

Of.Circulado N.º: 60.090 2012-05-15

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.º:

Técnico:

Ex.mos Senhores:
Subdirectores -Gerais
Directores de Serviços
Directores de Finanças
Chefes de Serviços de Finanças

Assunto: PRESTAÇÃO DE GARANTIA IDÓNEA - CONTABILIZAÇÃO DE JUROS DE MORA ATÉ À DATA DO PEDIDO EM FACE DA APRESENTAÇÃO SUCESSIVA DE MEIOS DE REACÇÃO. CADUCIDADE DA GARANTIA (ART. 183.º-A DO CPPT) - OBRIGAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DE NOVA GARANTIA

A emissão do presente Ofício Circulado tem em vista a harmonização de procedimentos por parte dos vários Serviços da Administração Tributária e Aduaneira (AT), no que se refere à definição do momento que, à face da lei vigente, é relevante para efeitos de contagem de juros de mora, com vista à determinação do valor da garantia a prestar em processo de execução fiscal, para efeitos suspensivos.

Os Serviços da AT têm manifestado dúvidas, nomeadamente nos seguintes domínios:

- i) Sobre a forma de determinar o valor da garantia, nos casos em que ocorre a apresentação sucessiva de vários meios de reacção (primeiro gratuitos e depois judiciais, ou apenas judiciais) relativos à legalidade ou exigibilidade da dívida;
- ii) Sobre a forma de conformar os casos antes referidos com as normas que visam assegurar a determinação e manutenção, ao longo do tempo, da suficiência do valor da garantia prestada [n.º 8 do art. 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), n.ºs 5 e 10 do art. 199.º do CPPT, n.º 3 do art. 52.º da Lei Geral Tributária (LGT)].

Nestes termos, foi sancionado por despacho do Sr. Director-Geral de 2012/05/11 a divulgação do seguinte entendimento.

1. SENTIDO DA EXPRESSÃO «JUROS DE MORA CONTADOS ATÉ (...) À DATA DO PEDIDO»

Para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 199º do CPPT, o valor base dos juros de mora a ter em conta para cálculo da garantia é o dos que se venceram até às seguintes datas, com o limite de cinco anos:

- i) No caso de pagamento em prestações devidamente autorizado, até à data da apresentação do pedido referido no n.º 1 do art. 196.º do CPPT, por aplicação directa do n.º 6 do art. 199.º do CPPT;
- ii) No caso de reclamação gratuita, impugnação judicial ou oposição à execução, até à data da sua apresentação;
- iii) Se, na sequência da decisão desfavorável para o contribuinte de algum dos meios de reacção referidos em ii), for(em) apresentado(s) por este outro(s) meio(s) procedimental(ais) e/ou processual(ais) de contestação da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda (incluindo aqui o recurso hierárquico, a impugnação e o recurso judiciais), até à data da apresentação do primeiro

meio de reacção referido em ii), sem prejuízo do disposto quanto à insuficiência ou caducidade da garantia;

- iv) No caso de o interessado prestar garantia após o decurso do prazo previsto no n.º 7 do art. 169.º do CPPT (15 dias após apresentação do meio de reacção), ou, quando se verifique a sua insuficiência, se vier a reforçar/prestar nova garantia após o termo do prazo previsto no n.º 8 do art. 169.º do CPPT (15 dias após notificação enviada para o efeito, também previsto no n.º 10 do art. 199.º do CPPT para o pagamento em prestações), até à data da apresentação efectiva da garantia, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, ou ainda se encontre a decorrer o plano de pagamento em prestações.

Deste modo, sendo apresentado um novo meio de reacção, previsto no n.º 1 do art. 169.º do CPPT (entendendo-se como tal também o recurso hierárquico, por força do constante do n.º 1 do art. 52.º da LGT, que tem prevalência sobre o CPPT), na sequência do indeferimento ou improcedência de um dos meios de reacção primeiramente apresentados, referidos em ii) *supra*, não resulta da norma constante do n.º 6 do art. 199.º do CPPT qualquer obrigação de apresentação de nova garantia devidamente actualizada, em substituição da que se encontra prestada, desde que esta ainda se mantenha como idónea.

2. CASO DECIDIDO OU RESOLVIDO

O n.º 2 do art. 183.º do CPPT estabelece que, uma vez prestada a garantia, esta pode ser levantada oficiosamente (pelo órgão da execução fiscal) ou a requerimento do prestador, «*logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida*».

Além disso, sendo prestada pelo interessado a garantia idónea, nos termos do art. 199.º do CPPT, o n.º 1 do art. 169.º do CPPT faz daí decorrer a consequência da suspensão da execução «*até à decisão do pleito*», ou seja, até à verificação do caso decidido ou resolvido.

