

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL****Acórdão**

Processo

Data do documento

Relator

01248/17

29 de novembro de 2017

Casimiro Gonçalves

**DESCRITORES**

Execução fiscal &gt; Garantia &gt; Hipoteca

**SUMÁRIO**

Tendo sido requerida a prestação de garantia por meio de constituição voluntária de hipoteca sobre imóvel, relativamente ao qual se referencia o valor do respectivo VPT e sem que o requerente tivesse infirmado a existência de ónus (anteriores hipotecas voluntárias incidentes sobre o imóvel) ou trazido ao conhecimento da AT outro valor ou circunstâncias especiais justificativas de que se deva atender a valor diverso (nomeadamente a eventual valor de mercado) daquele VPT (art. 199º-A do CPPT), não se impunha à AT a uma avaliação ad hoc para tal efeito.

**TEXTO INTEGRAL**

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

**1.1.** A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que,

proferida em 16/08/2017, no Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a reclamação deduzida, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o despacho (de 02/06/2017) do Chefe do 3º Serviço de Finanças de Lisboa que indeferiu o pedido de aceitação da hipoteca de um imóvel como garantia no processo de execução fiscal nº 3085201701041380 e, conseqüentemente, indeferiu o pedido de suspensão desse mesmo processo.

**1.2.** Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª - O princípio da legalidade, consagrado no artigo 103º, nº 2 da CRP, os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança e legítimas expectativas dos administrados, ínsitos no primado do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2º da CRP e os princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, consignados no artigo 266º nº 2 da CRP sempre imporiam decisão diversa, tendo sido assim violados pela sentença recorrida.

- V. Supra n.ºs 1 a 5;

2ª - A decisão recorrida integra erro de julgamento de direito, por errada interpretação e aplicação da lei, e por violação de lei, mais precisamente do disposto nos artigos 169º, 199º e 199º-A do CPPT e 55º e 59º da LGT, sendo certo que ao abrigo dos princípios da colaboração e da proporcionalidade impostos nestes artigos, a apreciação pela Autoridade Tributária da idoneidade da garantia poderá concretizar-se mediante uma avaliação prévia do valor do imóvel em termos de mercado. - V. Supra n.ºs 1 a 5;

3ª - A dita sentença recorrida enferma de erro de julgamento, pois existe uma verdadeira obrigação de busca da verdade material por parte da Autoridade Tributária, sendo que é pretendido o alcance de uma verdade material em detrimento de uma mera verdade formal, tendo a sentença recorrida violado, além do mais, o disposto nos artigos 58º e 99º da LGT e 13º do CPPT - V. Supra n.ºs 6 a 8.

Termina pedindo o provimento do recurso e que seja revogada a sentença recorrida.

**1.3.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.4.** O MP emite parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A....., sendo recorrido o representante da Fazenda Pública:

Resulta como controvertido se, para efeitos de se proceder à apreciação da idoneidade da garantia a A.T., devia ter procedido à avaliação prévia do valor do imóvel em termos de mercado.

Tal foi recusado na sentença recorrida com fundamento nos artigos 199º-A do CPPT e 13º nº 1 do C.I.S., e em o recorrente não ter alegado no pedido de constituição de hipoteca ter o imóvel um valor superior ao valor patrimonial tributário (VPT).

No recurso interposto defende-se que com a aplicação efetuada dos artigos 169º, 199º, 199º-A do C.P.P.T. e 55º e 59º da L.G.T. ocorreu a violação de princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da proteção da confiança, da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público, bem como ainda dos artigos 58º e 99º da L.G.T. e 13º do C.P.P.T.

Vai-se acrescentar o seguinte:

Conforme se fundamentou no despacho de indeferimento, não só pendem elevados ónus sobre o imóvel oferecido em garantia, como o ora recorrente apenas em sede de reclamação judicial veio ainda a invocar estar o imóvel em causa "numa zona de grande valorização".

Tal serão razões bastantes para afastar que se proceda à pretendida avaliação para efeitos de apreciação da idoneidade da garantia, bem como que ocorram as invocadas inconstitucionalidades.

É certo já se ter decidido que ao se proceder à apreciação da idoneidade de

garantia sem se proceder a avaliação pelo valor de mercado resultava inconstitucionalidade do art. 199º-A do C.P.P.T. por violação dos princípios de justiça e proporcionalidade - assim, no acórdão do S.T.A. de 27-9-17, proferido no proc. 0965/17.

Contudo, tal ocorre num circunstancialismo diferente do acima referido.

