

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 0334/15
Data do Acórdão: 08-04-2015
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ASCENSÃO LOPES
Descritores: PRESTAÇÃO DE GARANTIA
DISPENSA
AUDIÇÃO PRÉVIA
Sumário: Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT.
Nº Convencional: JSTA000P18794
Nº do Documento: SA2201504080334
Data de Entrada: 19-03-2015
Recorrente: A....., LDA
Recorrido 1: INSTITUTO DA VINHA E DO VINHO
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral: **A..... LDA**, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 26-01-2015 que julgou improcedente a reclamação por si apresentada contra a decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as **seguintes conclusões:**

«A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A..... contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa — cf., em particular, página 43 sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um acto

administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60.º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A....., a possibilidade da sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal a quo.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audição prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audição prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2.º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal — como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia — seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT -, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audição prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audição prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audição prévia, que o legislador fiscal manifestamente não

consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia — no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento (Nas expressivas palavras do Exmo. Senhor Dr. Juiz conselheiro Lino Ribeiro, em voto de vencido ao entendimento que fez maioria no mencionado Ac. deste STA de 26.09.2012: «O prazo de 10 dias para decidir o dito ‘procedimento’ é assim meramente ordenador ou disciplinador, sem quaisquer consequências negativas para o requerente. Daí que não nos devemos Impressionar com a alegação de que tal prazo determina a natureza urgente do procedimento, pois, pelo menos na perspectiva do executado, não há uma correlação necessária entre o prazo de decisão e a urgência na resolução da pretensão. Além disso, a aplicar-se as normas do CPA, seria sempre de exigir um despacho a justificar a urgência da decisão»), que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audiência prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de

ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» - cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 24 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170.º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa («No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72.º da LGT e 50.º e 115.º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146.º-B, n.º 3, 204.º, n.º 1, alínea i), e 246.º do CPPT» - cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.).

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá — e muitas vezes, apenas poderá — ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental — em especial tratando-se de prova de um facto negativo —, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou precluda automaticamente a necessidade de realização dessa audição

prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45.º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e no artigo 45.º do CPPT.

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 27 de Novembro de 2012 (cf. ponto M) da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 9 de Outubro de 2013, volvido quase um ano sobre a respectiva apresentação (cf. ponto T) dos factos provados).

R. Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S. Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A..... devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou mais de um ano a ser decidido!

T. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A....., ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.»

2.- Foram apresentadas contra-alegações a fls. 315 a 327 dos autos pelo Instituto da Vinha e do Vinho, pugnando pela manutenção da sentença recorrida, concluindo da seguinte forma:

«A) A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60.º da LGT.

B) O acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro acto processual ou judicial e não um acto meramente procedimental ou administrativo — fr. Acórdão do STA de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro.

C) Tendo natureza judicial, aos actos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60.º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

D) Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria a tese da Recorrente não pode proceder.

E) O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60.º da LGT, comporta necessariamente excepções que se encontram previstas na Lei.

F) O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177.º, do CPPT estipula que este deve extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» (cit.).

G) A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

H) O artigo 103.º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audição prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audição prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade susceptível de conduzir à

anulação da decisão recorrida — cfr. Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

I) «Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral comida no n.º 3, do artigo 60.º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação» — cfr. Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

J) No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 446/12, de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

K) Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal — que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L) Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audiência do contribuinte — o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder — o acto de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M) «Um acto tributário inválido por preterição de audiência prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o acto, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico» — fr Acórdão do STA de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (Cit.).

N) Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O) Em todos esses casos — mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se — os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração

dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos actos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P) A título de exemplo entre muitos outros possíveis — a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objecto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.º 278/14.2BEVIS, 280/14.4BEVIS e 225/14.1BEVIS, no âmbito dos quais os Tribunais confirmaram a validade material dos actos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q) Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audiência prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audiência.

R) À luz dos factos, o acto de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audiência prévia previsto no artigo 60.º da LGT.»

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer concluindo que: *"Ora, se o direito de audiência comporta uma dimensão funcional e uma dimensão garantística, elas estão severamente restringidas neste caso, e as mesmas esgotam-se na instrução do pedido com todos os elementos documentais e na possibilidade que o executado tem de reclamar para o tribunal tributário ao abrigo do artigo 276º do CPPT.*

Entendemos, assim, que a sentença recorrida deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente".

2- Fundamentação

A matéria de facto fixada na decisão recorrida integra o presente acórdão sob a forma de fotocópias (fotocópias de fls. 244 a 272) uma vez que o excerto da decisão sob recurso que integram não oferece qualidade de impressão para ser digitalizado:

Segue a matéria de facto:

IV. Fundamentação de facto

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos,

consideram-se provados os seguintes factos:

A) Em 04/01/2010, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa o mês de outubro de 2008, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 27/10.4BEVIS - cfr. fls. 527/535 do processo executivo apenso aos autos.

B) Em 17/03/2010, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidado da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa aos meses de novembro e dezembro de 2008, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 143/10.2BEVIS - cfr. fls. 536/544 do processo executivo apenso aos autos.

C) Em 08/07/2010, o Serviço de Finanças de Tondela instaurou contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, com vista à cobrança coerciva de dívidas relativas à falta de pagamento da taxa de promoção dos meses de outubro a dezembro de 2008, devida ao I.V.V., I.P. e juros de mora, no valor total de 46.412,56 € - cfr. fls. 3/7 do processo executivo apenso aos autos.

D) A reclamante foi citada para o processo de execução fiscal referido em C) em 09/07/2010 - cfr. fls. 10 do processo executivo apenso aos autos.

E) Em 01/09/2010, a reclamante apresentou oposição à execução que corre termos neste Tribunal sob o n.º 402/10.4BEVIS - cfr. informação de fls. 11 e fls. 57/81 do processo executivo apenso aos autos.

F) Pelo ofício n.ºs 02267, de 13/09/2010, a reclamante foi notificada para prestar garantia no valor de 60.490,94 € - cfr. fls. 14 e verso do processo executivo apenso aos autos.

G) Em 30/09/2010, a reclamante apresentou pedido de dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do disposto no artigo 170.º do CPPT - cfr. fls. 17/26 do processo executivo apenso aos autos.

H) Em anexo ao requerimento referido em G) juntou dois documentos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido - cfr. fls. 27/31 do processo executivo apenso aos autos.

I) Por despacho de 08/11/2010, emanado do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, foi o pedido de dispensa de prestação de garantia indeferido - cfr. fls. 51 do processo executivo apenso aos autos.

J) Em 24/01/2011, a reclamante apresentou, por correio registado, reclamação do despacho referido na alínea que antecede, a qual correu termos neste Tribunal sob o n.ºs 83/11.8BEVIS - cfr. fls. 101/124 do processo executivo apenso aos autos.

K) Por sentença de 31/08/2012 foi a reclamação julgada improcedente - cfr. fls. 379/387 do processo executivo apenso

aos autos.

L) A sentença referida na alínea anterior foi confirmada por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/10/2012 - cfr. fls. 436/447 do processo executivo apenso aos autos.

M) Em 27/11/2012 a reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela, por via postal registada, pedido de dispensa de garantia ao abrigo do disposto no artigo 170.º do CPPT - cfr. fls. 507/525 do processo executivo apenso aos autos.

N) Em anexo ao requerimento referido na alínea que antecede juntou 31 documentos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido. - cfr. docs. de fls. 527/963 do processo executivo apenso aos autos.

O) Em 07/02/2013 o Serviço de Finanças de Tondela emitiu a informação constante de fls. 965/966 do processo executivo apenso aos autos, com o seguinte teor:

INFORMAÇÃO

Para os devidos efeitos, informo V. Exa., do seguinte:

- A dívida provém da dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho referente à taxa de promoção dos meses de Outubro a Dezembro de 2009, no valor de € 46.412,56 de quantia exequenda;
- O processo de execução fiscal foi instaurado em 2010-07-08;
- O executado foi citado pessoalmente em 2010-07-09;
- A executada deduziu **Impugnação Judicial** - Proc. nº 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS, do acto tributário, entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 05/01/2010, sob registo nº 94678 e em 18/3/2010, respectivamente;
- Em 2010-09-01, o executado apresentou **OPosição** à execução fiscal, tendo sido instaurado o processo nº 2704201009000119, no qual solicita a **dispensa de prestação de garantia**, alegando, entre outros, que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável e requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;
- De qualquer modo, prescreve o artigo 170º do CPPT, que o pedido de dispensa de garantia bem como a competência para apreciação da mesma, **é sempre** da competência do órgão de execução fiscal;
- O executado não apresentou garantia nos termos dos arts 169º e 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pois a dedução de oposição, só por si, não suspende a tramitação da execução fiscal, só o sendo, se for prestada garantia nos termos do artigo 169º do CPPT, até à decisão do pleito - nº5 do artº.169º e artº. 212º do CPPT;
- Em 2010-09-13, foram o mandatário e o executado notificados para prestação da garantia no valor de € 60.490,64, através dos nossos ofícios nº 2263 e 2267, respectivamente;
- Em 2010-09-30, o executado apresentou pedido de dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do artigo 170º do CPPT, alegando que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável e requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;
- Em 2010-10-18, foi proferido despacho pelo C.º de serviço de finanças, no qual o seu projecto de decisão tinha no sentido de indeferimento do pedido; no entanto, concedeu o prazo de 10 dias para o exercício do direito de audição, previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária;
- Do conteúdo do referido despacho, foram os referidos executado e mandatário notificados através dos ofícios nº 2677 e 2678 de 2010-10-20;
- Em 2010-11-02, o executado vem apresentar o seu pedido de dispensa de prestação de garantia, tendo sido recebido pelo correio sob registo postal em 2010-10-29;
- Ponderação do C.º de Finanças de 8-11-2010 uma vez que o executado, no exercício do direito de audição, não apresentou de novo ao processo, tendo sido indeferido o seu pedido de dispensa;
- Em 28-11-2010, vem o executado requerer que seja dado com efeito o pedido de dispensa da garantia representado em 20-09-2010, uma vez pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, processo de Processo nos prescrites autos e no qual requereu ao J.º do Tribunal a respectiva suspensão da prestação de garantia;

- Em 29-11-2010, o TAF de Viseu enviou cópia do despacho do Juiz, no qual comunica a admissão liminar da oposição, bem como quanto ao pedido de isenção de prestação de garantia, determina que o oponente deve dirigir o respectivo pedido ao Chefe do Serviço de Finanças competente;
- Em cumprimento do superiormente determinado, foi proferido despacho pelo Chefe deste Serviço de Finanças em 9-12-2010 no qual concede o prazo de 10 dias para exercer o direito de audição, visto que o seu projecto de decisão será no sentido do indeferimento;
- A oponente foi notificada, bem como o seu mandatário, através dos ofícios nº 3196 e 3197, respectivamente, em 2010-12-10, para, no prazo de dez dias, querendo, exercer o direito de audição previsto no artigo 60º, nº1, alínea b), da Lei Geral Tributária, relativamente ao projecto de decisão de indeferimento do pedido;
- Decorrido o prazo previsto para o efeito, não se manifestou, por qualquer forma, perante este Serviço de Finanças, pelo que tal direito se encontra precludido;
- Do referido despacho, foi o mandatário notificado, através dos nº ofícios nº 141 e 142 em 2011-01-13;
- Em 2011-01-25, deu entrada neste serviço, via CTT (sch registo em 2011-01-24), **Reclamação dos Actos do Chefe - Proc. nº 53/11-SEENVIS**, nos termos do artº 276º do CPPT, com *subida imediata e efeito suspensivo*, reclamando, entre outros, que a presente reclamação deva ser julgada procedente, anulando-se o despacho proferido pelo Chefe deste Serviço de Finanças com todas as consequências legais, nomeadamente com a dispensa de garantia e a suspensão do presente processo de execução fiscal;
- Por ter sido entendimento dos vários Tribunais, vertido em diversas decisões, que a remessa dos autos de execução a Tribunal, acompanhados da Reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, constitui motivo para a suspensão, foi, por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de 28-01-2011, determinada a suspensão do processo até à decisão da reclamação; assim se cumpriu;
- Em mail enviado pela DSGCT de 22-06-2011, foi determinado que só se promove a suspensão na fase 100, quando exista meio processual impugnatório, administrativo ou judicial e garantia idónea prestada ou dispensa da sua prestação, após apreciação pela DSGCT, tendo o mandatário legal sido notificado desse conteúdo, através do nº ofício nº 1626 de 24-8-2012;
- Os trâmites legais da referida reclamação ainda se encontram a decorrer no TAF de Viseu;
- Em 27-11-2012, deu entrada neste serviço de Finanças, o pedido de **Dispensa de Prestação de Garantia**, alegando resumidamente o seguinte:
 - Que a executada pretende suspender os presentes autos de execução fiscal até à prolação de uma decisão judicial, transitada em julgado, que decida das excepções e outras irregularidades invocadas em sede de impugnação judicial, que está presentemente, em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, não tem qualquer responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para prestação da garantia;
 - a. No entanto, encontra-se a decorrer no Tribunal Judicial de Tondela uma impugnação paritica, que concerne ao negócio realizado entre A..... e B....., SA, relacionado com alienação de imóvel do património da requerente (Proc. 474/09-02B2362).

