

Legislação

Diploma - Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 557/2018, de 14 de novembro

Estado: vigente

Resumo: Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

Publicação: Diário da República n.º 219/2018, Série I de 2018-11-14, páginas 5300 - 5305

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Ver - original do DR

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 557/2018, de 14 de novembro

Processo n.º 418/18

Plenário

Acordam, em Plenário, no Tribunal Constitucional:

I - Relatório

1 - O representante do Ministério Público junto do Tribunal Constitucional requereu, em conformidade com o disposto no artigo 82.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, aprovada pela [Lei n.º 28/82](#), de 15 de novembro («LTC»), a organização de um processo, a tramitar nos termos do processo de fiscalização abstrata e sucessiva da constitucionalidade, com vista à apreciação da inconstitucionalidade da norma do artigo 100.º do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 53/2004](#), de 18 de março («CIRE»), interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

De forma a legitimar o seu pedido, alega o requerente que tal norma já foi julgada inconstitucional pelos Acórdãos n.ºs 362/2015 e 270/2017 (acessíveis, assim como os demais adiante referidos, em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>), já transitados em julgado, e, bem assim, pela Decisão Sumária n.º 162/2018 (acessível a partir da ligação <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/decsumarias/>), igualmente já transitada em julgado.

2 - Notificado para, querendo, se pronunciar sobre o pedido, nos termos dos artigos 54.º e 55.º, n.º 3, da LTC, o Primeiro-Ministro ofereceu o merecimento dos autos.

3 - Discutido o memorando elaborado pelo Presidente do Tribunal, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 63.º, n.º 1, da LTC, e fixada a orientação do Tribunal, cumpre agora decidir em conformidade com o que então se estabeleceu.

II - Fundamentação

4 - De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 281.º da Constituição da República Portuguesa, o Tribunal Constitucional aprecia e declara, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade ou a

ilegalidade de qualquer norma, desde que tenha sido por ele julgada inconstitucional em três casos concretos. Este preceito é reproduzido, no essencial, pelo artigo 82.º da LTC, que determina pertencer a iniciativa a qualquer dos juizes do Tribunal Constitucional ou ao Ministério Público, devendo promover-se a organização de um processo com as cópias das correspondentes decisões, o qual é concluso ao Presidente, seguindo-se os termos do processo de fiscalização abstrata e sucessiva da constitucionalidade, previsto nesta mesma Lei.

5 - O pedido de generalização do juízo de inconstitucionalidade tem por base três decisões em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade que incidiram sobre a seguinte norma extraída do artigo 100.º do CIRE: «a declaração de insolvência prevista nesse preceito suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário». É este o teor do preceito em causa:

«Artigo 100.º

Suspensão da prescrição e caducidade

A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo.»

A regra consagrada neste preceito visa estabilizar o leque de créditos imputados ao devedor, cristalizando a sua exigibilidade com referência ao momento da declaração de insolvência. Não obstante regra idêntica não existir no direito falimentar anterior, similar efeito era determinado pelo despacho de prosseguimento da ação (cf. o n.º 1 do artigo 29.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência; v. Carvalho Fernandes e João Labareda, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado, 3.ª ed., Quid Iuris, 2015, p. 456, e id., Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência Anotado, 3.ª ed., Quid Iuris, 1999, p. 131).

Na verdade, tal regra é modeladora do processo insolvencial, não se ligando de forma específica aos créditos tributários: aquela disposição conforma o «processo de insolvência, não introduzindo qualquer alteração no regime geral dos impostos (incluindo em matéria de prescrição e de caducidade)» (v. o Acórdão n.º 362/2015). O seu escopo é «uniformizar a situação dos credores no decurso do processo de insolvência. Na verdade, se não houvesse suspensão, alguns credores veriam os seus direitos postos em causa, por não poderem exercê-los senão no quadro do processo de insolvência.» (cf. Ana Prata, Jorge Morais Carvalho e Rui Simões, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado, 2013, p. 288). Trata-se de assegurar a concentração do processo falimentar - enquanto processo de execução universal -, tendo em conta o princípio par conditio creditorum (assente nas ideias de partilha do risco e de igualdade dos credores) e a impossibilidade de exercício dos direitos dos credores fora do processo de insolvência, prevenindo que certo credor obtenha, após a declaração de insolvência, uma satisfação mais célere do seu crédito (cf. Maria do Rosário Epifânio, Manual de Direito da Insolvência, 6.ª ed., 2014, p. 174; Catarina Serra, O regime português da insolvência, 5.ª ed., 2012, p. 56; Luís Menezes Leitão, Direito da Insolvência, 6.ª ed., 2015, p. 165; Márcia Antunes Gomes, «Efeitos da declaração de insolvência sobre a prescrição tributária», Cadernos de Justiça Tributária, n.º 17, 2017, p. 12). Procedese, portanto, a uma estabilização do passivo, permitindo avaliar a situação do devedor e tomar decisões (cf. Alexandre Soveral Martins, Um Curso de Direito da Insolvência, 2.ª ed., Almedina, 2016, pp. 162 e 170).

