

Escola Voluntária, que constitui o seu anexo do qual faz parte integrante.

Artigo 2.º

Utilização

1 — O modelo de logótipo ora aprovado é obrigatoriamente utilizado por todas as escolas que tenham sido objeto de atribuição do Selo de Escola Voluntária.

2 — Nas situações de utilização do logótipo de atribuição de selo de Escola Voluntária devem ser respeitadas as suas características.

ANEXO

(ao Regulamento do Modelo de Logótipo de identificação de escola à qual foi atribuído o selo de Escola Voluntária)

(a que se refere o artigo 1.º do Anexo II)

Características do logótipo

Cores

O logótipo é constituído pelas cores azul (Pantone 653C), amarelo (Pantone 716C), amarelo-claro (Pantone 136C), lilás (Pantone 245C), verde-claro (Pantone 382C) e cor-de-rosa (Pantone Process Magenta C).

A aplicação deste logótipo é sempre associada ao logótipo do Governo de Portugal — Ministério da Educação e Ciência, bem como o ano de atribuição do selo de Escola Voluntária.

A versão a cores do logótipo deve ser aplicada sempre que possível em fundos brancos ou claros.

Dimensões

A versão do logótipo pode ser reduzida até uma largura mínima de 25 mm.

Tipo de letra

Deve utilizar-se no logótipo a Areal Bold.



SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2012

Processo n.º 708/12 — 2.ª Secção

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

1.1 — António Augusto Loureiro Ferreira, com os sinais dos autos, interpõe recurso, para a Secção do Contencioso

Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a reclamação, deduzida nos termos do artigo 276.º do CPPT, do acto praticado pelo Órgão de Execução Fiscal (OEF) substanciado no despacho que àquele indeferiu o pedido de dispensa de garantia bancária, no âmbito do processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de Lisboa Lisboa — 2.

1.2 — O recorrente apresentou as respectivas alegações, formulando as seguintes Conclusões:

I — A Meritíssima Juiz *a quo* julgou improcedente a Reclamação proposta pelo aqui Recorrente, por duas ordens de razões, as quais delimitam o presente Recurso.

Na verdade, e salvo o devido respeito por opinião contrária, o Tribunal *a quo*, ao decidir como decidiu, aplicou incorrectamente o Direito, ao ter interpretado o estatuído nos artigos 30.º, 52.º, 60.º, 74.º, 103.º, todos da Lei Geral Tributária (doravante LGT), 85.º, 170.º e 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante CPPT), da forma como o fez, concomitantemente com a análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores, os quais têm decidido num sentido mais favorável ao contribuinte.

II — Igualmente considera o Recorrente que a ordem escolhida pela Meritíssima Juiz *a quo*, para elaboração da sentença ora colocada em crise, foi escolhida de forma invertida, isto porque, quer aquando a Reclamação proposta, quer ao nível da análise da própria questão controvertida, importará, primeiramente, apreciar das questões relacionadas com as invocadas preterição de observância de formalidade legais, e só depois, se aí tiver cabimento, apreciar a questão relacionada com os motivos que sustentaram o pedido de isenção de prestação de garantia.

III — O mesmo equivalerá a dizer que primeiro dever-se-á discutir as questões de forma, depois, caso não padeçam de nenhuma ilegalidade, aí sim, apreciar do mérito, questões relacionadas com a substância.

Em face do exposto, e tendo sempre em atenção a delimitação do presente recurso as conclusões de recurso irão seguir a seguinte ordem:

— Saber se relativamente ao acto de dispensa de prestação de garantia, se impunha ou não, a audiência prévia do interessado, ora Recorrente;

— Saber se se verificam os pressupostos para o preenchimento dos requisitos para a efectivação da dispensa de prestação de garantia.

IV — O Recorrente esclarece que, desde a notificação do despacho alvo da Reclamação, que tem efectuado todos os pagamentos prestacionais, como se a isenção de prestação de garantia tivesse sido aceite. Com isto, o Recorrente quer demonstrar que não utilizou a Reclamação, nem o presente recurso, como expediente dilatório para retardar o pagamento da dívida.

V — O Recorrente pretende apenas ver reconhecido como aplicável, o Direito que alegou. O direito que o Recorrente exerceu — Reclamação — advém do estatuído no disposto no artigo 276.º do CPPT, sendo que, foi o próprio Chefe do Serviço de Finanças Lisboa 2, no seu despacho datado de 25-10-2011, que notificou o Executado dessa mesma possibilidade.

VI — Ora, o aludido artigo (276.º do CPPT) estatui a garantia dos interessados no direito de reclamação dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da Administração Tributária.

VII — Pese embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial, não podemos esquecer que os órgãos da Administração Tributária têm participação nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

VIII — Ora, é precisamente este o motivo que permitiu ao Recorrente efectuar a Reclamação do acto administrativo, praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças 2, o qual indeferiu a isenção de prestação de garantia.

IX — Estamos verdadeiramente, perante uma defluência da norma consagrada constitucionalmente, a qual, garante a todos os cidadãos, o direito de recorrer à impugnação contenciosa de todo e qualquer acto da administração que lese os seus direitos e interesses — artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (adiante apenas designada por CRP).

X — Como referido, o ora Recorrente, deduziu Reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças Lisboa 2, datado de 25-10-2011, por o mesmo ter indeferido o pedido formulado para obter a dispensa de prestação de garantia, pedindo a sua anulação, por ter sido omitida a formalidade essencial de audiência prévia, considerando ainda que se verificavam preenchidos os requisitos para a aludida dispensa, porquanto, a Autoridade Tributária dispunha de todos os elementos tendentes à prova do preenchimento daqueles requisitos.

XI — Em face disto, considera o Recorrente que a circunstância de a Administração Tributária ter omitido a audiência prévia do interessado no acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia deveria ter sido avaliada, pois, sendo aquela devida, o interessado foi castrado no seu direito de poder, posteriormente, fazer a prova que a Administração Tributária considerou como não feita.

XII — Mais considera o Recorrente que, o despacho reclamado, não é precedido de nenhuma, outra notificação para que, querendo, pudesse exercer o seu direito de audiência prévia, sobre qualquer projecto de despacho, relacionado com o pedido de dispensa de prestação de garantia que havia apresentado. Pois, não podemos descurar o Princípio que consagra a participação dos administrados na formação das decisões em que são directamente interessados.

XIII — De resto, tal Princípio encontra-se consagrado na previsão do artigo 60.º, n.º 1, da LGT: «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: [...]».

E, será através do estatuído na alínea b) do referido normativo legal, que o direito do Recorrente encontra acolhimento: «Direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições».

XIV — Mas mais, este direito de participação tem quer consagração constitucional (artigo 267.º da CRP), quer no Código de Procedimento Administrativo (cf. artigo 100.º).

XV — Ora, como a dispensa de audiência prévia do aqui Recorrente só seria legalmente admissível se a decisão do pedido efectuado fosse favorável ao mesmo, tal como previsto no n.º 2 do artigo 60.º da LGT, a Administração Tributária, ao agir como agiu, preteriu formalidades essenciais, querendo o mesmo significar que, ou não existiu projecto de decisão, ou ao existir, não foi concedido ao Executado o direito de se pronunciar sobre a decisão.

XVI — Por tudo quanto vem sido dito, considera o Recorrente que o despacho reclamado é ilegal, quer por

violação do disposto no artigo 60.º, n.º 1, da LGT, quer por violar um Princípio constitucional, reconhecido aos interessados na condição de administrados.

XVII — Chegados aqui, e atentas as razões aduzidas pela Autoridade Tributária na sua Resposta, bem como a fundamentação da sentença proferida pelo Tribunal *a quo*, afigura-se como necessário analisar a natureza jurídica do acto que decide isentar, ou não, a prestação de garantia.

XVIII — O Recorrente concorda em absoluto com a fundamentação de Direito utilizada pela Meritíssima Juiz no âmbito do processo n.º 204/12.3BELRS, que corre os seus termos na 1.ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa.

XIX — No aludido aresto poder-se-á ler que, a decisão que incida sobre a dispensa de prestação de garantia, produz, por si só, efeitos jurídicos, nomeadamente a da não suspensão do processo de execução, preenchendo, por isso, o conceito de acto administrativo, e serem, por esse motivo, aplicáveis as normas atinentes ao procedimento administrativo, e, especificamente, as respeitantes ao processo tributário porquanto, «qualquer tomada de decisão administrativa tem sempre subjacente um procedimento administrativo, ainda que abreviado, nos termos do disposto no artigo 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, e do artigo 1.º do Código de Procedimento Administrativo».

XX — Esta conclusão deriva da análise efectuada na aludida sentença de que: «O acto administrativo, é nos termos do artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo, para efeitos de aplicação daquele código, ‘as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta’. É certo que o processo de execução fiscal é um processo de natureza jurisdicional, como dispõe o artigo 103.º da Lei Geral Tributária, onde logo se lê ‘sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional’, donde se retira a conclusão, que não é pelo facto do processo de execução fiscal ter natureza judicial que não podem ser praticados, na respectiva tramitação, actos de natureza administrativa».

XXI — No que tange à questão sobre a indispensabilidade de audiência prévia à decisão de dispensa de garantia, já o Supremo Tribunal Administrativo respondeu, no seu Douro Acórdão n.º 01072/11 de 14/12/2011: «Como decorre do disposto no artigo 103.º da LGT e tem sido repetidamente afirmado pela jurisprudência deste STA, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na totalidade, e embora a AT nele possa praticar actos que não tenham natureza jurisdicional é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos aí praticados por órgão da AT».

XXII — «Entre os actos que podem ser praticados pela AT no processo de execução fiscal inclui-se a suspensão da execução após prestação de garantia, nos casos enunciados nos artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT, bem como a decisão sobre a dispensa de prestação dessa garantia, nos casos previstos na lei (n.ºs 3 a 6 do citado artigo 52.º da LGT e artigo 170.º do CPPT)».

XXIII — «No caso, o acto reclamada substancia-se, precisamente, no indeferimento, por parte do órgão de execução fiscal, de pedida de dispensa de reforço (no montante de 406 950,06 Euros) de garantia, nos termos do artigo 170.º do CPPT, por esse mesmo órgão ter consi-

derado que o pedido não se encontra instruído com toda a prova documental necessária à apreciação da pretensão do requerente, ou seja, instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa prevista no n.º 3 do citado artigo 170.º do CPPT, e por não ser apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens».

