

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 01504/17
Data do Acórdão: 28-02-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ARAGÃO SEIA
Descritores: GARANTIA
FIANÇA
INCONSTITUCIONALIDADE

Sumário:

I - Cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT).

II - Sendo oferecida como garantia uma fiança prestada por uma sociedade, o critério legal de avaliação da garantia prescrito pelo art. 199.º-A do CPPT (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, Lei do Orçamento do Estado para 2016) manda atender ao valor do património (n.º 1) da sociedade garante e faz corresponder este ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos do art. 15.º do CIS (n.º 2) e deduzido dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1 daquele preceito.

III - Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais, impede que esta mesma sociedade preste uma garantia cujo valor não ascende a 1% dos seus capitais próprios, deve ter-se o mesmo, no caso, como desadequado ao fim que legalmente devia prosseguir e violador dos cânones de proporcionalidade a que o legislador está constitucionalmente obrigado, pelo que deve o tribunal desaplicar a norma do n.º 2 do art. 199.º-A do CPPT (cfr. art. 204.º da CRP).

Nº Convencional: JSTA000P22984
Nº do Documento: SA22018022801504
Data de Entrada: 28-12-2017
Recorrente: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A... SGPS, SA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 **Texto Integral**

Texto Integral: Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Administração Tributária e Aduaneira, recorre, inconformada com a sentença proferida pelo TAF do Porto, datada de 02.11.2017, que julgou procedente a presente reclamação de acto de órgão de execução fiscal, mediante o qual foi indeferida

a prestação de garantia por meio de fiança que havia sido apresentada por “A....., SGPS, SA.”.

Alegou, tendo concluído:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal e em consequência determinou a anulação do despacho que indeferiu a prestação de garantia por meio de fiança [prestada pela A.....] no PEF 1805201601031635, por violação do princípio da proporcionalidade

B. Ora, com o assim decidido, e salvo o devido respeito por melhor opinião, não pode a Fazenda Pública conformar-se, padecendo a douta sentença de vício que determina a sua anulação, bem como de erro de julgamento quanto à matéria de direito.

C. Com o devido respeito, entende a Fazenda Pública que apesar de o acórdão do STA proferido nestes autos [processo 953/17] ter determinado que fossem conhecidos os vícios invocados pela Reclamante/Recorrente e elencados naquela decisão, reformando-se a sentença em conformidade com o ali prescrito, a sentença em análise não deu cumprimento ao ordenado naquela decisão superior.

D. De facto, entende a Fazenda Pública que a sentença continua a omitir pronúncia quanto àqueles vícios, circunstância que, desde logo, irá inquinhar aquela decisão, por não estar a decidir nos termos ordenados, mas noutros que até contendem com o que já havia decidido na 1ª sentença.

E. Pelo que, não tendo ocorrido pronúncia sobre os vícios respeitantes à alegada errada interpretação pela AT das alíneas b), c) e d) do n.º do art.º 199º A do CPPT, como determinado pelo tribunal superior, incorreu a douta sentença em vício de omissão de pronúncia e por tal deverá ser anulada.

F. Na 1ª sentença o tribunal decidiu que não iria conhecer de uma série de fundamentos tais como a violação do princípio da proporcionalidade, por entender que os mesmos se reconduziam à invocada (in)aplicabilidade do art.º 199-A do CPPT, e que naquela decisão entendeu seria aplicável a referida norma.

G. No entanto, na sentença [agora] sobre escrutínio autonomizou-se a alegada violação do princípio da proporcionalidade, procedendo-se à sua análise, decidindo pela inaplicabilidade da referida norma, nos precisos termos em que foi entendido pelo acórdão naquela decisão citado, ou seja, declarando a sua desconformidade constitucional.

H. Entende a Fazenda Pública que o tribunal a quo ao dispor em sentido diverso sobre o mesmo objecto da decisão anterior está a colocar em causa a autoridade desta decisão.

I. Assim, tendo a anulação daquela sentença tido por base uma situação de omissão de pronúncia, a respectiva sanção será

conseguida através da apreciação da questão que havia sido omitida, sem necessidade de reapreciar as demais questões que não foram afectadas pela declaração de nulidade.

J. Estas, porque já foram conhecidas e ficaram intocadas com a decisão de recurso, não podem voltar a ser reapreciadas, ficando esgotado, relativamente às mesmas, o poder jurisdicional do tribunal recorrido.

K. Deste modo, as questões não abrangidas pela anulação fazem «caso julgado formal», ficando o tribunal de primeira instância, proibido de sobre elas se pronunciar de novo, muito menos de proferir uma nova decisão em sentido diverso da anterior.

L. Entende, pois, a Fazenda Pública que o douto tribunal a quo extravasou os limites do que podia conhecer, em clara violação do art.º 613º do CPC.

M. Caso os Venerandos Conselheiros entendam que a sentença recorrida não extravasou os limites do que podia conhecer, face ao anteriormente decidido, o que por mera cautela de representação se admite, sem se conceder, entende a Fazenda Pública que a mesma conheceu de questão que não podia conhecer.

N. Com efeito, a Reclamante/Recorrida só em sede de recurso da anterior sentença é que invocou a inconstitucionalidade material da norma do 199º A do CPPT por violação do princípio da proporcionalidade,

O. Não fazendo parte da alegação na PI de reclamação tal causa de pedir, como resulta claro no ponto deste recurso (ponto 4) onde são identificadas as questões levadas ao tribunal recorrido.

P. Na sua PI a Reclamante/Recorrida alega a violação do princípio da proporcionalidade quanto à aplicação e interpretação da norma do art.º 199º A do CPPT dada pela AT e que considera errada.

Q. Com efeito, apenas constituem pedidos aqueles que forem devidamente formulados na petição inicial, nos termos exigidos na al. e) do n.º 1 do art.º 552º do CPC, ficando ainda o tribunal, em sede de condenação, limitado, quantitativa e qualitativamente, pelos pedidos formulados pelas partes.

