

**Artigo 45.º n.º 5 da Lei Geral Tributária
(redacção conferida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho)**

António Gaio

Resumo

O artigo 45.º n.º 5 da Lei Geral Tributária esteve em vigor cerca de um ano e cinco meses (Julho de 2001 a Dezembro de 2002). O artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003), veio, em alteração feita ao artigo 45.º da LGT, eliminar o n.º 5 deste preceito.

A existência de situações em que aquele preceito seja ainda potencialmente aplicável, nomeadamente todas aquelas em que se verificaram procedimentos de inspecção tributária iniciados antes de 31 de Dezembro de 2002, justifica compreender a sua *ratio legis* de modo a delimitar o respectivo âmbito de aplicação.

Abstract

Article 45 nr. 5 of the General Tax Law (*Lei Geral Tributária* - LGT) has been in force for about one year and five months (from July 2001 to December 2002). Article 43 of Law nr. 32-B/2002, of 30 December (State Budget for 2003), has amended article 45 of LGT by eliminating section 5 thereof.

The existence of situations where such provision could still be applicable, notably those in which tax inspection proceedings have been initiated prior to 31 December 2002, justifies that one tries to understand its *ratio legis* in order to limit the range of situations to which it is applicable.

A questão sobre a oportunidade da análise da norma que titula o texto abaixo surge quase imediata.

O artigo 45.º n.º 5 da Lei Geral Tributária esteve em vigor cerca de um ano e cinco meses (Julho de 2001 a Dezembro de 2002). O artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003) veio, em alteração feita ao artigo 45.º da LGT, eliminar o n.º 5 deste preceito.

É, pois, legítimo inquirir sobre o eventual interesse da interpretação de uma norma já expressamente revogada.

Pois bem, este texto justifica-se, no nosso entender, pela existência de não poucas situações em que aquele preceito seja ainda potencialmente aplicável, nomeadamente todas aquelas em que se verificaram procedimentos de inspecção tributária iniciados antes de 31 de Dezembro de 2002.

Todas as referências ao artigo 45.º n.º 5 da Lei Geral Tributária feitas no presente texto devem ser tidas, naturalmente, como referentes à redacção conferida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

A) Introdução

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (“Lei”), teve o intuito assumido de: (i) reforçar as garantias dos contribuintes e a simplificação processual, (ii) reformular a organização judiciária e (iii) estabelecer um novo regime geral para as infracções tributárias.

O artigo 45.º n.º 5 da Lei Geral Tributária (“LGT”) inscreve-se no conjunto de medidas que visaram atingir o objectivo de reforçar as garantias dos contribuintes (cfr. Capítulo III da Lei “Do reforço das garantias do contribuinte e da simplificação processual”).

O escopo do presente texto cinge-se à interpretação (tentativa) deste preceito.

B) Da caducidade do direito à liquidação – Artigo 45.º da LGT

O artigo 45.º da LGT, sob a epígrafe “Caducidade do direito à liquidação”, integra o Capítulo IV da LGT que trata da “Extinção da relação jurídica tributária”.

No n.º 1 do referido artigo 45.º está previsto o prazo geral de caducidade do direito à liquidação.

A Lei veio, conforme já mencionado, aditar um n.º 5 ao artigo 45.º da LGT, com a redacção que a seguir se transcreve:

“Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, se a lei não fixar outro.

(...)

5. Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1.”

Com este aditamento, a LGT passou a contemplar dois prazos de caducidade do direito à liquidação:

- a. Um primeiro de quatro anos (de carácter geral) – previsto no n.º 1 do artigo 45.º; e
- b. Um segundo de seis meses, contados a partir da data fixada para a conclusão de procedimento de inspecção tributária, cuja efectiva aplicação depende, claro está, da prévia instauração daquele procedimento – previsto no n.º 5 do artigo 45.º.