Já a norma em crise, que é extraída do citado artigo 100.º do CIRE, assume este último preceito como *lex specialis* com uma função complementar relativamente às causas de suspensão da prescrição previstas no artigo 49.º da lei geral tributária (aprovada pelo [Decreto-Lei n.º 398/98](#), de 17 de dezembro («LGT»)), e, como tal, sujeita ao regime do artigo 48.º, n.º 2, da mesma Lei: «As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.»

Com efeito, nos três julgamentos de inconstitucionalidade que deram origem aos presentes autos apenas esteve em causa um específico sentido do citado preceito: somente foi julgada inconstitucional a interpretação normativa segundo a qual a declaração de insolvência determina a suspensão da prescrição das dívidas tributárias imputadas ao responsável subsidiário (e não ao devedor insolvente) no âmbito do processo tributário. Quer isto dizer que não se questionou a suspensão da prescrição das

dívidas tributárias exigidas ao insolvente, mas apenas a interpretação segundo a qual a mesma regra é também aplicável a quem não é o insolvente - e, por isso, não intervindo no respetivo processo -, exigindo-se-lhe o tributo como responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

Por conseguinte, os presentes autos (de generalização dos julgamentos de inconstitucionalidade) apenas podem incidir sobre a interpretação do artigo 100.º do CIRE, nos termos da qual, quando no processo tributário são exigidas dívidas tributárias ao responsável subsidiário, este não pode invocar a prescrição de tais dívidas, se, por força da declaração da insolvência do devedor principal, o decurso do respetivo prazo prescricional tiver sido suspenso. Por outras palavras, está em causa a possibilidade, fundada numa interpretação normativa do citado artigo 100.º do CIRE, de, no âmbito do processo tributário, opor ao responsável subsidiário uma causa de suspensão da prescrição - a declaração de insolvência do devedor principal - adicional relativamente às previstas na LGT. É somente com este sentido interpretativo - o da aplicação da regra de suspensão prescricional a dívidas tributárias imputadas ao responsável subsidiário, no âmbito do processo tributário - que se coloca o problema da eventual invasão, pelo Governo, da competência da Assembleia da República em matéria de legalidade fiscal [alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição], e não nas demais vertentes normativas daquela disposição.

6 - As qualidades de contribuinte e de devedor do imposto não têm de coincidir sempre na mesma pessoa: o «contribuinte é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto», ao passo que o «devedor do imposto é um sujeito passivo qualificado ou o sujeito passivo que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação de imposto» (cf. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, 2017, p. 248; no mesmo sentido, v. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1974, p. 353). O conceito de devedor é por isso mais amplo do que o de contribuinte, uma vez que a lei prevê situações em que sujeitos diferentes do contribuinte (substitutos, responsáveis, etc.) podem ser chamados a pagar o imposto.

É justamente o que sucede na responsabilidade (tributária) subsidiária, instituto pelo qual a lei faz impender sobre certos sujeitos a obrigação de imposto que recaia sobre o contribuinte (e devedor principal). Tal figura é habitualmente considerada uma fiança legal, porquanto o obrigado responde por uma dívida do devedor principal, a quem é oposto o único ato de liquidação (cf. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, p. 297; Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª ed., Del Rey, 2001, p. 391; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015, p. 408). Com efeito, trata-se de responsabilizar alguém pelo pagamento de uma dívida de outrem, por força da intervenção que aquele tem no comportamento do devedor principal (cf. Saldanha Sanches, *Curso de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 268 e 271; Sérgio Vasques, *ibidem*).