XXIV — «Ora, como em situação semelhante se afirmou no ac. deste STA, de 2/2/2011, rec. n.º 08/11, o despacho de indeferimento objecto do presente reclamação qualifica-se como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta — cf. artigo 120.º do CPA — sendo que a decisão da AT de suspender ou não o processo de execução fiscal por virtude da prestação (ou da dispensa) de garantia implica e determina manifestos reflexos na esfera jurídica da ora recorrida».

XXV — «E, assim, em face dessa definição como acto administrativo e tratando-se, como se trata, de um acto administrativo definidor de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audição, de acordo com o estatuído nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT. Tanto mais que, no caso, a próprio recorrente alega que o indeferimento do pedido de dispensa de reforço da garantia se fundamentou na circunstância de o órgão de execução fiscal ter considerado que o pedido não se encontra instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dita dispensa de prestação do reforço da garantia e por não ter sido apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens».

XXVI — «E nem se diga, como pretende a recorrente, que a tal obsta o facto de o artigo 60.º da LGT estar inserido no título III da LGT, que trata 'do procedimento tributário' bem como o facto de no âmbito do procedimento tributário definido no artigo 54.º da LGT não estar incluído o processo de execução fiscal, ou seja, que, no caso, não estando em causa o procedimento tributário (mos, antes, o processo judicial) não seria, por isso, aplicável o disposto naquele artigo 60.º da LGT».

XXVII — «É que, por um lado (e independentemente das alegadas — nas Conclusões I a P dificuldades de conceptualização da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT) os artigos 54.º da LGT e 44.º do CPPT contemplam uma definição do âmbito do procedimento tributário em termos latos, que compreende 'toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários', em ambos se incluindo, aliás, o procedimento de cobrança das obrigações tributárias, na parte em que não tiver natureza judicial [cf. alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e a alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT]».

XXVIII — «E, por outro lado, como se viu, o suspensão da execução após prestação de garantia, nos casos enunciados nos artigos 52.º da LGT e artigo 170.º do CPPT, bem como a decisão sobre a dispensa de prestação dessa garantia, nos casos previstos na lei (n.ºs 3 a 6 do citado artigo 52.º da LGT e artigo 170.º do CPPT), são de qualificar como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária e não como mero actos de trâmite; e, assim, como actos administrativos definidores de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua

prévia audição, de acordo com o estatuído nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT».

XXIX — À semelhança do Douto Acórdão transcrito, como no caso em apreço nos presentes autos, considera o Recorrente que está provado que a fundamentação apresentada pela Administração Tributária para o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia remete para a falta de prova levada pelo requerente ao procedimento, quando formulou o seu pedido de pagamento em prestações, como isenção de prestação de garantia: «Quanto à dispensa de garantia, a mesma não merece deferimento em virtude de não estar provada a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4, da LGT».

XXX — Em abono da verdade sempre se dirá que, caso tivesse sido respeitado o direito de audição prévia do interessado, o mesmo poderia ter juntado os elementos que reputasse por necessários à prova da sua insuficiência económica.

XXXI — A agir como agiu, a Administração Tributária não diligenciou pelo cumprimento da lei e dos Princípios nela consagrados, como sendo o da audiência prévia do interessado em momento prévio à decisão, para que o mesmo pudesse, como se disse, querendo, fazer prova contrária dos factos que a Administração Tributária considerou para a sua decisão reflectida no despacho reclamado.

XXXII — Ainda que se fale em Jurisprudência mais recente relativamente ao caso em apreço nos presentes autos, a verdade é que, tal jurisprudência não é uniforme, e não acautela os interesses dos cidadãos contribuintes, tal como previsto na Constituição da República Portuguesa.

XXXIII — Para além do Douto Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, e que supra se transcreveu, outros existem que entendem ser de aplicar a circunstância de audição prévia do interessado. A esse propósito veja o Ac. do TCAS, datado de 29-11-2011, com o processo n.º 05168/11:

«[...] Dispõe o artigo 60.º da LGT na redacção introduzida pelo artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31.05, o seguinte:

‘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) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 — É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 — Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a alínea e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 — O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 — Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 — O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 — Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão’.

São, assim, diversas as situações, no procedimento tributário, em que o direito à participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam pode ser exercido havendo que ter em conta a extensão do conceito legal de procedimento tributário que se encontra enunciado no artigo 54.º, n.º 1, da LGT.

Dispõe este preceito legal o seguinte:

‘1 — O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- a) As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
 - b) A liquidação dos tributos quando efectuada pela Administração Tributária;
 - c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários;
 - d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
 - e) A emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária;
- [...]

Sendo o objectivo do procedimento tributário a ‘declaração de direitos tributários’, isto é, a emissão de um acto produtor de efeitos jurídicos, há que entendê-lo como uma sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à declaração de direitos tributários.

É certo que, de acordo com o disposto no artigo 103.º, n.º 1, da LGT, ‘O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional’.

Também é certo que o artigo 60.º da LGT está inserido no título III da LGT, que trata ‘do procedimento tributário’.

Porém, o pedido de suspensão da execução fiscal e de dispensa de prestação de garantia e a respectiva decisão a proferir pelo órgão da execução fiscal, não deixa de ser um procedimento tributário ‘enxertado’ no processo de execução fiscal.

Aliás, à semelhança do que ocorre com o pedido de pagamento em prestações, v. g., previsto nos artigos 196.º e segs. do CPPT, o que permite afirmar que na execução fiscal, apesar da sua natureza judicial, se praticam actos materialmente administrativos em matéria tributária.

Assim sendo, pode concluir-se que o caso dos autos tem enquadramento legal nos artigos 549.º, n.º 1, e 60.º, 1, b) da LGT, o que determina a necessidade da

audição do reclamante, ora recorrido, antes de tomada a decisão sobre os seus pedidos.

Acresce que, embora não expressamente previsto no artigo 60.º da LGT, a obrigatoriedade da audição do responsável tributário subsidiário, em caso de reversão no processo de execução fiscal, está contemplada no n.º 4 do artigo 23.º da LGT, numa concretização do direito constitucional de audição consagrado no artigo 267.º, n.º 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

Por outro lado, não colhe o argumento da recorrente de que, tendo o reclamante sido ouvido antes de proferido o despacho de reversão que o chamou à execução fiscal, não carecia a AT de o notificar, ao abrigo do disposto no artigo 60.º da LGT, pois tinha ‘exercido o direito de audição prévia, aquando da fase preparatória para a sua reversão’ e que ‘é a própria lei que prevê a dispensa de audição’.

Como decorre da letra da lei — cf. artigo 60.º, n.º 1 — b) e e) e n.º 3 da LGT — o que a lei dispensa é o ‘e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária’, no caso de ter sido exercido o ‘b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;’, relativos, obviamente, ao procedimento tributário da inspecção tributária que ocorra no caso concreto.

Não é, manifestamente, o caso dos autos, onde o recorrido, não obstante ter sido ouvido sobre a proposta de despacho de reversão contra si a ordenar, não pode ver precludido o seu direito de participação na formação das decisões que lhe digam respeito no decurso do processo e após ter sido contra si ordenada a reversão, sob pena de violação do referido artigo 60.º da LGT.

A decisão da AT de suspender ou não um processo de execução fiscal e a de dispensar ou não a prestação de garantia, possuem manifestos reflexos na esfera jurídica do ora recorrido, sendo tais decisões actos administrativos em matéria tributária.

Tratando-se, como se trata, de actos administrativos definidores de uma situação jurídica, com efeitos jurídicos no caso concreto no caso desfavoráveis, impunha-se a prévia audição do reclamante, de acordo com o estatuído nos artigos 60.º da LGT e 100.º do CPA.

Em conclusão, pode afirmar-se que foi violado o disposto no referido artigo 60.º, n.º 1, da LGT quando a AT não procedeu à audição do ora recorrido, nos termos do disposto artigo 60.º da LGT, sobre o projecto de decisão desfavorável às suas pretensões.» (Itálicos nossos).

XXXIV — Acresce ainda que, se sobre a mesma matéria, foram proferidas decisões contrárias entre si, sempre se dirá que, somos de opinião que a interpretação e aplicação da lei deverá ser no sentido mais favorável ao contribuinte. Este princípio é aplicado em vários ramos do Direito, e o caso em apreço nos presentes autos não deverá ser excepção.

XXXV — Ainda que existam dúvidas quanto à aplicação dos normativos legais enunciados, ou que a sua interpretação quanto à referida aplicação seja ambígua, considera o Recorrente que a mesma deverá ter em consideração aquela que se revelar mais favorável ao contribuinte.

XXXVI — Ora, atenta a delimitação que o Recorrente efectuou para o presente Recurso, e a conclusão que se

chegou relativamente à questão de saber se relativamente ao acto de dispensa de prestação de garantia, se impunha ou não, a audiência prévia do interessado (sim, impunha-se a audiência prévia do interessado), deveremos seguir agora para a segunda questão:

— Saber se se verificam os pressupostos para o preenchimento dos requisitos para a efectivação da dispensa de prestação de garantia.

O Recorrente fundamentou o seu pedido de pagamento em prestações com isenção de prestação de garantia da seguinte forma:

1.º

Foi o ora Executado citado para o pagamento do montante € 1985,97 (mil, novecentos e oitenta e cinco euros e noventa e sete cêntimos).

2.º

No entanto, não tem o Executado forma de proceder ao pagamento da dívida exequenda de uma só vez, pelo que vem requerer que lhe seja concedida a possibilidade de efectuar o seu pagamento em prestações mensais, iguais e sucessivas, no maior número legalmente admitido, por considerar que assim poderá assumir e suportar a sua obrigação.

3.º

Paralelamente, nos termos do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, vem o Executado requerer a isenção de prestação de garantia, uma vez que, face à sua idade avançada, não consegue obtê-la, junto de nenhuma entidade bancária.

4.º

Acresce ainda que, o Executado não tem quaisquer bens da sua propriedade, pelo que se encontra impossibilitado de os oferecer como dação em cumprimento.

5.º

Para além do supra exposto, é ainda de salientar o facto de o Executado ter dívidas aos Serviços de Finanças como devedor originário, e por reversão fiscal de duas sociedades, tudo num cômputo global de € 198 394,00 (cento e noventa e oito mil, trezentos e noventa e quatro euros).

6.º

E como já justificado, mas que agora se reitera, a ausência de património e a impossibilidade de obter crédito junto de qualquer Instituição Bancária, impossibilita o Executado de pagar de uma só vez a quantia objecto do presente processo executivo.