R. Deste modo, com o devido respeito, entende a Fazenda Pública que o tribunal recorrido conheceu de questão que não foi submetida à sua apreciação.

S. Pelo que, deverá ser anulada por clara violação do art.º 609º do CPC e al. e) do n.º 1 do art.º 615º CPC

T. Com a devida vénia, a sentença sob escrutínio não estabelece qualquer linha de raciocínio que permita concluir que o acórdão que serviu de fundamento para a sua decisão deverá ser aplicado tout court ao caso em análise.

U. Com efeito, é por demais evidente a insuficiente motivação

da sentença sob escrutínio, o que afecta irremediavelmente o seu sentido e por isso deve ser alterado nesta sede de recurso. V. Acresce ainda referir que o que ficou decidido no acórdão do STA circunscreve-se ao caso concreto ali em questão, não podendo, agora, o tribunal recorrido querer atribuir àquela decisão carácter geral e obrigatório e, sem mais, aplicá-la, ou melhor, mandar desaplicar uma norma legal, que, repete-se, já havia entendido ser de aplicar ao caso concreto.

W. Pelo que, incorreu o tribunal a quo em erro de julgamento, a determinar a revogação da sentença.

X. Entendeu o tribunal a quo, nos precisos termos do acórdão usado na fundamentação, que existe uma desconformidade constitucional, mormente do princípio da proporcionalidade, pelo que não deverá ser aplicado o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 199º-A do CPPT ao determinar que o património de uma sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das acções, determinado nos termos do art.º 15º do CIS, deduzido para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada.

Y. Entende a Fazenda Pública que o tribunal a quo não poderia ter fundamentado a sua decisão em tal acórdão, para além das razões já aqui invocadas, por tal decisão ainda não se encontrar transitada em julgado, face ao recurso para o Tribunal Constitucional do Exmo. Magistrado do Ministério Público junto ao STA, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 70º e n.º 3 do art.º 72º da LTC, o mesmo manda desaplicar uma norma – art.º 199º A do CPPT – numa situação concreta e para aquele caso concreto,

Z. E ainda porque, contrariamente ao entendimento vertido naquele acórdão, a referida norma não contraria qualquer princípio de direito, principalmente o princípio da proporcionalidade.

AA. A idoneidade da garantia afere-se, pois, pela capacidade de que a mesma se reveste para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido o que implica que o meio oferecido seja apto, sólido e suficiente para essa finalidade, sendo pacífico que a garantia pode ser constituída por qualquer meio que assegure os créditos do exequente, nomeadamente através de fiança.

BB. A fiança, por seu turno, como modo de garantia das obrigações tem subjacente, pela sua natureza intrínseca, um conjunto de fragilidades, comparativamente com o cômputo dos meios de garantia das obrigações que a lei põe à disposição. Conjunto de fragilidades que impõem à AT um especial dever de cuidado na análise, no caso concreto, da sua idoneidade para garantir o crédito tributário.

CC. Daí que, considerando esta especial fragilidade da garantia composta pelo património do garante, e com vista a facilitar o

consenso, a resolução de conflitos, a reconciliação de ideologias competitivas e de cosmovisões diversas, o legislador fiscal instituiu regras para a avaliação deste património, e fê-lo no artigo 199º A do CPPT, com remissão para o CIS.

DD. Regras essas que a fundamentação acolhida pelo tribunal a quo, trazida do acórdão 953/17, reconhece como adequadas e necessárias.

EE. Com a prestação de fiança está-se a adicionar, a reforçar, a garantia geral já existente aquando da constituição da obrigação, dada pelo património do próprio devedor. Ora, se é de adição à garantia pré-existente que estamos a tratar, na avaliação da idoneidade da fiança não poderemos considerar duas vezes o mesmo património.

FF. Pelo que, a parte do património do fiador que corresponde ao património da própria executada não constitui qualquer garantia do crédito fiscal que não existisse já, ab initio, desde a constituição da dívida, dada pelo património do executado, nos termos do artigo 601º do Código Civil - razão pela qual esta parte do património do fiador não pode ser tida em conta na avaliação da idoneidade da fiança, assim como quaisquer créditos da garante sobre o executado.

GG. Assim, a metodologia para avaliação da suficiência do património de uma sociedade fiadora prevista no artigo 15º do CIS coadjuvado pelas regras preceituadas pelo artigo 199º A do CPPT, mostra-se acertada e proporcional, tanto mais que o fim em vista resulta na salvaguarda do interesse público na cobrança do crédito tributário.

HH. A obrigação fiscal assume carácter ex lege, que está na origem do regime da indisponibilidade dos créditos tributários, pois é precisamente o facto da AT estar a exigir (em sede de execução fiscal ou através da respetiva reclamação em outro processo judicial) créditos fiscais pertencentes ao Estado, resultantes de obrigações que correspondem à materialização de um dever fundamental de igualdade na contribuição para os encargos públicos, que justifica o facto de as condições para a redução ou extinção desses créditos tributários dependerem de normas legais (concretização do princípio da legalidade fiscal), e não ficarem assim na disponibilidade da AT, assegurando-se, desta forma, o respeito pelo mencionado princípio da igualdade (artigo 30.º, n.º 2 da LGT).

II. É também por esta razão – por estarmos perante uma obrigação que materializa um dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo uma igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva – que a referida indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial.

JJ. Além de indisponíveis, os créditos fiscais são irrenunciáveis, e, por tal facto, definitivos (artigo 60.º do CPPT), o que se

percebe tanto mais que é através da receita fiscal que o Estado satisfaz as suas obrigações sociais.

KK. Não se alcançando em que medida se mostra desproporcional para os interesses do executado, dado o fim visado pela norma aqui em análise, a metodologia de avaliação das garantias preceituada pelo legislador fiscal no artigo 199ºA do CPPT.