Ora, sendo a dívida a mesma, está habitualmente sujeita ao mesmo prazo de prescrição, aproveitando esta quer ao devedor principal quer ao responsável subsidiário (cf. o n.º 2 do artigo 48.º da LGT).

Reconheça-se, porém, haver na legislação ordinária desvios a esta regra, protegendo em certos casos o responsável subsidiário face à posição do devedor principal: é o que sucede quando se impede que a interrupção da prescrição seja oponível ao responsável subsidiário se a sua citação ocorrer mais de cinco anos depois da liquidação (cf. o n.º 3 do artigo 48.º da LGT). Assim, evidencia-se a necessidade de tutelar de forma mais intensa a segurança jurídica daquele que não é o responsável principal da obrigação tributária, permitindo que uma causa de interrupção da prescrição não seja oponível ao responsável tributário (cf. Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, 2012, p. 393).

Nos presentes autos, como referido, não se questiona a aplicação da suspensão do prazo de prescrição às dívidas tributárias do devedor principal insolvente. Discute-se tão-somente a constitucionalidade do artigo 100.º do CIRE, na interpretação que aplica a suspensão prescricional aí prevista também ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

7 - O mencionado preceito foi adotado no uso de uma autorização concedida ao Governo pela [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto. Em tal diploma, a Assembleia da República autorizou o Governo a «aprovar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, revogando o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência» (n.º 1 do artigo 1.º), habilitando-o a estabelecer «um processo

de execução universal que terá como finalidade a liquidação do património de devedores insolventes e a repartição do produto obtido pelos credores ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência que, nomeadamente, se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente» (n.º 2 do mesmo artigo).

E o problema de constitucionalidade suscitado nos processos de fiscalização concreta decididos pelos Acórdãos n.ºs 362/2015 e 270/2017 e pela Decisão Sumária n.º 162/2018 foi justamente o de saber se, ao legislar sobre a suspensão da prescrição de obrigações tributárias imputáveis ao responsável subsidiário, o Governo invadiu o domínio da competência legislativa reservada da Assembleia da República.

Deste modo, o juízo de constitucionalidade sobre aquela interpretação normativa implica que se responda a duas questões: saber se a prescrição das dívidas tributárias se inclui no domínio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República; e, em segundo lugar, e caso a resposta à primeira questão seja afirmativa, determinar se a referida lei de autorização legislativa constitui título bastante para legitimar a intervenção legislativa do Governo em relação ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

8 - Reservando a Constituição à Assembleia da República a competência para legislar em matéria de «criação de impostos e sistema fiscal» [alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º], importa saber se a prescrição das obrigações tributárias - concretamente, a sua suspensão - integra tal reserva de competência legislativa.

É pacífico que o âmbito da reserva parlamentar se afere por referência à legalidade fiscal consagrada no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição: aí se determina que à lei que cria os impostos [lei formal ou decreto-lei autorizado, nos termos da mencionada alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º] cabe definir as garantias dos contribuintes (Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 2012, pp. 324 e 362; Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., vol. i, p. 1092, e vol. ii, p. 329; Saldanha Sanches, cit., p. 116; Sérgio Vasques, cit., p. 331; Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Almedina, 2015, p. 93; id., «O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa», *Perspectivas Constitucionais - Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. ii, p. 440; Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, cit., p. 105).

Nesse sentido, também tem decidido o Tribunal Constitucional, designadamente, nos Acórdãos n.ºs 274/86 («é hoje indisputada a interpretação de que ela abrange todos os elementos referidos no n.º 2 do [então] artigo 106.º e que existe uma perfeita homologia, nessa área, quanto ao âmbito dos dois preceitos. [...] Em matéria de regime dos impostos, aquilo que é reserva de lei segundo o artigo 106.º, n.º 2, é reserva de lei da AR segundo o artigo 168.º»), 280/2010 («Entende-se que este n.º 2, introduzindo um princípio de legalidade fiscal, traduz a regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, nela abrangendo não somente os elementos intrusivos ou agressivos do imposto (criação, incidência, taxa), mas também os seus elementos favoráveis, como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes») e 680/2014 («Hoje é pacífico que o âmbito da reserva de lei formal é delimitado por referência às matérias contempladas no citado artigo 103.º, n.º 2»).

