação normativa questionada — quanto aos efeitos duradouros da interrupção da prescrição das dívidas tributárias, considerando-se que o prazo prescricional apenas se reinicia após o termo do processo de execução fiscal — possa ofender os direitos em causa

Sendo o instituto da prescrição especificamente determinado por princípios e valores objetivos de segurança e certeza jurídicas, certo é que o âmbito de proteção dos direitos de acesso ao direito e aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva não compreende um direito à prescrição das dívidas fiscais, enquanto alegado direito dos contribuintes, pelo que não ocorre a violação daqueles direitos.

Aliás, a impugnada interpretação normativa que faz coincidir o termo da interrupção da prescrição (seja qual for o facto interruptivo que lhe dá origem) com o trânsito em julgado da decisão que põe termo ao processo jurisdicional em causa tem sido aceite pela jurisprudência constitucional. Assim, o Acórdão n.º 6/2014:

«[...] o mecanismo de interrupção do prazo de prescrição que consta do n.º 1 do artigo 49.º desde a sua versão originária, implicava já a possibilidade de o prazo interrompido pela interposição de algum dos meios processuais aí previstos não se reiniciar antes do trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo, por ser um dos efeitos normais da interrupção (artigo 327.º, n.º 1, do Código Civil). [...]

A especificidade que o n.º 1 do artigo 49.º introduziu, nesse plano, foi apenas quanto à natureza do ato que é suscetível de provocar o efeito interruptivo, que foi aí caracterizado como correspondendo a qualquer dos atos processuais ou procedimentais que permitam discutir a legalidade do ato de liquidação do imposto. A referência feita, na redação introduzida pela Lei n.º 100/99, à citação apenas pretendendo aditar a qualquer das situações em que o impulso processual ou procedimental pertence ao particular, aquelas outras em que a iniciativa é da própria Administração Tributária, pretendendo-se abarcar, desse modo, o caso em que seja instaurada execução fiscal contra o sujeito passivo do imposto.

Ao permitir que a interrupção ocorresse por efeito de reclamação, recurso, hierárquico, impugnação ou pedido de revisão oficiosa, o legislador pretendeu que qualquer desses atos desencadeasse os efeitos jurídicos que resultam da lei geral, incluindo quanto ao prolongamento da interrupção até ao julgamento da causa.»

**21.3** — Deste modo, a invocação da ofensa aos direitos de acesso ao direito e aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva afigura-se infundada, pelo que também aqui não se pode acompanhar o juízo de desconformidade constitucional sustentado pela recorrente.

**22** — Assim sendo, e em face de tudo quanto fica exposto, não se afigura procedente a invocação, feita nestes autos, da inconstitucionalidade da interpretação normativa do artigo 49.º, números 1 e 2, da LGT, segundo a qual a *apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura*, termos em que se conclui não proceder o presente recurso de constitucionalidade.

### III — Decisão

**23** — Pelos fundamentos expostos, o Tribunal decide:

a) Não conhecer do objeto do recurso na parte em que é requerida a fiscalização da constitucionalidade da interpretação conferida ao disposto no artigo 49.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, na versão anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro;

b) Não julgar inconstitucionais as normas constantes do artigo 49.º, números 1 e 2 da lei geral tributária (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), «na interpretação segundo a qual a apresentação de impugnação judicial protela o início do prazo de prescrição para o momento em que a impugnação judicial transitar em julgado, e de que a subsequente pendência de processo de execução fiscal, por sua vez, protela ainda mais o início do prazo de prescrição, para o momento em que o processo de execução fiscal terminar, quando tenha sido neste

processo de execução fiscal que se verificou o facto com efeito interruptivo da prescrição que ainda perdura»; e, consequentemente,

c) Não conceder provimento ao recurso, fixando-se a taxa de justiça em vinte e cinco (25) unidades de conta nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7 de outubro.