LL. Termos em que, se revela adequada, necessária e proporcional a utilização da metodologia do artigo 15º do CIS coadjuvado pelas regras preceituadas pelo artigo 199º A do CPPT, para avaliação da suficiência do património de uma sociedade fiadora, para, desse modo, em face dessa suficiência ou insuficiência, aferir da idoneidade da fiança prestada, porquanto o fim em vista resulta na salvaguarda do interesse público na cobrança do crédito tributário.

MM. Donde se conclui que o critério utilizado pela AT é objectivo e adequado à finalidade que se propõe, ou seja, de averiguar da susceptibilidade do património do fiador para responder pela dívida exequenda e acrescido.

NN. Deste modo, conclui a Fazenda Pública que a decisão recorrida deverá ser revogada e substituída por outra que não determine a anulação do despacho reclamado.

OO. Apesar da reclamação do artigo 276º do CPPT se encontrar em estrutural dependência em relação à própria execução fiscal na qual é praticado o ato potencialmente lesivo “reclamável” e por isso a tributação daquela reclamação deverá ser feita pela Tabela II-A, do Regulamento das Custas Processuais (RCP), que prevê expressamente a taxa de justiça na execução, e sem prescindir, caso seja diverso o entendimento de V. Exas. requer, atenta a simplicidade da causa e, bem assim, a lisura da sua conduta processual nos presentes autos vem a Fazenda Pública requerer a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça por si devida, nos termos do disposto no n.º 7 do art. 6º do Regulamento das Custas Processuais.

Contra-alegou a sociedade recorrida, requerendo a ampliação do âmbito do recurso, para o que apresentou as seguintes conclusões:

- i. Como reacção às sucessivas e unânimes decisões judiciais quanto à ilegalidade da sua posição, decidiu a AT diligenciar junto do Ministério das Finanças no sentido de aditar ao CPPT uma norma que confortasse o seu ilegal procedimento — completamente dissonante com o fim legal e, sobretudo, violadora dos mais básicos cânones de proporcionalidade.
- ii. Começa a Recorrente por afirmar, nas suas conclusões A) a E), que o Tribunal a quo não deu cumprimento ao acórdão antes proferido por este Supremo Tribunal, no segmento que,

determinando a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, ordenou o conhecimento dos vícios invocados pela aqui Recorrida.

iii. Todavia, e na medida em que o Tribunal a quo perfilha a mais recente Jurisprudência Superior sobre o tema; afigura-se que ficou desse modo prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados pela Recorrida — sendo que, caso assim não se entendesse, sempre poderia este Venerando Tribunal conhecer em substituição.

iv. Em relação à valorização da rubrica a deduzir elencada na alínea d) do n.º 1 do artigo 199.º do CPPT - “quaisquer créditos do garante sobre o executado” — não se percebe que nesta rubrica tenham sido considerados valores das dívidas da sociedade garante na medida em que a alínea d) do n.º 1 do artigo 199º-A do CPPT manda deduzir apenas os “créditos do garante sobre o executado” e não quaisquer dívidas ou créditos do garante perante terceiros como erradamente foi considerado in casu pela AT.

v. Em suposto cumprimento da alínea b) do n.º 1 do artigo 199º-A do CPPT, a AT deduziu o valor da participação que outra sociedade, que não a fiadora A..... (a A..... Finance BV), detinha na Recorrente — o que viola claramente aquele preceito legal.

vi. Ademais, no cômputo do valor a deduzir elencado na alínea c) do n.º 1 do artigo 199º-A do CPPT — “passivos contingentes” - da sociedade garante - a AT considerou as dívidas da A..... à AT (€824.186,27) que se encontram devidamente garantidas, conforme reconhece expressa mente a própria AT.

vii. Logo, desconhece a Recorrida, como desconhecerá qualquer “contribuinte médio”:

i - Por que motivo foram considerados valores das dívidas da sociedade garante - já que a alínea d) do n.º 1 do artigo 199º-A do CPPT manda deduzir apenas os “créditos do garante sobre o executado”;

ii. - Por que motivo a AT deduziu o valor da participação que uma outra sociedade (que não a fiadora A.....), detinha na Recorrente;

iii - Por que motivo, nos “passivos contingentes” da sociedade garante, a AT considerou as dívidas da fiadora devidamente garantidas nos termos da lei.

viii. Por conseguinte, a AT incorreu em errada interpretação e aplicação do artigo 199º-A do CPPT e vício de fundamentação das operações de cálculo e apuramento, ao não explicitar, factual e juridicamente por que razões considerou os sobreditos valores.

ix. Ao invés do pretendido pela Fazenda Pública nas conclusões M) a S), não existe qualquer obstáculo ao conhecimento da violação do princípio da proporcionalidade

decorrente da aplicação do artigo 199º- A do CPPT — na medida em que «O juiz, dado que não está sujeito a invocação da inconstitucionalidade por uma das partes, não tem de aplicar normas que repute inconstitucionais.»

x. O caso dos autos é demonstrativo de que a AT criou uma metodologia para aferir da idoneidade da fiança que, na prática, impossibilita o uso da fiança como garantia, face à constatação de que considera inidónea uma garantia prestada por uma empresa cotada em bolsa que, como provado nos autos, tinha um activo de €819.129.439,00 e capitais próprios de €579.911.622,00 — sendo que a (pretensa) dívida exequenda é representativa de pouco mais de 0,45% dos capitais próprios da fiadora pelo que a garantia em causa é manifestamente “susceptível de assegurar os créditos do exequente”

xi. Como o legislador veio acriticamente a dar guarida à inadequada metodologia proposta pela AT, mais não resta ao Tribunal senão desaplicar o artigo 199º do CPPT - por violação manifesta dos princípios constitucionais da justiça e proporcionalidade consignados nos artigos 55º da LGT e 266º n.º 2 da CRP.