As razões da inclusão das garantias dos contribuintes no âmbito da reserva de lei formal da Assembleia da República ligam-se à sua essencialidade na definição do sistema fiscal, por delimitarem os poderes da administração tributária para com os contribuintes. Nessa medida, a respetiva disciplina enquadra-se nos fundamentos que determinam a legalidade fiscal em sentido formal e exige o consentimento dos contribuintes, legitimado no Parlamento (Saldanha Sanches, cit., pp. 116 e 118).

Resta saber se a prescrição das dívidas tributárias constitui uma garantia dos contribuintes que, por isso, se inclui na reserva relativa da Assembleia da República.

9 - A prescrição em direito civil é um instituto fundado numa multiplicidade de fundamentos e razões, por vezes contraditórios (a probabilidade de já ter sido o crédito cumprido; presunção de renúncia do devedor; sanção da negligência do credor; segurança e certeza do direito; etc. - cf. Vaz Serra, «Prescrição e Caducidade», *Boletim do Ministério da Justiça*, n.ºs 105 a 107, 1961, p. 32). Em direito tributário, a mesma não assentará numa presunção de renúncia do credor (dada a natureza indisponível

do cumprimento - cf. Benjamim Silva Rodrigues, «A prescrição no direito tributário», Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999, p. 263), sendo antes preponderante o propósito de certeza, segurança e estabilidade das relações jurídicas (neste sentido, v. Leite de Campos, cit., p. 435; Benjamim Silva Rodrigues, cit., p. 265; Serena Cabrita Neto e Cláudia Reis Duarte, «O regime da contagem da prescrição no direito tributário - certeza e segurança jurídicas», Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches, vol. v, 2011, p. 443; Sérgio Cabo, «Nota sobre a prescrição de dívidas tributárias», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano iii, n.º 3, 2009-2010, p. 271; e Carlos Valentim, «Sobre a prescrição da obrigação fiscal», Revista do CEJ, vol. 2, 2017, p. 315).

Todavia, independentemente de o seu fundamento coincidir parcialmente com a ratio legis da prescrição civil, não é controversa a natureza da prescrição de dívidas tributárias como garantia dos contribuintes: unanimemente se indica a prescrição justamente como exemplo de figura a que se refere a Constituição no n.º 2 do artigo 103.º Ao determinar a extinção da relação jurídica tributária (capítulo iv da LGT), ao eliminar o direito de o credor exigir o seu cumprimento (cf. Cardoso da Costa, cit., p. 325; Suzana Tavares da Silva, Direito Fiscal - Teoria Geral, 2.ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p. 164) faz «nascer para o contribuinte o direito de recusar a correspondente prestação, e incide, portanto, sobre um aspeto essencial da relação jurídica tributária, consubstanciando uma garantia material ou não meramente procedimental» (Acórdão n.º 280/2010).

Quer isto dizer que a prescrição da obrigação tributária consubstancia um meio de defesa do contribuinte para com o credor do imposto, cuja invocação impede a cobrança, delimitando assim os poderes da Administração: «A prescrição afasta a possibilidade de o credor do imposto poder exigir o cumprimento da prestação tributária, retirando-lhe o atributo da imperatividade coercitiva» (cf. Benjamim Silva Rodrigues, cit., p. 281), independentemente da questão de saber se a prescrição tributária extingue ou apenas torna inexigível a obrigação fiscal (sobre a querela, Carlos Valentim, cit., pp. 308 e ss.). Nestes termos, a prescrição das obrigações fiscais constitui «uma das mais relevantes garantias vigentes no ordenamento jurídico tributário, consagrada a favor dos contribuintes» (Serena Cabrita Neto e Cláudia Reis Duarte, cit., p. 417).

A qualificação da prescrição como garantia dos contribuintes é, aliás, reconhecida pelo legislador ordinário, quando no artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT abrange expressamente a prescrição e a caducidade no âmbito material e formal da reserva de lei (cf. Susana Soutelinho, «A 'evolução' jurisprudencial sobre prescrição da obrigação tributária», Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches, vol. v, p. 452).