Em conformidade com as instruções emanadas por mail da DSGCT em 20-11-2012, a apreciação de tipo de garantias e isenção, acompanhamento e controlo, passa a ser efectuado, em primeira linha, pela respectiva Direcção de Finanças, no que se refere a **devedores e arrendatários**, como é o caso.

É quanto se cumpre informar.

Serviço de Finanças da Tondela, 2013-02-07

.....

P) Na sequência da informação referida em O), em 08/02/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, proferiu o despacho constante de fls. 967/969 do processo executivo apenso aos autos, com o seguinte teor:

Processo de execução fiscal n.º 2704201001007130**DESPACHO****1. Introdução**

A sociedade A....., L.^{da}, contribuinte fiscal como n.º, executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados, deduziu Impugnação Judicial --- cfr. processos n.ºs 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS ---, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser decidido.

2. Análise do Pedido**2.1 – De Facto**

Em 08/07/2010 foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima indicado por dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho, respeitante a taxa de promoção dos meses de Outubro a Dezembro de 2009, cuja quantia executanda, na altura, com juros, ascendia a € 46,412,56.

A executada foi citada pessoalmente em 09/07/2010, vindo, depois de confirmada a dedução das impugnações judiciais, a requerer, em 27/11/2012, a dispensa de prestação de garantia.

Na sequência da referida instauração, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

Que deduziu, em 05/01/2010 e 18/03/2010, Impugnações Judiciais relativamente às liquidações que subjazem à instauração do presente processo de execução fiscal (cfr. *item 2* da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que está em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem assim como que a eventual prestação da mesma lhe acarreta prejuízo irreparável (cfr. *item 6* da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. *item 61* da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, para o efeito e sob a designação de “Documento n.º 5”, cópia extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2010; Sob a designação de “Documento 6”, cópia do Balanço da executada com referência a 31.12.2011; Sob a designação de “Documento 7”, cópia de instrumento de Penhor Mercantil; Sob a designação de “Documento 8”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma = H....., S. A.; Sob a designação de “Documento 9”, cópia de contrato de penhor; Sob a designação de “Documento 10”, cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 11”, cópia de instrumento de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 12”, cópia de instrumento de Abertura de Crédito com Hipoteca; Sob a designação de “Documento 13”, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 14”, cópia de contrato de Abertura de Crédito com Aval e Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 15”, cópia de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 16”, cópia de documento de Alteração ao contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e entrega para cobrança de cheques Pre-

Dados; Sob a designação de "Documento 17", cópia da decisão proferida no processo de insolvência n.º 229/05.5TBVL.P-C; Sob a designação de "Documento 18", cópia da decisão proferida no processo de reclamação de créditos n.º 729/05.7TBALR; Sob a designação de "Documento 19", cópia parcial da decisão de decisão proferida em processo que correu termos no Tribunal Judicial de Ammanar; Sob a designação de "Documento 20", extracto da consulta ao património imobiliário da executada; Sob a designação de "Documento 21", cópia parcial da declaração modelo 1 de IMI registada sob o n.º 1073768; Sob a designação de "Documento 22", cópia de pedido, ao Millennium BCP, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 18/04/2012; Sob a designação de "Documento 23", cópia de pedido, à Caixa de Crédito Agrícola, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 17/04/2012; Sob a designação de "Documento 24", cópia de certidão de existência de processos de execução fiscal relativamente à ora executada; Sob a designação de "Documento 25", cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de "Documento 26", cópia de escritura de Doação e Compra e Venda; Sob a designação de "Documento 27", cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de "Documento 28", cópia de dispositivos respeitantes a apresentação da reestruturação do Grupo A.....; Sob a designação de "Documento 29", cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de "Documento 30", cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de "Documento 31", cópia de Acordo de Compensação de Créditos.

2.2 – De Direito

a) - A Fundamentação

O n.º 4 do artigo 52.º da LGT estabelece que a dispensa de prestação de garantia depende da verificação dos seguintes pressupostos:

- Prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou,
- Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;
- Ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

Do requerimento de dispensa, não resulta a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da atuação empresarial ou da respetiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens, pressuposto este que **tem necessariamente que ser demonstrado**, quer se verifique prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens.

Em face das regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º da LGT, incumbe à executada fazer prova de tais pressupostos.

Os documentos apresentados, traduzindo a situação contabilística e financeira da executada, indiciam a ausência/insuficiência de património da mesma, mas demonstram igualmente que tal insuficiência resulta da gestão da empresa, e não de uma qualquer causa que esteja na indisponibilidade da mesma ou da sua administração.

b) - O princípio da participação na formação das decisões enunciado no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

O referido normativo da LGT regula as situações em que os contribuintes podem participar na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento administrativo, razão pela qual vem inserido no Título III da LGT intitulado "Do Procedimento Administrativo".

O pedido em causa — dispensa da prestação da garantia — surge no âmbito do processo de execução fiscal, que possui natureza judicial, por força do disposto no artigo 103.º da LGT.

3. Conclusão

- A executada é parte legítima no presente petição, solicitando a isenção/dispensa de garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT.
- Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da atuação empresarial ou da respetiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

4. A Decisão

- 4.1 – Face ao explanado, indefiro a pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.
- 4.2 – Notifique-se, indicando os meios e prazos de defesa.

Tondela, aos 8 de Fevereiro de 2013

Q) Em 11/02/2013, o pedido de dispensa de prestação de garantia, bem como a informação e despacho mencionados em O) e P) *supra* foram enviados para a Direção de Finanças de Viseu, para emissão de parecer - cfr. fls. 983 do processo executivo apenso aos autos.

R) Em 03/05/2013, a Equipa de Apoio às Execuções Fiscais da Direção de Finanças de Viseu emitiu a informação constante de fls. 973/982 do processo executivo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

S) Na sequência da informação referida em R), em 08/10/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu despacho com o seguinte teor:
[...]

Processo de execução fiscal n.º 2704201001007130

DESPACHO

A sociedade A....., L.^{da}, contribuinte fiscal como n.º, executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados, deduziu Impugnação Judicial — cfr. processos n.ºs 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS —, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou — em 27/11/2012 —, requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser decidido.

A executada foi citada pessoalmente em 09/07/2010, vindo, depois de confirmada a dedução da impugnação judicial, a requerer de novo, em 27/11/2012, a dispensa de prestação de garantia.

Na sequência da referida instauração, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

Que deduziu, oportunamente, Impugnação Judicial relativamente às liquidações que subjazem à instauração do presente processo de execução fiscal (cfr. *item 2* da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que está em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, bem assim como que a eventual prestação da mesma lhe acarreta prejuízo irreparável (cfr. *item 6* da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. *item 61* da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, entre outros, para o efeito e sob a designação de “Documento n.º 2”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2011; Sob a designação de “Documento 3”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2010; Sob a designação de “Documento 4”, Cópia do “Balanço Provisório em 30/09/2012; Sob a designação de “Documento n.º 5” cópia de instrumento de Penhor Mercantil; Sob a designação de “Documento 6”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma « H....., S. A. »; Sob a designação de “Documento 7”, cópia de contrato de penhor; Sob a designação de “Documento 8”, cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 9”, cópia de instrumento de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 10”, cópia de instrumento de Abertura de Crédito com Hipoteca; Sob a designação de “Documento 11”, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 12”, cópia de contrato de Abertura de Crédito com Aval e Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 13”, cópia de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 14”, cópia de documento de Alteração ao contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente e entrega para cobrança de cheques Pré-Datados; Sob a designação de “Documento 15”, cópia da decisão proferida no processo de insolvência n.º 229/05.5TBVLP-C; Sob a designação de “Documento 25”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 27”, cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 28”, cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2005; Sob a designação de “Documento 29”, cópia de Acordo de Compensação de Créditos.

Para cumprimento das instruções veiculadas por mensagens de correio electrónico datadas de 16/03/2012 e 12/11/2012, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, foram, os presente autos, remetidos à Direcção de Finanças de Viseu, tendo em vista a indicação do sentido da decisão a adotar pelo órgão de execução fiscal, o qual se efectuou pela forma seguinte:



AT
autoridade
tributária e aduaneira

Classification: 215.05.01
Seq: U_INT
Prod: AMAPR_GAR/2012

GRUPO DE FINANÇAS DE VISU
GRUPO DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Despacho n.º

Despacho:
Concordo.

Data

Remeta-se a presente informação a Despacho, ao Serviço de Finanças da Tondela, para cumprimento.

Anotações

Visita: 22 de Agosto de 2013

O Chefe da Divisão de Justiça Tributária, em substituição
(Despacho n.º 14653/2012 – DJP n.º 220 – 2.ª Série, de 14.11)

IT - H2

Paracer n.º

Paracer:

Faço ao teor da informação que antecede, com o qual concordo, parecer-me que o pedido deverá ser devolvido ao órgão de execução fiscal, para que este proceda em conformidade.

Date _____

Viseu, 22 de Agosto de 2013

Anotações

O Coordenador da EAEF

.. TATA 3

INFORMAÇÃO

N.° 11/APR_GAR/2013

Data 2013-06-04

Proc 270-201001007130

Contribuinte

Técnico Responsável

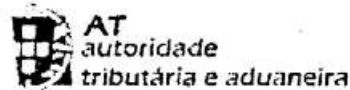
Assunto:

Apreciação de pedido de isenção de prestação de garantia, no âmbito da apresentação de processo contencioso, em cumprimento das instruções veiculadas pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT), por comunicações de correio eletrónico veiculadas em 2012-03-19 e 2012-11-12, que determinam que o Sr. Diretor de Finanças manifeste o sentido de orientação para a tomada de decisão por parte do Órgão da Execução Fiscal.

Excluded: A..... LDA

N/PC:

Sede: Av. n.º 1460- ... LAJEOSA TND



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

INTRODUÇÃO

Para que seja dado cumprimento às instruções veiculadas pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT) por comunicações de correio electrónico de 2012-03-16 e de 2012-11-12, que determina que o Director de Finanças manifeste o sentido de orientação para a tomada de decisão sobre a análise da dispensa de prestação de garantia, o SF de Tondela enviou, através do ofício n.º 320 de 2013-02-11, ao qual foi atribuída a entrada n.º 3113 de 2013-02-13, o requerimento apresentado pela A..... LDA., NIPC:, solicitando a dispensa de prestação de garantia no PEF n.º 2704201001007130, nos termos do n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 170º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar.

ANÁLISE

I – DA LEGITIMIDADE

O requerimento acima referido, vem assinado pelos mandatários da requerente, conforme procuração forane e substabelecimento que junta, por tal provido de legitimidade.