Melhor é de decidir pela improcedência do recurso, considerando que "a lei não impõe uma prévia avaliação ad hoc dos imóveis para determinar a idoneidade ou a suficiência da garantia oferecida que sobre eles se constitua, embora - por razões de justiça e proporcionalidade - tal avaliação possa e deva ser realizada quando circunstâncias especiais o justifiquem, cabendo ao recorrente trazer ao conhecimento da Administração as circunstâncias especiais que, a verificarem-se, justifiquem eventualmente que a garantia constituída sobre imóveis deva atender a valor diverso do valor patrimonial tributário destes" - assim, no acórdão do S.T.A. de 13-7-16, proferido no proc. 0563/16, ponto II do respetivo sumário.

Concluindo:

Se a recorrente não invocou perante a administração que existiam ónus existentes sobre o imóvel oferecido em hipoteca e na reclamação judicial invoca fundamentalmente que o imóvel se encontra "numa zona de grande valorização" não resulta com o decidido a violação dos invocados princípios constitucionais.

Não é de impor que se proceda a uma avaliação ad-hoc do imóvel para determinar a idoneidade ou suficiência da garantia oferecida e que sobre ele se constitua.»

**1.5.** Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

## **FUNDAMENTOS**

**2.** Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. No processo de execução fiscal nº 3085201701041380, A..... é executado pela quantia de € 47.355,10 [quantia exequenda] - cfr. docs. 1, 1 verso e 2 do processo instrutor.

2. Na citação que lhe foi dirigida nesse processo de execução fiscal, A..... foi informado de que o valor da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução era de € 60.274,60 - cfr. o documento de fls. 3 verso do processo instrutor.

3. O reclamante ofereceu à AT, como garantia para efeitos de suspensão da execução do processo de execução fiscal nº 3085201701041380, o prédio urbano com a denominação "....." situado no nº .... da Av. ...., ....., descrito, na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, sob o nº 427, em 26 de Maio de 1986, e a que se refere o artigo matricial 1069 da União das Freguesias de Cascais e Estoril - cfr. o documento de fls. 15 a 16 verso do processo instrutor.

4. No requerimento dirigido à AT para oferecimento da hipoteca sobre o referido imóvel para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal nº 3085201701041380, o reclamante, pela pessoa do seu advogado, declarou que o referido imóvel «(...) tem um valor patrimonial atual de € 226.691,16 (...)» - cfr. o documento de fls. 4 verso e 5 do processo instrutor.

5. A propriedade do referido imóvel está inscrita no registo a favor de «A....., casado com B..... no regime de separação de bens» e de «B....., casada com A..... no regime de separação de bens» - cfr. o documento de fls. 15 a 16 verso do processo instrutor.

6. O referido imóvel tem o valor patrimonial tributário de € 226.691,16, determinado no ano de 2015 - cfr. o documento de fls. 16 e 16 verso do processo instrutor.

7. No registo predial estão inscritas duas hipotecas voluntárias sobre o referido

imóvel, com os montantes máximos assegurados, respectivamente, de € 492.583,00 e € 281.476,00 - cfr. o documento de fls. 15 a 15 verso do processo instrutor.

**3.1.** Na execução fiscal nº 3085201701041380 instaurada no 3º Serviço de Finanças de Lisboa para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRS de 2012, no montante global de 47.355.10 Euros, o executado A....., tendo sido informado, aquando da respectiva citação para a execução, de que o valor da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução (art. 169º do CPPT) era de € 60.274,60, veio requerer a prestação daquela, através de hipoteca voluntária a constituir sobre imóvel de que é proprietário, e que consta identificado nos autos, dado que deduzira impugnação da liquidação perante o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), processo ao qual foi atribuído o nº 231/2017-T.

No seguimento, tendo sido prestada no processo de execução informação no sentido, além do mais, de que (i) o valor patrimonial do imóvel é de 226.691,16 Euros, (ii) o montante a garantir na data é de 60.120,56, (iii) e do registo da Conservatória Predial de Lisboa constam ónus ou encargos no valor de 774.059,00 Euros, sobre o respectivo imóvel (duas hipotecas voluntárias com os montantes máximos assegurados, respectivamente, de € 492.583,00 e € 281.476,00), o Chefe do 3º Serviço de Finanças de Lisboa, proferiu (em 02/06/2017) despacho de indeferimento do pedido de suspensão do processo de execução fiscal, com fundamento em que «Face ao informado, constata-se não estarem reunidos os pressupostos do nº 1 do art. 169º do CPPT, pela dedução de contencioso e prestação de garantia idónea supra identificada (...)».

**3.2.** Discordando desta decisão o executado dela reclamou (nos termos do art. 276º do CPPT) para o TT de Lisboa, tendo tal reclamação sido julgada improcedente.