Assim, constituindo a prescrição das dívidas tributárias uma proteção dos sujeitos passivos para com a administração fiscal, protegendo-os contra pretensões de cobrança de impostos, está a sua disciplina inelutavelmente abrangida pela reserva de lei da Assembleia da República (reserva de lei formal), com natural relevância para as suas causas de suspensão: «Deste modo, elementos como a fixação do prazo, a definição do dies a quo em função do tipo de imposto periódico ou de obrigação única, a enunciação das suas causas de interrupção ou suspensão, a relevância ou irrelevância da citação para quaisquer destes efeitos têm de constar de lei com tal valor» (Benjamim Silva Rodrigues, cit., p. 266).

A integração da prescrição tributária na reserva de lei formal tem respaldo jurisprudencial, quer na jurisdição infraconstitucional (cf., entre muitos, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de novembro de 2009, Processo n.º 629/2009), quer na jurisprudência do Tribunal Constitucional: «Partindo da ideia de que a prescrição extingue o direito de exigir o pagamento da dívida e faz nascer para o contribuinte o direito de recusar a correspondente prestação, e incide, portanto, sobre um aspeto essencial da relação jurídica tributária, consubstanciando uma garantia material ou não meramente procedimental, poderá entender-se, como vem sendo aceite pela doutrina, que integra uma garantia dos contribuintes» (Acórdão n.º 280/2010).

Aliás, foi esta argumentação que levou o Tribunal Constitucional a considerar também inclusa nas garantias dos contribuintes (e, por isso, na reserva de lei formal) o instituto da caducidade da liquidação dos impostos, uma vez que se trata de figura que faz nascer o direito de o contribuinte recusar o tributo que lhe venha a ser exigido, nos termos do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição - cf. o Acórdão n.º 168/2002.

Se assim é, a disciplina das causas de suspensão e interrupção é inerente à regulação da prescrição tributária, porquanto a definição de eventos que parem a respetiva contagem impede a atuação daquela garantia dos contribuintes (Acórdão n.º 280/2010). Nestes termos, a disciplina da prescrição das dívidas tributárias (e, especificamente, as suas causas de suspensão) compreende-se necessariamente no âmbito da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, pelo que o Governo apenas pode regular tal matéria se devidamente autorizado para o efeito.

10 - Cumpre, deste modo, analisar se a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE - a [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto - habilitava o Governo a aprovar uma norma correspondente à interpretação normativa sindicada no âmbito dos processos de fiscalização concreta da constitucionalidade que estão na origem do presente processo de generalização, porquanto a norma em causa está ancorada no artigo 100.º do CIRE. Nestes termos, a regularidade formal apenas se verificará caso a citada lei de autorização legislativa contenha uma credencial bastante para o Governo modificar a prescrição tributária dos responsáveis subsidiários. Com efeito, se um decreto-lei exceder a autorização, disciplinando matéria reservada à Assembleia da República fora dos limites estabelecidos pela lei autorizante, será organicamente inconstitucional (cf. Jorge Miranda, «Anotação ao artigo 165.º», Constituição Portuguesa Anotada, org. Jorge Miranda e Rui Medeiros, t. ii, Coimbra Editora, 2006, pp. 538 e 540).

Nestes termos, se o citado artigo 100.º do CIRE, na interpretação sub iudicio, afeta as garantias dos contribuintes, ocorre uma violação da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, enfermando a citada interpretação normativa de inconstitucionalidade orgânica. Só assim não será se se puder extrair do objeto e sentido da autorização uma habilitação suficiente para o Governo determinar a suspensão prescricional de dívidas tributárias imputadas ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por efeito da declaração de insolvência do devedor principal. Dito de outro modo: importa saber se, ao autorizar o Governo a adotar o CIRE, estava o Parlamento a legitimar a regra segundo a qual a declaração de insolvência do devedor principal implica a suspensão da prescrição das dívidas tributárias imputadas ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

11 - A suficiência da autorização legislativa contida na [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto, foi discutida na base de duas linhas de argumentação.

Por um lado, defendendo-se a tese de que a regra de suspensão prescricional de todos os créditos constitui uma garantia de operacionalidade do processo de insolvência cuja específica natureza necessariamente implica a abrangência das dívidas tributárias, mesmo que exigidas ao responsável tributário. Assim, ao autorizar o Governo a regular um processo universal de insolvência, incluía-se a necessidade de determinar a suspensão da prescrição de todas as obrigações do devedor.

Por outro lado, sustentando-se que a alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º daquela Lei - preceito que legitima o Governo a legislar sobre as «consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores» - bastaria para habilitar a disciplina dos efeitos da insolvência nos processos tributários.