II – DA TEMPESTIVIDADE

O requerimento acima referido, foi apresentado em 2012-11-27 (entrada 27042012E008496).

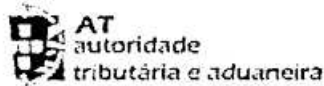
As liquidações em cobrança no PEF acima referido, foram impugnadas através dos processos n.º 27/10.4BEVIS e 142/10.2BEVIS, que deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 2010/01/05 e 2010/03/18, respetivamente.

Por outro lado, não é invocado na petição qualquer fundamento de dispensa superveniente ao termo do prezo previsto no n.º 1 do art. 170º do CPPT, que permita enquadrar o presente pedido de dispensa de garantia, no disposto no n.º 2 do mesmo artigo, pelo que o pedido é intempestivo.

III – DOS FACTOS

Através da análise dos documentos que integram o ofício remetido, a informação do SF Tondela que acompanha o requerimento e as aplicações informáticas disponíveis, nomeadamente SEFWEB, é possível informar o seguinte:

1. O pedido de dispensa de garantia em análise foi efectuado no âmbito do PEF n.º 2704201001007130 restaurado em 2010-07-08 contra a executada A..... LDA., NIPC:, por dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) de Outubro, Novembro e Dezembro de 2009, pela quantia exequenda de € 46 412,66;
2. Em 2010-07-09, foi efectuada a citação pessoal da executada;



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

3. Em 2010-01-05 e 2010-03-18, respetivamente, as liquidações em questão foram impugnadas judicialmente através dos processos n.º 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu, que ainda se encontram pendentes de decisão;
4. Em 2010-09-01, a executada apresentou oposição à execução, através do processo n.º 402/10.4BEVIS do TAF de Viseu, que ainda se encontra pendente de decisão;
5. Em 2010-09-13, a executada foi notificada para prestar garantia no valor de € 60.490,94;
6. Em 2010-09-30, a executada apresentou pedido de suspensão do PEF e isenção de prestação de garantia, alegando prejuízo irreparável;
7. Em 2010-11-08, o Chefe do SF de Tondela indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia;
8. Em 2011-01-25, a requerente apresentou reclamação do despacho de indeferimento da dispensa de prestação de garantia, nos termos do art. 276º do CPPT, solicitando a sua subida imediata;
9. Em 2011-02-07, a referida reclamação foi remetida ao TAF de Viseu, juntamente com o respectivo PEF, dando origem ao Processo n.º 93/11.9BEVIS;
10. Entretanto, quando ainda estava em discussão o despacho de indeferimento da dispensa da garantia datado de 2012-01-11, a executada veio em 2012-11-27, apresentar novo pedido de dispensa de prestação de garantia, agora em análise, alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar;
11. Em 2013-05-21, o Processo de Reclamação n.º 83/11.8BEVIS, juntamente com o PEF, foi devolvido ao SF Tondela, tendo a mesma sido julgada improcedente;
12. Através da consulta à aplicação informática SIPE, é possível verificar que a requerente possui 153 possíveis bens penhoráveis registados em seu nome, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de Bens	N.º	Entidades
Outros Valores e Rendimentos	10	Vários
Imóvel	1	U 9237 - frequência 011003
Créditos	142	Vários

III – DO PEDIDO

O requerimento em análise na presente informação, solicita a dispensa da prestação de garantia, ao abrigo do disposto nos art. 170º do CPPT e 52º, n.º 4 da LGT, alegando, resumidamente, o seguinte:

- A requerente impugnou as liquidações em execução através dos processos de impugnação n.º 27/10.4BEVIS e 143/10.2BEVIS, pendentes no TAF de Viseu;
- Está em situação de manifesta falta de meios económicos para prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, conforme os seguintes fundamentos:

3.1 – DA MANIFESTA FALTA DE MEIOS ECONÓMICOS PARA PRESTAR GARANTIA:

3/19

- a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia é revelada pela insuficiência de bens penhoráveis da reclamante, conforme decorre do balanço da sociedade, constante da IES 2010 e balanço provisório de 2011, que junta em anexo;
- b) O activo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor às sociedades (que integram o grupo empresarial a que a requerente pertence) H....., SA, NIPC:, I....., SA, NIPC:, B....., SA, NIPC:, J....., SA, NIPC:, penhor esse, que foi constituído como garantia, em virtude destas empresas terem recorrido a financiamentos bancários, destinados a liquidar as responsabilidades da requerente (no montante aproximado de € 22.000.000,00), bem como a financiá-la adicionalmente;
- c) Este penhor constituído sobre os seus stocks de vinhos, permite-lhe manusear a vender tais stocks, desde que venha a adquirir novos em substituição, não diminuindo a quantidade global, de forma a não paralisar a actividade da empresa;
- d) O montante de créditos sobre clientes delido pela requerente, resulta, em muitos deles, de créditos que se vêm revelando incobráveis, dando como exemplo os créditos reclamados em processos de insolvência, conforme documentos que anexa à petição, no valor aproximado de € 5.500.000,00;
- e) Os poucos créditos que consegue realizar, são indispensáveis como fundo de maneo para a sua actividade corrente, sendo que se se visse privada de tais créditos, a sua actividade comercial ficaria paralisada;
- f) O único bem imóvel inscrito na matriz em nome da requerente – o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da, sob o n.º 9231 – corresponde ao espaço que ocupa no referido imóvel enquanto titular de uma licença para manter baldes destinados à armazenagem de vinhos e edifícios de apoio nas instalações da Administração do Porto de Aveiro, SA;
- g) A requerente obteve um resultado líquido do exercício negativo de - € 2.247.010,61, no ano de 2011, a que se vem acumular o resultado líquido do exercício de 2010 de - € 1.204.801,47;
- h) A tendência de decréscimo do valor das vendas da requerente, que se tem vindo a verificar nos últimos anos, foi agravada no ano de 2010, com uma quebra de quase onze milhões de euros;
- i) Em face da sua situação económico-financeira, a requerente vê-se impossibilitada de obter uma garantia bancária ou um financiamento junto da banca, conforme atestam as respostas de 2 instituições de crédito juntas ao pedido;
- 3.2-DA FALTA DE RESPONSABILIDADE PELA INSUFICIÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE BENS:**
- a) A insuficiência de bens não advém de qualquer dissipação dos bens existentes no património da requerente, mas sim da situação patrimonial que se mantém constante há alguns anos e do facto de os

diferentes bens do seu activo e os seus stocks de vinho já se encontrarem oferecidos como garantia, como descrito anteriormente;

b) Não foram praticados quaisquer actos voluntariamente dirigidos à diminuição da sua capacidade patrimonial;

c) A alienação dos bens imóveis de que a requerente era proprietária, ocorrida nos anos de 2005 e 2008, a empresas pertencentes ao grupo de sociedades em que está inserida, enquadrou-se no âmbito da estruturação que aquele grupo efectuou, de acordo com um estudo elaborado pela consultora Ernest&Young, datado de 2002 e pensado desde o ano de 1999, por forma a financiar a requerente, conforme comprovativos que junta;

d) Esta alienação foi vantajosa e plenamente justificada, integrando uma legítima opção de gestão por parte da direcção do grupo, pelo que não constituiu acto de dissipação da património;

e) A requerente não efectuou qualquer venda de património, desde então;

3.3 – DO PREJUÍZO IRREPARÁVEL CAUSADO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

a) Revelada a manifesta falta de bens penhoráveis da requerente, a constituição de garantias sobre os créditos que detém sobre os clientes ou, bem assim, ainda que, por hipótese, algum Banco lhe viesse a conceder uma garantia bancária, tal causaria à requerente um prejuízo irreparável;

b) Pois os únicos créditos que a requerente consegue realizar são para honrar os compromissos decorrentes sua normal actividade comercial, que sem eles ficaria paralisada;

c) Por outro lado, ainda que a requerente conseguisse uma garantia bancária, esta iria enfraquecer ainda mais a sua posição junto da banca, impossibilitando, em absoluto o acesso ao crédito bancário ou encarecendo bastante a sua remuneração, arrastando a requerente para uma situação de insolvência, causando-lhe um prejuízo irreparável;

O requerimento veio acompanhado dos seguintes documentos:

- 1 e 2 – Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação e ampliação do pedido n.º 27/10.4BEVIS;
- 3 e 4 – Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação e ampliação do pedido n.º 143/10.2BEVIS;
- 5 – Cópia da Declaração IES do ano de 2010;
- 6 – Cópia do balanço provisório do ano de 2011;
- 7 – Cópias do penhor mercantil datado de 15-02-2011, mapa de existências a 31/12/2010 anexo e acta n.º 23 da requerente de 15-09-2010;
- 8 – Cópia da acta n.º 54 sociedade H....., de 25-01-2011;
- 9 – Cópia do contrato de penhor celebrado em 10-02-2011 entre a sociedade H..... e o BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA (BCP).



AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

- 10 – Cópia da escritura de abertura de crédito e mútuo com hipoteca, celebrado em 13/04/2011 entre as sociedades H....., C..... e a CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA (CGD);
- 11 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 10/02/2011 entre as sociedades H....., B..... e BCP;
- 12 – Cópia da escritura de abertura de crédito e hipoteca, celebrada em 16/03/2010 entre as sociedades H....., J..... e CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DE TERRAS DE VIRIATO, CRL (CCAMTV);
- 13 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 16/09/2010 entre as sociedades H....., I..... e CAIXA CENTRAL DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO, CRL (CCCAM);
- 14 – Cópia do contrato de abertura de crédito, celebrado em 16/09/2010 entre as sociedades H....., I..... e CCCAM, com o aval do sócio gerente D.....;
- 15 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 29-02-2008 entre D..... e a CGD;
- 16 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 11-04-2011 entre D..... e a CGD;
- 17 – Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Valpaços, Processo 229/05.5TCVLP;
- 18 – Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Almeirim, Processo 729/05.7TBALR;
- 19 – Cópia da sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Armamar, processo não identificado;
- 20 – Cópia de print do Portal das Finanças, identificando o prédio em nome da requerente;
- 21 – Cópia do Modelo 1 de IMI do prédio urbano 9231 da
- 22 – Cópia da resposta do BCP ao pedido de garantia bancária de € 104.740,98, datada de 18-04-2012;
- 23 – Cópia da resposta do CCAMT de Terras de Viriato ao pedido de garantia bancária de € 104.740,98, datada de 17-04-2012;
- 24 – Cópia da certidão de situação tributária, emitida pelo SF Tondela em 19-01-2011;
- 25 – Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente a empresa C....., datado 29-12-2005;
- 26 – Cópia da escritura de doação e compra e venda de imóveis da requerente a empresa C....., datada de 14-03-2006;
- 27 – Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente a empresa B....., datada de 11-08-2005;
- 28 – Cópia do estudo elaborado pela consultora Ernst&Young, de Junho de 2002, referente a operação de estruturação do grupo de sociedades de que a requerente faz parte;



AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

- 29 – Cópia do extracto da conta 2881130 – C....., entre 01-01-2005 a 31-12-2006 e dos avisos de crédito emitidos pela CGD em 3005/07/06;
- 30 – Cópia do extracto da conta 2881001 – B....., entre 01-01-2005 a 31-12-2005;
- 31 – Cópia acordo de compensação de créditos efectuado entre a requerente e a B....., datado de 11-03-2005;

IV – DA ANÁLISE DO PEDIDO

O requerimento em análise na presente informação, deu entrada no SF de Tondela em 2012-11-27 e foi remetido a esta Direcção de Finanças em 2013-02-13, no entanto o processo de execução fiscal sobre o qual o mesmo versa encontrava-se, à data de entrada do requerimento, no TAF de Viseu para onde foi enviado juntamente com a reclamação dos atos do chefe n.º 33/11.8BEVIS, só tendo o mesmo sido devolvido em 2012-03-21, motivo pelo qual, entre outros, só agora é objeto de análise.