A harmonização destes prazos faz-se, de acordo com o estabelecido no próprio n.º 5, numa lógica de especialidade. Verificados que estejam os requisitos de que depende a sua aplicação, o decurso do prazo referido em b. (seis meses) determina a caducidade do direito à liquidação, a menos que, antes da verificação do seu termo, tenha expirado o prazo referido em a. (quatro anos).

Em ambos os casos do que se trata é de prazos de caducidade do direito à liquidação, isto é, de prazos durante os quais a obrigação tributária pode ser constatada e verificada através do acto de liquidação cuja prática incumbe ao Estado no cumprimento de um dever funcional.

Por sua vez, o artigo 46.º da LGT dispunha anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o seguinte:

“Artigo 46.º

Suspensão do prazo de caducidade

1. *O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, do início de acção de inspecção externo, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externo tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.*
 2. (...)
 3. *O prazo de caducidade referido no n.º 5 do artigo anterior interrompe-se:*
 - a) *Com a notificação das correcções aos elementos declarados pelo contribuinte que sejam susceptíveis de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação;*
 - b) *Com a notificação da decisão de fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos.*
- (...).”*

C) Do procedimento de inspecção tributária

O Título III da LGT trata do “*Procedimento Tributário*” nos seus artigos 54.º a 94.º O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigidos à declaração de direitos tributários.

O regime de inspecção tributária a que se refere o artigo 54.º n.º 4 da LGT está regulado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“**RCPIT**”)¹, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro. O RCPIT constitui, assim, o diploma especial de regulação do procedimento de inspecção tributária.

Não cabe, no âmbito do presente texto, uma análise exaustiva das regras que informam o procedimento tributário ou mesmo do procedimento de inspecção tributária.

Todavia, a interpretação do artigo 45.º n.º 5 da LGT impõe que se façam as seguintes referências:

- a. O prazo previsto para a conclusão do procedimento tributário é de seis meses (cfr. artigo 57.º n.º 1 da LGT e, no que se refere ao procedimento de inspecção tributária, art. 36.º n.º 2 do RCPIT, sem prejuízo, neste último caso, das prorrogações previstas no n.º 3 do mesmo artigo);
- b. O procedimento de inspecção tributária distingue-se, no que se refere ao respectivo lugar, em:
 - (i) interno, caso em que os actos de inspecção se efectuam exclusivamente nos serviços de administração tributária através de análise formal e coerência dos documentos;
 - (ii) externo, caso em que os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

¹ Para uma análise detalhada do RCPIT, vd. Martins Alfaro in Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Comentado e Anotado, Áreas Editora, Junho 2003.

D) Do âmbito e extensão do artigo 45.º n.º 5 da LGT – questões suscitadas na sua interpretação

Em função do que acima foi sendo exposto, e do nosso ponto de vista, a interpretação do artigo 45.º n.º 5 da LGT pode, no que se refere ao âmbito da respectiva aplicação, suscitar as seguintes questões:

1. O prazo de caducidade aí previsto aplica-se aos casos em que: (i) tenha havido instauração de procedimento de inspeção tributária *tout court* (abrangendo indistintamente os internos ou externos) ou, pelo contrário, (ii) depende de instauração de procedimento de inspeção externo?
2. Em qualquer caso, qual o termo inicial para contagem do prazo de seis meses (dentro do qual o procedimento deve ser concluído) nos casos em que não haja notificação ao contribuinte – sejam eles internos ou externos, neste último caso, quando se verifique a dispensa de notificação prévia prevista no artigo 50.º do RCPIT?

Feito o enquadramento das questões relacionadas com a interpretação deste preceito, passamos à respectiva análise.

E) Do âmbito e extensão do artigo 45.º n.º 5 da LGT – delimitação

A interpretação do artigo 45.º n.º 5 da LGT afigura-se difícil. De facto, à semelhança do que acontece com muitas das alterações legislativas em matéria fiscal (designadamente todas as que resultam das leis que aprovam os Orçamentos do Estado), a Lei é um diploma sem preâmbulo.

