

COMO SE RELACIONAM A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL COM FUNDAMENTO NA PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL AO ABRIGO DO DISPOSTO NO N.º 1 DO ART. 169º DO CPPT

HOW THEY RELATE TO JUDICIAL REVIEW BASED ON THE PRESCRIPTION OF EXCISE DUTY AND SUSPENSION OF TAX UNDER PARAGRAPH 1 OF ART. 169 OF THE CPPT

Adriana Monteiro*

1. Enunciado do problema

Constitui tema *decidendum* da nossa exposição, saber **se a impugnação judicial deduzida pelo sujeito passivo com fundamento na prescrição da prestação tributária, configura uma impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exigenda de modo a suspender a execução nos termos do n.º 1 do art. 169º do CPPT.**

Contraposta com a posição que faz uma interpretação restritiva do n.º 1 do art. 169º do CPPT, defendendo que **a impugnação judicial que suspende o processo de execução fiscal, é aquela que for interposta da decisão de liquidação consubstanciada no acto de liquidação que subjaz à dívida tributária, por entenderem que só uma ilegalidade derivada do acto tributário determina a ilegalidade da dívida tributária e poderá sustentar a suspensão da execução fiscal.**

2. Breves considerandos sobre a suspensão da execução fiscal

Como é consabido, a A.F. quando instaura um processo de execução fiscal, mais não pretende do que obter a cobrança coerciva de dívidas de impostos fiscais e extra-fiscais, impostos especiais, juros e encargos legais, coimas e sanções pecuniárias, entre outras expressamente previstas no art. 148º do CPPT.

No actual ordenamento jurídico-tributário é possível individualizarmos **cinco** situações em que, verificados que sejam determinados pressupostos, poderá ocorrer a suspensão da execução fiscal, as quais passamos a enunciar:

- (i) nos termos do art. 172º do CPPT ocorrerá a suspensão da execução fiscal quanto aos bens penhorados, se em acção judicial se discutir a sua propriedade, porém, a execução apenas ficará suspensa quanto a estes bens, prosseguindo quanto aos demais bens penhorados.
- (ii) conforme dispõe o art. 23º, n.º 3 da LGT, a execução fiscal ficará suspensa desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado, sempre que no momento da reversão da execução fiscal, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados, por não se encontrar apurado o montante a pagar pelo responsável subsidiário/revertido.
- (iii) ao abrigo do disposto no art. 92º, n.º 8 da LGT, a execução fiscal será suspensa, sempre que, tendo ocorrido pedido de revisão da matéria colectável, em sede de procedimento de revisão, o parecer do perito independente esteja em conformidade com o parecer do perito do contribuinte e a A.F. decida em sentido diferente. Neste a impugnação administrativa ou judicial, tem efeito suspensivo por à parte da liquidação controvertida, em que aqueles peritos estiverem de acordo, devendo ser prestada garantia idónea e de valor adequado relativamente ao valor sobre o qual a impugnação não tem efeito suspensivo

* Membro do Departamento Fiscal da "NUNO CEREJEIRA NAMORA, PEDRO MARINHO FALCÃO E ASSOCIADOS – SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL"

- (iv) preve-se ainda a possibilidade de suspensão da execução fiscal, no caso de o contribuinte executado apresentar reclamação para o TAF, dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, nos termos do art. 276º e ss do CPPT. Todavia, atendendo que a reclamação por si só, não tem efeito suspensivo, necessário é que concomitantemente, o executado preste garantia da dívida em cobrança coerciva, nos termos previstos no art.195º do CPPT.
- (v) o 169º, n.º 1 do CPPT, consagra a hipótese clássica de suspensão da execução fiscal, também com referencia genérica no n.º 1 do art. 52º da LGT.