7.º

Contudo, como é verdadeira intenção do Executado proceder ao pagamento de todas as suas dívidas, originárias ou decorrentes de reversão fiscal, tal circunstância só será possível caso o pedido de pagamento em prestações seja deferido.

XXXVII — A Administração Tributária, por despacho datado de 25-10-2011, emitido pelo Chefe do Serviço de

Finanças de Lisboa 2, sobre o acima transcrito, apenas se pronunciou que: «[...] Quanto à dispensa de garantia, a mesma não merece deferimento em virtude de não estar provada a manifesta falta de meios económicos revelada pelo insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4, da LGT [...]».

XXXVIII — No entanto, e na esteira do que vem sido defendido pelo Recorrente, caso a Administração Tributária tivesse notificado o interessado para exercer o seu direito de audiência prévia, o mesmo teria corroborado o alegado com alguma documentação.

XXXIX — E diz-se alguma documentação pois, está vedada ao Recorrente a possibilidade de obtenção de todos os documentos que pudessem fazer prova, a 100 %, de que não tinha condições para prestar garantia. Teria pedido uma certidão de teor ao Serviço de Finanças, para que atestasse se o mesmo era ou não proprietário de algum bem (cujo resultado seria negativo, pois o Recorrente não é proprietário de rigorosamente nada). Igualmente, teria pedido uma declaração ao Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (de resto, o depósito bancário que o Recorrente tem no Banco, o qual se cifra em mais de € 12 000,00, está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2).

XL — O Recorrente não poderia entregar nenhuma certidão negativa emitida pelo IRN, I. P., por esse tipo de buscas não ser efectuado para o cidadão desprovido da qualidade de Agente de Execução ou Administrador de Insolvência. De resto, nem sequer seria credível que o Recorrente fosse proprietário de mais algum bem, e que a Administração Tributária não os tivesse penhorado.

XLI — A este propósito, a sentença recorrida refere que «[...] Como se verifica da análise do requerimento que o Reclamante dirigiu ao órgão da Execução Fiscal, invocou encontrar-se em situação económica que não lhe permite prestar garantia de valor suficiente para suspender a execução, alegando ter idade avançada que não lhe permite obter uma garantia junto de nenhuma entidade bancária, nem dispor de bens da sua propriedade que possa oferecer em dação em cumprimento e ser executado noutros processos de valor elevado que o impossibilitam de efectuar o pagamento integral da dívida exequenda, e que embora tenha intenção de proceder ao pagamento, apenas lhe sendo possível com dispensa da prestação da garantia, não juntando ou requerendo qualquer elemento de prova».

XLII — Considerando ainda que, «[...] a regra sobre a repartição do ónus da prova, que constitui no fundo a transposição adaptada da regra geral contida no artigo 342.º do Código Civil, é a que decorre do artigo 74.º da LGT [...] No caso dos autos, está em causa uma pretensão dirigida pelo Reclamante à Administração Tributária invocando reunir os requisitos necessários ao deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, pelo que era sobre o Reclamante que incidia o ónus da prova, por qualquer dos em direito permitidos, de que reunia as pressupostos enunciados no artigo 52.º da LGT».

XLIII — Conclui que «[...] Incumbindo ao Reclamante o ónus da prova dos factos que alega, a falta de prova dos pressupostos de que o legislador fez depender a dispensa da prestação de garantia, que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o disposto no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, importa a penalização da sua pretensão tal como ocorreu na decisão recorrida».

XLIV — Acabando por decidir que o Reclamante, ora Recorrente, não logrou efectuar a prova que lhe cabia, não

provando por isso, a insuficiência ou a inexistência de bens para os efeitos do disposto no artigo 52.º, n.º 4, da LGT.

XLV — De facto, a única coisa que o Recorrente pretendia — e que pretende — é pagar as suas dívidas, o que vem fazendo de forma faseada, como se o seu pedido tivesse sido aceite.

O único documento que o Executado, aqui Recorrente poderia ter junto ao processo, era uma certidão emitida pelo próprio Serviço de Finanças, ou até mesmo, uma declaração do Banco.

XLVI — Administração Tributária, na pessoa do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, decidiu totalmente ao arrepio de toda a prova que já existe nos autos executivos. Não crê o Recorrente que o Serviço de Finanças onde corre os termos do processo executivo subjacente ao presente Recurso, contenham informação sobre a existência de bens ou a capacidade financeira do executado, e não tivessem tomado alguma providência no sentido de obterem o resarcimento da dívida exequenda.

XLVII — E o Tribunal *a quo*, ao decidir como decidiu, apenas avaliou os motivos aduzidos pela Administração Tributária, não dando provimento às motivações do Recorrente.

De facto, o Recorrente, é o elo mais fraco na relação estabelecida com a Administração Tributária. A esta última não importa ou não interessa, provavelmente por não ter cabimento nos seus objectivos anuais, deferir o pagamento em prestações.

XLVIII — De nada importa se o contribuinte dá mostras de querer pagar; a Administração Tributária avaliou o pedido do contribuinte, ao encontro daquilo que é a sua interpretação da lei, desde logo, considerando que não era devido o direito de audiência prévia.

XLIX — Embora o direito de audiência prévia tivesse já sido analisado no presente recurso, não pode o Recorrente, mais uma vez deixar de mencionar, que caso o mesmo lhe tivesse sido conferido, ter-se-ia inteirado, de quais os documentos que na opinião daquele Serviço de Finanças, pudessem, eventualmente, ser considerados como passíveis de demonstrar a sua incapacidade para prestar a exigida garantia, e proceder à sua junção.

L — Por tudo quanto vem sido dito, considera o Recorrente que a sentença recorrida enferma de vício, nomeadamente por ter incorrido em erro de interpretação e aplicação de Direito, devendo, por isso, ser revogada em consequência do presente recurso considerado procedente, tudo com as demais consequências.

3 — Não foram apresentadas contra-alegações.

4 — O Ministério Público emite parecer no sentido do não provimento do recurso.

5 — Considerando que estariam em causa neste recurso questões jurídicas idênticas às que iam ser submetidas a julgamento, já agendado, no recurso jurisdicional n.º 696/12-30, desta Secção, interposto pelo mesmo recorrente António Augusto Loureiro Ferreira, sobrestou-se na decisão — cf. o despacho de fls. 187 — e S. Ex.ª o Presidente deste Supremo Tribunal determinou o julgamento ampliado de ambos os recursos, nos termos do artigo 148.º do CPTA, ordenando, para tanto, a intervenção do plenário da secção (cf. despachos de fls. 187, 187 verso e 188).

E apesar de o conhecimento ampliado daquele recurso n.º 696/12-30 não ter chegado a concretizar-se, em virtude de razões de natureza formal (tendo o mesmo sido retirado da tabela), manteve-se, neste processo, a concretização do referido julgamento alargado.

6 — Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre apreciar e decidir.

Fundamentos

2.1 — A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa — 2, contra o ora Reclamante, por reversão, o processo de execução fiscal n.º 3247201101051776 e apensos para cobrança de dívidas relativas a IVA e IR de 2010 e 2011 no valor de € 1985,97 — cf. fls. 4 a 13;

B) Em 21/10/2011, o Reclamante apresentou pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, bem como a dispensa de prestação de garantia que se dá aqui por integralmente reproduzido, invocando ter idade avançada, e não conseguir obtê-la junto de nenhuma entidade bancária, invocando não ser proprietário de quaisquer bens imóveis facto que o impede de os oferecer em dação em pagamento, juntou duplicados e procuração forense — cf. fls. 23 dos autos;

C) Sem conceder ao executado prazo para se pronunciar, por despacho de 25/10/2011, que se dá aqui por integralmente por reproduzido, veio a ser deferido o pedido de pagamento em prestações, e indeferido o pedido de dispensa da prestação de garantia, por não estar provada a manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4, da LGT — cf. fls. 35 dos autos;

D) De tal decisão reclamou para o Tribunal Tributário em 21/11/2011 — cf. fls. 42.

2.2 — A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação, com base, entre outros, nos seguintes fundamentos:

«[...] constituindo o pedido de dispensa de prestação de garantia um procedimento tributário enxertado no processo de execução fiscal, e a decisão nele proferida um verdadeiro ato administrativo em matéria tributária e funcionalmente diferente do processo judicial dirigidido à cobrança coerciva de determinadas quantias, encontrase submetido aos princípios e normas que disciplinam a actividade tributária, como é o caso do direito de participação.

Todavia, por um lado, não é obrigatória a audiência prévia perante requerimentos em que não é necessário desenvolver diligências instrutórias, como é o caso. No caso dos autos, tratava-se de um ato restritamente vinculado, sem necessidade de instrução. Acresce o facto de, face ao carácter urgente de tal procedimento, se encontrar dispensada tal formalidade. [...]

Sempre se chegaria à mesma solução, caso se considerasse verificado o vício formal por preterição do direito de audiência prévia, enquanto formalidade essencial, pois no caso dos autos, tratava-se de um ato restritamente vinculado, não poderia conduzir à anulação do ato reclamado com tal fundamento, por aplicação do princípio do aproveitamento dos atos, decorrente da teoria da degradação em não essencial de formalidade, quando se conclua com segurança que a ponderação da Administração não poderia ser diferente e que a decisão proferida não poderia ser outra.

Com efeito, com o pedido de dispensa deve o executado juntar toda a prova que suporta os fundamentos de facto e de direito que obrigatoriamente deve aduzir no

seu requerimento (cf. artigo 170.º, n.º 3, do CPPT). No caso vertente, conforme já atrás deixámos expandido, tratava-se de um ato restritamente vinculado, podendo concluir-se com segurança que a decisão reclamada foi proferida de harmonia com o direito aplicável, pelo que não poderia ser diferente daquela que foi tomada.

Assim sendo, como consequência do incumprimento do ónus da prova dos factos por si alegados no pedido de dispensa de prestação de garantia, que sobre o Reclamante impendia, a decisão reclamada não podia ser outra que não no sentido do indeferimento da pretensão...»

2.3 — Discorda o recorrente alegando, em síntese e no essencial:

— Que foi ilegalmente omitido o direito a audiência prévia, pois que, tratando-se de actos administrativos definidores de uma situação jurídica com efeitos jurídicos no caso concreto, no caso desfavoráveis, impunha-se a prévia audição, de acordo com o estatuído nos artigos 60.º da LGT e 100.º do CPA e conforme jurisprudência deste Supremo Tribunal, afirmada, entre outros, no ac. de 14/12/2011, proc. 01072/11;

— Se se tivesse respeitado o direito de audiência prévia do interessado, o mesmo poderia ter juntado os elementos necessários à prova da sua insuficiência económica;

— No entanto, «está vedada ao Recorrente a possibilidade de obtenção de todos os documentos que pudessem fazer prova, a 100 %, de que não tinha condições para prestar garantia. Teria pedido uma certidão de teor ao Serviço de Finanças, para que atestasse se o mesmo era ou não proprietário de algum bem (cujo resultado seria negativo, pois o Recorrente não é proprietário de rigorosamente nada). Igualmente, teria pedido uma declaração ao Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (de resto, o depósito bancário que o Recorrente tem no Banco, o qual se cifra em mais de € 12 000,00, está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2)» (cf. Conclusão XXXIX).

