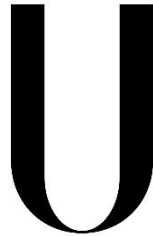


UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA NO
ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

MARIANA PATRÍCIA DÂMASO LOPES

MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICO-FORENSES

2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA NO
ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO ELABORADA PELA
MESTRANDA MARIANA PATRÍCIA DÂMASO LOPES
E SUBMETIDA À FACULDADE DE DIREITO DA
UNIVERSIDADE DE LISBOA COMO REQUISITO
PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE NO
MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA, NA
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICO-
FORENSES, SOB ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR
DOUTOR GUSTAVO LOPES COURINHA

2018

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, um agradecimento por me ter transmitido as bases e me ter permitido aprofundar conhecimentos na área do Contencioso Tributário, sem os quais não teria sido possível desenvolver a presente dissertação. Um reconhecimento especial à mesma, não apenas pelo irrepreensível contributo na minha formação académica, mas também pelo evidente enriquecimento pessoal que esta acarretou.

Ao Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, um agradecimento pela pronta disponibilidade que demonstrou em orientar-me nesta dissertação, bem como pelos conselhos dados ao longo da elaboração da mesma.

À minha amiga, colega de Licenciatura e Mestrado, Catarina, um agradecimento pela presença nesta etapa importante.

Um agradecimento especial aos meus pais, a quem dedico a presente dissertação.

PLANO DE TRABALHO

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

RESUMO

ABSTRACT

INTRODUÇÃO

PARTE I – O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DE GARANTIA: ENQUADRAMENTO GERAL

1. O *benefício de execução prévia* do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária e o processo de execução fiscal

1.1. Nota introdutória

1.2. *Benefício de execução prévia* do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária

1.3. O processo de execução fiscal – breves considerações

1.4. Razão de ser

1.5. Da atribuição de efeito suspensivo aos meios impugnatórios

1.6. Reflexão crítica

2. Da admissibilidade de suspensão do processo de execução fiscal mediante a prestação de garantia

2.1. Nota introdutória

2.2. Breve análise ao regime constante no artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT

2.2.1. Situações suscetíveis de desencadear a suspensão do processo de execução fiscal

2.2.2. A garantia do crédito tributário como requisito cumulativo para obtenção da suspensão do processo de execução fiscal

2.3. Da necessidade de prestação de garantia

2.3.1. Razão de ser

2.3.2. Da dispensa de prestação de garantia

3. A garantia bancária ou equivalente como garantia idónea a ser prestada no âmbito do processo de execução fiscal

3.1. Nota introdutória

3.2. A garantia idónea

- 3.3. A garantia bancária ou equivalente
- 4. Da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal
 - 4.1. Nota introdutória
 - 4.2. Breve enquadramento da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos
 - 4.3. Da indemnização por prestação de garantia indevida nas leis tributárias

PARTE II – DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

- 5. Da indemnização por prestação de garantia indevida
 - 5.1. Nota introdutória
 - 5.2. Consagração legal e alterações legislativas
 - 5.3. Caracterização geral
- 6. O regime jurídico
 - 6.1. Considerações introdutórias
 - 6.2. O direito indemnizatório na LGT – o artigo 53.º
 - 6.2.1. Nota introdutória
 - 6.2.2. A tipologia de garantias que se insere na esfera de proteção
 - 6.2.3. Indemnização parcial em consequência de vencimento parcial
 - 6.2.4. Prejuízos indemnizáveis
 - 6.2.5. Manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos *versus o erro imputável aos serviços*
 - 6.2.6. A consagração de uma cláusula limitadora do *quantum* indemnizatório
 - 6.2.7. Indemnização *requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente*
 - 6.3. O direito indemnizatório no CPPT – o artigo 171.º
 - 6.3.1. Nota introdutória
 - 6.3.2. Indemnização *requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*

6.3.3. Momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório

6.3.4. *Fundamento superveniente*

7. Vicissitudes do regime indemnizatório

7.1. Nota introdutória

7.2. Da (des)necessidade de dedução do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida na petição inicial do meio impugnatório utilizado