Tal só ocorre quando o acto tributário ou a dívida, cuja legalidade ou exigibilidade forem contestadas, deixarem de ser contenciosamente impugnáveis. No caso de apresentação de meios contenciosos (judiciais) de reacção, o caso decidido ou resolvido apenas se verifica com o trânsito em julgado da decisão judicial, ou seja, se for obtida uma decisão definitiva que seja insusceptível de recurso judicial ou ainda se, apesar de passível deste recurso, decorrer o respectivo prazo sem que o mesmo seja apresentado.

3. PRESTAÇÃO/REFORÇO DA GARANTIA FORA DO PRAZO LEGAL

O referido anteriormente não prejudica o dever de manutenção da idoneidade da garantia ao longo do tempo, nomeadamente no que respeita ao seu valor, à medida que se vão sucedendo diversos meios de reacção, até que seja proferida a decisão definitiva do pedido efectuado.

A garantia deve ser prestada sem qualquer prazo de validade, durante o prazo de 15 dias após apresentação do meio de reacção (n.º 7 do art. 169.º do CPPT), e manter-se até à verificação do caso decidido ou resolvido.

A suficiência da garantia deve ser verificada pelo órgão competente a todo o tempo. Caso o órgão de execução fiscal constate que a garantia prestada é insuficiente, deve ser ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea no prazo de 15 dias (prazo previsto no n.º 8 do art. 169º e n.º 10 do art. 199º, ambos do CPPT). Se o executado não proceder ao reforço, nem prestar nova garantia deve proceder-se ao levantamento da correspondente suspensão processual e à prossecução dos termos normais do processo.

A prestação inicial de garantia, e o reforço/prestação de nova garantia, deverão ser efectuados dentro dos prazos previstos nestas normas, mas sem prejuízo da admissão da prestação de garantia após o decurso dos mesmos, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, e desde que o valor da garantia se encontre devidamente actualizado, nos termos da alínea iv) do ponto 1 deste ofício.

A garantia deve corresponder sempre a uma segurança do órgão de execução fiscal de que efectuará a cobrança da dívida, mesmo no caso de incumprimento do devedor e independentemente da vontade deste, pelo que impende permanentemente sobre os Serviços um dever de vigilância da sua validade, vigência e idoneidade, notificando o executado para proceder ao seu reforço, sempre que necessário.

4. INEXISTÊNCIA DE PRAZO DE VALIDADE DA GARANTIA

O instrumento de constituição da garantia deve ser apreciado casuisticamente pelo órgão competente (n.º 9 do artigo 199.º do CPPT), só sendo aceite se estiverem cumpridos, não só todos os requisitos em termos de suficiência do seu valor (n.º 6 do artigo 199.º do CPPT), mas também os que permitam a sua manutenção por um período de tempo indeterminado, face à redacção do n.º 1 do art. 169.º, que suspende a execução «até à decisão do pleito», data esta que é indeterminável, considerando os diversos meios de reacção e os diferentes tempos de resolução de cada órgão decisor.

Deste modo, a garantia prestada não deve estar sujeita a um prazo de validade, pelo que os Serviços não devem aceitar garantias que não cumpram esse requisito.

5. CADUCIDADE DA GARANTIA (ART. 183.º-A DO CPPT)

A caducidade da garantia, prevista actualmente no art. 183.º-A do CPPT, só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação graciosa (n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT). Caso esse incumprimento seja da responsabilidade do reclamante (n.º 2 deste artigo), não ocorre essa caducidade.

A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de "garantia prestada" pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração, nos termos do art. 195.º do CPPT (hipoteca legal ou penhor), pois o sentido da norma é inculir à administração tributária uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos. Deste regime de caducidade de garantia ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do art. 235.º do CPPT.

Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT, revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da garantia era aplicado, não só à reclamação graciosa, mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, apontando-se para o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1.ª instância dos processos judiciais.

A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção judicial ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por se passar de um "pleito gracioso" para um "pleito judicial".

Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente – o Tribunal.

Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação graciosa, o interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do artigo 199.º do CPPT.

A suspensão da execução deve manter-se se for prestada garantia idónea no prazo previsto no n.º 8 do art. 169.º do CPPT e n.º 10 do art. 199.º do CPPT (15 dias após notificação do executado para prestação de nova garantia), ou, caso não seja prestada, até ao termo deste prazo.

Se o interessado não proceder à prestação de nova garantia idónea dentro deste prazo deve ser levantada de imediato a suspensão da execução. Esta só voltará a suspender-se se e quando for prestada garantia idónea, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, em conformidade com a parte final do n.º 6 do mesmo artigo. Neste caso, os juros de mora devem ser contabilizados até à data da apresentação efectiva da garantia, em concordância com o referido em iv) do ponto 1.

Com os melhores cumprimentos,

O Subdirector-Geral



José Maria Fernandes Pires