xii. Como resulta dos autos, a AT entende que a avaliação do património da fiadora, feita com base na metodologia prevista no artigo 15º do CIS, visa determinar o seu “património líquido” — sendo que, como é entendimento da nossa Jurisprudência, «(...) a lei não alude à existência de suficiente património líquido, mas à existência de bens suficientes, que abrange todo o seu património, líquido e ilíquido.

xiii. Face à adopção do critério actualmente constante do artigo 199.2-A do CPPT, este Supremo Tribunal decidiu que «Não basta que o critério de avaliação do património do fiador para efeitos de avaliar a sua idoneidade para assegurar o pagamento da dívida exequenda garantida e acrescido seja objectivo, necessário é também que seja adequado ao fim tido em vista, que só poderá ser, nos termos da lei, o de averiguar da susceptibilidade do património do fiador para responder pela dívida exequenda e acrescido e não o de permitir à AT recusar como garantas fiadores cujo património ofereça suficiente consistência para responder pela dívida garantida.».

xiv. Como resulta evidenciado nos autos, também no caso concreto a aplicação da metodologia prevista no artigo 199º -A do CPPT conduz a resultado absurdo — na medida em que o valor a deduzir da participada (€325.136.251,84) é substancialmente superior ao da cotação em Bolsa da própria sociedade participante (€136.000.000,00)!

xv. E daí que, a aplicação da metodologia em causa, em lugar de se destinar a determinar a idoneidade da garantia face à exigência legal de ser “susceptível de assegurar os créditos do exequente” destina-se, outrossim, a inviabilizar por completo a

prestação de garantia através de fiança.

xvi. Mesmo por referência ao ilegal critério do “património líquido”, a aplicação da metodologia prevista no artigo 199º -A do CPPT demonstra o desacerto da solução legal consagrada acriticamente na medida em que o artigo 15º do CIS contém uma fórmula legal que não faz qualquer sentido para a aferição da idoneidade da garantia a prestar para suspensão da execução fiscal - atenta a finalidade prevista nos artigos 52º da LGT e 199º do CPPT.

xvii. No caso dos autos, os “passivos contingentes” determinados pela AT somam a quantia de €824.186,27 - pelo que, aplicando mutatis mutandis a ponderação deste Supremo Tribunal, jamais a sua dedução ao património da fiadora seria susceptível de indiciar, muito menos de determinar inapelavelmente a inidoneidade da garantia.

xviii. Também a determinação do “património líquido” com base numa putativa responsabilidade decorrente de eventos futuros e incertos - como é o caso do “passivo contingente” revela a clara inadequação do critério constante do artigo 199º-A do CPPT à finalidade legal constante do artigo 52º LGT e 199. CPPT.

xix. Em função da avaliação efectuada, concluiu a AT, referindo-se à A....., que esta apresenta um “património líquido” negativo — motivo pelo qual a AT indeferiu a fiança aqui prestada, por inidoneidade para o fim visado — todavia, como provado nos autos, em 07.09.2015 foi aceite pela AT como idónea fiança prestada pela mesma fiadora A.....

xx. Nestes termos afigura-se óbvio que a aplicação do artigo 199º -A do CPPT viola os princípios legais da igualdade, imparcialidade, justiça e proporcionalidade, na medida em que, para além do mais, conduz a um tratamento diferente de situações iguais, sem qualquer razão objectiva ou fundamento coerente.

xxi. Recorde-se que decisão que a AT toma sobre a prestação da garantia, no sentido da sua aceitação, não é uma benesse ou favor que é feito ao Contribuinte - mas outrossim uma decisão cujo único critério tem de ser o escrupuloso cumprimento da finalidade prevista na lei - sendo que a lei em vigor à data dos factos (de apresentação da garantia com pedido de suspensão da execução) apenas impunha a prestação de uma garantia susceptível de assegurar o bom pagamento do crédito tributário

xxii. Em consequência:

i. -porque o critério constante do artigo 199º-A do CPPT acarreta a impossibilidade de prestação de garantia através de fiança em circunstâncias concretas onde a fiadora, manifestamente, possui património mais do que suficiente para garantir o bom pagamento da dívida exequenda;

ii - porque o critério constante do artigo 199º-A do CPPT restringe de modo desproporcional os direitos dos Contribuintes na medida em que não existe qualquer fundamento ou justificação razoável para expurgar do património da fiadora relevantes componentes, e;

iii - porque o critério constante do artigo 199º-A do CPPT se revela manifestamente inadequado à finalidade legal que supostamente pretende cumprir - como reiteradamente decidido por este Supremo Tribunal.

iv. - resta concluir pela sua inconstitucionalidade material por violação do princípio da proporcionalidade, constante do artigo 266º nº 2 CRP - na medida em que restringe desproporcionalmente a possibilidade de os Contribuintes obterem a suspensão da instância executiva, na medida em que pretendem discutir, graciosamente ou contenciosamente a dívida tributária, e é demasiadamente gravosa, mesmo em face do interesse creditório do Estado.

xxiii. Destarte, e ainda que tal norma fosse aplicável ao caso dos autos o que não se concede - a mesma deveria ser desaplicada pelo Tribunal, atenta a sua inconstitucionalidade nos sobreditos termos.

xxiv. Sem prescindir, pretende a Recorrida a ampliação do âmbito do recurso para conhecimento do fundamento em que decaiu.

xxv. Como resulta da sentença recorrida, o referido artigo 199º-A do CPPT foi aditado pela Lei nº 7-A/2016, com início de vigência a 31.10.2016 - pelo que, tendo a garantia em causa nos autos sido prestada em 10.03.2016, aquele artigo do CPPT é inaplicável ao caso.

xxvi. Ao invés do decidido pelo Tribunal a quo, não é aceitável a aplicação de uma lei que não estava em vigor na data de apresentação da garantia e que tampouco estava em vigor dentro do prazo legal de que o órgão de execução fiscal dispunha para proferir uma decisão sobre a mesma.