7.2.1. Razão de ordem

7.2.2. Enquadramento doutrinal

7.2.3. Perspetiva jurisprudencial

7.2.4. Reflexão crítica

7.3. Da necessidade de assegurar a dedutibilidade do pedido indemnizatório autonomamente

7.3.1. Razão de ordem

7.3.2. A execução de julgados enquanto meio idóneo

7.3.3. A ação de responsabilidade civil extracontratual enquanto meio idóneo

7.3.4. A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária enquanto meio idóneo: porque não?

8. Favorecimento à litigância? Da tendencial incongruência gerada pela gestão processual praticada

CONCLUSÕES

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

ÍNDICE JURISPRUDÊNCIAL

ÍNDICE GERAL

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

Cf.	Confronte
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
Coord.	Coordenação
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-lei
LGT	Lei Geral Tributária
n.º	Número
p.	Página
pp.	Páginas
proc.	Processo
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo

RESUMO

A presente dissertação tem por finalidade analisar o regime jurídico atinente à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal, à luz do ordenamento jurídico português.

Numa primeira parte (Parte I), iremos demonstrar que, devido à importância que as receitas fiscais assumem no financiamento do Estado, a suspensão do processo de execução fiscal é condicionada à verificação de determinados requisitos. Um desses requisitos assenta na necessidade de prestar garantia, dado que, para que se suspenda a sua cobrança coerciva, a dívida tributária tem de ser assegurada. Uma vez verificado que a garantia dada com o propósito de suspender o processo de execução fiscal era indevida, o contribuinte adquire o direito a uma indemnização.

Na segunda parte (Parte II), iremos analisar este direito indemnizatório específico através da apresentação do seu regime jurídico. O nosso estudo visa, primordialmente, escrutinar o artigo 53.º da Lei Geral Tributária e o artigo 171.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Por um lado, a indemnização por prestação de garantia indevida pode ser requerida no próprio processo em que se discuta a legalidade do ato de liquidação ou da cobrança coerciva. Por outro lado, esta indemnização específica pode ser requerida autonomamente. Tendo esta ideia sempre presente, procuraremos dar a nossa opinião sobre a forma de requerer esta indemnização, uma vez que o regime legal pode dar azo a dúvidas acerca da oportunidade de exercício deste direito inequívoco do mesmo.

O direito a obter uma indemnização por prestação de garantia indevida é assegurado pela própria Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 22.º. Com efeito, *ubi ius ibi remedium*.

De um modo geral, o nosso trabalho destaca algumas questões que com frequência são colocadas nos nossos tribunais sempre que está em causa a efetivação deste direito indemnizatório. Ficando provado, pelo menos, que não há uma interpretação unânime sobre diversos aspetos deste regime legal.

Palavras-chave: Indemnização por Prestação de Garantia Indevida; Processo de Execução Fiscal; Contencioso Tributário; Pedido Indemnizatório; Prestação de Garantia.

ABSTRACT

This dissertation has the purpose to analyse the right to compensation for providing an unjustified guarantee within the scope of the tax enforcement proceedings, in the light of the Portuguese legal system.

In Part I, we will demonstrate that, due to the importance that tax revenue acquires to State's financing needs, the suspension of tax enforcement proceedings is conditioned by some requirements. One of these requirements relies on the need to provide a guarantee, such that, in order to suspend its enforcement, the payment of the tax debt must be assured. Once proven that the guarantee given for the purposes of suspending the tax enforcement proceedings was unjustified, the taxpayer acquires the right to compensation.

In Part II, we will analyse this specific right to compensation by presenting its legal regime. Our study aims to scrutinize the Article 53 of the General Tax Law (*Lei Geral Tributária*) and Article 171 of the Code of Administrative and Judicial Tax Procedure (*Código de Procedimento e de Processo Tributário*). On one hand, the request for compensation for unjustified guarantee might be presented in addition to the claim concerning tax assessment or tax collection. On the other hand, the request for this specific compensation can be presented autonomously. With that in mind, we will give our opinion about how the taxpayer should apply for compensation, as the legal regime could give rise to justifiable doubts concerning the opportunity to exercise this unquestionable right.

The right to compensation for providing an unjustified guarantee is recognised by the Constitution of the Portuguese Republic, in its Article 22. Therefore, *ubi ius ibi remedium*.

All in all, our study outlines some questions which are commonly discussed in courts in respect of this specific right to compensation. Thus, proving that, at least, there is not an unanimous interpretation about many aspects of this legal regime.

Keywords: Compensation for Unjustified Guarantee; Tax Enforcement Proceedings; Tax Litigation; Claim for Compensation; Providing a Guarantee.