Nos termos do n.º 4 do art. 52º da LGT, e tendo em conta o Ofício-Circulado de 60077 de 2010-07-29 da DSGCT, a concessão de dispensa prestação de garantia, para efeitos de suspensão da execução fiscal está dependente da verificação de um dos seguintes pressupostos:

- 1 – A prestação de garantia deve ser causa se um prejuízo irreparável para o contribuinte;

Ou

- 2 – Falta de meios económicos para prestar garantia, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescida;

Verificando-se um destes pressupostos, é imperativo que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens.

O ónus da prova da verificação destes factos recai sobre o executado, nos termos do n.º 1 do art. 74º da LGT, conjugado com art. 342º do Código Civil, pelo que o requerimento de pedido de dispensa de garantia deve vir acompanhado de todos os elementos necessários para a sua apreciação e competente decisão, como aliás se encontra definido no n.º 3 do art. 170º do CPPT.

No caso em apreço, a requerente alega em primeiro lugar a falta de meios económicos para prestar garantia, para depois alegar o prejuízo irreparável que a prestação da garantia pode causar, tendo em conta, mais ou menos os mesmos argumentos, que podem ser resumidos da seguinte forma:

- Não possui bens imóveis;
- O ativo tangível encontra-se onerado;
- Os créditos sobre clientes são indispensáveis para a actividade da empresa;
- Apresenta um resultado líquido negativo no ano de 2010 e 2011;

- Decréscimo das vendas nos últimos anos;

- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que arrastaria a requerente para uma situação de insolvência.

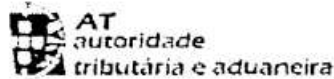
Efetivamente, o único imóvel da sociedade – artigo urbano 9231 da freguesia de – corresponde aos baldios destinados a armazenamento de vinhos em terrenos pertencentes APA, não pode constituir garantia idónea. Tendo em conta que, tal como estipulado no Ofício-Circulado n.º 60076/2010 de 28/07 da DSGCT, a “idoneidade deve também ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efectiva cobrança dos créditos garantidos”, pelo que dada a especificidade e dimensão do bem em questão, não seria possível executar esta garantia, se ela fosse aceite, tendo em conta que esta se equipara, em tudo, a benfeitorias em terrenos alheios.

Relativamente ao restante ativo da requerente, o mesmo encontra-se onerado pelo penhor mercantil efectuado pela requerente, pelo que não poderá constituir garantia idónea.

Mais afirma a requerente que o seu volume de negócios tem sofrido um decréscimo acentuado nos últimos anos, no entanto, através na análise do IES do ano de 2011 (embora a requerente apresente apenas a IES do ano de 2010, a declaração referente ao ano de 2011 já se encontra disponível e sendo mais actual, parece mais pertinente a sua análise) é possível verificar que o volume de vendas da requerente é ainda de € 23.125.499,71.

Com tal volume de negócios, é difícil justificar a dificuldade de prestar uma garantia no montante de € 60.490,94.

Relativamente à impossibilidade dos créditos sobre clientes servirem de garantia idónea, tal não parece justificável. Analisando mais uma vez a IES de 2011, podemos verificar que durante esse ano, a requerente apresentou recebimentos de clientes no montante de € 23.649.668,20 (campo A5001 da declaração). Ora tal como é referido na sentença de 24-03-2012, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) no Processo de Reclamação dos Actos do Chefe n.º 82/11 08EVS, referente ao indeferimento da dispensa de garantia noutro PEF da requerente, “não se afigura que a consequência de dar em garantia os bens por si comercializados ou os créditos sobre clientes seja necessariamente essa, “isto é, a actividade comercial ficar paralisada, “ tudo dependerá do valor dos bens comercializados bem como dos créditos sobre os clientes, em contraponto com o valor da garantia a prestar. É o que importa e o montante da garantia a prestar nestes autos, e não noutros, pois não se pode hoje avaliar o prejuízo decorrente da prestação da garantia, fazendo um juízo de probabilidade, com base em dados hipotéticos, pois ainda que a requerente tenha sido notificada para prestar garantia noutros processos, tal não significa que os vá prestar.”



DIREÇÃO DE FINANÇAS E VÍCEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Ora, a situação é em tudo idêntica ao presente caso. Quando uma empresa apresenta volumes de vendas anuais e recebimentos de clientes como os acima referidos, dificilmente consegue ser suportada a ideia de que não consegue prestar uma garantia no montante de € 60.490,94.

Alás, se analisarmos as Declarações Periódicas do IVA, apresentadas pela requerente no último ano, podemos verificar que a executada tem um crédito de imposto que, em média ronda os € 200.000,00, o qual, caso tivesse solicitado o reembolso, poderia ser oferecido como garantia idónea para a suspensão dos autos.

Quanto à obtenção de uma garantia bancária e a possibilidade de a sua obtenção prejudicar imediatamente a posição da requerente perante a banca, tal não se afigura possível, tendo em conta a dimensão tanto da requerente como das suas responsabilidades perante as instituições bancárias. Conforme a própria requerente afirma na petição as responsabilidades desta perante a banca rondam os € 20.000.000,00, pelo que não se afigura que a prestação de uma garantia do montante em causa (cerca de 1,6%), causasse, só por si a ruptura definitiva da requerente com as várias instituições bancárias com que se relaciona e que levasse à sua insolvência.

Por outro lado, as possibilidades de prestação de uma garantia idónea, não se esgotam na garantia bancária. Tal como é referido na já mencionada sentença "outras possibilidades existem, como a prestação de caução, seguro-caução, aval, fiança, por parte de uma das sociedades do grupo de que faz parte a recorrente ou da constituição de hipoteca sobre o imóvelizado também dotado pelo grupo, e sobre elas a recorrente nada disse".

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-nos que os pressupostos da manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 60.490,94 ou o prejuízo irreparável que a sua prestação pudesse causar, não se podem considerar provados.

Mas mesmo que pudéssemos considerar provados um destes pressupostos, é condição imperativa que a executada não seja responsável pela situação da falta ou insuficiência de bens, e que prova essa falta de culpa.

Neste sentido, as provas apresentadas pela requerente, vão no sentido contrário, uma vez que vários dos documentos que apresenta juntamente com a petição, são prova de que a dissipação de grande parte do património da requerente foi da sua iniciativa, nomeadamente a venda de todos os seus bens imóveis e o penhor constituído sobre o seu ativo.

Relativamente às vendas dos bens imóveis que constituíram parte importante do seu património, ocorridas durante os anos de 2005 e 2006, (e que foram alvo de 3 Impugnações Paulianas por parte do SF de Tondela, em virtude de já existirem dívidas insuradas à data da venda), a requerente alega que os mesmos se integraram num plano de reestruturação do grupo de empresas em que está inserido, realizada desde o ano de 1999 e estudado desde o ano de 2002. No entanto, os documentos que apresenta não provam que as vendas referidas sejam consequência do estudo elaborado, especialmente

34/3



AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

porque entre eles decorreram quatro anos. Este facto, aliás foi já dado como não provado, noutras sentenças proferidas em processos de reclamações dos atos do chefe da mesma executada, em situações semelhantes, como é o caso do processo 82/11.08EVS já referido.

No que diz respeito ao penhor mercantil realizado no ano de 2011 por iniciativa da requerente, este onerou imediatamente uma parte importante do seu património, inviabilizando que pudesse constituir garantia para os créditos do Estado.

Face ao exposto, parece-nos que não só a requerente não prova a falta de culpa pela situação em que se encontra, como parece reforçar a convicção de que as suas opções a colocaram na situação em que atualmente se encontra.

CONCLUSÃO

A concessão de isenção da prestação de garantia, nos casos em que exista manifesta falta de meios económicos ou que a sua prestação cause prejuízo irreparável, está prevista no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT), desde que a insuficiência ou inexistência da bens não seja da responsabilidade do executado, facto estes que tem que ser provados pelo executado, que tem o ónus da prova (art. 74.º, n.º 1 da LGT e art.º 342.º do Código Civil).

No caso em apreço, analisado o requerimento e a prova documental apresentada, parece-me que a dispensa de prestação da garantia não pode ser concedida.

À consideração superior.

Viseu, 03 de Maio de 2013

ATA TATAD 111

A Decisão

Face ao explanado, com o qual concordo, indefiro a pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.

Notifique-se, indicando os meios e prazos de defesa.

Tondela, aos 8 de Outubro de 2013

- cfr. fls. 985/990 do processo executivo apenso aos autos.

T) A reclamante foi notificada do despacho a que se alude em S), em 11/10/2013, através do ofício n.º 1973, de 09/10/2013 - cfr. fls. 991 e verso do processo executivo apenso aos autos.

U) Em 21/10/2013, a reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. - cfr. fls. 5 dos autos.

Mais se provou que:

V) Por escritura pública de compra e venda, realizada em 11/08/2005, a reclamante declarou vender à B....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 900.000,00 € o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria, cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos, freguesia de, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de 8.174,85 €. - cfr. doc. de fls. 794/797 do processo executivo apenso aos autos.

W) Em 11/08/2005, a reclamante celebrou com a sociedade "B....., S.A." um acordo escrito intitulado "acordo de compensação de créditos" do qual consta, para além do mais, o seguinte:

É celebrado acordo de compensação de créditos, nos termos seguintes: -----

Primeira: É a representada dos primeiros outorgantes titular de um crédito no montante de 900.000,00 € (novecentos mil euros) sobre a representada dos segundos outorgantes, resultante da empréstimo de accionista de igual valor que detém sobre a mesma.-----

Segunda: É, por sua vez, a representada dos segundos outorgantes credora da representada dos primeiros outorgantes por igual valor de 900.000,00 € (novecentos mil euros) da venda que lhe fez hoje do prédio misto descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o número 5169 da freguesia de -----, concelho de Vila Nova de Gaia, e inscrito na matriz predial da indicada freguesia e concelho sob os artigos: 345, urbano; 2563 e 3192, rústicos.-----

Terceira: Pelo presente contrato, os primeiros e segundos outorgantes acordam, em nome das suas representadas, compensar entre si os créditos resultantes do empréstimo accionista e da compra e venda do prédio misto das nas cláusulas anteriores, ficando assim liquidada a dívida entre si.-----

Quarta: Os outorgantes acordam que em caso de crédito que envolva o compromisso da presente escritura Tribunal e que não vá a Tribunal de 1.ª Instância da Comarca de Tondela.-----

- cfr. doc. fls. 958/960 do processo executivo apenso aos autos.

X) Por escritura pública realizada em 28/12/2005 a reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 1.915.000,00 € os seguintes imóveis:

prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 1.128,90 €, pelo valor de 360.000,00 €; prédio urbano, composto de três casas para armazém e atividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de 271.074,70 €, pelo valor de 1.499.000,00 €; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19 - secção M, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 379,99 €, pelo valor de 56.000,00 €. - cfr. doc. de fls. 783/787 do processo executivo apenso aos autos.

Y) Por escritura pública de doação e compra e venda realizada

em 14/03/2006, D..... e E..... declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m², do prédio rústico omissa mas atualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo-lhe o valor de 249,00 €; a Reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 860.000,00 €, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de 144.000,00 €, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés-do-chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m² e a descoberta a 1089,40 m² - cfr. doc. de fls. 788/793 do processo executivo apenso aos autos.

Z) As alienações referidas em V), X) e Y) *supra* ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a reclamante se insere. - cfr. fls. 798/953 verso do processo executivo apenso aos autos e depoimento da testemunha F.....

AA) Em 29/02/2008 D..... e esposa constituíram hipoteca a favor da Caixa Geral de Depósitos, S.A. sobre os imóveis m.i. a fls. 743 e ss. do processo executivo apenso aos autos, para garantia do capital máximo de 3.750.000,00 €, juros, sobretaxa e despesas, emergentes do contrato de prestação de garantia bancária, a favor do Serviço de Finanças de Tondela, até ao valor de 3.131.919,55 € e 93.574,82 €, celebrado entre esta instituição bancária e a reclamante. - cfr. doc. de fls. 740/745 do processo executivo apenso aos autos.