Cumpre analisar tais argumentos.

12 - Seguindo a primeira linha argumentativa, a habilitação do Governo decorreria da própria racionalidade e teleologia do processo de insolvência: ao ser autorizado a criar «um processo de execução universal que terá como finalidade a liquidação do património de devedores insolventes e a repartição do produto obtido pelos credores ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência que, nomeadamente, se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente» (n.º 2 do artigo 1.º da [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto), o Governo ficaria também legitimado a determinar a suspensão da prescrição de todas as dívidas do insolvente (cf. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de junho de 2014, Processo n.º 119/14 - objeto do recurso de constitucionalidade decidido pelo Acórdão n.º 362/2015 - e a análise de Márcia Antunes Gomes, cit., p. 12).

Com efeito, a autorização ao Governo para estabelecer um «processo de execução universal», em que se possa apurar a totalidade dos créditos, envolve necessariamente a adoção de regras atinentes ao

constrangimento de todos os credores à reclamação dos seus direitos em tal processo (artigo 90.º do CIRE), que se pretende ficarem estabilizados até ao respetivo encerramento. Isso justifica, aliás, os efeitos processuais sobre outras ações (artigos 88.º e 89.º do CIRE), designadamente a suspensão dos processos de execução fiscal que corram contra o insolvente (artigo 88.º do CIRE e artigo 180.º do Código de Procedimento e Processo Tributário; cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª ed., Almedina, 2018, p. 402). A regra da suspensão da prescrição é, assim, assumida como garantia de operacionalidade do processo de insolvência - para cuja disciplina estava o Governo autorizado -, remetendo todos os credores para o único e universal processo falimentar, quer essas dívidas sejam exigidas ao devedor originário, quer aos demais responsáveis tributários. E, como se referiu no Acórdão n.º 362/2015, «a contraprova da racionalidade sistémica da inclusão dos créditos tributários titulados pela administração fiscal no âmbito de aplicação do artigo 100.º do CIRE é a de que uma sua eventual exclusão redundaria num injustificável benefício para os demais credores da insolvência e num não menos injustificável prejuízo para o interesse público». Ademais, «não só não faz sentido que os credores possam ver extintos créditos que estão legalmente impedidos de exigir de outro modo, como o próprio contribuinte devedor não pode ser surpreendido pela impossibilidade de opor prazos de prescrição ou de caducidade aos mesmos credores».

Em suma, o argumento é o de que a suspensão de todas as dívidas do insolvente foi tida como consequência necessária do regime insolvencial que o Governo estava autorizado a adotar, razão pela qual esta regra deve estar necessariamente ao abrigo da lei autorizativa.

A doutrina parece sufragar este entendimento, porquanto a justificação dada à regra da prescrição é, justamente, a unidade do processo falimentar, aí concentrando o apuramento de todos os créditos. Só assim se podem tomar as decisões de recuperação da empresa ou de liquidação e, nesse caso, definir o modo de repartição do respetivo produto pelos credores (cf. Ana Prata, Jorge Morais Carvalho e Rui Simões, cit., p. 288; Maria do Rosário Epifânio, cit., p. 174; Alexandre Soveral Martins, cit., pp. 162 e 170), o que se articula com a suspensão de quaisquer outras ações executivas e o impedimento à propositura de novas ações contra o sujeito declarado insolvente (cf. Gonçalo Andrade e Castro, «Efeitos da declaração de insolvência sobre os créditos», *Direito e Justiça*, vol. xix, t. ii, p. 290). Isto é, a norma em crise visa um «congelamento da massa», gerando uma «paralisação que a ordem jurídica impõe às vicissitudes jurídicas em curso» (v. Oliveira Ascensão, «Insolvência: Efeitos sobre os negócios em curso», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 65, 2005, p. 284), o que se liga à natureza de processo de execução universal que o Governo foi autorizado a disciplinar.

13 - Independentemente da bondade desta argumentação no tocante às dívidas exigidas ao devedor insolvente no âmbito do processo de insolvência, o raciocínio não colhe quando em causa está a interpretação normativa que aplica a suspensão prescricional, no processo tributário, ao responsável subsidiário do devedor principal insolvente. Ou seja, a tese segundo a qual a autorização para atuar no domínio do direito falimentar implica o poder de legislar sobre a prescrição de todas as dívidas do insolvente (e, por isso, também tributárias) não tem fundamento quando o responsável tributário não é o insolvente e está fora do processo de insolvência.