INTRODUÇÃO

O processo de execução fiscal – enquanto meio de cobrança coerciva de créditos tributários –, podendo ter tanto de eficaz (na perspectiva da Administração Tributária) como de potencialmente lesivo¹ (na perspectiva do contribuinte), consubstancia uma ingerência na esfera patrimonial do sujeito passivo capaz de lhe causar diversos prejuízos. Com efeito, facilmente se vislumbra a relevância que o regime de ressarcimento desses prejuízos assume na vida do contribuinte concretamente visado. Na verdade, se, por um lado, os cidadãos não devem ver a sua esfera patrimonial afetada por uma ingerência estadual indevida, por outro, quando assim ocorra, a forma de se acharem ressarcidos – pelos prejuízos dessa ingerência ilícita – deve ser o mais eficaz e garantística possível².

Podendo a prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal, em certa medida, ser encarada como uma faculdade ao dispor do contribuinte, a verdade é que, como melhor veremos, a mesma consubstancia uma verdadeira condição para que este não veja o seu património onerado ou executado. Estando a própria suspensão do processo de execução fiscal, por via de regra, dependente dessa prestação, quando se verifique que tal processo fora movido de forma ilícita, o contribuinte concretamente visado terá de ser indemnizado pelos diversos prejuízos que suportou.

Ora, para que se compreenda as circunstâncias em que o contribuinte presta garantia no âmbito do processo de execução fiscal – visto que a prestação indevida da mesma desencadeará o direito indemnizatório que pretendemos analisar –, cremos ser relevante dedicar a primeira parte da presente dissertação (PARTE I) a traçar todo o percurso que antecede a constituição do contribuinte neste direito indemnizatório específico. Assim, como não poderia deixar de ser, teceremos algumas considerações sobre o próprio processo de execução fiscal e a possibilidade de suspensão do mesmo.

¹ Embora se encontrem previstos diversos meios de reação à atuação da Administração Tributária, a verdade é que o contribuinte suporta sempre custos inerentes a essa mesma reação. Como bem nota DIOGO LEITE DE CAMPOS, “o contribuinte sofrerá um prejuízo: com a penhora dos bens, com o pagamento do imposto, com a prestação da caução. Portanto, mesmo que ganhe a ação...perde”. Cf. Diogo Leite de Campos – *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 13.

² Destacando a importância da tutela dos direitos dos contribuintes, a propósito do poder tributário, afirma SALDANHA SANCHES que este “envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a actividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, mester é, *a fortiori*, que a tributação seja um domínio onde a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo”. Cf. *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 481.

Não raras vezes, verifica-se que o processo de execução fiscal fora movido de forma ilícita. O que sucederá sempre que a dívida exequenda vier a ser declarada, em razão da sua ilegalidade ou inexigibilidade, indevida. Neste seguimento, os custos com a garantia que o contribuinte se viu constringido a prestar – despesas necessariamente assumidas para suspender a eficácia do ato de liquidação³ –, consubstanciando prejuízos que o contribuinte suportou, devem ser ressarcidos. Surge, assim, o direito a uma indemnização por prestação de garantia indevida.

Direito este que, como melhor veremos, é assegurado pela própria CRP, no seu artigo 22.º, pelo que, ao contribuinte não pode ser negado um meio de efetivação do mesmo⁴. É que, convém ter em conta, do princípio da tutela jurisdicional efetiva⁵ decorre que, na presença de um direito, terá de se assegurar a existência de um meio processual adequado para o efetivar⁶. *Ubi ius ibi remedium*.

A consagração expressa do direito de o contribuinte obter uma indemnização pela prestação de garantia indevida foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, que procedeu à aprovação da LGT.

De facto, verifica-se que o artigo 53.º da LGT contempla o direito do contribuinte a obter uma indemnização por prestação de garantia indevida. Este preceito – conjuntamente com o artigo 171.º do CPPT – consagra um meio expedito através do qual o lesado pode, verificadas determinadas circunstâncias, obter a imediata condenação da

³ Veja-se, entre outros, o acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

⁴ Como destaca JORGE LOPES DE SOUSA, trata-se “de situações em que o direito do contribuinte a uma indemnização é garantido pelo art. 22.º da CRP e em que, por isso, não poderá a lei ordinária eliminá-lo. Consequentemente, se estas situações não fossem abrangidas pela previsão deste artigo, teria de reconhecer-se ao interessado outra via para assegurar o seu direito de indemnização, em última hipótese através de uma acção por responsabilidade civil extracontratual”. Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 238 e 239.