xxvii. Tendo a garantia em causa sido prestada em 10.03.2016, o órgão de execução fiscal dispunha de 10 dias nos termos do artigo 21. a) do CPTT, para proferir uma decisão sobre a mesma - pelo que, quando muito, é este hiato temporal que define o quadro legal aplicável.

xxviii. Estando em causa normas que estabelecem os pressupostos de idoneidade da garantia, o Contribuinte apenas logrará aferir do cumprimento desses mesmos pressupostos no momento em que presta a garantia - solicitando a suspensão da instância executiva - e também a partir desse momento o Contribuinte confia, fundamentadamente, que, dentro do prazo legal de decisão, a idoneidade da mesma vai ser aferida pela AT em função dos pressupostos legais vigentes no momento da prestação e não em função de alterações legais

supervenientes.

xxix. Está em causa ponderar qual o momento em que se aferem os pressupostos de idoneidade da garantia — o que, claramente, ocorre no momento em que essa garantia é prestada, juntamente com o pedido de suspensão da execução, como resulta da Jurisprudência Superior:

- “deve ser aceite a garantia se esta, objetivamente e no momento do pedido é apta a garantir a totalidade da dívida e da acrescido.”

- «o que releva é que no momento em que é oferecido a garantia seja suficiente para garantir o totalidade da dívida e do acrescido”

xxx. Quando a Recorrida foi citada para prestar uma garantia idónea no processo executivo e por maioria de razão, quando prestou essa mesma garantia e formulou à AT o pedido de suspensão, não estava em vigor qualquer norma que obstasse à sua aceitação nos termos que vieram a constar da decisão administrativa impugnada.

xxxi. Daí que a decisão administrativa de indeferimento que se funde numa ulterior alteração da lei seja violadora das mais básicas “garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes” - obstando à pretendida aplicação imediata da lei nova.

xxxii. No momento em que foi prestada a garantia em causa, a mesma era claramente idónea à luz da lei vigente, pelo que nasceu na esfera jurídica da Recorrente um direito ao reconhecimento dessa idoneidade.

xxxiii. A circunstância de se estabelecer a aplicação imediata da norma às garantias aceites até à data de entrada em vigor da lei nova - para determinação da necessidade de reforço/substituição da garantia — não é passível de suster a decisão recorrida.

xxxiv. Não podem equiparar-se acriticamente as situações de reforço de garantia já aceite, com base nos pressupostos constantes da lei antiga, e as situações de indeferimento de garantia prestada igualmente com base nos pressupostos constantes da lei antiga (como sucedeu no caso dos autos).

xxxv. De resto, tal raciocínio conduziria até a situações de intolerável e injustificada desigualdade material - bastando atender ao exemplo de um outro Contribuinte, que prestou garantia exactamente no mesmo dia da Recorrida e viu ser proferida decisão dentro do prazo legal de 10 dias, sendo que, neste caso, tal Contribuinte, quando muito, apenas poderia ser notificado pela AT para reforçar a garantia e, ainda assim, somente na eventualidade de o valor apurado ser inferior a 80% do valor resultante da aplicação dos critérios definidos na nova lei.

xxxvi. Já a Recorrida veria a sua garantia inapelavelmente

recusada em função da simples dilação administrativa na sua apreciação, que não lhe é minimamente imputável, numa circunstância em que tal garantia foi determinada nos mesmíssimos moldes da prestada pelo outro Contribuinte. TERMOS EM QUE, com a falta de provimento do presente recurso, deve a Douta sentença recorrida manter-se nos seus precisos termos, ou ser substituída por nova decisão que, ainda com fundamento diferente, determine a ilegalidade e consequente do despacho do órgão de execução fiscal, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA!

Cumprido decidir.

Na sentença recorrida selecionou-se com interesse a seguinte matéria de facto:

1. O processo de execução fiscal 1805201601031635 foi instaurado a 12 de Fevereiro de 2016 contra a Reclamante para cobrança coerciva da quantia de € 2.605.980,34, referente a liquidação adicional de IRC do ano de 2012 e respetivos juros;
2. Por requerimento apresentado a 10 de Março de 2016, a Reclamante, com vista à suspensão do processo executivo, apresentou garantia sobre a forma de fiança de A....., SGPS, SA, com o NIPC, no montante de € 3.299.538,28, com renúncia ao benefício de excussão prévia, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor bem, assim como, documentos juntos pela Reclamante;
3. Por despacho proferido a 29 de Julho de 2016 pela Exma. Diretora de Finanças Adjunto ao abrigo de delegação de competência, publicado no DR, 2ª série, nº 226 de 18 de novembro de 2015, foi indeferido o requerimento de prestação de garantia mediante fiança de “A....., SGPS, S.A.”, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor, bem como parecer e informação que lhe subjaz;
4. Consta da informação referida em 3), “(...)
5. No caso em apreço, a executada indicou encontrar-se em relação de domínio/grupo. A A.....SGPS, SA é detida a 100% pela sociedade A....., SGPS, SA por via indireta, através da empresa com sede na Holanda A..... FINANCE BV, que detém a devedora em 100%. A relação de grupo confirma-se pela análise do relatório e Contas de 2015 da fiadora e da devedora, verificando-se que no ponto 4.1. Investimentos em empresas do Grupo e Associados e ponto 11. CAPITAL PRÓPRIO do Relatório e Contas e pelos esclarecimentos fornecidos em 2016-06-29;
 - A sociedade mãe – A....., SGPS; SA detém a totalidade do capital da A..... FINANCE BV.
 - A sociedade A..... FINANCE BV detém a 100% a empresa devedora.(...)

V.1 Património líquido: O capital próprio investido na entidade/empresa até certo e determinado momento é algebricamente superior ao capital alheio nesta igualmente aplicado. Quanto maior for a medida desta diferença positiva mais idónea é a garante. Se pelo contrário tal diferença for negativa, quanto maior for essa diferença. Menos idónea é a fiadora.