Com efeito, a declaração de insolvência do devedor principal não impede os credores de prosseguirem a execução contra outros executados (n.º 2 do artigo 88.º do CIRE; cf. Márcia Gomes Antunes, cit., p. 16), pelo que a tese em análise, aplicada ao responsável subsidiário, implica a limitação de uma das suas garantias fiscais, que, irradiando para fora do processo de insolvência, não é necessária à universalidade da ação falimentar.

Dito de outro modo: a legitimidade do Governo para disciplinar a posição jurídica do sujeito insolvente, mesmo que estejam em causa dívidas tributárias, não abrange, só por si, a possibilidade de modificar as garantias dos contribuintes que não intervêm no processo de insolvência, modificando o respetivo estatuto tributário. E não parece haver outra forma de ver a norma em crise (na interpretação cuja constitucionalidade foi sindicada) que não seja o estabelecimento de uma nova causa de suspensão da prescrição, que acresce às previstas na LGT (cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. ii, 5.ª ed., 2007, pp. 231 e 236).

Na expressão do Acórdão n.º 362/2015 (reproduzida no Acórdão n.º 270/2017), «a situação do responsável subsidiário do contribuinte devedor insolvente em face da administração fiscal não é

idêntica. Neste caso - que corresponde à posição do ora recorrente - está-se fora do âmbito do processo de insolvência, uma vez que, mediante a reversão, a administração fiscal continua a poder exigir o crédito tributário àquele responsável. Na verdade, e como é justamente salientado pelo recorrente e bem assim no voto de vencido apostado ao acórdão recorrido (fls. 287 e ss.), a suspensão decorrente do artigo 100.º do CIRE não impede a administração fiscal de efetivar a responsabilidade subsidiária por reversão do processo de execução fiscal, com fundamento na 'fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal' (cf. o artigo 23.º, n.os 1 e 2, da LGT).». E o mesmo aresto prossegue:

«Embora o artigo 100.º do CIRE não contenha, no seu teor literal, disciplina especialmente dirigida às dívidas tributárias, o certo é que a interpretação com que o mesmo foi aplicado no presente caso ao recorrente pressupõe que o mesmo preceito preveja uma causa de suspensão da prescrição em virtude da declaração de insolvência, adicional àquelas que se encontram previstas na LGT. E essa nova causa de suspensão teve repercussão direta no prazo de prescrição invocável pelo recorrente na qualidade de responsável subsidiário. Assim, embora não traduzindo uma modificação do regime geral da prescrição, a interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE acolhida pelo tribunal a quo originou necessariamente, ao menos no que se refere aos responsáveis subsidiários, uma nova causa de suspensão do referido prazo, não decorrente do regime geral aplicável nem de qualquer outra norma produzida ou autorizada pela Assembleia da República, enquanto órgão constitucionalmente habilitado a legislar nesta matéria. Por isso, conclui-se sem margem para dúvidas que tal interpretação contende com matéria integrada nas garantias dos contribuintes, para os efeitos do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição.»

Em suma, do ponto de vista do responsável subsidiário, a norma em crise cria uma nova causa de suspensão da prescrição (a insolvência de outrem), declarada em processo em que este não é parte e sem que o Governo haja sido para tal autorizado. Não se encontra na [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto, qualquer credencial para determinar a suspensão de dívidas tributárias exigidas a sujeitos que não estão no processo de insolvência. Assim, independentemente da questão de saber se o autorizado regime falimentar implica a suspensão das dívidas fiscais exigidas ao insolvente, não existe habilitação suficiente para afetar as garantias dos responsáveis subsidiários.

14 - De acordo com a segunda linha de argumentação, a necessária habilitação constaria da alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º da [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto, uma vez que a mesma legitima o Governo a legislar sobre as «consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores». A definição do sentido e extensão das alterações a introduzir seria depois, de acordo com o n.º 5 do mesmo artigo 1.º, especificado nos artigos subsequentes.

Contudo, na disposição correspondente à definição do sentido e extensão das alterações a legislar pelo Governo em matéria de «consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores» - artigo 2.º - nada se encontra quanto à matéria relativa às consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado.