E este é, neste como em tantos outros casos, um elemento aonde seria naturalmente expectável encontrar os motivos que presidiram às alterações legais introduzidas².

As dificuldades inerentes ao processo legislativo-fiscal são bem conhecidas da administração fiscal, tendo merecido, inclusivamente, a atenção do Despacho n.º 4262/2002 (2.ª Série), publicado no Diário da República II Série, n.º 49 – 27 de Fevereiro, do Gabinete do Ministro das Finanças. Aí foram definidas regras tendentes a subordinar a produção legislativa em matéria fiscal a critérios de certeza jurídica e clareza, na perspectiva dos “*destinatários dos instrumentos jurídicos*”.

Não nos parece que este Despacho, cujo sentido é louvável, tenha tido qualquer eco no processo legislativo tributário.

No caso concreto que aqui nos ocupa, há pois que perscrutar o sentido das alterações legislativas ao nível da (i) exposição de motivos que acompanha a proposta de lei (*in casu*, Proposta de Lei n.º 53/VIII (“**Proposta**”)) e do próprio (ii) debate parlamentar gerado em torno da aprovação da referida Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

(i) Quanto à exposição de motivos

O ponto 3. da Proposta refere: “*Como vertente fundamental da reforma fiscal em curso, introduzem-se medidas de reforço das garantias do contribuinte e de simplificação processual, que constituem o objecto do Capítulo III*”.

² Por outras palavras, reconstituir o pensamento legislativo (cfr. artigo 11.º n.º 1 da LGT e artigo 9.º do Código Civil).

É neste Capítulo III que surge a alteração do artigo 45.º da LGT, isto é, a introdução do respectivo n.º 5 (cfr. art. artigo 8.º da Proposta - pág. 27)

As medidas que, neste capítulo, então se propunham introduzir na Lei foram sucintamente explicitadas no citado ponto 3. da Proposta de Lei. Porém, nada aí se referia quanto à alteração do artigo 45.º da LGT (a introdução do n.º 5 a que vimos fazendo referência) apesar de a mesma já naquela data se encontrar contemplada no artigo 8.º da Proposta.

(ii) Quanto ao debate parlamentar

A fim de analisarmos o debate parlamentar relacionado com a Proposta, consultámos os seguintes números do Diário da Assembleia da República (“**DAR**”):

Data	Série	Número
26 de Janeiro de 2001	I	41
27 de Janeiro de 2001	II-A	29
02 de Fevereiro de 2001	I	44
30 de Março de 2001	I	66
09 de Maio de 2001	II-A	55

- Relativamente ao DAR n.º 41, aonde se inicia a discussão na generalidade da Proposta, destacamos: Nas págs. 1666 e 1667, intervenção inicial que introduziu o debate, da responsabilidade do então Ministro das Finanças, Sr. Pina Moura, as seguintes passagens (cfr. do mesmo DAR):

“Especialmente importante é o facto de se possibilitar que o contribuinte possa requerer o levantamento das garantias que prestou para suspender a execução sempre que a reclamação graciosa não se encontre decidida no prazo de um ano ou a impugnação judicial não esteja julgada em primeira instância no prazo de dois anos.

Na mesma linha de preocupações, prevê-se que, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, o direito de liquidar os tributos nela incluídos caduque, decorrido que seja o prazo sobre a conclusão do procedimento.