No caso em análise, uma vez que a empresa tem a sua ação cotada em bolsa, para efeitos de análise da idoneidade e suficiência do património líquido da fiadora com vista à suspensão do processo de execução fiscal ante identificado, considera-se como valor unitário das ações a cotação oficial do dia (17:35H) 2016/06/30, no valor de 0,544 euros por ação. Assim, o valor total das ações da empresa garante ascende a 136.000.000 euros (250.000.000x0,544).

Se a este valor expurgarmos as deduções previstas no art.º 199.º-A do CPPT, tendo em conta as Demonstrações Financeiras Individuais a 2015/12/31, bem como a informação que a AT dispõe, nomeadamente:

a) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais:

A....., SGPS, SA		
DEVEDOR	PEF	VALOR FIANÇA
B....., SGPS, SA,	1805201101010239	340.003,41
	1805201101010360	2.693,01
A.... – ENG. PROM. IMOB. SGPS.SA,	1805201481263236	466.004,33
	1805201481281552	39.358,89
A..... SGPS, SA,	1805201481252986	491.467,89
	1805201601032658	4.402.285,39
C....., SGPS, SA,	1805201601063901	23.427,03
TOTAL		5.765.239,95

Assim, as garantias concedidas a abater ascendem a 5.765.239,95 euros.

b) Partes de capital do executado que sejam detidas, direta ou indiretamente pelo garante:

Deverá ainda ser retirado o valor da participação que a empresa garante detém na sociedade executada. Conforme esclarecimentos prestados pela devedora, o valor da participação que a empresa A..... FINANCE BV detinha na executada ascendia a 325.136.251,84 euros. Saliente-se o facto, de no valor não estarem deduzidas quaisquer imparidades porque as mesmas à data de 2015/12/31 não existiam (conforme detalhe das imparidades registadas no ponto 4.1 Investimentos em Empresas de Grupo e Associadas)

c) Passivos contingentes

- i) Não se conhecem ações executivas contra si instauradas ou planos de recuperação extrajudiciais (PERSI, SIREVE) e ações judiciais (PER ou declaração de insolvência).
- ii) as dívidas da garante à AT ascendem a 824.186,27 euros, relativo ao PEF 1805201501486209, que se encontra suspenso com garantia associada.

iii) Não se conhecem dívidas à Segurança Social.

d) Quaisquer créditos do garante sobre o executado

Conforme o Anexo às demonstrações financeiras individuais para o exercício de 2015 da garante é mencionado no Ponto 12. OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS – empréstimos obtidos, que diz respeito a operações financeiras obtidas às empresas de grupo, no caso em concreto à devedora no valor de 48.703.000 euros. Por outro lado, no Anexo às demonstrações financeiras individuais para o exercício de 2015 do executado, mais precisamente no Ponto 12. EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS A EMPRESAS DO GRUPO – Empréstimos concedidos – A..... SGPS, SA – Corrente (Notas 7,25) é mencionado exatamente o mesmo valor de 48.703.000 euros. Estes indicadores evidenciam a capacidade e idoneidade da garante em cumprir com as suas obrigações para com terceiros.

Face ao exposto, o património líquido da sociedade é negativo em 244.428.678,06 euros, conforme se demonstra:

A....., SGPS, SA,

A) VALOR TOTAL AÇÕES GARANTE		136.000.000,00
FIANÇAS CONCEDIDAS		
DEVEDOR	PEF	VALOR FIANÇA
B..... SGPS, SA,	1805201101010239	340.003,41
	1805201101010360	2.693,01
A..... – ENG. PROM. IMOB. SGPS.SA,	1805201481263236	466.004,33
	1805201481281552	39.358,89
A..... SGPS, SA,	1805201481252986	491.467,89
	1805201601032658	4.402.285,39
C....., SGPS, SA,	1805201601063901	23.427,03
a) FIANÇAS TOTAL		5.765.239,95
b) PARTES DE CAPITAL DO EXECUTADO TOTAL		325.136.251,84
c) PASSIVOS CONTINGENTES		824.186,27
d) QUAISQUER CRÉDITOS DO GARANTE S/EXECUTADO		48.703.000,00
B) TOTAL=(a)+(b)+(c)+(d)		380.428.678,06
PATRIMÓNIO LÍQUIDO DA GARANTE = A-B		-244.428.678,06

(...).

6. Pelo ofício 2016S000127317, datado de 17 de Agosto de 2016, foi a Reclamante notificada do despacho referido em 3);

7. A reclamante apresentou reclamação graciosa da liquidação referida em 1);
8. Por despacho datado de 07 de Setembro de 2015 foi autorizada a prestação de garantia mediante fiança de “A..... SGPS, S.A.”, na qual esta se constitui fiadora de “A..... – Engenharia e Promoção Imobiliária SGPS, SA, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor, bem assim como parecer e informação que lhe subjaz;
9. A 31 de dezembro de 2014, a fiadora tinha um ativo de € 1.213.596.591,00 e capitais próprios de € 567.653.369,00;
10. A 31 de Dezembro de 2015 a sociedade “A..... SGPS, S.A” tinha um ativo de € 819.129.439,00 e capitais próprios de € 579.911.622,00;
11. A Reclamante a 31 de Dezembro de 2015 apresentava um ativo de € 516.699.394,00 e capitais próprios de € 327.152.576,00;
12. A presente reclamação foi apresentada no Serviço de Finanças a 29 de Agosto de 2016, tendo sido enviada a este TAF a 17 de Abril de 2017.

Factos não provados

- Que a Reclamante tenha exercido o seu direito de audição prévia à decisão de indeferimento de prestação de garantia mediante fiança e que para tal tenha sido notificada. Nada mais se levou ao probatório da sentença recorrida.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Tendo em conta que a recorrente apresentou um recurso cujas conclusões se estendem por mais de um abecedário e meio, seguir-se-á, pela mesma ordem, o conhecimento das questões apresentadas.