2.1. O caso específico do n.º 1 do art. 169º do CPPT

À luz do 169º do CPPT, a suspensão da execução ocorre sempre que se verifiquem no caso concreto, três pressupostos, a saber: *i)* tenha sido deduzida reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso do acto tributário; *ii)* que tenham por objecto a legalidade da dívida; e *iii)* tenha sido constituída garantia bancária ou efectuada penhora.

Relativamente aos pressupostos de cuja verificação depende a suspensão da execução fiscal, importa salientar que da formulação dos n.ºs 2 e 3 do art. 169º do CPPT, extrai-se que mesmo que não esteja prestada garantia, a simples impugnação administrativa ou judicial do acto tributário, tem efeito suspensivo provisório, até que termine o prazo de 10 (em caso de RG –art. 69º do CPPT-) ou 15 dias (em caso de impugnação judicial), que se prevê que seja concedido ao executado para que a preste.

Findo este prazo, a decisão impugnada pode ser executada, mas nada obsta a que posteriormente venha a ser suspensa se a garantia vier a ser prestada ou dispensada, ou se for efectuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e acrescidos.

Importa ainda referir que uma vez que A.F. pode isentar o contribuinte de prestar garantia (art. 52º/4 da LGT e 173º do CPPT), deve entender-se que a prestação de garantia não é indispensável para a obtenção do pretendido efeito suspensivo da execução.

Importa ainda referir que uma vez prestada a garantia ou garantida a dívida por penhora, a suspensão manter-se-á até que seja proferida decisão definitiva sobre a questão suscitada aquando da apresentação da impugnação (art. 169º/1 do CPPT).

Terminado o período da suspensão, a execução prosseguirá, no caso de improcedência total ou parcial da impugnação, na respectiva medida, ou terminará no caso de procedência total.

3. Caso em que a impugnação judicial tenha como fundamento a prescrição da dívida tributária

3.1. Enunciado da questão

Neste domínio, coloca-se a questão de saber se a impugnação judicial deduzida pelo sujeito passivo, com fundamento na prescrição da prestação tributária, **constitui** impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, de modo a suspender a execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 169º do CPPT.

3.2. Exposição de um caso concreto

No sentido de ilustrar a questão que nos ocupa, imagine-se a seguinte hipótese prática:

- 1) A sociedade “XPTO” deduziu impugnação judicial do acto tributário com fundamento na prescrição da obrigação tributária;
- 2) Posteriormente foi instaurado processo de execução fiscal com vista à cobrança coerciva da dívida objecto de impugnação,

- 3) A executada apresentou requerimento junto do órgão de execução fiscal onde peticionava a suspensão da execução fiscal ao abrigo do art. 169º do CPPT, ou seja: i) foi deduzida impugnação judicial; ii) que tem por objecto a legalidade da dívida; e, iii) apresentou garantia bancária.
- 4) O órgão de execução fiscal indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal por entender que a impugnação judicial deduzida pela sociedade “XPTO” não constituía impugnação judicial que tivesse por objecto a legalidade da dívida.
- 5) Da decisão proferida a sociedade “XPTO”, ao abrigo do disposto no art. 276º e ss do CPPT, apresentou reclamação com subida imediata para o TAF competente;
- 6) O Tribunal por entender que a impugnação judicial deduzida pela sociedade “XPTO” não constituía impugnação judicial que tivesse por objecto a legalidade da dívida negou provimento ao pedido suscitado;
- 7) Da antedita decisão judicial a sociedade “XPTO” interpôs recurso *per saltum* para o STA, o qual concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença *a quo*, julgando procedente a reclamação do despacho do órgão de execução fiscal, revogando-o e determinando a suspensão da execução fiscal.

3.3. Solução do problema

A) Soluções Doutrinais

Alguns Autores como, e Serena Cabrita Neto¹, embora de uma forma pouco explícita, têm defendido que a impugnação judicial será sempre o meio processual mais adequado quando em causa esteja a legalidade do acto de liquidação, devendo as demais questões ser suscitadas em sede de oposição à execução fiscal.