⁵ “O direito à tutela jurisdicional efectiva está consagrado no n.º 4 do artigo 268 da CRP, tratando-se do direito basilar de todo o sistema tutelar tributário. Este direito dos administrados impõe que, para todo e qualquer conflito que mereça composição judicial, seja possível encontrar um Tribunal competente e um meio processual que confira protecção adequada e suficiente aos interesses dignos de tutela jurídica”. Assim, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 26.

⁶ “Terá o contribuinte de dispor de meio processual que lhe permita fazer valer o seu direito, pois que o princípio da tutela jurisdicional efectiva implica que, existindo um direito, exista um meio processual adequado para o fazer valer em juízo”. Cf. acórdão do STA de 15-05-2013, proc. n.º 01496/12 (relator: Isabel Marques da Silva).

Administração Tributária no pagamento de uma indemnização em consequência da prestação e manutenção de garantia indevida⁷.

Esta indemnização corresponde, assim, a uma forma legalmente tipificada de responsabilização da Administração Tributária pelos prejuízos suportados pelo contribuinte na sequência da prática de um ato ilegal.

Não obstante a previsão legal e regulamentação do seu exercício, não se pense que todas as questões concernentes à efetivação deste direito indemnizatório se encontram resolvidas. Na verdade, o regime jurídico em causa suscita diversas questões, sendo precisamente essas questões que pretendemos destacar com o nosso estudo.

Assim, na segunda parte da presente dissertação (PARTE II), procuraremos introduzir e desenvolver diversas problemáticas com que nos defrontámos aquando da análise ao regime jurídico deste direito indemnizatório. Neste âmbito, cremos ser importante desenvolver com um maior enfoque duas questões específicas. Uma primeira, relacionada com o momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório no âmbito do meio de reacção utilizado pelo contribuinte. Uma segunda, relacionada com os meios idóneos a assegurar a dedução do pedido indemnizatório autonomamente.

Embora não se tratem de questões particularmente novas, a verdade é que este direito indemnizatório e a forma de o efetivar suscitam uma elevada litigância, o que comprova a pertinência do seu estudo.

⁷ “Um meio expedito consagrado pelo legislador para que o lesado obtenha, em certos e restritos casos, a imediata condenação da AT no pagamento de uma indemnização”. Cf. acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

PARTE I - O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DE GARANTIA: ENQUADRAMENTO GERAL

1. *O benefício de execução prévia do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária e o processo de execução fiscal*

1.1. Nota introdutória

Embora a presente dissertação vise primordialmente escrutinar o regime jurídico atinente à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal (cf. artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT), afigura-se-nos pertinente – nesta primeira parte do nosso trabalho – traçar todo o percurso que antecede a constituição do contribuinte no direito a essa mesma indemnização. Até mesmo para que se evidencie em que circunstâncias é prestada a garantia que, revelando-se indevida, desencadeará este direito indemnizatório específico.

Com efeito, nada melhor do que principiar o nosso estudo precisamente com o momento em que tudo se inicia, isto é, com o processo de execução fiscal. Delineando o regime que pode revelar-se particularmente lesivo⁸ para o contribuinte, pretendemos demonstrar que o sujeito passivo – que não queira ver o seu património onerado ou executado – tem duas alternativas. Por um lado, proceder ao pagamento pontual de tributo

⁸ Não obstante a previsão de meios de defesa à atuação da Administração Tributária, a verdade é que o contribuinte suporta sempre custos inerentes a essa mesma defesa. Como dá conta nota DIOGO LEITE DE CAMPOS, “o contribuinte sofrerá um prejuízo: com a penhora dos bens, com o pagamento do imposto, com a prestação da caução. Portanto, mesmo que ganhe a ação...perde”. Cf. Diogo Leite de Campos – *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 13.

liquidado, por outro, não o querendo fazer, preparar-se para a prestação de uma garantia adequada que acautele o cumprimento do mesmo^{9/10/11}.

Assim, cumpre, antes de mais, estabelecendo a ponte entre ambos, tecer algumas considerações sobre o denominado *benefício de execução prévia* do ato de liquidação de tributos¹² por parte da Administração Tributária e o processo de execução fiscal.