Conclusões A a L, a “nova” sentença proferida nos autos violou o acórdão deste STA que determinou a anulação da primeira sentença por omissão de pronúncia e extravasou os limites do conhecimento uma vez que conheceu de questões que na anterior sentença já haviam formado «caso julgado formal». Como bem se percebe do anterior acórdão do STA proferido nos autos, a primeira sentença foi anulada “*in totum*” por omissão de pronúncia, não foi anulada somente no segmento em que foi omitido o conhecimento de questões trazidas aos autos pelas partes, na verdade, se o juiz omite o conhecimento de questões na sentença, se não se pronúncia quanto às mesmas, então a sentença não pode ser anulada nessa parte porque as questões não foram aí tratadas, ou seja, só pode ser anulada na medida em que exista, caso contrário seria inexistente e não nula.

Portanto, a anulação decorrente do anterior acórdão do STA eliminou da ordem jurídica uma sentença na qual o juiz não

havia conhecido de todas as questões suscitadas pelas partes, impondo-se, por isso, que a “nova” sentença repetisse o conhecimento das anteriores questões bem como procedesse ao conhecimento das questões que anteriormente havia sido omitido.

Tendo-se ordenado a reforma da sentença nos termos do n.º 2 do artigo 684º do CPC, impõe-se ao tribunal recorrido, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal que profira nova decisão, abrangendo, naturalmente, todas as questões suscitadas pelas partes e não só as que foram omitidas na primeira sentença.

E nesta nova decisão, também ao se ter concluído, tal como no acórdão aí citado, que *“Neste contexto, por desconformidade constitucional, mormente com o princípio da proporcionalidade, não será de aplicar o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 199.º-A do CPPT ao determinar que o património da sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das suas acções, determinado nos termos do art. 15.º do CIS, deduzido, para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada.”*, cumpriu-se correctamente o ordenado no acórdão anulatório, proferiu-se nova decisão e conheceu-se das questões omitidas, afastando-se a aplicação dos critérios legalmente estabelecidos para aferir da idoneidade da fiança.

Improcede, assim, o recurso nesta parte.

Conclusões M a S, a sentença incorreu em excesso de pronúncia ao conhecer de questão que não havia sido atempadamente trazida aos autos pelas partes, pelo que, não podia ter conhecido da desconformidade constitucional do disposto no artigo 199º-A do CPPT.

Tem sido jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal, que as questões respeitantes a violação de princípios e parâmetros constitucionais devem ser obrigatoriamente conhecidas pelo juiz logo que delas haja notícia no processo, quer as mesmas sejam trazidas aos autos pelas partes na fase inicial do processo, petição inicial, quer na fase final, alegações prévias à sentença, cfr., entre outros, acórdãos datados de 03/06/2015, 14/05/2014, 04/12/2012 e de 04/10/2000, nos recursos, respectivamente, 0793/14, 0195/13, 01476/02 e 045986. Impunha-se, assim, obrigatoriamente ao TAF do Porto o conhecimento de tal questão.

Improcede, assim, também o recurso nesta parte.

Conclusões T a NN, a recorrente pugna pelo erro de julgamento da sentença recorrida, quer porque o acórdão citado havia sido objecto de recurso para o Tribunal Constitucional, quer porque é errado o julgamento de desconformidade constitucional feito

em tal acórdão e conseqüentemente na sentença recorrida, sendo que além do mais aqui não se explica convenientemente a razão pela qual tais argumentos se aplicam ao caso concreto dos autos.

A questão que se coloca neste recurso já foi anteriormente tratada, não só no acórdão referido na sentença recorrida, mas também no acórdão proferido no recurso n.º 01279/17, que aliás seguiu também ele a doutrina daquele acórdão, sendo certo que o facto da eventual interposição de recurso do dito acórdão para o Tribunal Constitucional, só por si, não é impedimento a que se possa seguir a doutrina nele explanada. Aliás a situação destes autos é em tudo semelhante à do acórdão n.º 01279/17, com a agravante de que no caso concreto o valor a garantir corresponde a cerca de 0,5% do valor dos capitais próprios, o que corresponde a cerca de metade do valor que se encontrava em causa neste referido processo n.º 01279/17.

No essencial, para decidir a questão que se nos coloca basta que se atente no seguinte segmento do acórdão referido:

Cumpra agora aplicar os três testes do princípio da proporcionalidade, tal como configurado pelo Tribunal Constitucional, à norma em causa: o art. 199.º-A do CPPT

(Dispõe este artigo sob a epígrafe "Avaliação da garantia":

1 - Na avaliação da garantia, com exceção de garantia bancária, caução e seguro-caução, deve atender-se ao valor dos bens ou do património do garante apurado nos termos dos artigos 13.º a 17.º do Código do Imposto do Selo, com as necessárias adaptações, deduzido dos seguintes montantes;

- a) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas;*
- b) Partes de capital do executado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pelo garante;*
- c) Passivos contingentes;*
- d) Quaisquer créditos do garante sobre o executado.*

2 - Sendo o garante uma sociedade, o valor do seu património corresponde ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social determinado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, deduzido dos montantes referidos nas alíneas do número anterior.

3 - Sendo o garante uma pessoa singular, deve atender-se ao património desonerado e aos rendimentos suscetíveis de gerar meios para cumprir a obrigação, deduzidos dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1.).

Começando pelo primeiro, que respeita ao subprincípio da adequação, nele apenas se afere se um certo meio é, em abstracto e enquanto meio típico, idóneo ou apto para a realização de um certo fim.

A norma parece passar neste primeiro teste. Na verdade, atento o seu conteúdo típico e abstractamente considerado, a norma, na medida em que fornece um critério de avaliação da garantia, que é o efeito prosseguido pela norma, surge como um instrumento idóneo ou apto ao fim que visa alcançar.