Lisboa, 12 de fevereiro de 2015. — *Maria José Rangel de Mesquita — Lino Rodrigues Ribeiro — Carlos Fernandes Cadilha — Catarina Sarmiento e Castro — Maria Lúcia Amaral.*

208759425

## Acórdão n.º 123/2015

### Processo n.º 763/13

Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional:

#### I — Relatório

1 — Nos presentes autos, vindos do Tribunal da Relação de Lisboa, em que são recorrentes Bayer Pharma Aktiengesellschaft, Bayer Portugal, S. A., BERLEX — Especialidades Farmacêuticas, L.ª e LUSAL — Produção Químico-Farmacêutica Luso-Alemã, L.ª e recorrida Sandoz Farmacêutica, L.ª, as primeiras vêm interpor recurso, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua atual versão (LTC), do Acórdão proferido por aquele Tribunal, em 11/07/2013 (cf. fls. 1085-1100).

2 — O acórdão recorrido negou provimento ao recurso de apelação interposto pelas ora recorrentes da sentença do Tribunal da Propriedade Intelectual de Lisboa emitida em 24/04/2013 nos autos de providência cautelar (Processo n.º 117/13.1YHLSB.L.1) intentada pelas recorrentes contra a ora recorrida com vista, entre outras coisas, à sua condenação a não fabricar, oferecer, armazenar, possuir ou introduzir no mercado, em Portugal, os medicamentos genéricos contendo determinada substância ativa obtida através dos processos reivindicados em duas patentes europeias até à data da sua caducidade ou até à data do trânsito em julgado da decisão da ação principal, bem como a não promover ou divulgar os medicamentos genéricos contendo a substância ativa em causa obtida através dos processos patenteados e ainda a não vender ou ceder a terceiros as respetivas autorizações de introdução no mercado (cf. requerimento de providência cautelar, fls. 48-49). O Tribunal da Propriedade Intelectual de Lisboa havia absolvido a requerida da instância com fundamento na verificação da exceção dilatória de preterição de tribunal arbitral necessário (cf. sentença de fls. 992-995).

3 — Nos termos do requerimento de interposição de recurso (de fls. 1105-1117 e 1121-1133), é pedida a fiscalização da constitucionalidade das normas contidas nos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 62/2011, de 12 de dezembro, invocando-se a violação das normas e princípios consagrados nos artigos 13.º, 17.º, 18.º, 20.º, números 1, 4 e 5, 204.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

4 — É este o teor do requerimento de interposição do recurso de constitucionalidade:

«Bayer Pharma Aktiengesellschaft, Bayer Portugal S. A., BERLEX — Especialidades Farmacêuticas, L.ª e LUSAL — Produção Químico-Farmacêutica Luso-Alemã, L.ª, Recorrentes nos autos à margem devidamente identificados;

I — Vêm, interpor recurso para o venerando tribunal constitucional, ao abrigo das disposições contidas nos artigos 70.º n.º 1, b), 72.º n.º 1, b) e 75.º-A, todos da Lei do Tribunal Constitucional, bem como do artigo 280.º, n.º 1, alínea b) da Constituição da República Portuguesa (CRP).

#### II — Observam

1.º Conforme as Recorrentes já aludiram quer no seu Requerimento Inicial de Providência Cautelar (itens n.ºs 1 a 36 aqui dados por integralmente reproduzidos para todos os devidos efeitos legais), quer na Resposta à Oposição da Requerida (itens n.ºs 5 a 10.º, aqui dados por integralmente reproduzidos);

2.º Quer ainda na motivação e conclusões de recurso para o Tribunal da Relação de Lisboa, nas alíneas a), e d) a mm), foi expressamente suscitada a constitucionalidade dos normativos legais artigos 2 e 3.º da Lei n.º 62/2011 de 12 de dezembro, se interpretados no sentido do titular de direito de propriedade industrial apenas poder recorrer à Arbitragem Necessária, precludindo definitivamente o recurso direto ao Tribunal Judicial, mesmo no que se refere a Providência Cautelar;

3.º E ainda se tais normas forem interpretadas no sentido de que o titular de direito de propriedade industrial não pode demandar o titular de Autorização de Introdução no Mercado (doravante AIM) ou de pedido de AIM, para lá do prazo de trinta dias, neste caso, a contar da publicação pelo INFARMED, referida no artigo 9.º, n.º 3 da Lei n.º 62/2011.