⁹ A este propósito, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE salientam que, perante uma dívida fiscal, o sujeito passivo visado tem duas opções: “ou paga o tributo e de seguida apresenta reclamação graciosa, impugnação judicial ou pedido de constituição de tribunal arbitral caso queira contestar a legalidade do ato de liquidação tendo direito à restituição da quantia indevidamente paga e a juros indemnizatórios caso tenha vencimento. Ou, pelo contrário, não paga o tributo, recorre a qualquer um destes meios tutelares e presta garantia idónea de forma a obter a suspensão do processo de execução fiscal, evitando a penhora do seu património. Neste último caso, se a sua pretensão for procedente, terá direito a uma indemnização por prestação de garantia indevida”. Cf. *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 496.

¹⁰ “Em termos práticos: se o contribuinte estiver perante um ato que obrigue ao pagamento do tributo, primeiro deverá este ser pago e apenas após esse pagamento é que se discutirá a legalidade ou a ilegalidade da dívida. Caso assim não se proceda, correr-se-á o risco de instauração de um processo executivo (processo de execução fiscal), o qual comportará atos restritivos e ablativos substancialmente danosos, como a penhora e a venda dos bens do executado”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 50.

¹¹ “Em alternativa ao pagamento do imposto, exige-se ao contribuinte, entretanto, a prestação de uma garantia”. Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 485 e 486.

¹² A adoção desta particular terminologia prende-se com o facto de pretendermos restringir o nosso estudo aos atos de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária, ou seja, aos denominados atos tributários em sentido restrito, que – verificando-se não terem sido pagos voluntariamente – originam dívidas tributárias suscetíveis de desencadear um processo de execução fiscal. Ficando assim de fora do objeto do nosso trabalho quaisquer considerações atinentes à suscetibilidade de execução prévia de quaisquer outros atos que não os atos tributários em sentido restrito. Para um aprofundamento da distinção entre atos tributários em sentido restrito e atos administrativos em matéria tributária, veja-se Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 40-42.

1.2. Benefício de execução prévia do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária

Quando confrontado com a notificação^{13/14} da liquidação¹⁵ de um tributo por parte da Administração Tributária, o contribuinte que não concorde com a mesma – por considerar que tal tributo não é por alguma razão devido – e que, por conseguinte, queira discutir a sua legalidade, tem ao seu dispor diversos meios de reação¹⁶ que lhe permitem impugnar¹⁷ o ato de liquidação.

Neste sentido, procurando fazê-lo junto da própria Administração Tributária, pode apresentar um pedido de revisão do ato tributário¹⁸ ou uma reclamação graciosa¹⁹. Pretendendo antes sindicá-la a sua legalidade pela via jurisdicional, o contribuinte pode optar por impugnar judicialmente o ato de liquidação²⁰ ou requerer a constituição de Tribunal arbitral²¹. Importante será mencionar que, nos termos dos artigos 78.º da LGT e

¹³ De destacar a relevância da notificação ao contribuinte enquanto ato integrativo de eficácia do ato de liquidação, pois – de acordo com os artigos 36.º, n.º 1 do CPPT e 77.º, n.º 6 da LGT –, os atos em matéria tributária que afetem direitos ou interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados. Sendo que, “a ausência de notificação ou a notificação mal efetuada (na qual os requisitos de forma não foram cumpridos ou com ausência dos requisitos substanciais) terá como consequência a ineficácia do ato em causa e não a sua invalidade”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 150 e 155.

¹⁴ Salientar ainda a relevância da notificação como causa impeditiva da caducidade do direito à liquidação, pois “obsta à caducidade do direito à liquidação o decurso de determinado número de dias desde a data do registo postal da respetiva notificação, independentemente de esta ter ou não sido recebida pelo destinatário”. Cf. Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, p. 90. Para um desenvolvimento mais aprofundado acerca da caducidade do direito de liquidação de impostos, veja-se Rui Marques, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, Porto, 2016.

¹⁵ “O ato administrativo de liquidação consiste numa operação traduzida na aplicação da taxa à matéria tributável, operação em razão da qual é quantificado o valor do imposto a pagar pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. Aquela multiplicação determina o valor do tributo a pagar pelo contribuinte, cujo montante é certo e líquido”. Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 237.