Pelo que, interpretando o n.º 1 do art. 169º do CPPT restritivamente, a suspensão da execução fiscal, só será admitir quando esteja em causa a discussão da ilegalidade da dívida exequenda como reflexo da ilegalidade do acto tributário.

Para outros Autores, como Jorge Lopes² de Sousa e Diogo Leite de Campos³, tudo está em **saber se a prescrição determina a ilegalidade da dívida tributária, ou se, é uma consequência que apenas se projecta na sua exigibilidade, sem afectar a legalidade da dívida em execução / da sua cobrança**, caso em que a prescrição apenas poderia constituir fundamento de oposição à execução, como expressamente previsto no art. 204, n.º 1, al. d) do CPPT.

Em rigor, a dívida tributária emerge na Ordem Jurídico-Fiscal após a liquidação de um imposto, que tem na sua génese um acto tributário legitimado pela verificação dos factos jurídico-fiscalmente relevantes e abstractamente enunciados nas respectivas normas de incidência fiscal.

Deste modo, a dívida tributária autonomiza-se em relação ao acto tributário, cuja função como refere Diogo Leite de Campos “(...) é apenas retratar num título formal (que servirá de título para se exigir o cumprimento voluntário e coercivo da dívida) a obrigação de pagamento do tributo consequente do acto de verificação dos factos tributários e da sua expressão quântica levada a cabo pela administração ou pelo contribuinte (...)”.

Assim, no entender da doutrina deverá efectuar-se uma **interpretação extensiva do n.º 1 do art. 169º do CPPT**, que aponta no sentido de que o legislador não quis impor como

¹ Vide, CABRITA NETO, Serena, “Introdução ao Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2004.

² Vidé LOPES DE SOUSA, Jorge, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado”, Vislis, 2003.

³ Vidé LEITE DE CAMPOS, Diogo “Prescrição no Direito Tributário – Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Vislis, 1999.

requisito de suspensão da execução fiscal a interposição de uma impugnação que tenha em vista, e apenas, o acto de liquidação, mas também a legalidade da dívida que dele emerge.

O que significa que as razões de legalidade que poderão fundamentar a suspensão da execução fiscal, não são apenas as que se dirigem à decisão de liquidar, consubstanciada no acto de liquidação, mas também aquelas que se dirigem à dívida emergente do acto de liquidação, o que naturalmente alarga o espantilho das razões que podem por em crise a legalidade da cobrança.

De resto, este é o entendimento que melhor quadra com a solução legislativa acolhida no n.º 1 do art. 52 da LGT, bem como com o art. 99º do CPPT ao estatuir que constitui fundamento da impugnação judicial qualquer ilegalidade. O que vale por dizer que a prescrição é uma ilegalidade atípica não enunciada nas diversas alíneas daquele preceito, mas com o efeito jurídico consignado no normativo em apreço.

Nestes termos, não poderá deixar de se concluir que a **prescrição** tratando-se de uma **ilegalidade que visa não acto tributário, mas a dívida tributária, afectando em consequência a legalidade da cobrança**, pode ser suscitada em sede de impugnação judicial a qual poderá fundamentar um pedido de suspensão da execução fiscal ao abrigo do n.º 1 do art. 169º do CPPT, desde que verificados os demais requisitos.

No mesmo sentido se pronunciou Jorge Lopes de Sousa, *“A possibilidade de suspensão da execução fiscal ao abrigo do n.º 1 do art. 169º do CPPT, não se reduz aos casos em que esteja em discussão a legalidade da dívida exequenda em sentido estrito, como reflexo da ilegalidade do acto tributário subjacente à dívida exequenda, mas abrangerá todos os casos em que esteja em causa a legalidade da cobrança, seja contra os responsáveis originários, seja contra os subsidiários.”*