BB) Em 16/03/2010, a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Terras de Viriato, C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 1.500.000,00 €, no âmbito e para garantia do qual a J....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 715 do processo executivo apenso aos autos. - cfr. docs. de fls. 711/717 do processo executivo apenso aos autos.

CC) Em 16/09/2010 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito com aval e hipoteca autónoma com a Caixa Geral - Caixa de Crédito Agrícola Mútuo, C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 2.400.000,00 €, titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D....., no âmbito e para garantia do qual a I....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 721 do processo executivo apenso aos autos. - cfr. docs. de fls. 720/739 do processo executivo apenso aos autos.

DD) Em meados de 2010, a reclamante e as empresas do seu

grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas - cfr. depoimento da testemunha F.....

EE) Em reunião da assembleia geral da H....., S.A., doravante H....., de 25/01/2011, foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco Comercial Português, S.A. no valor de 9.650.000,00 €, destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da reclamante e afetação de um depósito à ordem no valor de USD 7.000.000,00 de que a H..... é titular naquele Banco para garantia do montante de 4.800.000,00 € de que a reclamante é devedora àquele Banco, acrescido ao financiamento de 6.500.000,00 € que a H..... obteve junto da CC-CCCAM para garantir as responsabilidades da reclamante junto daquela entidade, para o qual a H..... *“terá de recorrer à constituição de hipotecas por parte das suas participadas B....., S.A., I....., S.A. e J....., S.A. sobre imóveis propriedade destas” e, em contrapartida da qual, a Reclamante “obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórios, comissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, B....., S.A., I....., S.A. e J..... S.A., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos”*. - cfr. doc. de fls. 637/639 do processo executivo apenso aos autos.

FF) Em 10/02/2011 a H..... constituiu a favor do Banco Comercial Português, S.A., doravante BCP, penhor sobre o depósito a prazo de que é titular naquele Banco, no valor de 7.000.000,00 USD, para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pela H..... perante o Banco até ao limite de 5.280.000,00 €. - cfr. doc. de fls. 640/641 do processo executivo apenso aos autos.

GG) Na mesma data a H..... e o BCP celebraram contrato de empréstimo pelo qual aquele Banco concedeu à H..... um financiamento no montante de 9.200.000,00 € destinado a liquidar as responsabilidades enquanto avalista da Reclamante. - cfr. doc. de fls. 699 e ss. do processo executivo apenso aos autos.

HH) Para garantia do contrato referido na alínea que antecede a H..... subscreveu uma livrança em branco avalizada por D..... e D..... e esposa e B..... S.A. constituíram a favor do BCP hipoteca sobre os imóveis. - cfr.

docs. de fls. 709 do processo executivo apenso aos autos.

II) Em 15/02/2011 a reclamante constituiu a favor de H....., I....., SA., B....., S.A. e J....., S.A., penhor mercantil sobre os bens m.i. a fls. 617/632 do processo executivo apenso aos autos, a saber, *stocks* de vinho e equipamentos, com os valores totais, respetivamente, de 23.256.049,36 € e 931.725,10 €, estabelecendo-se, entre o mais, que,

P - A obrigada é responsável perante a banca, entre outras, pelas seguintes obrigações:-----

a)Perante a CC-OCCAM (Caixa Central - Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, C.R.L.):-----

- 2.600.000,00 € (dois milhões e seiscentos mil euros) respeitante à parte que a esta corresponde num contrato de papel comercial contratado com um sindicato bancário constituído pela CC-OCCAM, Banco HFISA e IFAP;

- Garantia bancária n.º 211/DC/95, de 14.06.1995, no valor de 890.096,89 €, em que o beneficiário é o IFAP (Instituto de Financiamento à Agricultura e Pescas).-----

b)Perante o BCP (Banco Comercial Português, SA):-----

- 9.650.000,00 € (nove milhões seiscentos e cinquenta mil euros) perante o BCP, destinados a amortizar o valor do papel comercial e dos empréstimos, entretanto lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem.-----

4.º Para obter os financiamentos aludidos, a garantida H....., Sa, recorreu à constituição de hipotecas por parte das garantidas, suas participadas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa, sobre imóveis propriedade destas, as quais garantem as responsabilidades por ela assumidas.-----

5.º Adicionalmente a garantida H....., Sa garantiu perante o BCP por afectação de um depósito de 7.000.000,00 USD de que é titular naquele banco, o montante de 4.800.000,00 € de que a obrigada ali é também devedora.-----

6.º Foi condição para que a garantida H....., Sa se financiasse junto dos aludidos credores da obrigada, assumir as suas dívidas e as garantisse, e que as suas participadas e garantidas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa, garantissem com hipotecas sobre o seu património as obrigações por ela assumidas, que a obrigada assumisse perante ela e as indicadas suas participadas, na íntegra, as obrigações que para si resultem, a qualquer título, nomeadamente de capital, juros, remuneratórios ou moratórios, e despesas, do cumprimento ou incumprimento dos contratos de financiamento e que, para garantia do integral cumprimento, constitua a seu favor e a favor das suas indicadas participadas, garantias hipotecárias, o penhor mercantil sobre os bens relacionados nos anexos I e II que fazem parte integrante do presente contrato.-----

7.º - A obrigada é dona e legítima proprietária dos bens referidos anteriormente, atribuindo-lhes o valor global de € 24.187.774,46.-----

8.º - Os bens atrás referidos encontram-se livres de ónus ou encargos, e manter-se-ão nas instalações da obrigada.-----

9ª - As responsabilidades abrangidas pelo presente penhor são todas as emergentes dos citados financiamentos e ainda de todo o qualquer aval que a garantida **H.....**, Sa. haja prestado ou venha a prestar a favor da obrigada. -----

10ª - A obrigada ficará fiel depositária dos bens dados de penhor às garantidas, obrigando-se a conservar os bens ora dados em penhor, não podendo alienar, modificar, destruir ou desincambar os bens empenhados sem autorização escrita das garantidas. -----

11ª - A obrigada pode, todavia, manusear os stocks de vinho empenhados procedendo à sua venda, desde que adquira novos vinhos em substituição dos vendidos e não diminua a quantidade global dada de penhor, ficando os vinhos adquiridos a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. -----

12ª - Do mesmo modo não poderá empenhar novamente aqueles bens sem que no novo contrato se mencione, expressamente, a existência deste penhor. -----

13ª - No caso de sobrevir acendo escrito para a substituição de qualquer dos bens entregues em garantia, o que substituir ficará a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. -----

14ª - Sem embargo do referido nas cláusulas 7ª e seguintes, as garantidas ficam com inteira disponibilidade dos bens empenhados, podendo, consequentemente, e em qualquer ocasião, levantá-los do local onde se encontram e proceder em relação aos mesmos pela forma que melhor houver para defesa dos seus interesses. -----

- cfr. fls. 608/634 do processo executivo apenso aos autos.

JJ) Em 19/01/2011 a reclamante tinha pendentes vários processos de execução fiscal, nos quais é cobrado coercivamente o valor total de 35.073.038,61 €, correspondente 29.517.726,21 € a quantia exequenda, 5.251.654,61 € a juros de mora e 303.657,038 € de custas. - cfr. fls. 766/781 do processo executivo apenso aos autos.

KK) No âmbito desses processos de execução fiscal a reclamante prestou as seguintes garantias: garantia bancária no valor de 93.574,82 € (execução fiscal n.º

2704200701014617); garantia bancária no valor de 3.131.919,55 € (execução fiscal n.º 2704200701014625); outras garantias no valor de 152.878,29 € (execução fiscal n.º 2704200401002570, 670.000,00 € (execução fiscal n.º 2704200501017586) e 2.094,78 € (execução fiscal n.º 2704200801001949). - cfr. fls. 782 do processo executivo apenso aos autos.

LL) Através de ofício datado de 10/03/2011, o banco Caixa Geral de Depósitos comunicou à aqui reclamante ter procedido ao débito da conta n.º 2119006955730, pelo montante de 4.675,56, de acordo com notificação emitida pela DGCI - cfr. doc. de fls. 173 dos autos.

MM) Em 11/04/2011 a reclamante reforçou a garantia prestada no âmbito de contrato de abertura de crédito em conta

corrente e entrega para cobrança de cheques pré-datados, celebrado em 01/12/2007, com a Caixa Geral de Depósitos no valor reforçado de 12.000.000,00 €, mediante penhor de crédito no valor de 3.250.000,00 € sobre conta de depósito a prazo naquele Banco da H..... - cfr. doc. de fls. 746/749 do processo executivo apenso aos autos.

NN) Em 13/04/2011 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa Geral de Depósitos, pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu empréstimo até ao montante de 3.250.000,00 €, pelo prazo de 6 meses, no âmbito do qual a C....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre os imóveis m.i. a fls. 645 e ss. do processo executivo apenso, com o valor de 3.650.000,00 € para garantia do capital mutuado, juros e despesas, e titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D..... - cfr. docs. de fls. 642/676 do processo executivo apenso aos autos.

OO) Através de ofício datado de 17/04/2012, o Banco Caixa de Crédito Agrícola Mútuo, CRL, comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 104.740,98 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 765 do processo executivo apenso aos autos.

PP) Através de ofício datado de 18/04/2012, o Banco Millennium BCP comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 104.740,98 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 764 do processo executivo apenso aos autos.

QQ) Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada [IES], relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes			
04-A	ATIVO	PERÍODOS	
		N	N-1
	Ativo não corrente	(1)	(2)
AS11	Ativos financeiros - método de avaliação patrimonial (N, S, M)	737.792,25	819.377,74
AS12	Participações de investimento (N, S)		
AS13	Quotas (N, S)		
AS14	Ativos intangíveis (N, S, M)	93.237,01	3.987,01
AS15	Ativos biológicos (N, S)		
AS16	Participações financeiras - método de avaliação patrimonial (N, S)	206.605,59	206.605,59
AS17	Participações financeiras - outros métodos (N, S)	2.439,59	2.439,59
AS18	Acções/quotas (N, S, M)	718.219,37	540.000,00
AS19	Outros ativos financeiros (N, S)	0,00	
AS20	Ativos por receber dividendos (N, S)		
AS21	Participações financeiras - método de avaliação patrimonial (N, S, M)		
AS22	SOMA	1.824.348,81	1.441.637,94
	Ativo corrente		
AS23	Reservas (N, S, M)	23.994.517,32	25.345.370,50
AS24	Ativos biológicos (N, S)		
AS25	Outros (N, S, M)	20.380.941,77	40.743.857,30
AS26	Ativos financeiros - método de avaliação patrimonial (N, S)		
AS27	Estado e outros ativos políticos (N, S, M)	1.489.075,54	1.583.134,39
AS28	Acções/quotas (N, S, M)	2.108.778,59	2.111.589,51
AS29	Outros ativos financeiros (N, S)	9.481.889,82	11.470.813,68
AS30	Diferimentos (N, S, M)	5.852.435,91	6.488.425,82
AS31	Ativos financeiros de curto prazo (N, S)	5.000,00	5.000,00
AS32	Outros ativos financeiros (N, S)		
AS33	Ativos por receber dividendos (N, S)		
AS34	Outros ativos correntes (N, S)		
AS35	Outros a receber de terceiros (N, S, M)	161.312,58	767.213,89
AS36	SOMA	77.774.353,91	82.049.015,51
AS37	TOTAL DO ATIVO	86.598.702,72	83.490.653,45
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		
	CAPITAL PRÓPRIO		
AS38	Capital próprio	2.600.000,00	2.600.000,00
AS39	Ativos (passivos) próprios (N, S)		
AS40	Outros investimentos de capital próprio (N, S, M)		
AS41	Prémios de emissão (N, S)		
AS42	Reservas legais (N, S, M)	277.267,08	278.991,08
AS43	Outros reservas (N, S, M)	3.805.233,32	3.805.472,32
AS44	Reservas transferidas (N, S, M)	-1.595.077,08	-12.049,80
AS45	Ajustamentos em ativos financeiros (N, S)	33.586,07	-22.175,05
AS46	Reservas de reavaliação (N, S)	941.893,62	941.893,62
AS47	Outros resultados no capital próprio (N, S, M)	243,00	
AS48	SOMA	5.052.822,07	5.580.322,07
AS49	Resultado líquido do período (N, S, M)	-1.204.801,47	5.531,06
AS50	Dividendos atribuídos (N, S, M)		
AS51	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	3.848.020,60	3.586.653,13
	PASSIVO		
	Passivo não corrente		
AS52	Provisões (N, S, M)		
AS53	Financiamentos obtidos (N, S, M)	4.070.036,15	11.000.000,00
AS54	Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S)		
AS55	Fundo por impostos diferidos (N, S)		
AS56	Outros passivos não correntes (N, S, M)	4.109.955,80	5.804.381,10
AS57	SOMA	8.179.991,95	16.804.381,10
	Passivo corrente		
AS58	Financiamentos (N, S, M)	20.537.189,94	15.037.348,69
AS59	Ajustamentos de clientes (N, S)	2.709.778,98	6.123.525,00
AS60	Estado e outros passivos políticos (N, S, M)	88.395,81	123.005,67
AS61	Acções/quotas (N, S)		6.759,18
AS62	Financiamentos obtidos (N, S)	25.432.051,42	24.054.239,08
AS63	Outros passivos não correntes (N, S)	11.458.980,34	19.582.629,55
AS64	Outros passivos (N, S, M)	4.892,08	494.841,17
AS65	Outros passivos financeiros de curto prazo (N, S)	300,00	300,00
AS66	Outros passivos financeiros (N, S)		20.977,39
AS67	Passivos por receber dividendos (N, S)		
AS68	Outros passivos correntes (N, S)		
AS69	SOMA	72.230.018,55	65.233.624,61
AS70	TOTAL DO PASSIVO	76.060.039,15	72.049.015,51
AS71	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	82.178.280,14	83.523.468,97