¹⁶ Podemos dividir tais mecanismos de reação em dois grupos distintos, consoante corram termos junto da própria Administração Tributária ou, ao invés, perante tribunais, falando-se, respetivamente em meios de reação administrativos e meios de reação judiciais.

¹⁷ Por impugnar deve entender-se colocar em crise, solicitar a fiscalização ou a sindicância de determinada atuação ou omissão com a qual não se concorda. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 301.

¹⁸ Trata-se de um meio de impugnação administrativa em que o ato de liquidação vai ser reapreciado pelo próprio órgão que o praticou, nos termos do artigo 78.º da LGT.

¹⁹ Consagrada no artigo 68.º e ss. do CPPT, visa a anulação, total ou parcial, dos atos tributários por iniciativa do contribuinte.

²⁰ Comungando da mesma finalidade da reclamação graciosa, *i.e.*, a anulação total ou parcial de atos tributários, distingue-se desta pois consubstancia um meio processual, correndo os seus tramites perante o Tribunal, com toda a diferenciação daí decorrente. Sendo um meio processual exclusivo da jurisdição tributária, encontra a sua previsão legal nos artigos 102.º e ss. do CPPT.

²¹ O regime jurídico da arbitragem em matéria tributária encontra-se previsto no DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante RJAT.

99.º do CPPT (aplicável também à reclamação graciosa, *ex vi* do artigo 70.º do CPPT), a impugnação pode ter por fundamento qualquer ilegalidade. Adotando-se, assim, um conceito operativo de ilegalidade²², traduzido numa ampla desconformidade com o ordenamento jurídico²³.

Como é evidente, o facto de preferir, em primeiro lugar, discutir a legalidade do tributo junto da própria Administração Tributária não consubstancia uma renúncia à possibilidade de, em caso de indeferimento da sua pretensão, recorrer aos tribunais²⁴.

Efetivamente, o contribuinte que decaia²⁵ na sua pretensão junto da Administração Tributária poderá, posteriormente, instaurar uma ação judicial com o intuito de ver deferida a sua pretensão (cf. artigo 97.º, n.º 1, alínea c) do CPPT). Tal possibilidade assume alguma relevância pois, na escolha do meio de reação a adotar²⁶, o contribuinte deve ponderar qual o mais adequado à sua situação concreta, visto que alguns se apresentam como tendencialmente mais vantajosos que outros, designadamente os meios administrativos face aos meios jurisdicionais²⁷.

Relativamente à utilização simultânea de meios, vale a regra da apensação (cf. artigo 111.º, n.º 3 e n.º 4 do CPPT), com a particularidade de a interposição de

²² Assim, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 244 e 311.

²³ “O que se compreende, pois, à face da garantia duma tutela jurisdicional efetiva, constante do artigo 268.º, n.º 4 da CRP, a qual passa, designadamente, pela garantia de impugnação de quaisquer atos administrativos ilegais, não poderia ser de outro modo”. Cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 386.

²⁴ “A solução contrária seria violadora do princípio constitucional do acesso ao Direito (art.º 20.º da CRP) e poderia mesmo violar o princípio da reserva da função jurisdicional (art.º 202.º da CRP) pois estar-se-ia a admitir que a última palavra na resolução de um litígio fosse subtraída aos Tribunais”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 310.

²⁵ Importante aqui referir a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa caso a Administração Tributária não se pronuncie sobre a mesma num prazo de quatro meses (cf. artigo 57.º, n.º 5 da LGT), abrindo-se assim a possibilidade de o contribuinte reagir judicialmente (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT). Sobre o indeferimento tácito, veja-se, a título ilustrativo, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 119-122.

²⁶ De destacar que, em alguns casos, é obrigatório que a impugnação judicial seja precedida de impugnação administrativa, veja-se os artigos 131.º, 132.º e 133.º, todos do CPPT.