B) Soluções Jurisprudenciais

O entendimento doutrinal que acabamos de expor, é igualmente perfilhado pela jurisprudência dominante, para quem o facto de lei evidenciar a prescrição como fundamento de oposição à execução fiscal, não quer dizer que a prescrição não possa ser invocada em sede de impugnação judicial. Pois, não faria qualquer sentido estar-se em sede de impugnação a avançar com a apreciação contenciosa de um acto tributário cuja dívida tributária que dele emerge se encontra prescrita, determinando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

A este propósito vejam-se o Acórdão do TCA Sul, de 07/02/2006, Proc. n.º 00029/03, e acórdão do TCA Sul, de 14/10/2003, Proc. n.º 00179/03, Acórdão do TCA Sul de 15/05/1996, Proc. n.º 017551.

Curiosamente o mesmo Tribunal, no Acórdão de 02/03/1997, Proc. n.º 00099/97 e no Acórdão de 15/11/2005, Proc. n.º 00220/03, **pronunciou-se pela negativa**, ou seja, no sentido de que a impugnação judicial deduzida pelo sujeito passivo, com fundamento na prescrição da prestação tributária, **não constitui** impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, de modo a suspender a execução fiscal.

Assim para os defensores e seguidores desta posição jurisprudencial minoritária, a prescrição da obrigação tributária, por se tratar de uma questão que respeita, não á validade do acto tributário, mas à sua eficácia, apenas pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal, expressamente previsto no art. 204º, n.º 1, al. d) do CPPT.

C) Posição do STA

Recentemente, o STA no Acórdão de 26/04/2006, proferido no âmbito do processo n.º 303/06, com base nos argumentos que de imediato passamos a dar conta, pronunciou-se no sentido de que a impugnação judicial deduzida pelo sujeito passivo, com fundamento na pres-

crição da prestação tributária, **constitui** impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, de modo a suspender a execução fiscal.

Efectivamente, entendeu o STA que à luz do art. 52º, n.º 1 da LGT que dispõe: *“a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.”*

“(…) desde que esteja em discussão num processo (seja ele recurso, impugnação, reclamação ou oposição à execução) a legalidade da dívida, quer por ter sido ilegal a liquidação, quer por ser inexigível, i. é, por não ser legal a sua exigência coerciva (...)”, há lugar à suspensão do processo de execução fiscal, desde que a dívida esteja garantida.

Em suma, haverá que concluir, que estando prestada garantia idónea e de valor adequado para satisfazer a quantia exequenda e acrescido, a pendência de impugnação judicial, com fundamento na prescrição da prestação tributária, serve de razão para a suspensão do processo executivo, à luz dos arts. 52º da LGT e 169º, n.º 1 do CPPT.

De resto, conclui, admitir uma posição contrária, seria admitir uma solução absolutamente nefasta na esfera jurídica do sujeito passivo impugnante, na medida em que a verificar-se a prescrição, poderia muito bem ocorrer uma hipótese em que a execução progredisse de forma mais célere que a impugnação e só tarde de mais chegasse o momento de apreciar a prescrição, ou seja, quando a dívida já estivesse extinta pelo pagamento coercivo, o que seria impeditivo do julgamento sobre a prescrição.

Incorrendo-se em última análise numa solução ferida de inconstitucionalidade por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, com consagração no art. 268º, n.º 4 da CRP, uma vez que se negaria ao Sujeito Passivo impugnante e executado a possibilidade de alcançar a tutela jurisprudencial dos seus direitos e interesses legítimos.

4. Notas bibliográficas

CABRITA NETO, Serena, *“Introdução ao Processo Tributário”*, Coimbra Editora, 2004;

LOPES DE SOUSA, Jorge, *“Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado”*, Vislis, 2003;

LEITE DE CAMPOS, Diogo *“Prescrição no Direito Tributário – Problemas Fundamentais do Direito Tributário”*, Vislis, 1999;

LIMA GUERREIRO, Ant—nio *“Lei Geral Tributária Anotada”*, Editora Rei dos Livros, 2000.

www.dgsi.pt.