- cfr. fls. 547/606 do processo executivo apenso aos autos.
 RR) Do balanço constante da declaração IES referente ao ano de 2011 consta o seguinte:

BALANÇO - Períodos de 2010 a seguintes			
ATIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Ativo não corrente			
AM01	Ativos não financeiros	(N, S, M)	
AM02	Imobilizações de investimento	(N, S)	606.839,35
AM03	Outros	(N, S)	
AM04	Ativos financeiros	(N, S, M)	94.647,01
AM05	Ativos biológicos	(N, S)	
AM06	Restituições financeiras - direito de equivalência patrimonial	(N, S)	
AM07	Participações financeiras e outros meios	(N, S)	
AM08	Aplicações financeiras	(N, S, M)	3.968.219,37
AM09	Outros ativos financeiros	(N, S)	212.594,62
AM10	Ativos por liquidação financeira	(N, S)	
AM11	Investimentos financeiros, aplicações financeiras e outros meios a prazo	(S, M)	
AM12	SOMA		4.881.840,35
AM13	Ativo corrente		0,00
AM14	inventários	(N, S, M)	16.650.163,19
AM15	Ativos biológicos	(N, S)	
AM16	Clientes	(N, S, M)	22.216.619,71
AM17	Adiantamentos a fornecedores	(N, S)	
AM18	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	332.210,62
AM19	Associações	(N, S)	2.093.161,59
AM20	Outros créditos a receber	(N, S)	11.905.445,71
AM21	Diferimentos	(N, S, M)	7.165.512,11
AM22	Ativos financeiros dados para negociação	(N, S)	
AM23	Outros ativos financeiros	(N, S)	
AM24	Ativos não correntes dados para venda	(N, S)	
AM25	Outros ativos correntes	(M)	
AM26	Outros e diferenças temporais	(N, S, M)	377.468,09
AM27	SOMA		61.040.621,02
AM28	TOTAL DO ATIVO		65.922.461,37
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
AP01	Capital realizado	(N, S, M)	2.600.000,00
AP02	Ações locais próprias	(N, S)	
AP03	Outros instrumentos de capital próprio	(N, S, M)	
AP04	Prémios de emissão	(N, S)	
AP05	Reservas legais	(N, S, M)	277.267,68
AP06	Outras reservas	(N, S, M)	3.005.223,32
AP07	Resultados transferidos	(N, S, M)	-2.922.497,06
AP08	Aumentos em ativos financeiros	(N, S)	33.566,07
AP09	Excedentes de reavaliação	(N, S)	041.693,62
AP10	Outras variações no capital próprio	(N, S, M)	249,00
AP11	SOMA		4.635.601,83
AP12	Resultado líquido de período	(N, S, M)	-2.247.010,61
AP13	Dividendos antecipados	(N, S, M)	
AP14	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		2.388.591,22
PASSIVO			
Passivo não corrente			
AP15	Provisões	(N, S, M)	
AP16	Financiamentos obtidos	(N, S, M)	1.331.310,50
AP17	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	(N, S)	
AP18	Impostos por impostos diferidos	(N, S)	
AP19	Outros créditos a pagar	(N, S, M)	27.708.865,01
AP20	SOMA		29.100.176,11
Passivo corrente			
AP21	Financiamentos	(N, S, M)	6.106.328,21
AP22	Ajustamentos de câmbio	(N, S)	3.247.069,75
AP23	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	171.866,64
AP24	Associações	(N, S)	68.770,00
AP25	Financiamentos obtidos	(N, S)	10.651.597,23
AP26	Outros créditos a pagar	(N, S)	13.608.161,11
AP27	Diferimentos	(N, S, M)	
AP28	Financiamentos obtidos para negociação	(N, S)	
AP29	Outros passivos financeiros	(N, S)	
AP30	Dividendos antecipados por parte	(N, S)	
AP31	Outros passivos correntes	(M)	
AP32	SOMA		34.453.683,84
AP33	TOTAL DO PASSIVO		58.633.860,15
AP34	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO		65.922.461,37

- cfr. fls 115/172 dos autos

SS) Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2012, consta o seguinte:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8e16dad4a9b1ed9c...> 20-04-2015

garantia bancária no montante de 116.474,27 €, não colheu aprovação - cfr. doc. fls. 175 dos autos.

WW) Através de ofício datado de 16/01/2013, a Caixa de Crédito Agrícola comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,24 €, a favor da Fazenda Pública não foi aprovado - cfr. doc. fls. 176 dos autos.

XX) A reclamante é detentora de um direito de superfície sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da, Ílhavo, com o artigo U-9231. - cfr. doc. de fls. 762/763 do processo executivo apenso aos autos.

YY) Atualmente, e pelo menos desde fins de 2010, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário revela-se mais difícil e mais caro, com menor abertura das instituições financeiras à concessão de novos créditos e a estipulação de maiores encargos e exigências contratuais - facto notório.

ZZ) Desde a reestruturação do grupo, ocorrida em 2005 e 2006, não se tem verificado qualquer venda de património da A..... — cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

AAA) A reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade e giro comercial - cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

BBB) No ano de 2011, a reclamante teve um volume de negócios na ordem dos 23.000.000,00 €, em 2012 de 30.900.000,00 € e em 2013 de 25.000.000,00 € - cfr. depoimentos das testemunhas L..... e M.....

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela improcedência da reclamação considerou a decisão recorrida a seguinte fundamentação de direito:

“V. Fundamentação de Direito

i) Tempestividade do pedido de dispensa de prestação de garantia

A presente reclamação tem por objeto o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, datado de 08/10/2013, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pela ora reclamante em 26/11/2012. O I.V.V., I.P., secundado pelo D.M.M.P., e aderindo ao entendimento vertido no despacho reclamado, invoca a intempestividade do pedido de dispensa de garantia, sustentando que o pedido apresentado não respeitou os prazos previstos para o efeito no artigo 170.º, nºs 1 e 2 do CPPT.

A reclamante, por seu turno, argumenta que apresentou o

pedido de dispensa de garantia de forma espontânea e por livre iniciativa, não tendo este pedido sido precedido de notificação para constituição de garantia e não se aplicando, por isso, o prazo constante do n.º 1 do artigo 170.º do C.P.P.T., na sua anterior redação.

Vejamos.

(...)

Assim sendo, deverá considerar-se que o pedido de dispensa de garantia apresentado pela ora reclamante, porque baseado em fundamentos supervenientes, é tempestivo.

Em face do exposto, improcede a alegada intempestividade do pedido de dispensa de prestação de garantia.

ii) Da preterição do direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia

Alega a reclamante que o ato reclamado padece de vício de forma, por preterição do direito de audição prévia, porquanto lhe foi coartado o direito de se pronunciar antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia. De facto, como emerge do probatório, é manifesto que a reclamante não foi chamada a pronunciar-se antes da prática do ato reclamado, ou seja, em momento prévio à decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela de 08/10/2013, proferida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia que apresentou tendo em vista obter a suspensão do referido processo executivo.

Todavia, a este respeito, a mais recente jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a firmar o entendimento, que sufragamos, de que o indeferimento do pedido de dispensa de garantia não precisa de ser precedido de audição prévia. Por essa razão, remetemos para o teor, entre muitos outros, do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 26/09/2012, processo n.º 0708/12, o qual se transcreve, com a devida vénia:

3.1. O art. 60º da LGT dispõe, sob a epígrafe «Princípio da participação»:

«1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) ...

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

(...).»

3.2. A questão da aplicabilidade deste preceito face a pedido

de dispensa de prestação de garantia não tem tido uma resposta uniforme da jurisprudência, como dá nota a decisão recorrida.

É que, embora se aceite, sem discrepância, a natureza judicial do processo de execução fiscal e a constitucionalidade da atribuição de competência à AT para a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer actos praticados pela mesma AT [cfr. os acs. desta Secção do STA, de 23/5/2012, rec. 489/12, de 9/5/2012, rec. 446/12, de 23/2/2012, rec. 59/12, de 7/2/2011, rec. 1054/11, de 2/2/2011, rec. 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional, nº 80/2003, de 12/2/2003 (in DR nº 68, II Série, de 21/3/2003, pp. 4526 e ss.) nº 152/2002, de 17/4/2002 (in DR nº 125, II Série, de 31/5/2002, pp. 10338 e ss.) e nº 263/02, de 18/6/2002 (in DR nº 262, II Série, de 13/11/2002, pp. 18786 e ss.) e os acs. do STA, de 20/2/2008, rec. nº 999/07, de 16/6/2004, rec. nº 367/04, de 2/5/2001, rec. nº 25027 e de 19/2/92, recs. nºs. 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do acto aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia - arts. 170º do CPPT e 52º nº 4 da LGT), não tem havido unanimidade (Esta divergência jurisprudencial não será alheia à particular natureza do processo de execução fiscal. Veja-se que, por exemplo, Casalta Nabais aponta que «muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial.» (cfr. Direito Fiscal, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 341).) de posições: sustenta-se, por um lado, que estamos perante a prática de um acto predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. 185/12) e, em contrário, argumenta-se, por outro lado, que esse acto se configura como acto administrativo praticado por órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal (como sucederá, por exemplo, também com as decisões de suspender um processo de execução fiscal (art. 169º) e/ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (art. 196º) ou dação em pagamento (art. 201º, todos do CPPT). De acordo com este último entendimento, tais actos poderão ser definidos como actos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite, uma vez que não se

confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. nº 1072/11, de 2/2/2011, rec. nº 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos actos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º nº 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais actos haverão de ser qualificados como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite.(...)

Também a justificar a natureza administrativa (acto administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de escrita, p. 429, anotação 11 ao art. 52º) pondera que “O texto do nº 4 do art. 52º da LGT, na parte em que se refere que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...», utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação. Por outro lado, é claro por aquele texto que se trata de um poder que é atribuído à administração tributária, enquanto tal, pelo que não pode ser exercido pelo tribunal em substituição daquela, tendo a actividade deste de resumir-se à verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação dos valores que se integram nessa margem”.)

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respectivo procedimento – nº 4 do art. 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. nº 625/12, de 9/5/2012, rec. nº 446/12, de 23/5/2012, rec. nº 489/12 e de 23/2/2102, rec. nº 59/12). (...)