Acresce que a aludida alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º da [Lei n.º 39/2003](#), por si só, não é suficiente para conferir ao Governo legitimidade para adotar uma regra correspondente à interpretação normativa sob análise. Nesse sentido, entendeu-se no Acórdão n.º 362/2015 (e foi replicado no Acórdão n.º 270/2017):

«Uma autorização legislativa não se basta com a utilização de 'termos abrangentes' dos quais se possa induzir as matérias sobre as quais o Governo fica habilitado a legislar. Como se salientou no [Acórdão n.º 6/2014](#), 'os decretos-leis autorizados que estejam em desconformidade com os termos da autorização, como é o caso em que excedam os limites da autorização e legislem sobre matéria diferente ou em sentido divergente do autorizado, incorrem em direta violação da competência legislativa da Assembleia da República e, logo, em inconstitucionalidade orgânica, total ou parcial'. Por outro lado, e como também se assinalou no referido aresto, fazendo alusão à doutrina consagrada no Acórdão n.º 168/2002, 'a eventual dissonância do decreto-lei autorizado relativamente à autorização legislativa depende da aplicação das regras de interpretação jurídica, cabendo ao Tribunal Constitucional avaliar o sentido e alcance da credencial legislativa e determinar se as disposições editadas pelo Governo se incluem ainda dentro da competência legislativa que foi especialmente concedida por efeito da autorização'.

Uma eventual falta de coerência técnico-legislativa do diploma não seria argumento suficiente para uma censura do ponto de vista constitucional. Mas é um dado relevante na tarefa de interpretar o sentido da autorização legislativa por forma a podermos concluir se a mesma inclui - ou não - a autorização para o Governo legislar em matéria de prescrição tributária. Ainda que se pudesse entender que na expressão 'consequências para o Estado da declaração de insolvência' se incluiria autorização para alterar o regime da prescrição tributária, sempre seria a mesma insuficiente para constituir uma credencial legiferante válida.

Com efeito, como decorre do disposto no n.º 2 do artigo 165.º da Constituição, as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido e a extensão da autorização. Torna-se a todos os títulos claro que o sentido e extensão significam a 'predefinição parlamentar da orientação política da medida legislativa a adotar' (cf. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, vol. ii, 4.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 337). Não sendo obrigatório que 'a autorização contenha um projeto do futuro decreto-lei [...] [ela] não pode ser, seguramente, um cheque em branco' (v. idem, ibidem).

Ora, do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea a), da [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto, na parte referente às consequências para o Estado da declaração de insolvência, não decorre a concessão de autorização para legislar em matéria relativa à prescrição das dívidas fiscais. Assim, e uma vez que aquela expressão se encontra, na economia do diploma autorizativo, desligada de qualquer especificação quanto ao seu conteúdo, da mesma não é extraível qualquer sentido útil, face às exigências do disposto no artigo 165.º, n.º 2, da Constituição, para efeitos de credencial parlamentar bastante. Do mesmo modo, também no resto do diploma não se encontra nada que pudesse agora conferir uma fonte útil de credencial legiferante para matérias relacionadas com a prescrição de dívidas tributárias, designadamente do responsável subsidiário.»

Em conclusão, a [Lei n.º 39/2003](#), de 22 de agosto, nomeadamente o seu artigo 1.º, n.º 3, alínea a), não habilita o Governo a determinar a suspensão da prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário por força da declaração de insolvência do devedor principal. Assim, a norma extraída do artigo 100.º do CIRE, segundo a qual a declaração de insolvência suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário no âmbito do processo tributário, enferma de inconstitucionalidade orgânica, uma vez que, sendo imputável ao Governo, e respeitando a matéria de reserva relativa da Assembleia da República nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a sua edição não foi autorizada por esta mesma Assembleia.

III - Decisão

Pelo exposto, decide-se declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 53/2004](#), de 18 de março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa.

Sem custas.

Lisboa, 23 de outubro de 2018. - Pedro Machete - Maria de Fátima Mata-Mouros - Gonçalo Almeida Ribeiro - Maria José Rangel de Mesquita - José Teles Pereira - Fernando Vaz Ventura - Catarina Sarmiento e Castro - Lino Rodrigues Ribeiro - Joana Fernandes Costa - Claudio Monteiro - João Pedro Caupers - Maria Clara Sottomayor - Manuel da Costa Andrade.