— O único documento que o executado poderia ter junto ao processo era uma certidão emitida pelo próprio Serviço de Finanças ou até mesmo uma declaração do Banco (cf. Conclusão XLV);

— A AT decidiu totalmente ao arrepio de toda a prova que já existe nos autos de execução (Conclusão XLVI).

2.4 — Sabido que o âmbito objectivo do recurso é definido pelas conclusões do recorrente (artigos 684.º, n.º 3, e 685.º-A, n.º 1, do CPC), importando, conseqüentemente, decidir as questões nelas colocadas — e, bem assim, as que forem de conhecimento oficioso —, exceptuadas aquelas cuja decisão fique prejudicada pela solução dada a outras — n.º 2 do artigo 660.º do CPC, verifica-se que, atento o teor das Conclusões formuladas pelo ora recorrente, as questões suscitadas se reconduzem à de saber (i) se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou que no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia, atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal, não há lugar ao direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, previamente à prolação de decisão, bem como à de saber (ii) se se verificam, no caso, os pressupostos de que depende a dispensa da prestação de garantia constantes do artigo 52.º, n.º 4, da LGT, mesmo tendo em atenção a regra do ónus da prova e a eventual atenuação desse ónus (por dever a AT e apesar de tal não

ter sido pedido, juntar ao processos elementos documentais de que dispusesse).

É que, como flui dos autos, o recorrente, citado no processo executivo n.º 3247201101051776 e apensos, requereu (doc. de fls. 23) ao chefe do Serviço de Finanças o pagamento em prestações mensais, iguais e sucessivas, no maior número legalmente admitido, bem como, nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, a isenção de prestação de garantia, alegando que, «face à sua idade avançada, não consegue obtê-la, junto de nenhuma entidade bancária» e que não tem quaisquer bens da sua propriedade, pelo que se encontra impossibilitado de os oferecer como dação em pagamento. Salientou ainda o facto de ter dívidas aos serviços de finanças como devedor originário, e por reversão fiscal de duas sociedades, tudo no cômputo global de € 198 394,00.

E em face deste requerimento a AT proferiu despacho deferindo o pagamento da dívida em prestações, mas indeferindo o pedido de isenção de prestação de garantia, por «não estar provada a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4, da LGT» (cf. despacho a fls. 36).

Contra este indeferimento deduziu o recorrente reclamação (artigo 276.º do CPPT), acrescentando aos fundamentos já apresentados a ilegalidade do despacho por não ter havido lugar ao direito de audiência, nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT, e invocando prejuízo irreparável, sendo que um depósito bancário já se encontra penhorado à ordem do Serviço de Finanças 2.

E mais alegou (cf. Ponto 38 da Reclamação) estarem «...ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no artigo 170.º do CPPT».

Vejamos, pois, cada uma das questões (supra enunciadas) que no presente recurso importa decidir.

3 — *Da aplicação do direito de audiência no procedimento de dispensa de prestação de garantia.*

3.1 — O artigo 60.º 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 jurisdiccional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer actos praticados pela mesma AT [cf. os acs. desta Secção do STA de 23/5/2012, rec. n.º 489/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/2/2012, rec. n.º 59/12, de 7/2/2011, rec.

n.º 1054/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional n.ºs 80/2003, de 12/2/2003 (in *Diário da República*, 2.ª série, n.º 68, de 21/3/2003, pp. 4526 e segs.) 152/2002, de 17/4/2002 (in *Diário da República*, 2.ª série, n.º 125, de 31/5/2002, pp. 10338 e segs.) e 263/02, de 18/6/2002 (in *Diário da República*, 2.ª série, n.º 262, de 13/11/2002, pp. 18786 e segs.) e os acs. do STA de 20/2/2008, rec. n.º 999/07, de 16/6/2004, rec. n.º 367/04, de 2/5/2001, rec. n.º 25027, e de 19/2/92, recs. n.ºs 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do acto aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia — artigos 170.º do CPPT e 52.º, n.º 4, da LGT), não tem havido unanimidade ⁽¹⁾ 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 artigo 60.º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. n.º 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 (artigo 169.º) e ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (artigo 196.º) ou dação em pagamento (artigo 201.º, 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 (cf. artigo 120.º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, e de 2/2/2011, rec. n.º 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 artigos 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52.º, n.º 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 ⁽²⁾.

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 — n.º 4 do artigo 170.º do CPPT (cf. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12, e de 23/2/2012, rec. n.º 59/12) ⁽³⁾.

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no artigo 170.º 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 alínea *a*) do n.º 1 do artigo 103.º do CPA [aplicável por força da alínea *c*) do artigo 2.º 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 norteadado 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 103.º, n.º 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 60.º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea *a*), do n.º 1, do artigo 103.º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 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 n.º 4 do artigo 170.º 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 n.º 1 do artigo 103.º 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» ⁽⁴⁾.

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» (5)] 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 artigo 60.º da LGT (cf. o citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 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 (artigo 60.º 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.

4 — *Da questão de saber se, no caso, se verificam os pressupostos de que depende a dispensa da prestação de garantia, constantes do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, mesmo tendo em atenção a regra do ónus da prova e a eventual atenuação desse ónus (por dever a AT e apesar de tal não ter sido pedido, juntar ao processos elementos documentais de que dispusesse).*

Esta é, aliás, a questão determinante do julgamento ampliado a que se procede nos presentes autos.

4.1 — Nesta matéria, a sentença recorrida considerou o seguinte:

«A decisão reclamada considerou, além do mais, que o Reclamante não produziu prova dos factos que invocou no seu pedido. [...]

Vejam-se o pedido formulado reunia os requisitos para produzir os efeitos que o Reclamante pretendia obter.

Como se verifica da análise do requerimento que o Reclamante dirigiu ao órgão da Execução Fiscal, invocou encontrar-se em situação económica que não lhe permite prestar garantia de valor suficiente para suspender a execução, alegando ter idade avançada que não lhe permite obter uma garantia junto de nenhuma entidade bancária, nem dispor de bens da sua propriedade que possa oferecer em dação em cumprimento e ser executado em outros processos de valor elevado que o impossibilitam de efetuar o pagamento integral da dívida

exequenda, e que embora tenha intenção de proceder ao pagamento, apenas lhe sendo possível com dispensa da prestação da garantia, não juntando ou requerendo qualquer elemento de prova.

Com efeito, a regra sobre a repartição do ónus da prova, que constitui no fundo a transposição adaptada da regra geral contida no artigo 342.º do Código Civil, é a que decorre do artigo 74.º da LGT, que estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoca.

No caso dos autos, está em causa uma pretensão dirigida pelo Reclamante à Administração Tributária invocando reunir os requisitos necessários ao deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, pelo que era sobre o Reclamante que incidia o ónus da prova, por qualquer dos em direito permitidos, de que reunia os pressupostos enunciados no artigo 52.º da LGT. [...]

Incumbindo ao Reclamante o ónus da prova dos factos que alega, a falta de prova dos pressupostos de que o legislador fez depender a dispensa da prestação de garantia, que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o disposto no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, importa a penalização da sua pretensão tal como ocorreu na decisão recorrida.»

4.2 — Discordando, o recorrente vem alegar, em síntese, que, se tivesse sido respeitado o direito de audiência prévia, poderia ter juntado os elementos necessários à prova da sua insuficiência económica (teria pedido uma certidão de teor ao Serviço de Finanças, para que atestasse se era ou não proprietário de algum bem e igualmente teria pedido uma declaração ao Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (o depósito bancário que tem no Banco e se cifra em mais de € 12 000,00 está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2). Pelo que assim não tendo sucedido, ficou impossibilitado de obter todos os documentos que pudessem fazer tal prova, (cf. Conclusões XXXIX e XLV), tendo a AT decidido totalmente ao arrepio de toda a prova que já existe nos autos de execução (Conclusão XLVI).

Ou seja, o recorrente, repetindo a alegação dos fundamentos invocados na reclamação, vem agora invocar também que poderia ter junto os elementos que reputasse necessários à prova da sua insuficiência económica e que teria corroborado o alegado com alguma documentação, caso tivesse sido respeitado o direito de audiência prévia, pelo que o Tribunal, ao decidir como decidiu, apenas avaliou os motivos aduzidos pela AT, não dando provimento às suas (do recorrente) motivações.

Esta é, contudo, uma questão só agora (no recurso) suscitada, ou seja, trata-se de questão nova que o STA não pode apreciar.

Vejam-se porquê.

4.3 — Por um lado, como se viu, não ocorreu ilegalidade do despacho reclamado por preterição de formalidade legal decorrente da falta de audiência prévia.

Por outro lado, atentando no teor da reclamação apresentado nos termos do artigo 276.º do CPPT e nas ilegalidades que aí foram imputadas ao despacho reclamado, quanto ao indeferimento da dispensa de prestação de garantia, logo se constata que esta questão da eventual atenuação do ónus da prova (reconduzida, no caso, à questão de saber se devia a AT e apesar de tal não ter sido pedido, juntar

ao processos elementos documentais de que dispusesse) não foi suscitada: o reclamante não invocou (nem junto do OEF, nem em sede de reclamação do artigo 276.º do CPPT) matéria relativa às regras do ónus da prova e da repartição desse ónus, nem negou, sequer, que lhe cabia em exclusivo esse ónus; tal como nunca invocou ou colocou, nem a questão de saber se, nos casos previstos no n.º 3 do artigo 170.º do CPPT, o OEF está ou não sujeito ao dever de instruir o processo com prova de factos alegados pelo requerente, quando este nada lhe pede nesse sentido, nem a questão de saber se, por via disso, o despacho reclamado é ilegal por exigir ao executado que faça a prova dos factos que alega e por violação do princípio da colaboração [daí que, mesmo aceitando a relevância de toda a prova produzida quanto aos factos alegados (quer a produzida pela contraparte, quer a produzida por via do princípio da aquisição processual — artigo 515.º do CPC) no caso, não seja de apelar, sequer, à matéria atinente ao ónus de prova em sentido subjectivo (que sujeito é que pode produzir prova)].