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excepcionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na al. a) do nº 1 do art. 103º do CPA (aplicável por força da al. c) do art. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o factor tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

Ora, sendo certo «que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correcta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objectivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também nos procedimentos tributários de carácter urgente, a norma que prevê a dispensa de audição contida no referido artigo 103º, nº 1, alínea a), do CPA.

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objectivamente o carácter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. nº 59/12).

A prescrição de um prazo imperativo tão curto, associado à preocupação do legislador em estabelecer que do pedido devem constar as razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão e que o mesmo deve ser instruído com a prova documental pertinente, apontam no sentido de a AT ser chamada a decidir apenas com base nos elementos que lhe forem aportados pelo executado, recaindo sobre ele o ónus de instruir o procedimento com todos os elementos necessários à formação da decisão pela AT. Ou seja, é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos

que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência.

Neste sentido, Diogo Leite de Campos, et all., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no nº 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: “A inviabilidade prática de assegurar o direito de audição do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audição, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do nº 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audição prévia «quando a decisão seja urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspectiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audição prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei”. (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.)

Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232). No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de

23/2/2012, proc. nº 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

3.4. Por outro lado e de todo o modo, a entender-se que estamos perante mero acto predominantemente processual, também não haverá lugar a direito de audiência prévia, já que à formação desse acto processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do art. 60º da LGT (cfr. o citado ac. de 7/3/2012, rec. nº 185/12).

3.5. Em suma, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT) falecendo, pois, a argumentação do recorrente e sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que assim decidiu.

Em face do exposto, a reclamante não tinha que ser notificada para exercer o direito de audiência prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de garantia, improcedendo nesta parte a presente reclamação.

iii) Dos pressupostos da dispensa de prestação garantia
A reclamante insurge-se nos presentes autos contra a decisão de indeferimento do pedido por si formulado ao órgão de execução fiscal de dispensa de prestação de garantia, sustentando que a prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal lhe acarretará prejuízo irreparável e não lhe poder ser assacada responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia.

Nos termos do artigo 52.º, n.º 4 da LGT, a Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que, em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

O benefício da isenção fica, assim, dependente de dois pressupostos alternativos:

ou a existência de prejuízo irreparável decorrente da prestação

da garantia ou a falta de bens económicos para a prestar. Porém, tal dispensa não depende apenas da verificação de um destes dois pressupostos, sendo necessário o preenchimento de um outro pressuposto cumulativo: que a insuficiência ou inexistência dos bens não seja da responsabilidade do executado que pretende a isenção.

Acresce que, o executado que pretenda ser dispensado de prestar garantia deve dirigir o pedido ao órgão da execução fiscal, devidamente fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária [cfr. artigo 170.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT].

Com efeito, face ao disposto no artigo 342.º, do CC., e no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é de concluir que é sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respetivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, na medida em que se tratam de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

No caso vertente, a reclamante alicerçou o pedido de dispensa de prestação de garantia na manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia e na falta de responsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens. A título subsidiário, invocou que a prestação de garantia lhe causaria prejuízo irreparável.

O órgão de execução fiscal indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por considerar que não se encontram demonstrados quaisquer dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia.

No concerne à alegada manifesta insuficiência de bens penhoráveis para a prestação de garantia, a reclamante alicerçou o pedido de dispensa, essencialmente, no seguinte:

- O ativo fixo tangível que consta do balanço compreende o conjunto de bens que foi dado em penhor à sociedade H....., S.A., como contrapartida do financiamento que esta teve de contrair junto de entidades bancárias [que ascendeu a mais de vinte milhões de euros] para acudir às responsabilidades e dívidas da Reclamante;
- Relativamente aos créditos sobre clientes, muitos deles têm vindo a revelar-se incobráveis e os poucos que a reclamante consegue realizar são necessários para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente, pelo que na hipótese de se ver privada deles ficaria impossibilitada de honrar os seus compromissos e, conseqüentemente, a sua atividade comercial ficaria paralisada;
- A reclamante não é proprietária de qualquer bem imóvel, sendo simples superficiária do imóvel inscrito na matriz sob o artigo 9231, pertencente à Administração do Porto de Aveiro,

S.A.;

- A reclamante revela um forte desequilíbrio no que respeita a valores de curto prazo, tendo um valor de créditos a receber no curto prazo de 22.589.549,10 €, a que se soma um montante de caixa e depósitos bancários de € 2.398,18, para fazer face a um passivo exigível de curto prazo de 34.433.963,84€;

-Acresce que, no ano de 2011, a A..... obteve um resultado líquido de exercício negativo de — 2.247.010,61 €, a que se vem acumular o resultado líquido do exercício de 2010, estimado em mais de um milhão e duzentos mil euros (em concreto, - 1.204.801,47 €);

A A..... sofreu um acentuadíssimo decréscimo nas suas vendas no ano de 2010, com uma quebra de quase onze milhões de euros;

Em face desta situação económico-financeira delicada, a capacidade da reclamante obter uma garantia bancária ou um financiamento junto da banca é inexistente, como comprovam os pedidos que apresentou junto de duas instituições bancárias para obter a necessária garantia bancária para suspender os presentes autos e que foram indeferidos;

- A somar à débil situação económico-financeira da empresa, a incapacidade da A..... para obter mais garantias bancárias deve-se ainda ao facto de manter prestadas garantias, noutros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44€.

O órgão de execução fiscal, por sua vez, apreciando conjuntamente os requisitos da “manifesta insuficiência de meios económicos” e do “prejuízo irreparável”, depois de considerar que o [único] imóvel inscrito na matriz em nome da reclamante sob o artigo 9231, bem como o restante ativo objeto de penhor mercantil, não constituem garantia idónea, aquele, “dada a especificidade e dimensão do bem em questão” e o restante ativo por já se encontrar onerado com o penhor, concluiu que, face ao volume de negócios - 23.125.499,71 € - e aos recebimentos de clientes - 23.949.668,20 € , apresentados no ano de 2011, não resulta demonstrada a impossibilidade de prestar uma garantia no montante de 60.490,94 €.

E acrescentou que a prestação de garantia não se esgota na garantia bancária, existindo outras que a reclamante poderá com vista à suspensão do processo de execução fiscal, sendo que é detentora de um crédito de IVA no montante de 200.000,00 €, o qual a ser solicitado, seria mais do que suficiente para garantir a dívida em causa.

Ora, como emerge dos balanços integrantes das IES relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012, a reclamante, em 31/12/2010,

dispunha de um ativo no valor de 73.178.259,14 € e um passivo de 68.410.038,50 €, tendo apresentado um resultado líquido no montante de - 1.204.801,47 €. Situação esta que se agravou em 2011, com o decréscimo do ativo para 65.922.461,37 €, fixando-se o passivo em 63.533.870,15 €, apresentando um resultado líquido no montante de - 2.247.010,61 €. E em 2012, com um ativo de 68.476.399,20 € e um passivo de 65.631.440,91 €, apresentando um resultado líquido do exercício no valor de - 2.588.819,04€.

Acresce que, em 2010, os principais credores da reclamante eram instituições financeiras e fornecedores e, em 2011, o acionista maioritário e fornecedores. Sendo certo que, em resultado de uma situação de lançamento a descoberto de empréstimos, em meados de 2010 a reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela banca para garantirem os créditos da reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas, o que a obrigou a renegociar um conjunto de financiamentos que tinha junto de instituições bancárias mediante o reforço das garantias, é certo, pelo património de terceiros [H....., outras empresas do grupo e o próprio Sr. D.....].

Acrescente-se que, efetivamente, a reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a 29.517.726,21 €, tendo já prestado garantias no valor de 4.056.467,44€.

Ora, se é certo que a reclamante apresentava já em finais de 2010 uma situação financeira difícil, que se foi agravando de ano para ano, sendo do conhecimento geral as dificuldades atualmente sentidas na obtenção de financiamento junto das instituições financeiras e de crédito, com a estipulação de condições cada vez mais desvantajosas para as empresas, com maiores encargos e a exigência de melhores garantias, aliada as dificuldades na obtenção de garantias bancárias, como, aliás, se deu nota no probatório, nem por isso se pode concluir, sem mais, pela manifesta falta ou insuficiência de meios económicos para prestar uma garantia no montante de 60.490,94 €.

De facto, da análise dos balanços integrantes das declarações IES relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012, extrai-se que a reclamante registou no ativo, rubrica “clientes”, 28.380.941,77€, em 2010, 22.216.619,71 €, em 2011 e 25.413.495,57€, em 2012.

Ou seja, nos exercícios em questão a reclamante apresenta avultados créditos sobre clientes, que poderão ser oferecidos em garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

Com efeito, apesar de a recorrente referir que muitos dos

créditos detidos sobre clientes se têm vindo a revelar incobráveis, sendo os poucos que consegue realizar necessários para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente, pelo que na hipótese de se ver privada deles ficaria impossibilitada de honrar os seus compromissos, com a inerente paralisação da sua atividade comercial, a verdade é que não demonstrou essa factualidade.

Por outro lado, da análise das declarações IES referentes aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, apresentadas pela reclamante, resulta que, no ano de 2010, a reclamante teve um volume de vendas de 24.886.494,97 € e recebimentos de clientes de 28.007.600,59 €. Por sua vez, no ano de 2011, teve um volume de vendas de 23.125.499,71 €, registando recebimentos de clientes de 23.949.668,20 €. Por último, no ano de 2012, teve um volume de vendas de 30.943.510,94 €, apresentando recebimentos de clientes no valor de 27.617.168,19€.

Ora, face a valores de tamanha grandeza, não se pode concluir que a reclamante não dispõe de meios económicos suficientes para prestar uma garantia no valor de 60.490,94€. E, com o devido respeito, não nos impressiona a argumentação aduzida pela reclamante, segundo a qual “ainda que existam créditos ou recebimentos sobre clientes em determinado montante, o que é facto é que igualmente existem dívidas e pagamentos aos fornecedores, pelas mercadorias adquiridas, necessários, entre muitos outros custos à realização de tais vendas.”

Como lapidarmente se escreveu no acórdão do TCAN de 18/01/2012, proferido no processo n.º 00361/11.6BECBR “[...] não é pelo facto de os débitos em causa serem superiores aos créditos que nos pode levar a concluir que a Recorrente não tem capacidade económica para prestar a garantia em causa. O que é necessário averiguar para este efeito não é a viabilidade financeira da empresa, mas antes se se verifica uma manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis [pode perfeitamente dar-se o caso de uma empresa ter um passivo elevadíssimo e possuir bens penhoráveis suficientes para garantir uma determinada dívida.

Resultando da análise dos documentos contabilísticos que a Recorrente tem no seu ativo financeiro bens, nomeadamente créditos sobre terceiros [...] de valor mais que suficiente para a prestação de garantia [...], não é possível concluir pela manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, porque a existência destes bens penhoráveis revela exatamente o contrário, ou seja, que a Recorrente dispõe de bens penhoráveis suficientes para

garantir o pagamento da dívida exequenda.

E também não é o facto “de num quadro de imparidade ou de compensação” [usando as palavras da recorrente] esses créditos serem inferiores aos valores devidos pela sua titular que invalida que tais créditos sejam penhoráveis para garantia da dívida exequenda e acrescido e que, consequentemente, que revelem ter a Recorrente capacidade económica para a prestação de garantia. Partir do pressuposto inverso - os créditos não serem penhoráveis e, portanto, não serem susceptíveis de garantir a dívida exequenda - é que pode, eventualmente, ser lesivo para a cobrança da dívida exequenda e colocar o Estado em desvantagem relativamente a outros credores, já que tais créditos podem ser penhorados por outro credor da Recorrente [v.g. no âmbito de uma execução para cobrança dos créditos a sobre esta] e garantir a esse credor um privilégio na cobrança do seu crédito em detrimento do Estado.

A questão da eventual insuficiência dos bens penhoráveis para garantir a dívida exequenda e acrescidos apenas poderia colocar-se se o órgão de execução fiscal entendesse que tais créditos não eram idóneos ou suficientes para garantia da dívida em causa [...].”