²⁷ Pensamos, desde logo, em questões que assumem uma elevada importância para o contribuinte como sejam, designadamente, os custos associados e a rapidez na obtenção de uma decisão. Assim, enquanto que a reclamação é tendencialmente gratuita (cf. artigo 69.º, alínea f) do CPPT) a impugnação acarreta custos (cf. artigo 122.º n.º 2 do CPPT); enquanto que a reclamação incorpora uma lógica de simplificação (cf. artigo 69.º, alíneas a) e b) do CPPT), a impugnação, em contraste, incorpora uma tramitação formalizada e, por conseguinte, mais lenta. Além de que, faz sentido conferir à própria Administração Tributária, em primeira linha, a oportunidade de refletir sobre a legalidade do ato. Sobre as vantagens dos diferentes meios de reação, veja-se, a título ilustrativo, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 308-310.

impugnação judicial obstar a uma posterior dedução de reclamação graciosa com o mesmo fundamento (cf. artigo 68.º, n.º 2 do CPPT) – mantendo-se aqui a regra da apensação apenas *se e na medida* em que esta tenha um fundamento diverso.

Se, nas palavras de SALDANHA SANCHES²⁸, “a existência de meios que garantam o controlo administrativo e judicial da actividade da Administração fiscal é essencial para a obtenção de uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes”, não se negando essa essencialidade, há quem²⁹ alerte para um efeito potencialmente pernicioso na proliferação de mecanismos de defesa. Destacando-se a possibilidade de se gerar uma certa confusão nos próprios contribuintes aquando da escolha do meio de defesa mais adequado à sua pretensão.

Independentemente desta eventual intenção de reacção contra o tributo liquidado, o sujeito passivo vê contra si correr um prazo de pagamento voluntário³⁰ do mesmo. Importa referir que tal prazo não é suspenso apenas porque o contribuinte considera que o tributo não é devido, pois os meios de reacção enunciados não têm, por via de regra, um efeito suspensivo³¹. O mesmo será dizer que a liquidação continua a produzir os seus efeitos e que, ainda que considere nada dever, o contribuinte – a partir do momento em que é notificado – fica adstrito ao pagamento do tributo dentro do prazo legalmente estabelecido para o efeito.

Neste contexto, e atento o disposto no artigo 78.º do CPPT, são duas as modalidades de cobrança³² de dívidas tributárias. Designadamente, o pagamento voluntário e, em alternativa, a cobrança coerciva das mesmas. Sendo o pagamento voluntário aquele que é efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias (cf.

²⁸ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 470 e 471.

²⁹ “Certamente ninguém poderá acusar o legislador de ser parco na previsão de meios de reacção ao ato de liquidação, antes pelo contrário, a proliferação de mecanismos de defesa, com os seus prazos e termos próprios poderão traduzir-se numa primeira linha e para aqueles contribuintes menos conhecedores ou com menos possibilidades financeiras de conseguir uma defesa capaz, numa verdadeira teia jurídica que prejudica aqueles que devia defender”. Assim, Carlos Alexandre Eira Matos Borges, “Contencioso Tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, *E-book do Centro de Estudo Judiciários*, junho de 2015, pp. 65-79, p. 67. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf (consultado em maio de 2018).

³⁰ O prazo de pagamento para os diversos tributos encontra-se estabelecido na respetiva lei (cf. artigo 85.º, n.º 1 do CPPT), sendo que, quando tal não aconteça, este será de 30 dias após a notificação para pagamento dos mesmos (cf. artigo 85.º, n.º 2 do CPPT).

³¹ Cf. artigos 69.º, alínea f) e 103.º, n.º 4 do CPPT.

³² “A cobrança, enquanto procedimento autónomo, consiste no conjunto de atos (administrativos) materiais conducentes à arrecadação da receita tributária”. Neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 233.

artigo 84.º do CPPT), a verdade é que – por determinação do artigo 88.º, n.º 1 e n.º 5 do CPPT – findo este prazo, é extraída certidão de dívida, servindo a mesma de base à instauração de um processo de execução fiscal.

Com efeito, verificamos que ainda que o contribuinte não tenha intenções de proceder ao pagamento voluntário, tal não inviabiliza definitivamente a efetiva obtenção do tributo em dívida, desta feita mediante pagamento coercivo do mesmo³³. Correspondendo, por conseguinte, o processo de execução fiscal à forma processual de proceder à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público³⁴.

De notar que a ultrapassagem do prazo legal de pagamento voluntário não impede que o contribuinte venha ainda a proceder a um pagamento espontâneo do tributo³⁵, encontrando-se este, porém, adstrito ao pagamento de juros de mora³⁶. O que permite, desde logo, inferir o permanente interesse da Administração Tributária em obter o pagamento voluntário³⁷ e a excecionalidade da cobrança coerciva³⁸.