Trata-se, indubitavelmente, de duas medidas de grande alcance para ampliar e reforçar os direitos dos contribuintes; traduzem também uma responsabilidade acrescida para a administração tributária e para os tribunais na condução célere dos processos; demonstram que o Governo confia nos efeitos das providências que está a adoptar em todos os domínios da política e da reforma fiscal; e são um sinal das novas relações entre a administração tributária e os contribuintes que o Governo quer ver estabelecidas, desenvolvidas e consolidadas”. (sublinhado nosso)

Na página 1669, a intervenção do Deputado do BE, Sr. Francisco Louçã:

“(…) esta lei tem um conjunto de prazos para a Administração e para os tribunais que os obriga a decidir em determinado prazo.” (sublinhado nosso)

Na página 1670, de novo o Ministro das Finanças:

“O reforço das garantias dos contribuintes é, para nós, um instrumento essencial para o estabelecimento de uma relação de confiança entre estes e a administração fiscal, o mesmo é dizer para contrariar e combater a «cultura» anti-fisco que entre nós prevalece e que muitos, pela distorção, e mesmo pela mentira, das medidas recentemente aprovadas, irresponsavelmente parecem pretender exacerbar. Por isso, consideramos positivamente as medidas que, com este objectivo, são propostas, nomeadamente as que se referem aos direitos de reclamação e impugnação, bem como à fixação de prazos e regras mais consentâneas com a aceleração de respostas e decisões devidas pela administração fiscal aos contribuintes, sem esquecer a simplificação de alguns processos e procedimentos.” (sublinhado nosso)

Na página 1677, a intervenção do Deputado do PS, Sr. Manuel dos Santos:

“Sr. Deputado Hugo Velosa, o Sr. Ministro disse, e bem – aliás, V. Ex.^a, de alguma forma, também o reafirmou –, que estamos num processo, porque, como sabe, a reforma fiscal é um processo, assente num conjunto de pilares e prosseguindo um determinado caminho, que há-de atingir determinados objectivos. E este pilar é fundamental, porque constitui o reforço das garantias dos contribuintes.” (sublinhado nosso)

- O DAR n.º 29 refere-se ao relatório e parecer da Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos, Liberdades e Garantias, concluindo, fundamentalmente, que a proposta de lei n.º 53/VIII está em condições de subir ao Plenário da Assembleia da República.
- O DAR n.º 44 refere-se à aprovação na generalidade da proposta de lei n.º 53/VIII (que veio a ser aprovada com votos a favor do PS, do PCP, de Os Verdes e do BE e abstenções do PSD e do CDS-PP).
- Os DAR n.ºs 66 e 55, *supra* referidos, referem-se respectivamente à votação final global da proposta de lei n.º 53/VIII (que veio a ser aprovada com votos a favor do PS, do PCP, de Os Verdes e do BE e abstenções do PSD e do CDS-PP) e à publicação do Decreto n.º 63/VIII (que a Assembleia decreta, nos termos da alínea c) do artigo 161.º da Constituição, para valer como lei geral da República).

F) Da interpretação do artigo 45.º n.º 5 da LGT

A consulta dos DARs, acima referidos, parece dar uma indicação segura do seguinte:

- a. A Lei foi pensada para dar corpo a mais uma etapa da “*reforma fiscal*”, etapa essa consubstanciada, entre outras coisas, no “*reforço das garantias dos contribuintes*”;
- b. O artigo 45.º n.º 5 da LGT inscreve-se no conjunto de medidas destinadas a reforçar as garantias dos contribuintes (veja-se a intervenção inicial do Ministro das Finanças acima citada), conforme aliás se verifica pela respectiva inserção sistemática na Lei (cfr. Capítulo III da Lei “*Do reforço das garantias do contribuinte e da simplificação processual*”);

- c. A interpretação do 45.º n.º 5 da LGT não pode, sob pena de desvirtuar a intenção do legislador, cercear a intenção de reforçar as garantias dos contribuintes, tão amplamente referida no debate parlamentar quanto resultante da Lei.

Chegados a este ponto, podemos responder às perguntas suscitadas em D) *supra* e que agora reproduzimos:

1. O prazo de caducidade aí previsto aplica-se aos casos em que: (i) tenha havido instauração de procedimento de inspeção tributária *tout court* (abrangendo indistintamente os internos ou externos) ou, pelo contrário, (ii) depende de instauração de procedimento de inspeção externo?