E também não se nos afigura que a alegação de estarem «ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no artigo 170.º do CPPT» (alegação constante do artigo 38.º da reclamação) se possa subsumir ao pedido de junção de tais elementos documentais.

Em suma, aquela alegação (no recurso) de ilegalidade da decisão por o indeferimento do requerimento de isenção de prestação de garantia se ter baseado apenas na apontada falta de prova dos factos invocados pelo requerente para sustentar a alegada falta de meios económicos (Conclusões XXXVII e segs.) e de que o único documento que ele poderia ter junto ao processo era uma certidão emitida pelo próprio Serviço de Finanças para que atestasse se o mesmo era ou não proprietário de algum bem (cujo resultado seria negativo) ou até mesmo uma declaração do Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (até porque o depósito bancário que possui e se cifra em mais de € 12 000,00 está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2) — cf. Conclusões XXXIX e XLV — configura-se, portanto, como questão nova, suscitada apenas no presente recurso e que, por isso, o STA não pode apreciar: visando o recurso a reapreciação da decisão de tribunal de grau hierárquico inferior, apenas pode ter por objecto questões decididas pelo tribunal recorrido, não podendo conhecer-se de questões novas suscitadas nas alegações, salvo se forem de conhecimento oficioso.

4.4 — E nem se diga que o requerente deveria ter sido convidado, ainda que oficiosamente, a completar a prova dos factos alegados.

Por um lado e sendo certo que, como aponta a sentença, atenta a regra geral sobre o ónus da prova constante do artigo 342.º do Código Civil e o disposto no artigo 74.º da LGT, é sobre o requerente que impende o ónus de provar os pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia, ou seja, que a prestação de garantia lhe causa prejuízo irreparável ou que carece manifestamente de meios económicos para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, e bem assim que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade, o que se verifica é que o recorrente não só não apresentou ou sugeriu qualquer meio de prova em ordem a demonstrar a factualidade concreta da qual se pudesse concluir pela

manifesta falta de meios económicos, como também não alegou, sequer, que a inexistência de bens não era de sua responsabilidade, quando é certo que sem a prova desse pressuposto nunca seria, legalmente, possível a dispensa da prestação da garantia.

Por outro lado, apesar do indeferimento por parte do OEF, o recorrente continuou a não juntar (na reclamação) qualquer elemento probatório dos factos (parcos) que alega relativamente à sua situação económica e nunca invocou que a AT devesse ter carreado para os autos elementos concretos de prova de que dispusesse (limitando-se, como se viu, a, conclusivamente, alegar estarem «ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no artigo 170.º do CPPT»).

O acto reclamado não foi, pois, impugnado com base numa actuação ilegal da AT sob esse prisma. O que conjugado com o facto de o reclamante nem sequer ter alegado factos concretos sobre os rendimentos e despesas que tem (o facto de não ter bens não significa que não tenha rendimentos, perceptíveis, desde logo, face à alegação de que está a pagar as dívidas em prestações) e, por maioria de razão, de não ter feito a mínima prova da sua concreta situação económica, nem ter protestado juntar qualquer prova ou formulado pedido no sentido de que ela fosse solicitada a alguma entidade oficial, leva a concluir pela legalidade da decisão recorrida.

Acresce que, ainda que a AT aportasse para os autos a prova de «todos» os factos alegados pelo executado, ou que este juntasse prova de «todos» esses factos que alegou (não ter património, ter dívidas fiscais e a circunstância de a idade avançada o impedir de obter crédito bancário), tal não significaria (atenta a total ausência de alegação quanto aos rendimentos ou proveitos auferidos e encargos suportados) que ficasse desde logo provada a sua concreta situação económica, em termos da eventual prova da «manifesta falta de meios económicos». E essa falta de alegação de factos concretos já não seria sanável (mesmo que se formulasse o questionado convite) por via da junção dos elementos alegadamente em falta.

Improcedem, assim, as Conclusões do recurso.

Decisão

Termos em que, face ao exposto, em julgamento ampliado nos termos do artigo 148.º do CPTA, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, negando provimento ao recurso, confirmar, com a presente fundamentação, a decisão recorrida.

(¹) 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 artigo 103.º, 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.» (cf. *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Almedina, 2009, p. 341).

(²) Neste sentido parece apontar, igualmente, Casalta Nabais, quando refere que, nos termos do artigo 151.º do CPPT, cabe aos Tribunais Tributários «decidir os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos, a anulação da venda e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede da execução fiscal» (*ob. cit.*, p. 253, bem como pp. 340/341).

Também a justificar a natureza administrativa (acto administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cf. Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributá-*

ria, *Anotada e Comentada*, 4.ª ed., 2012, Editora Encontro de Escrita, p. 429, anotação 11 ao artigo 52.º) pondera que «O texto do n.º 4 do artigo 52.º 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) O ora relator subscreveu, aliás, o acórdão de 23/5/2012, no recurso n.º 489/12, apondo declaração de voto no sentido de revisão da primitiva posição sufragada no anterior acórdão de 14/12/11, rec. n.º 1072/11 (que é referenciado pelo recorrente para apoiar a sua alegação — cf. Conclusões XXI a XXIX) quanto à aplicação do regime do artigo 103.º do CPA, ou seja, no sentido de que, face à urgência objectiva de prolação da respectiva decisão, revelada pelo artigo 170.º do CPPT, deve apelar-se ao regime contido no CPA, 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.

(⁴) Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao artigo 52.º, pp. 429/430, e anotação 12 ao artigo 60.º, pp. 512/513.

(⁵) Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, vol. III, 6.ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao artigo 170.º, p. 232).

No mesmo sentido cf. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 26 de Setembro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 713.º do CPC) — *Valente Torrão* (declaração de voto que se segue) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes* (segue declaração em anexo) — *Francisco Rothes* — *Lino Ribeiro* (com declaração de vencido) — *Pedro Delgado* — *Maria Fernanda Maçãs* (com declaração de voto de vencido).

Declaração de voto

Voto a decisão, mas quanto à fundamentação relativa à dispensa do direito de audiência prévia, tal como venho manifestando nos casos em que a questão se tem colocado, entendo o seguinte:

Não me impressiona o argumento do prazo de dez dias constante do artigo 170.º, n.º 4, do CPPT para a decisão.

Em meu entender, a razão para a referida dispensa, tanto neste caso como nos de pedido de pagamento em prestações ou de dação em pagamento, reside no facto de o processo de execução fiscal ser um processo célere de cobrança coerciva de dívidas do Estado e de outras entidades públicas que não se compadece com o referido direito da audiência.

Assim, só no caso expressamente previsto na lei — v. o caso da reversão — é admissível o exercício de tal direito.

Acresce, por outro lado, que o direito de audiência destina-se a associar o interessado à decisão.

Ora, em todos os casos referidos, a lei obriga logo o contribuinte a oferecer os elementos de prova e a fundamentar o pedido, pelo que ele está na posse de todos os elementos de facto relevantes para a decisão. Ao órgão de execução fiscal cabe depois decidir, após produzida a prova.

Este entendimento não viola qualquer direito constitucional pois que sempre o interessado pode depois reclamar ao abrigo dos artigos 276.º e segs. do CPPT, assim ficando garantido o direito à tutela jurisdicional efectiva. — *Valente Torrão*.

P.º 708-12: Votei a decisão mas não acompanho a fundamentação pelo seguinte:

No caso *subjudice* está, desde logo, em causa a decisão de um órgão da Administração Fiscal — Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 — que indeferiu um pedido de dispensa de garantia sem prévia notificação do contribuinte para exercer o direito de audiência prévia, previsto no artigo 60.º da LGT.

Trata-se de uma questão que em relação à dispensa de prestação de garantia, ao pagamento em prestações ou dação em pagamento ainda não obteve resposta suficientemente consolidada na Jurisprudência deste Tribunal, muito embora, seja pela consideração da natureza judicial do processo de execução, seja pela urgência do procedimento requerido se tenha vindo, ultimamente, a afirmar, sempre, a não necessidade de fazer cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, no caso da decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Afirma-se, no entanto, em alguma jurisprudência a necessidade de audiência prévia nos designados procedimentos administrativos enxertados no processo executivo fiscal, como sejam a dação em pagamento cuja apreciação pode ser efectuada por um dirigente da Administração Fiscal, exterior ao processo executivo que ali não desempenhe qualquer função de auxiliar do Juiz.

São referência na apreciação das questões acabadas de referir os seguintes acórdãos, alguns deles bem recentes, todos disponíveis no *site* da DGSJ:

Ac. do STA de 15/04/2009 tirado no recurso n.º 0130/09;
Ac. do STA de 30/11/2011 tirado no recurso n.º 983/11;
Ac. do STA de 7/12/2011 tirado no recurso n.º 01054/11;
Ac. do STA de 14/12/2011 tirado no recurso n.º 01072/11;
finalmente, o Ac. de 07/03/2012 tirado no recurso n.º 0185/12.

Desta jurisprudência retiram-se diversas divergências de que se destacam desde logo:

Divergência na qualificação do acto que indefere o pedido de dispensa de garantia. Acto de trâmite e predominantemente processual ou verdadeiro acto administrativo em matéria tributária.

Autonomização ou não dos chamados procedimentos administrativos enxertados no processo executivo fiscal.

Divergência quanto à consideração de que existem ou não, actos praticados no âmbito do processo executivo fiscal pela Administração Fiscal que são materialmente administrativos a que há que aplicar os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e designadamente a norma do artigo 60.º da LGT.

Creemos que importa para além da consideração da assinalada jurisprudência ter presentes alguns conceitos e legislação que nos ajudarão a decidir o presente caso.

Em primeiro lugar, cumpre destacar a natureza judicial do processo de execução fiscal como decorre do artigo 103.º, n.º 1, da LGT que prescreve «O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional». Coerentemente, o n.º 2 do mesmo preceito estabelece que «é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior».