Para tanto, a sentença, enunciando como questão a decidir a de saber se a AT deveria ter considerado o valor de mercado do imóvel hipotecando, em vez do respectivo VPT, e apelando à jurisprudência do STA considera, no essencial, o seguinte:

— Da conjugação do disposto no art. 199º-A do CPPT e nos arts. 13º e 17º do CISelo, resulta que, para efeitos da determinação do valor dos imóveis oferecidos como garantia, a lei manda atender ao seu VPT, acrescentando que o reclamante não alegou perante a AT, quando formulou o seu pedido de constituição da hipoteca, que o respectivo imóvel tivesse um valor diferente do VPT, antes tendo indicado no requerimento de suspensão da execução um valor coincidente com o VPT.

— O despacho reclamado não é ilegal por ter atendido ao valor patrimonial tributário do imóvel em vez de a um valor de mercado a apurar, dado que, com a entrada em vigor do art. 199º-A do CPPT [aditado pela Lei nº 7-A/2016, de 30/3 (OE para 2016)] da margem de discricionariedade que, jurisprudencialmente, é reconhecida ao órgão responsável pela apreciação da idoneidade da garantia, ficou arredada a definição do critério de valorização dos imóveis oferecidos em garantia, pelo que, do ponto de vista da atuação administrativa, não procede a alegação da violação dos princípios, designadamente, dos da cooperação, justiça e proporcionalidade, invocados pelo reclamante.

**3.3.** Do assim decidido discorda o executado/recorrente, invocando, como se viu, que o princípio da legalidade (art. 103º, nº 2 da CRP), bem como os princípios ínsitos no primado do Estado de Direito (segurança jurídica e protecção da confiança e legítimas expectativas dos administrados - cfr. o art. 2º da CRP) e os princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público (art. 266º nº 2 da CRP) imporiam decisão diversa, além de que a sentença também enferma de erro de julgamento de

direito, por errada interpretação e aplicação do disposto nos arts. 169º, 199º e 199º-A do CPPT e 55º e 59º da LGT, sendo certo que ao abrigo dos princípios da colaboração e da proporcionalidade impostos nestes normativos, a apreciação da idoneidade da garantia, por parte da AT, poderá concretizar-se mediante uma avaliação prévia do valor do imóvel em termos de mercado, acrescentando que existe uma verdadeira obrigação de busca da verdade material, por parte da AT, em detrimento da verdade formal, tendo a sentença recorrida violado, igualmente, o disposto nos arts. 58º e 99º da LGT e 13º do CPPT.

Vejamos, pois.

**4.1.** Nos termos do art. 169º do CPPT, a execução fiscal ficará suspensa até à decisão do pleito que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda se, entre outros casos, o executado prestar garantia nos termos do art. 199º do mesmo CPPT, de cujos nºs. 1 e 2 resulta que o executado deve, com o pedido de constituição de garantia, oferecer garantia idónea, a qual poderá consistir, a requerimento do executado e mediante concordância da AT, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no art. 195º, com as necessárias adaptações.

Já o art. 199º-A do CPPT (aditado pela Lei nº 7-A/2016, de 30/3) dispõe:

«1 - Na avaliação da garantia (...) deve atender-se ao valor dos bens ou do património do garante apurado nos termos dos artigos 13º a 17º do Código do Imposto do Selo, com as necessárias adaptações, deduzido dos seguintes montantes:

a) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas;

(...)

3 - Sendo o garante uma pessoa singular, deve atender-se ao património desonerado (...) deduzidos dos montantes referidos nas alíneas do nº 1.»

Por sua vez, no nº 1 do art. 13º do CIS, dispõe-se que «O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da

transmissão ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial».

**4.2.** No âmbito da apreciação da idoneidade da garantia, a jurisprudência (cfr., entre outros, os acs. desta secção do STA, de 27/9/2017, no proc. nº 0965/17, de 1/6/2016, no proc. 0598/16 e de 11/5/2016, no proc. nº 0531/16) tem considerado que a idoneidade deve aferir-se «pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (cfr. arts. 169º, 199º e 217º, do CPPT, e art. 52º, da LGT). A garantia será idónea se se afigurar adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da dívida exequenda e demais acréscimos». Sendo que também «são distintas as finalidades prosseguidas pela avaliação quando está em causa aferir da idoneidade da garantia oferecida pelo executado em ordem à suspensão da execução fiscal e pela avaliação quando está em causa a determinação da matéria tributável como expressão quantitativa do facto tributário: a avaliação efectuada pela AT, com recurso a uma fórmula retirada de norma tributária com vista à avaliação do valor do capital social, que prossegue a determinação da matéria tributável em ordem à tributação em IS, não se revela adequada para a avaliação do património social da sociedade fiadora em ordem a aferir da idoneidade da garantia.»

De todo o modo, no caso que nos ocupa, a sentença recorrida, além de considerar que o reclamante não alegou, quando formulou o pedido de constituição da hipoteca, que o respectivo imóvel tivesse um valor diferente do VPT (tendo indicado, aliás, no requerimento de suspensão da execução, um valor coincidente com o VPT), também considera, por outro lado, que com o aditamento do art. 199º-A do CPPT, da margem de discricionariedade que, jurisprudencialmente, é reconhecida ao órgão responsável pela apreciação da idoneidade da garantia, ficou arredada a definição do critério de valorização dos imóveis oferecidos em garantia.