Haverá, pois, que prosseguir com o segundo teste, o denominado exame da exigibilidade ou da necessidade de escolha do meio mais benigno, através do qual se existem, ou não, outras possibilidades (igualmente idóneas) para a

realização do fim pretendido, de forma a apurar se foi escolhida, como devia, a possibilidade mais benigna ou menos onerosa para os particulares.

O fim visado pelo art. 199.º-A do CPPT é o de estabelecer o critério para aferir da idoneidade da garantia, prevista no art. 199.º, n.º 1, do mesmo Código, quando esta seja prestada por outro meio que não garantia bancária, caução e seguro-caução. Sendo certo que essa idoneidade não pode aferir-se senão tendo em conta a capacidade do garante para responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, caso venha a ser chamado a fazê-lo, o critério, abstractamente considerado, não pode deixar de passar pela avaliação do respectivo património. Não vislumbramos que outro critério pudesse ser utilizado na prossecução daquele fim, motivo por que não se coloca a questão de saber se podia optar-se por outro modo de aferição da idoneidade da garantia que não a avaliação do património do garante.

O que nos leva ao terceiro teste, ou seja, se a norma respeita o princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito ou se, pelo contrário, se revela excessiva, desproporcionada para alcançar o fim pretendido.

Do que deixámos já dito, resulta que é neste teste que a norma claudica.

A aferição da idoneidade da garantia, nos casos em que é prestado por outro meio que não garantia bancária, caução e seguro-caução, dissemo-lo já, passa necessariamente pela avaliação do património do garante. Para a avaliação do património não existe um único modelo que recolha a unanimidade: a avaliação pode ser efectuada de acordo com diferentes ópticas, em função dos objectivos estabelecidos. No caso, sendo estes a aferição da idoneidade da garantia, o que importa estabelecer é a capacidade do património do garante, se for caso disso, assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido. Os critérios do legislador devem adequar-se a essa finalidade e dela não podem afastar-se. Numa expressão simples, mas nem por isso redutora, tudo consiste em saber se o património do garante é suficiente para responder pela dívida e o critério legal deve estar ao serviço desse objectivo e não de qualquer outro.

Nada obsta a que o legislador estabeleça um critério para avaliação da garantia, sendo até que da consagração legal de um critério resultarão evidentes ganhos em termos de objectividade e, conseqüentemente, de segurança jurídica. No entanto, se esse critério se revela desadequado nos resultados a que a sua aplicação em concreto conduz, designadamente porque em situações como a dos autos, apesar da idoneidade da garantia resultar manifesta dos dados patrimoniais relativos à sociedade garante, leva à recusa da mesma, deve

considerar-se que a norma que o impõe configura uma violação do princípio da proibição do excesso ínsito no princípio do Estado de direito democrático consignado no art. 2.º da CRP. No confronto entre o interesse público na cobrança do crédito e o interesse particular do executado na suspensão da execução fiscal enquanto discute a legalidade da liquidação que esteve na origem da dívida exequenda, não vislumbramos motivo para que este seja absolutamente sacrificado no altar daquele. Por certo o legislador poderia ter consagrado um critério normativo para avaliação da garantia que não tivesse como consequência da sua aplicação a recusa da possibilidade de prestar garantia por determinados meios legalmente admissíveis, designadamente a recusa de uma fiança prestada por uma sociedade gestora de participações sociais.

Aliás, o resultado a que a AT chegou pela aplicação do critério consagrado no art. 199.º-A do CPPT suscita-nos algumas perplexidades no confronto com outras normas: se a sociedade fiadora fosse executada por uma dívida ... [de cerca de 4,5 milhões] ... (que é montante da garantia a prestar) e o órgão da execução fiscal penhorasse todo o seu património, não teria a penhora como suficiente? e se a mesma sociedade oferecesse como garantia para suspender essa execução fiscal penhor sobre as participações sociais que detém numa sua participada (ou seja, sobre parte do seu património), designadamente aquelas que detém sobre a sociedade aqui executada, a AT não aceitaria a garantia?

Atento o resultado da aplicação do critério escolhido pelo legislador (que levou à recusa da garantia, do montante ... [de cerca de 3,3 milhões de euros] ... mediante fiança a prestar por uma sociedade com um activo ... [superior a 800 milhões de euros] ... e capitais próprios ... [de cerca de 600 milhões de euros] ... o mesmo revela-se manifestamente desproporcionado, como resulta à saciedade dos contornos do caso sub judice.

O critério escolhido pelo legislador no art. 199.º-A do CPPT para a avaliação da garantia afigura-se-nos manifestamente desproporcionado (eivado de "erro manifesto") e, tendo em conta a jurisprudência que se firmou anteriormente à vigência dessa norma, quer em torno da aceitação da fiança como garantia, quer sobre o critério de avaliação da idoneidade da mesma, autoriza mesmo considerações como as que a Recorrente verteu na primeira conclusão de recurso.

Neste contexto, por desconformidade constitucional, mormente com o princípio da proporcionalidade, não será de aplicar o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 199.º-A do CPPT ao determinar que o património da sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das suas acções, determinado nos termos do art. 15.º do CIS, deduzido,

para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada. Em conformidade, o recurso será provido, a sentença recorrida será revogada e, julgando procedente a reclamação judicial, será anulada a decisão administrativa que recusou a garantia oferecida mediante a prestação de fiança.

Como bem se percebe, aqui como ali, também a aplicação do critério legalmente estabelecido conduz a resultados incoerentes e inexplicáveis porque desproporcionais, ou seja, uma empresa com capitais próprios de cerca de 600 milhões de euros vê-se impedida de prestar uma garantia correspondente a 0,5% daquele montante, porque o critério legalmente estabelecido desinteressa-se da sua situação patrimonial líquida, da sua capacidade económico-financeira.

Pelo exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2018. – Aragão Seia (relator) –
Dulce Neto – Pedro Delgado.