Por outro lado o n.º 4 do artigo 23.º da LGT impõe o direito de audiência antes do despacho de reversão da execução

contra os responsáveis subsidiários. Esta imposição constitui uma excepção à regra de que nos processos de natureza judicial não cumpre observar o disposto no artigo 60.º 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 e não perante um procedimento administrativo enxertado no processo executivo como seria a dação em pagamento que (poderia vir a ser decidido por uma hierarquia da AT exterior ao serviço de finanças). No caso estamos perante um acto praticado no âmbito das competências próprias conferidas ao chefe do Serviço de Finanças competente, pelo que não se impunha a audiência prévia do sujeito passivo. Cabe aqui a referência, oportuna, a uma linha de entendimento já afirmada há alguns anos nesta Secção de Contencioso Tributário ainda mais redutora da necessidade de audiência prévia do contribuinte em sede de execução fiscal. Referindo-se a uma situação em que estava em causa um «procedimento administrativo enxertado», de dação em pagamento no processo executivo, surpreendemos o voto de vencido do Sr. Conselheiro Lúcio Barbosa ex-Presidente deste STA, aposto no ac. do STA de 15/04/2009 tirado no recurso n.º 0130/09, que atenta a sua clarividência aqui citamos para melhor ponderação de matéria cuja exaustão de estudo admitimos ainda não tenha sido atingida:

«Voto de vencido: Não acompanho a decisão que fez vencimento.

Alinharei de seguida as razões da minha discordância.

O artigo 60.º da LGT está inserido no título III da LGT, que trata ‘do procedimento tributário’. E o artigo 54.º da LGT define o âmbito do procedimento tributário, onde não está incluído o processo de execução fiscal.

Ao invés, ‘o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional’ — artigo 103.º, n.º 1, da LGT.

Como é bom de ver, e como acima dissemos, no processo de execução fiscal não está em causa o procedimento tributário.

Vale isto por dizer que não foi violado o citado preceito legal, pela simples razão de que o mesmo se não aplica no processo executivo.

Em processos de natureza judicial as decisões não têm que ser projectadas. A um requerimento segue-se uma decisão, passível, como decorre da lei do respectivo recurso (no caso, reclamação) para o tribunal competente.

Nem impressiona o facto do responsável subsidiário ser ouvido necessariamente antes da reversão (artigo 23.º, n.º 4, da LGT). É que, neste caso, trata-se da chamada de alguém, até então exterior ao processo executivo, compreendendo-se que seja ouvida antes de nele ‘entrar’.

Improcederia pois, na minha óptica, este segmento do recurso. [...]»

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

A segunda questão que deveria ter sido decidida e não o foi, na consideração de que é uma questão nova, entendimento do qual dissentimos e nos levou a votar vencido nesta parte, prende-se com a necessidade ou não de o contribuinte apresentar com o requerimento de dispensa de prestação de garantia, logo, toda a prova necessária à decisão e leva-nos à verificação, no caso *subjudice*, dos pressupostos de que depende a dispensa da prestação de garantia.

A sentença recorrida considerou que incumbindo ao reclamante o ónus da prova dos factos que alega, a falta de prova dos pressupostos de que o legislador fez depender a dispensa da prestação de garantia, que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, importa a penalização da sua pretensão.

Sobre tal matéria o que nos diz o recorrente?

Diz-nos apenas, para além da repetição dos fundamentos invocados na reclamação deduzida contra o acto de indeferimento do pedido de dispensa de garantia, que poderia ter juntado os elementos que reputasse por necessários e que teria corroborado o alegado com alguma documentação caso tivesse sido respeitado o direito de audiência prévia.

É manifesto que esta argumentação não podia proceder.

Primeiro porque resulta desde logo do n.º 3 do artigo 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que o pedido de dispensa de garantia deve conter a indicação das razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão.

O pedido deve assim ser instruído com toda a prova documental necessária, e no que concerne ao prejuízo irreparável, deve o interessado indicar em que é que ele se concretiza e indicar as razões que levam a crer que existe uma séria possibilidade de ele poder vir a ocorrer, se não for dispensado da prestação e garantia. Segue-se, depois a decisão, não havendo propriamente instrução mas apenas apreciação por parte do órgão de execução fiscal dos factos invocados face à prova oferecida e a sua subsunção às normas aplicáveis.

O texto do artigo 170.º, n.º 3, do Código de Procedimento e Processo Tributário pressupõe, assim, que seja apresentada pelo executado, com o requerimento, toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar comprovados, para se dispensar a prestação de garantia. Não há assim uma nova oportunidade para tal, nem há que chamá-lo, novamente, para participar na formação da decisão.

Acresce que, atenta a regra geral sobre o ónus da prova constante do artigo 342.º do Código Civil e o disposto no artigo 74.º da Lei Geral Tributária, impende sobre o executado o ónus de provar os pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia, ou seja que a prestação de garantia lhe causa prejuízo irreparável ou que carece manifestamente de meios económicos para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, e bem assim que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade.

Ora, como bem nota o Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer junto aos autos, a verdade é que o recorrente não só não apresentou ou sugeriu qualquer meio de prova em ordem a demonstrar a factualidade concreta da qual se pudesse concluir pela manifesta falta de meios económicos. O reclamante limitou-se a referir que não tinha quaisquer

bens susceptíveis de serem penhorados e que a prestação de garantia lhe causa prejuízo irreparável, sem que contudo, alegasse factos concretos que se enquadrassem no âmbito da previsão do artigo 52.º n.º 4 da Lei Geral Tributária. Não cabia, a nosso ver, convite à apresentação da prova que a lei lhe impõe que junte com o requerimento de dispensa de prestação de garantia. Improcederia também com este fundamento o recurso. — *Ascensão Lopes*.

Voto de vencido

Voto de vencido nas duas questões que, na minha opinião, delimitam o âmbito recurso: (i) vício de procedimento, por falta de audiência prévia; (ii) violação do n.º 3 do artigo 170.º do CPPT, por se ter decidido com base no ónus da prova.

a) Relativamente à primeira questão, concordo que nesta forma de processo não há lugar ao direito de audiência, mas discordo que seja a «urgência» na prática do acto a justificar tal solução.

Em nossa opinião, e seguindo de perto a argumentação exposta nos acórdãos de 7/3/2012, rec. n.º 185/12, de 13/7/2012, rec. n.º 665/12, e de 8/8/2012, rec. n.º 803/12, não é a caracterização do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como «acto materialmente administrativo» que impõe a obrigatoriedade da audiência prévia, nem é a inexistência de «instrução» ou a «urgência» da decisão que justificam a dispensa da audiência. Isto porque a natureza da execução fiscal e dos actos que nela praticados, assim como os meios de reacção que os interessados nela dispõem, não permitem concluir que se está perante um procedimento administrativo, ainda que «enxertado» num «processo judicial», pelo que não há qualquer necessidade de utilizar as normas do CPA que excepcionam o direito de audiência prévia.

De resto, há muita dificuldade em se aceitar que o órgão de execução fiscal se move no âmbito de um procedimento administrativo e depois não se extrair daí todas as consequências, especialmente a de não se ter em conta que ele é uma estrutura de ordenação flexível que, por objectivos garantísticos e de interesse público, implica o esbatimento da rigidez formal dos actos procedimentais.

É difícil aceitar que o dever de colaboração que orienta o procedimento dispense em todos os casos a instrução ou que o dever de celeridade predomine sempre sobre o princípio da participação dos interessados. Na verdade, se por falta de tempo ou por outro motivo atendível o requerente não pode apresentar todos os meios de prova dos pressupostos da isenção da garantia indicados no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, seria contrário ao princípio da colaboração inscrito no artigo 59.º da LGT que o pedido fosse decidido sem que o requerente tivesse oportunidade de instruir devidamente o pedido.

De igual modo, nenhuma consequência se deve extrair pelo facto do órgão de execução fiscal não decidir o pedido de dispensa da garantia no prazo de 10 dias. Se o decidir após esse prazo, naturalmente que continua a poder impugnar a decisão, se desfavorável, através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT. Mas se não houver decisão nesse prazo, o requerente não tem que presumir que o pedido foi indeferido para efeitos de reclamação, pois, enquanto não houver decisão expressa, mantém-se a suspensão provisória da execução resultante da apresentação do pedido. A omissão de qualquer decisão dentro do prazo legalmente estabelecido, não corresponde a um efeito denegatório da pretensão, mesmo que seja apenas

para efeito de assegurar o acesso ao tribunal. A inércia do órgão de execução não tem qualquer conteúdo substantivo, com a natureza de «acto materialmente administrativo», nem serve de expediente técnico-jurídico para assegurar o acesso à justiça tributária, precisamente porque, enquanto não houver decisão expressa, o interesse do executado está satisfeito através da suspensão provisória da execução. 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.

Repare-se que a «urgência» já não pode servir para justificar a inexistência de audiência relativamente ao acto que recusa a prestação da garantia oferecida pelo executado. Neste caso, a lei não se refere a qualquer prazo específico para a prática do acto, a não ser a regra geral para a prática de actos processuais, que por acaso também é de dez dias [alínea a) do artigo 21.º do CPPT]. Será que neste caso há audiência prévia?

A inexistência de audiência prévia radica na circunstância de se tratar de um acto praticado num processo de execução fiscal e não de um acto praticado num procedimento tributário.

Ao atribuir-se à execução fiscal a natureza judicial numa Lei de Bases, como é a LGT — artigo 103.º — está-se a impor a obrigatoriedade de se moldar a tramitação da execução segundo as formas próprias dos processos judiciais, o que implica a aplicação supletiva das regras do processo civil. E nenhum obstáculo de ordem constitucional existe à feita de um processo com esse figurino, desde que não se acometa ao órgão de execução fiscal a prática de actos jurisdicionais. E a estruturação da execução fiscal segundo o modelo dos processos judiciais, apesar de impulsionada e movida por um órgão administrativo, afasta qualquer tentativa de o enquadrar na categoria jurídica de procedimento administrativo.

Se bem repararmos, essa distinção é claramente assumida pelo legislador quando na alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e na alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT apenas inclui no âmbito do procedimento tributário a «cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial». Como o «processo» de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos actos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal.

b) Relativamente à segunda questão, considero que a impugnação que é feita da sentença relativamente à verificação dos pressupostos da isenção da prestação da garantia não é uma «questão nova» que não deva ser conhecida.

A sentença julgou improcedente a reclamação invocando o ónus da prova: «Incumbindo ao Reclamante o ónus da prova dos factos que alega, a falta de prova dos pressupostos de que o legislador fez depender a dispensa da prestação de garantia, que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o disposto no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, importa a penalização da sua pretensão tal como ocorreu na decisão recorrida».

Em face dessa decisão, toda a argumentação do recorrente é no sentido de que não teve oportunidade de apresentar os documentos e que alguns deles estão na posse da Administração. E estes fundamentos, em parte, já constam da reclamação, quando alega no artigo 38.º que a prova dos factos alegados estava ao «alcance da Administração».

Ao enquadrar a questão no âmbito do ónus da prova e não do ónus de instrução, julgo que a sentença padece de erro de julgamento que deve ser apreciado.