Ao que o recorrente contrapõe que, ainda assim, os princípios constitucionais (que invoca) imporiam decisão diversa, além de que também os princípios da colaboração e da proporcionalidade levariam a que a apreciação da idoneidade da garantia se concretizasse mediante uma avaliação prévia do valor do imóvel em termos de mercado, atendendo até ao princípio do inquisitório (consagrado nos arts. 58º e 99º da LGT e 13º do CPPT) e à consequente obrigação de procura da verdade material, por parte da AT.

Salvo o devido respeito, carece, porém, de razão legal.

É que, não obstante no supra referido acórdão de 27/09/17, no proc. 0965/17 (numa situação em que estava em causa a idoneidade de uma garantia substanciada na fiança prestada por uma sociedade), se ter concluído pela desaplicação do disposto no nº 2 do art. 199º-A do CPPT, por violação do princípio constitucional da proporcionalidade (cfr. art. 204º da CRP) e apesar de não se ignorar que, já anteriormente ao mencionado aditamento constante do art. 199º-A do CPPT, se considerou a possibilidade de a AT proceder a uma avaliação ad hoc, quando circunstâncias especiais o justificassem (Cfr. o ac. desta Secção do STA, de 13/7/2016, no proc. nº 0563/16 e o ac. do TCAS - SCT, de 18/12/2014, proc. nº 08144/14; bem como, numa diferente perspectiva, os acs. desta Secção do STA, de 2/3/2016, no proc. nº 0137/16, de 18/9/2013, no proc. nº 01362/13 e de 16/1/2013, no proc. nº 01294/12.), dado que, como ali se sumaria, «I - Embora o art. 199º do CPPT, não remeta expressamente para o art. 250º do CPPT no que concerne à forma de determinar o valor dos bens oferecidos como garantia é lícito que se recorra a este preceito legal para a determinação também de tal valor, pois que, a final, será esse o valor de referência se a execução houver que prosseguir pela venda executiva dos bens penhorados oferecidos em garantia» e «II - A lei não impõe uma prévia avaliação ad-hoc dos imóveis para determinar a idoneidade ou a suficiência da garantia oferecida que sobre eles se constitua, embora - por razões de justiça e proporcionalidade - tal avaliação possa e deva ser realizada quando

circunstâncias especiais o justifiquem, cabendo ao recorrente trazer ao conhecimento da Administração as circunstâncias especiais que, a verificarem-se, justifiquem eventualmente que a garantia constituída sobre imóveis deva atender a valor diverso do valor patrimonial tributário destes», o que é verdade é que, no caso vertente (vigorando o disposto no art. 199º-A do CPPT), além de o circunstancialismo ser diverso do subjacente ao dito aresto proferido em 27/09/17, também não se vê que, face à factualidade julgada provada, ocorra a predita violação do princípio constitucional da proporcionalidade, ou dos restantes princípios constitucionais igualmente invocados pelo recorrente: é que não se vislumbra a ocorrência das referidas circunstâncias especiais que justifiquem a pretendida avaliação ad hoc. Com efeito, no caso, para além de o recorrente, como exara a sentença, só ter indicado como valor do imóvel o correspondente ao VPT, também, como ora sublinha o MP, aquele não invocou perante a AT que não existem os apontados ónus (anteriores hipotecas voluntárias enumeradas e constantes da informação prestada pelo Serviço de Finanças) incidentes sobre esse mesmo imóvel oferecido em hipoteca; sendo que, por outro lado, na presente reclamação judicial deduzida do acto do OEF, o que o recorrente essencialmente invoca é que «o imóvel em causa denominado “.....” localiza-se na zona do Monte Estoril, concelho de Cascais, a qual é objecto de grande valorização».

Ou seja, não pode concluir-se que, no concreto caso dos autos, o recorrente haja trazido ao conhecimento da AT as ditas circunstâncias especiais justificativas de que, para efeitos da constituição da garantia hipotecária, se deva atender a valor diverso (nomeadamente a eventual valor de mercado) do valor patrimonial tributário e, conseqüentemente, se deva proceder a uma avaliação para tal efeito.

Não ocorrendo, portanto, violação do princípio do inquisitório, nem dos princípios constitucionais invocados (legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança, justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público), nem,

consequentemente, os erros de julgamento que o recorrente imputa à sentença recorrida.

Improcedendo, assim, o recurso.

## **DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Novembro de 2017. – Casimiro Gonçalves (relator) – Francisco Rothes – Isabel Marques da Silva.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>