Uma interpretação exclusivamente literal do preceito não permite, em nossa opinião, levar à restrição do respectivo âmbito, de tal forma a que este se aplique exclusivamente aos casos em que tenha havido instauração de procedimento de inspeção tributária externo (não se aplicando em caso de procedimento de inspeção tributária interno), pelas razões a seguir expostas:

- a. Antes da entrada em vigor da Lei, já a LGT previa, com base na distinção entre procedimento de inspeção tributário interno e externo, efeitos legais distintos em função da respectiva qualificação³. Quanto àquele último (externo), como vimos em B) *supra*, previa-se a possibilidade de o mesmo assumir em certas circunstâncias relevância no que se refere à suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º n.º 1 da LGT (cfr. o acima citado artigo 46.º n.º 1 da LGT). Ora, se fosse intenção do legislador restringir a aplicação do artigo 45.º n.º 5 da LGT a este tipo de processos, isso mesmo deveria ter sido devidamente explicitado;
- b. Não tendo sido expressamente efectuada a referida restrição no domínio do artigo 45.º n.º 5 da LGT, não pode o intérprete, por sua iniciativa, fazê-la (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*)⁴;
- c. Ainda que tal interpretação fosse possível, de um ponto de vista teórico – o que apenas enquanto tal se admite –, a mesma seria, como vimos pela análise do debate parlamentar, claramente contrária ao pensamento legislativo e, dessa forma, de afastar; e
- d. *Last but not least*, uma interpretação redutora do âmbito do artigo 45.º n.º 5 da LGT, enquanto norma que consubstancia uma garantia dos contribuintes, parece atentatória dos princípios basilares em que deve assentar a interpretação de normas que confirmam direitos e garantias em matéria tributária.
2. Em qualquer caso, qual o termo inicial para contagem do prazo de seis meses (dentro do qual o procedimento deve ser concluído) nos casos em que não haja notificação ao contribuinte – sejam eles internos ou externos, neste último caso, quando se verifique a dispensa de notificação prévia prevista no artigo 50.º do RCPIT?

Respondida a questão anterior, cabe agora delimitar de forma precisa o momento em que inicia o procedimento de inspeção (internos ou externos, neste último caso, quando não haja notificação ao contribuinte) para efeitos de contagem do prazo de seis meses em que o mesmo deve estar concluído e que, nos termos do artigo 45.º n.º 5, é o relevante para a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação aí previsto.

³ Veja-se a este respeito Martins Alfaro *in op. cit.*, pág. 122 comentários 1 e 2.

⁴ Também o Ofício n.º 376 de 13 de Setembro de 2001 do Gabinete do Director Geral dos Impostos não prevê qualquer distinção nesta matéria.

Repare-se que a não determinação em concreto do termo inicial do prazo de início do procedimento de inspecção tributária poderia vir a esvaziar de conteúdo o artigo 45.º n.º 5 da LGT. Senão vejamos:

- a. Como já referido, o procedimento de inspecção tributária é contínuo e deve estar concluído no prazo de seis meses (cfr. artigo 36.º n.º 2 do RCPIT). Em certos casos, de procedimento geral ou polivalente, o prazo referido pode ser prorrogado por mais dois períodos de três meses em determinadas circunstâncias (cfr. artigo 36.º n.º 3 als. a) a c) do RCPIT);
- b. Nos casos de procedimento de inspecção tributária externo o início do procedimento é, em regra, notificado ao sujeito passivo (cfr. artigo 49.º do RCPIT). A partir da notificação fica o sujeito passivo a saber a data do seu início e, conseqüentemente, do momento relevante para a contagem do prazo de seis meses para a sua conclusão (previsto no acima citado artigo 36.º, n.º 2 do RCPIT). Findo este prazo, inicia-se a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação (de seis meses) previsto no artigo 45.º n.º 5 da LGT;
- c. Nos casos do procedimento de inspecção tributária interno ou externo, nos termos do art. 50.º do RCPIT, uma vez que não é necessária a prévia notificação do início do procedimento de inspecção tributária, a única forma de o contribuinte saber se um tal procedimento está a correr e quando é que se iniciou depende do esclarecimento da própria administração tributária;
- d. Esclarecimento que, do nosso ponto de vista, se enquadra no âmbito do direito que lhe é conferido nos termos do artigo 67.º n.º 1 al. a) da LGT e, segundo o qual, o contribuinte tem direito à informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão;
- e. Nos casos de procedimento de inspecção tributária interno e externo, nos termos do artigo 50.º da LGT, o contribuinte deve pois saber quando é que o procedimento se iniciou, uma vez que desta informação depende o efectivo benefício da garantia prevista no artigo 45.º n.º 5 da LGT;
- f. Analisada a Parte II (*“Marcha do Procedimento de Inspeção”*), Título I (*“Início do Procedimento de Inspeção”*), Capítulo I (*“Preparação, programação, planeamento”*) e Capítulo II (*“Cooperação e notificação para início do procedimento”*), todos do RCPIT, parece poder, com alguma segurança, concluir-se que a ordem de serviço ou o despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento (cfr. artigo 46.º n.ºs 2 e 3 do RCPIT), consoante os casos, configuram um momento do procedimento em que se ultimaram já os actos de preparação, programação e planeamento do procedimento de inspeção (cfr. art. 44.º do RCPIT) e os actos de inspeção com ele relacionados foram já afectos a um ou mais funcionários (cfr. art. 45.º n.º 2 do RCPIT);
- g. Se, no caso de procedimento de inspecção tributária externo, o respectivo início efectivo depende de notificação prévia ao contribuinte, nos termos do já citado artigo 49.º do RCPIT – o que se compreende dada a necessidade de acomodar os actos de inspeção ao regular funcionamento da entidade inspeccionada –, já uma situação idêntica não se verifica no procedimento de inspeção interno em que, entre a ordem de serviço ou o despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento e o desencadear das acções de inspeção correlativas, não é, do ponto de vista legal, necessária a prática de qualquer outro acto (ou formalidade) intermédio;

- h.* Desta forma, na ausência da necessidade legal de notificação prévia ao contribuinte para início do procedimento de inspeção tributária interno ou externo, nos termos do art. 50.º do RCPIT, o procedimento de inspeção tributária deve, nestes dois tipos de casos, considerar-se iniciado na data da emissão da ordem de serviço ou do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento⁵;
- i.* Só desta forma se permite efectivamente conferir aos contribuintes o reforço das respectivas garantias em harmonia com o objectivo declarado do autor da Lei.

G) Conclusão

Tudo ponderado, poderá concluir-se que:

- a.* O prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º n.º 5 da LGT configura uma garantia dos contribuintes;
- b.* O referido prazo de caducidade depende de instauração de procedimento de inspeção tributária, sendo indiferente para efeitos de aplicação do artigo 45.º n.º 5 da LGT a qualificação que este assume no que se refere ao respectivo lugar de realização (isto é, interno ou externo);
- c.* Para efeitos de determinação do termo inicial do procedimento de inspeção tributária interno ou externo, nos termos do artigo 50.º do RCPIT, devem ser considerados, consoante o que a estes casos seja aplicável, a data de emissão da ordem de serviço ou do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento;
- d.* Nos termos do artigo 67.º n.º 1 al. a) da LGT, o contribuinte tem direito à informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e, como tal, poderá sempre determinar com segurança a data de início do procedimento de inspeção tributária interno ou externo, nos termos do artigo 50.º do RCPIT.

Lisboa, 11 de Agosto de 2003

António Gaio

António Frutuoso de Melo e Associados
Sociedade de Advogados

⁵ Neste sentido, Martins Alfaro *in op cit.* pág. 288, Comentário 8.