Perante as alegações do recorrente, embora expostas de forma extensa e algo confusa, o que na verdade se impõe responder é se a falta de instrução do incidente de dispensa da prestação de garantia, para efeitos de suspensão da execução fiscal, tem como efeito imediato o indeferimento do pedido por falta de prova dos pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT.

O n.º 3 do artigo 170.º do CPPT estabelece que o pedido de dispensa da prestação de garantia deve ser fundamentado de facto e de direito e «instruído com a prova documental necessária». Mas não resulta da norma quais as consequências do incumprimento ou cumprimento defeituoso do ónus de instrução desse incidente.

Por nossa parte, a incorrecção do requerimento nesse aspecto não tem como efeito imediato o indeferimento do pedido, antes impondo-se ao órgão de execução diligências no sentido do suprimento da irregularidade, «convidando» o requerente a instruir o pedido ou, caso disponha dos elementos sobre a situação económica do executado, juntá-los ao incidente e decidir em função deles.

Na compatibilidade entre o princípio da auto-responsabilidade das partes, concretizado no ónus de instrução do requerimento, com o princípio da colaboração do órgão de execução fiscal, estabelecido no artigo 99.º da LGT, considero que neste caso tem preponderância este último, dada a dificuldade que o executado pode ter em apresentar prova de factos negativos em tão pouco tempo. A prova documental sobre a sua situação económica ou está na Administração Pública, como as certidões dos bens imobiliários ou mobiliários existentes no seu património ou as declarações de IRS e IRC, etc., ou na disponibilidade de terceiros, como as contas bancárias. Ora, o tempo para a certificação da inexistência de bens ou da existência de dívidas pode não ser compatível com o prazo para se efectuar o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Aplicando supletivamente as regras do processo civil designadamente o disposto no n.º 3 do artigo 265.º e n.ºs 2 e 4 do artigo 266.º, chega-se à conclusão que o órgão de execução fiscal não pode ficar indiferente à ausência de instrução do incidente e avançar logo para a aplicação das regras do ónus da prova. Impõe-se uma atitude *pro actione* que possibilite, na medida do possível, a prova dos factos alegados.

No caso dos autos, é precisamente disso que o recorrente se queixa na reclamação e no presente recurso: o órgão de execução fiscal conhece as dívidas alegadas, sabe que as suas contas bancárias estão penhoradas, e que não tem bens que possa ser dados em pagamento. Assim sendo, antes de se indeferir o requerimento com fundamento no ónus da prova, impunha-se que o órgão de execução verificasse os elementos que detinha em seu poder e, em caso de dúvida, solicitasse ao requerente que instruisse o respectivo pedido com os documentos em falta. — *Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro*.

Proc n.º 708-12 — Declaração de voto

Tendo ficado vencida enquanto relatora inicial, alinharei de seguida as razões da minha discordância com a decisão que fez maioria.

1 — A questão

O requerente pede a isenção de prestação de garantia, ao abrigo do previsto no artigo 170.º do CPPT e artigo 52.º, n.º 4, da LGT, alegando como principais fundamentos: face à sua idade avançada, não consegue obter garantia junto de nenhuma entidade bancária; que não tem quaisquer bens de sua propriedade, pelo que se encontra impossibilitado de os oferecer como dação em pagamento; que tem dívidas aos serviços de finanças como devedor originário, e por reversão fiscal de duas sociedades, tudo no cômputo global de € 198 394,00; e, finalmente, que as finanças já detêm penhora sobre o depósito bancário que tem no banco.

Todavia, como o requerente não apresentou os documentos comprovativos do alegado, o órgão de execução fiscal indeferiu liminarmente o pedido invocando «não estar provada a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4, da LGT», sem formular qualquer juízo sobre o alegado pelo requerente.

Estando em causa a apreciação da legalidade deste despacho, por violação do direito de audiência, a M.^{ma} Juíza *a quo*, depois de sustentar não ser aplicável o direito de audiência, concluiu que «Incumbindo ao Reclamante o ónus da prova dos factos que alega, a falta de prova dos pressupostos de que o legislador fez depender a dispensa de prestação de garantia, que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o disposto no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, importa a penalização da sua pretensão tal como ocorreu na decisão recorrida».

Na qualidade de relatora inicial propunha a revogação da sentença recorrida, dando provimento ao recurso, por ter entendido fundamentalmente que, no mínimo, seria de convidar o recorrente a juntar os documentos que a Administração Fiscal reputasse necessários, divergindo, desta forma, do Acórdão que fez vencimento.

Para chegar a esta conclusão entendi, ao contrário do agora consignado no ponto 4.2 do Acórdão, que o facto de o recorrente vir no presente recurso invocar que «também poderia ter junto os elementos que reputasse necessários à prova da sua insuficiência económica e que teria corroborado o alegado com alguma documentação, caso tivesse sido respeitado o direito de audiência prévia ...», não consubstancia questão nova que o STA não possa apreciar.

Com efeito, como terei oportunidade de demonstrar mais adiante, são duas as questões centrais que se discutem no presente recurso: a da eventual violação do direito de audiência prévia, no âmbito do procedimento de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, e o sentido e alcance do ónus da prova consagrado no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT.

Em relação à primeira questão, o recorrente reagiu ao indeferimento liminar do seu requerimento invocando a violação do direito de audiência e, por conseguinte, o facto de não poder ter tido oportunidade de completar a instrução do seu requerimento.

A ilação que retirei, no projecto que ficou vencido, no sentido de dever distinguir-se entre o direito de audiência e o dever de convite configura questão meramente de

direito. Assim como é matéria de direito considerar que o ónus recebido no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT se traduz num mero ónus de juntar documentos, ao contrário do decidido pela M.^{ma} Juíza *a quo*.

Com efeito, as questões de qualificação jurídica dos factos (artigo 664.º do CPC, aplicável em matéria de recursos jurisdicionais, por força da remissão feita no n.º 2 do artigo 713.º do mesmo Código) constituem, na óptica de Jorge Lopes de Sousa (1), uma excepção às denominadas questões novas.

Por outro lado, divergimos igualmente quanto ao facto de se concluir no Acórdão que fez vencimento que o recorrente nunca invocou ou colocou a questão de saber se o órgão de execução fiscal está ou não sujeito ao dever de instruir o processo com elementos de prova que tenha em seu poder, na medida em que no ponto 38 da reclamação invocou precisamente que «[...] estava ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no artigo 170.º do CPPT».

Assim sendo, não acompanho o Acórdão por duas razões fundamentais: em primeiro lugar, por entender que no caso foi violado o ónus de junção de documentos e não o ónus da prova; em segundo lugar, por considerar que, nas circunstâncias do caso, se impunha distinguir entre direito de audiência e dever de convite para juntar documentos. Vejamos.

1.1 — Ónus da prova e ónus de junção de documentos

O artigo 170.º do CPPT (que veio regulamentar o procedimento de isenção de prestação de garantia) estabelece que o pedido deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária (n.ºs 1 e 3).

Nestes termos, caberá ao interessado demonstrar no requerimento o 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».

Sobre o interessado impende o *onus de demonstrar (provar)* os factos concretizadores do prejuízo. Em *caso de dívida insanável*, portanto, a administração decidirá no sentido da inexistência de prejuízo. Por outras palavras, se, *ante a prova produzida*, a administração não ficar convencida nem da existência, nem da inexistência, de prejuízo irreparável para o interessado, a situação de dúvida insanável é superada com a decisão em sentido negativo quanto à verificação do prejuízo. Essa a consequência da distribuição legal do ónus da prova.

Porém, o momento em que a administração julga a matéria de facto, decidindo se tem esta por provada ou não, é *antedecido pela fase instrutória*, em que há lugar à produção de prova, em qualquer uma das modalidades admitidas (designadamente documental).

E, no que respeita a esta fase, valem dois princípios.

Em primeiro lugar, tem-se por adquirida para o processo toda a prova produzida, independentemente de quem a carree e ainda que tal prova se revele desfavorável para quem o faça. Isto é, a administração deve considerar toda a prova, ainda que produzida por quem não tem o ónus da prova do facto a que respeita (v. acórdão *infra* citado).

Em segundo lugar, há um caso em que o interessado está dispensado de produzir prova quanto aos factos de que tem o ónus da prova.

O ónus da prova continua, nesta hipótese, a impen-der sobre o interessado (se, *depois* de analisada a prova

produzida, a administração ficar em situação de dúvida insuperável, decidirá contra o interessado).

Mas, antes de se chegar a essa fase, isto é, no momento (anterior) de produção de prova e junção de documentos, a administração deve proceder à junção ao processo dos documentos que tem em sua posse (2), designadamente certidões negativas relativas à titularidade de bens por parte do interessado.

No caso em apreço, o Tribunal *a quo* também decidiu com base nas regras do ónus da prova (aplicáveis em situação de dúvida insanável) quando não cumpriu os passos prévios (de reunião de elementos de decisão). A dúvida em que ficou não resultou da incerteza decorrente da consideração da prova disponível, mas da ausência de prova que resultou da não observância dos deveres instrutórios que sobre si impendiam.

Só cumpridos estes deveres se poderia concluir ser ou não possível formar convicção quanto à existência de prejuízo, e, portanto, haver ou não de recorrer às regras da prova, o que não aconteceu (3).

Na verdade, o que se verificou é que a Administração Fiscal se limitou a indeferir liminarmente o requerimento, sem qualquer análise dos fundamentos alegados pelo recorrente, sendo que tinha em seu poder, desde logo, informações e elementos que poderia mobilizar para prova dos factos invocados pelo requerente e que lhe permitiriam retirar conclusões sobre a situação patrimonial do requerente, o que não aconteceu.

Por outro lado, a Administração Fiscal deveria também ter considerado *outros* critérios de decisão (para além dos documentos) que estavam ao seu alcance, designadamente máximas da experiência. Não foram, porém, minimamente ponderados, por exemplo, factos que segundo as regras da experiência deviam considerar-se carecidos de prova. É da experiência comum que na conjuntura actual, os bancos não concedem garantias bancárias sobretudo estando em causa pessoas com idade avançada e com empresas com dívidas fiscais elevadas.

E o mesmo se diga em relação à sentença recorrida. Leitura atenta da mesma revela que não foi feita a mínima ponderação ou análise de qualquer elemento de prova, já que a Administração Fiscal nada invocou, essencial para se chegar a uma situação de impasse que exigisse lançar mão do ónus da prova.