No caso sub judice, como resulta do despacho reclamado o órgão de execução fiscal não questiona a idoneidade dos mencionados créditos para garantir a dívida exequenda e acrescida, admitindo, ao invés, que a possibilidade de os dar em garantia dependerá do valor destes “créditos sobre clientes em contraponto com a valor da garantia a prestar”, que no caso, face ao valor da garantia a prestar [60.490,94 €], entendeu verificar-se.

Temos, assim, de concluir que a reclamante não demonstrou ser manifesta a falta de meios económicos para prestar garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

De qualquer modo, ainda que se entendesse que a reclamante logrou fazer tal prova, cabia-lhe ainda demonstrar o pressuposto da ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

No que tange ao que se considera abrangido pelo ónus probatório que recai sobre a reclamante, a doutrina tem entendido que “a responsabilidade do executado, prevista na parte final do nº 4 [do artigo 52º da LGT] se deve entender em termos de dissipação de bens com o intuito de diminuir a garantia dos credores. E não como mero nexo de causalidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens” [cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária

Anotada, 4. ed., 2012, Lisboa, pág. 426].

Na mesma linha de orientação, vide, entre outros, o acórdão do TCAN de 23/11/2012, proferido no âmbito do processo n.º 01158/12.1BEPRT, no qual se escreveu: “A ratio legis subjacente a esta exigência legal radica, pois, na necessidade de evitar a ocorrência de situações em que o devedor/executado se coloca deliberada e conscientemente numa situação de carência/insuficiência patrimonial, por forma a obstaculizar a realização da penhora ou a prestação de garantia, para mais tarde, requerer a dispensa de garantia com fundamento na referida insuficiência de bens.

Almeja, pois, o legislador fiscal, com este segmento normativo, obviar a situações de abuso de direito na vertente de um manifesto venire contra factum proprium.

(...) do referido artigo 170º n.º 3 do CPPT, resulta que a prova dos pressupostos para a dispensa da prestação de garantia incumbe ao executado, uma vez que se trata de factos constitutivos do direito que este pretende ver reconhecido. Em suma, quer a dispensa da prestação de garantia assente na ocorrência de prejuízo irreparável, quer na manifesta falta de meios económicos do executado, é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e provar os pressupostos para tal dispensa, incluindo a prova de que não houve dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores.”

Note-se que a eventual dificuldade de prova que possa resultar para o executado em provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não constitui obstáculo à atribuição do ónus da prova respetivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do artigo 344.º do C.C.

Com efeito, como sustentam os autores supra referidos, nesta matéria não se está perante uma situação de impossibilidade prática de prova, pois a prova do facto negativo que é a irresponsabilidade do executado pode ser efetuada através da prova dos factos positivos, por via da demonstração das reais causas de tal insuficiência ou inexistência de bens.

Por outro lado, a acrescida dificuldade de prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse.

O que, nesta situação, concluem os mesmos autores, “se reconduzirá, no mínimo, a dever-se considerar provada a falta

de culpa quando o executado demonstrar a existência de alguma causa da insuficiência ou inexistência de bens que não lhe seja imputável e não se fizer prova positiva da concorrência da sua atuação para a verificação daquele resultado”.

Refira-se que foi este também o entendimento consagrado no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo com o nº 0327/08 e reiterado nos acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 05/07/2012, proferido no âmbito do processo n.º 028612, e de 17/10/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0414/12.

Revertendo ao caso em apreço, importa analisar se foram alegadas e demonstradas causas objetivas que levaram à alegada insuficiência de bens da reclamante e que permitam, desse modo, concluir que a mesma não teve uma participação culposa nessa insuficiência patrimonial.

Segundo a versão da reclamante, as razões para justificar a alegada situação patrimonial e financeira em que se encontra foram as seguintes:

os bens do ativo e os stocks de vinho foram já oferecidos como garantia do financiamento realizado pela H..... para ocorrer às responsabilidades vencidas da reclamante;

- a alienação dos bens imóveis de que era proprietária, nos anos de 2005 e 2006, ocorreu no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de sociedades em que atualmente se insere;

- posteriormente não se verificou qualquer venda de património da reclamante.

Face a esta factualidade, podemos dar como provado que a diminuição do valor dos ativos fixos tangíveis da reclamante, designadamente imóveis, maquinaria, equipamento de escritório, etc., não resultou de uma atuação que visasse a diminuição das garantias dos seus credores.

Julgamos, porém, que não foram demonstradas as razões que conduziram ao depauperamento da sua situação financeira global, revelada pelos resultados líquidos operacionais negativos que a reclamante vem apresentando, na ordem dos milhões de euros.

Como se referiu supra, embora a reclamante refira a existência de créditos que, por força de incumprimento por parte de muitos clientes, se têm revelado incobráveis, não logrou provar essa factualidade, nomeadamente a sua grandeza nem quais as diligências que tem efetuado para obter a cobrança dos mesmos.

Em suma, ficaram por demonstrar as razões subjacentes à situação económica e financeira e aos resultados operacionais

negativos que a reclamante vem apresentado, bem como eventuais medidas de gestão que poderiam ter sido desenvolvidas no sentido de inverter essa situação, não podendo o Tribunal concluir que a alegada insuficiência de bens não é da responsabilidade da reclamante.

Em face do exposto, não tendo a reclamante demonstrado o preenchimento dos pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal, vertidos nos artigos 52.º, n.º 4 da LGT, 170.º, n.º 3 e 199.º, n.º 3 do CPPT, improcede a presente reclamação.

VII. Decisão

Nestes termos, julga-se a presente reclamação improcedente, por não provada, mantendo-se, em consequência, o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, datado de 08/10/2013, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201001007130, que indeferiu o pedido de dispensa de garantia.

Custas pela reclamante - cfr. artigo 527.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

DECIDINDO NESTE STA

Sendo pelas conclusões das alegações que se delimita o objecto do recurso, a única questão que se coloca é a de saber se no caso dos autos se impunha a audiência prévia da contribuinte antes de ser decidido o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Da sentença recorrida resulta que a Recorrente apresentou em 26/11/2012 um pedido de dispensa de prestação de garantia, o qual foi indeferido pelo senhor chefe de finanças através de despacho de 08/10/2013, por considerar que não se encontravam demonstrados quaisquer dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia.

Mais resulta da sentença recorrida que a referida decisão de indeferimento foi proferida pelo órgão de execução fiscal sem previamente a Recorrente ter sido chamada a pronunciar-se antes da prática do acto reclamado.

Considerou, o Mmo. Juiz “a quo”, invocando a doutrina do acórdão da secção de contencioso tributário do STA de 26/09/2012 (processo nº 0708/12), cuja fundamentação transcreveu, que o indeferimento do pedido de dispensa de garantia não precisa de ser precedido de audiência prévia.

E, a nosso ver, a sentença analisou bem a questão.

Também concordamos com o Mº Pº junto deste STA quando expressa no seu parecer (que acompanhamos de perto) a justeza da decisão recorrida na análise desta questão.

Com efeito:

Como se refere no acórdão do STA citado na sentença recorrida, a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do STA tem vindo a entender, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respectivo procedimento - nº 4 do art. 170 do CPPT (cfr. os acórdãos de 20/6/2012, rec. nº 625/12, de 9/5/2012, rec. nº 446/12, de 23/5/2012, rec. nº 489/12, de 23/2/2102, rec. nº 59/12, de 05/06/2013, rec. nº 0899/13, de 29/10/2014, rec. nº 0947/14, e de 10/12/2014, rec. nº 01314/14).

E debruçando-se sobre a questão, explicita-se no aresto que «... a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar. E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» [(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6 ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232). No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. nº 59/2012.]] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia».

A questão do exercício ou não do direito de audição no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia não obteve resposta uniforme na jurisprudência do STA, cuja análise se encontra de forma bem elucidada no acórdão de 23/02/2012 (processo nº 059/12), e cujos contornos foram formulados nestes termos: «a questão que se coloca é a de saber se o pedido de dispensa de prestação de garantia dá origem a um

procedimento tributário no seio do processo de execução fiscal, cuja decisão fique a cargo da administração tributária enquanto exequente/credora, conducente à prolação de um acto materialmente administrativo em matéria tributária - caso em que seria necessário observar o dever de audiência prévia - ou se, pelo contrário, constitui um mero acto administrativo de carácter disciplinador dos termos do processo executivo, nele inserido pelo colaborador operacional do juiz face ao quadro normativo que regula o legal andamento do processo, sujeito a estritas regras e princípios processuais».

E a decisão foi no sentido de estarmos perante um procedimento tributário enxertado no processo de execução fiscal, «uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tributária, de dispensar ou não o sujeito passivo de lhe prestar uma garantia que assegure o pagamento da dívida exequenda e do acrescido face a situações de prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos que o executado tem de alegar e documentar perante si e que a ela caberá avaliar».

Concluiu-se, assim, que «esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e segs. da Lei Geral Tributária».

E partindo deste pressuposto sobre a natureza daquele acto, passou-se então a analisar se havia ou não lugar ao exercício do direito de audição, tendo-se concluído que, «embora o artigo 60.º da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audição prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objectiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, cremos que deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «Quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT».

A doutrina do citado aresto foi adoptada no citado acórdão de 26/09/2012, tomado em formação ampliada, ao abrigo do artigo 148.º do CPTA, e tem vindo a ser seguida nos acórdãos do STA que se seguiram.

E aderimos à referida jurisprudência por atenção ao disposto no artº 8º nº 3 do C. Civil.

(sendo a posição do ora relator ainda mais redutora conforme expresso no seu voto de vencido por consideração da

natureza judicial do processo de execução fiscal como decorre do artº 103º nº 1 da LGT sendo que por outro lado o n.º 4 do artº 23.º da Lei LGT impõe o direito de audição antes do despacho de reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, constituindo esta imposição uma excepção à regra de que nos processos de natureza judicial não cumpre observar o disposto no artº 60º da LGT, e por isso o legislador exprimiu-a em letra de lei o que está em harmonia com todo o sistema uma vez que o responsável subsidiário é um ente exterior ao processo executivo até ao momento da reversão entendendo-se, perfeitamente, que deva ser ouvido previamente, antes de revertido, para que possa apresentar elementos que obstem à prática deste acto, com efeitos jurídicos gravosos na sua esfera jurídica.

Relembramos que no nosso caso está em um pedido de dispensa de prestação de garantia que tem de ser logo instruído com todos os elementos necessários à decisão. Ainda sendo, salvo melhor opinião, no nosso modo de ver, diremos que estamos perante um simples acto de trâmite ou predominantemente processual porque previsto e praticado no âmbito da execução fiscal).

Aqui chegados e pelo que supra ficou dito, somos levados a considerar que a decisão recorrida, não merece censura.

A finalizar importa assinalar, como bem destaca o Sr.

Procurador Geral Adjunto neste STA, que a urgência do procedimento tem subjacente não só a excepcionalidade dos casos de isenção de prestação de garantia, que decorre da sua admissibilidade apenas se da mesma resultar prejuízo irreparável ou for manifesta a falta de meios económicos (nº 4 do artigo 52º da LGT), como da necessidade de a Administração Fiscal assegurar a cobrança da dívida exequenda, a qual não se compadece com uma fase de instrução no procedimento. Daí que a lei imponha ao executado um prazo de 15 dias para requerer a dispensa (nº 1 do artigo 170º do CPPT), sob pena de caducidade do direito, e o ónus de apresentar a prova documental necessária e respectiva fundamentação de facto e de direito (nº 3 do art. 170º do CPPT). E de igual modo imponha a apreciação do pedido no prazo de 10 dias, sob pena de se presumir indeferido.

Por tudo o exposto improcede o recurso sendo de confirmar a decisão recorrida.

4- DECISÃO:

Acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 8 de Abril de 2015. - *Ascensão Lopes* (relator) - *Ana Paula Lobo* - *Dulce Neto*.