Na verdade, não obstante a M.^{ma} Juíza *a quo* falar em violação do ónus da prova, o que está em causa é o facto de o requerente não ter junto com o requerimento os documentos necessários a demonstrar o alegado. O que resulta claramente da utilização das expressões «prova» «que devia ser apresentada com o requerimento em que manifesta essa pretensão, como impõe o disposto no artigo 170.º, n.º 3, do CPPT», não havendo dúvidas que com tais expressões a sentença recorrida se refere aos documentos que, no entendimento do tribunal, o recorrente devia ter juntado no requerimento, como impõe a lei.

Assim sendo, o que está em causa é o ónus de produzir prova e não de ónus da prova, pois não estamos perante uma situação de dúvida insanável, em que esgotadas as possibilidades probatórias, se torne necessário lançar mão do ónus da prova, previsto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

E, assim sendo, caímos na questão de saber se no caso se impunha convidar o recorrente a juntar os documentos em falta, questão de direito e, portanto, de conhecimento oficioso.

1.2 — Direito de audiência e dever de convite

Aplicando o exposto ao caso em análise, considerando estarmos no domínio de um procedimento enxertado na execução fiscal, não obstante se concordar que o acto reclamado não enferma de ilegalidade por preterição do direito de audiência, não acompanhamos o Acórdão quando, para completar a instrução do requerimento, bastaria um simples convite para num prazo de dois três dias apresentar os documentos em falta, situação não incompatível com a urgência da tramitação em causa.

A decisão de imediato indeferimento com base na falta de junção de prova, em especial tratando-se de factos negativos, sempre se revela, portanto, no caso, uma decisão desproporcionada⁽⁴⁾. É que uma coisa é concluir-se que a urgência do procedimento não é compatível com o exercício do direito de audiência, mas não se vislumbra quais os interesses que possam justificar a inexistência sequer de um convite para o executado juntar meios de prova em dois ou três dias.

Considerando que a justiça material deve prevalecer sobre a justiça formal, caberia à Administração Fiscal convidar o recorrente a suprir a omissão da prova dos factos alegados, e assim se obviaria a que uma omissão de natureza meramente procedimental conduzisse de imediato ao que veio a constituir uma denegação quase automática e cega do requerimento do recorrente, obrigando-o a recorrer ao tribunal o que poderia ser evitado.

No mesmo sentido milita o dever de colaboração que deve mediar as relações entre os sujeitos do procedimento. A desproporção entre a irregularidade cometida pelo recorrente (não juntar os documentos sobre os factos alegados) e a consequência que lhe é associada pela Administração Fiscal é manifesta, não se revelando adequada nem proporcional.

A violação do princípio da proporcionalidade resulta, no caso, agravada pelo facto de verificamos que a Administração Fiscal dispõe da maior parte da informação necessária a fazer prova dos factos invocados pelo recorrente e que lhe permitiriam concluir acerca da situação patrimonial do contribuinte. A Administração detém tais elementos quanto à alegada idade avançada; quanto ao facto de não dispor de quaisquer bens da sua propriedade; que tem dívidas aos serviços de finanças como devedor originário e por reversão fiscal de duas sociedades, tudo no cômputo global de € 198 394,00; e, finalmente, que as finanças já detêm penhora sobre o depósito bancário que tem no banco.

Como alega o recorrente, a maior parte da prova a realizar por si implicaria solicitar esses elementos à Administração Fiscal para de novo esta os oferecer no procedimento tributário. Neste sentido, assiste-lhe razão quando alega que «Teria pedido uma certidão de teor ao Serviço de Finanças, para que atestasse se o mesmo era ou não proprietário de algum bem (cujo resultado seria negativo, pois o Recorrente não é proprietário de rigorosamente nada). Igualmente, teria pedido uma declaração ao Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (de resto, o depósito bancário que o Recorrente tem no Banco, o qual se cifra em mais de € 12 000,00, está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2) — Ponto XXXIX das Conclusões.

Tal círculo evitar-se-ia se a Administração fizesse uso directo (sem a mediação do particular) de tais meios de prova, o que não aconteceu.

Em suma, no caso em apreço, conclui que, ainda que o entendimento fosse diverso quanto ao dever da Adminis-

tração Fiscal ponderar as informações e os elementos de que dispõe nos seus arquivos e registos sobre a situação patrimonial do recorrente⁽⁵⁾, sempre lhe caberia, atentas as acima expostas razões, dar um prazo ao interessado para juntar os documentos que reputasse necessários.

A solução não seria, em nossa óptica diferente, ainda que porventura se concebesse a tramitação em causa como tendo natureza processual.

Com efeito, mesmo assim, sempre impenderia sobre o órgão de execução fiscal notificar o requerente para suprir as deficiências, juntando os documentos julgados necessários, segundo os princípios do inquisitório e da cooperação das partes, consagrados, respectivamente, nos artigos 265.º, n.º 3, e 266.º, n.º 4, do CPC. Segundo o primeiro, «[i]ncumbe ao juiz realizar ou ordenar, mesmo oficiosamente, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, quanto aos factos de que lhe é lícito conhecer» (princípio do inquisitório). Por sua vez, o segundo preceito estabelece que «[s]empre que alguma das partes alegue justificadamente dificuldade séria em obter documento ou informação que condicione o eficaz exercício de faculdade ou o incumprimento de ónus ou dever processual, deve o juiz, sempre que possível, promover pela remoção do obstáculo».

A não ser assim, atentas as circunstâncias do caso, o facto de se tratar, repete-se, da prova de factos negativos associado à circunstância de a Administração Fiscal dispor da maior da prova em falta, temos dúvida que a interpretação que o Acórdão faz do artigo 170.º, n.º 3, do CPPT, no sentido de o mesmo não ser sequer compaginável com um convite para completar o requerimento com os elementos em falta, resista ao crivo das exigências Constitucionais, por eventual desconformidade com o princípio da proporcionalidade (artigo 266.º, n.º 2), o artigo 267.º, n.º 5, da CRP e, ainda, o princípio constitucional da proibição da indefesa (artigo 20.º, n.º 1, da CRP).

E nem se argumente, como o faz o Acórdão que fez vencimento, que o convite seria no caso em apreço irrelevante por não ter o interessado alegado factos concretos sobre os rendimentos e despesas que tem ou todos os factos necessários à procedência do pedido, pelas razões que se seguem.

Em primeiro lugar, o recorrente invocou factualidade suficiente para demonstrar a sua situação económica e não foi com esse fundamento sequer que o seu requerimento foi indeferido, como ficou demonstrado. Por outro lado, ainda que assim fosse, o convite poderia também dirigir-se a proporcionar ao interessado a possibilidade de concretizar e aperfeiçoar a factualidade alegada. Finalmente, sempre se dirá que não incumbe ao Tribunal substituir-se à Administração Fiscal no que diz respeito a saber se a factualidade é ou não suficiente, bem como na valoração da mesma. Como ficou salientado, a Administração não chegou sequer a pronunciar-se quanto a este aspecto dado ter-se quedado no problema do ónus da produção de prova. A autonomia entre a função jurisdicional e Administrativa impõe que apenas àquela (Administração) fique reservado a decisão sobre a questão da verificação ou não dos pressupostos factuais da dispensa de prestação de garantia, o que não está em causa.

Invoca-se também no Acórdão que o recorrente «não alegou, sequer, que a inexistência de bens não era da sua responsabilidade, quando é certo que sem a prova desse pressuposto nunca seria, legalmente, possível a dispensa da prestação da garantia».

Ora, também aqui importa realçar mais uma vez que o requerimento do recorrente não foi indeferido com base neste fundamento. E se já nem a própria Administração pode vir neste momento pronunciar-se sobre este aspecto, por não o ter feito oportunamente aquando do indeferimento do pedido, tendo-se formado caso julgado, quanto a este aspecto, muito menos o poderá fazer o Tribunal. Se a Administração não pôs em causa esta questão não é ao Tribunal que incumbe fazê-lo.

O que está, em suma, em causa, nos presentes autos, é o respeito por princípios elementares da instrução do procedimento de dispensa de prestação de garantia, não cabendo ao Tribunal antecipar ao conjecturar, nas circunstâncias do caso, sobre qual seria a decisão da Administração Fiscal caso tais princípios tivessem sido observados.

(¹) Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 357.

(²) Segundo alguma doutrina, uma interpretação sistemática dos preceitos do Código de Procedimento Administrativo, respeitantes, designadamente ao princípio do inquisitório, consagrado no artigo 87.º, n.º 1, e a regra segundo a qual não carecem de prova os factos de que o órgão competente tenha conhecimento em virtude do exercício das suas funções² (n.º 2 do artigo 87.º), e, finalmente o artigo 89.º, n.º 1, segundo o qual o órgão que dirige a instrução «pode determinar aos interessados

a prestação de informações, a apresentação de documentos ou coisas...», tem de admitir-se a regra de que a determinação da apresentação de provas aos interessados só deve ter lugar quando a Administração as não possa obter e recolher pelos seus próprios meios (cf. Mário Esteves de Oliveira e outros, *Código do Procedimento Administrativo*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, pp. 426-27). No procedimento tributário, o artigo 74.º, n.º 2, da LGT exige que o particular proceda à correcta identificação dos elementos junto da administração tributária. Como vimos, no caso, o particular alegou que estavam ao alcance da Administração todos os elementos necessários a demonstrar a sua situação económica.

(³) Sobre o ónus de produção de prova no processo judicial tributário, pode ler-se no Acórdão deste Supremo Tribunal de 7/5/2003, proc. n.º 1026/02, que «[...] o apuramento da verdade material, erigido em escopo do processo judicial tributário, que se não basta com alcançar uma verdade formal, exige que se arrede o primado do princípio do dispositivo, ao menos, temperando-o com o do inquisitório. Ora se o Juiz, no percurso para atingir a verdade material pode, e deve, investigar os factos, sem subordinação às provas apresentadas ou requeridas pelas partes, é impróprio falar-se de um ónus subjectivo da prova: não interessa quem deve alegar e provar os factos — o que importa é que factos resultem provados, mercê da actividade das partes e da do juiz».

(⁴) Note-se que quanto às exigências do requerimento de dispensa de prestação de garantia o artigo 170.º, n.º 3, do CPPT limita-se a referir de forma vaga que o pedido deve conter a «fundamentação de facto e de direito» e ser «instruído com a prova documental necessária».

(⁵) Por se entender (o que não é o nosso caso) que o recorrente não cumpriu cabalmente o ónus consagrado no artigo 74.º, n.º 2, da LGT.

Lisboa, 26 de Setembro de 2012. — *Fernanda Maçãs*.