Todavia, não se pense que tal implica assumir uma postura branda face ao incumprimento. Na verdade, “relativamente a contribuintes e operadores económicos que

³³ “(...) mediante a responsabilização do património do contribuinte devedor e a previsão de mecanismos tendentes a obter o seu cumprimento coercivo será possível superar a falta de vontade de cumprir, obtendo-se a satisfação do Interesse público tributário independentemente de uma intervenção ativa daquele. Com efeito, desde que exista património em valor suficiente na esfera jurídica do devedor, a falta de cumprimento voluntário não constituirá, assim, um obstáculo intransponível à realização das prestações tributárias”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 159.

³⁴ Veja-se Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 288.

³⁵ Sendo aliás, de acordo com o artigo 264.º do CPPT, o pagamento voluntário uma das causas de extinção do próprio processo de execução fiscal, caso este tenha sido, entretanto, instaurado.

³⁶ Que, de acordo com os artigos 44.º, n.º 1 da LGT e 86.º, n.º 1 do CPPT, começam a vencer-se a partir do momento em que é ultrapassado o prazo legal de pagamento voluntário.

³⁷ O cumprimento voluntário é um objetivo a prosseguir pelo próprio Estado, até mesmo por razões de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, sendo, neste sentido, referido, no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017, que “o papel dos cidadãos é determinante na prossecução de um sistema fiscal mais justo, eficiente, equitativo e equilibrado, pelo que a compreensão e consciencialização da importância dos cidadãos no combate à economia paralela é essencial para que estes adotem comportamentos de cumprimento voluntário. A promoção do cumprimento voluntário das obrigações declarativas é um eixo de atuação estratégica que visa desenvolver uma sólida relação entre os contribuintes e a administração fiscal por forma a melhorar o conhecimento e a confiança mútua. Neste contexto, o Governo, através da AT, reforçará a função de promoção ativa do cumprimento voluntário, pelo contato com os contribuintes por sua própria iniciativa, fomentando, promovendo, divulgando e incentivando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e aduaneiras”. Cf. p. 35. Disponível em: https://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf (consultado em abril de 2018).

³⁸ Assim, Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal, lições*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 102.

não cumprem as suas obrigações fiscais e aduaneiras, a AT continuará a adotar uma atitude firme e uma atuação rápida, conducente ao cumprimento coercivo, reforçando, nos cidadãos e empresas, o sentimento de que a AT é um garante da cobrança voluntária”³⁹. Neste sentido, “serão reforçados os mecanismos de eficiência da ação de cobrança coerciva, mediante a sua automatização generalizada e a utilização de ferramentas de cobrança coerciva em tempo real”⁴⁰.

Não obstante ser possível encontrar na doutrina⁴¹ quem advogue o contrário, a verdade é que se verifica que o processo executivo pode efetivamente ser instaurado antes mesmo de se encontrar esgotado o prazo para a impugnação do ato de liquidação através dos diversos meios de reação possíveis^{42/43}. O que aparenta ser uma realidade comum no quotidiano da atuação da Administração Tributária⁴⁴.

A propósito da configuração de tal possibilidade, pronunciou-se o TC, no seu acórdão⁴⁵ n.º 332/01, no sentido da não inconstitucionalidade das disposições normativas que assim o permitem – os atuais artigos 88.º, n.º 1 e 188.º, n.º 1 do CPPT. Tendo sido argumentado, em suma, que o executado sempre conserva a hipótese de impugnar o ato de liquidação no prazo legalmente estabelecido para o efeito e que, uma vez provada tal

³⁹ Cf. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017, p. 37. Disponível em: https://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf, (consultado em abril de 2018).

⁴⁰ Cf. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017, p. 37. Disponível em: https://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf (consultado em abril de 2018).

⁴¹ “O processo de execução só pode ter lugar depois de terem decorrido todos os prazos que são destinados ao exercício do direito de reclamar e impugnar os atos tributários. Em resumo, há execução quando temos uma situação juridicamente consolidada em que já não há lugar para a discussão da legalidade da dívida”. Assim, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 488.

⁴² Veja-se José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017.

⁴³ Recorde-se que o prazo de pagamento voluntário não é coincidente com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o próprio ato de liquidação (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT).

⁴⁴ A este propósito, JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES afirmam que “na AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, em média, quinze dias após terminar o prazo de pagamento voluntário, o processo de execução fiscal está a ser instaurado e de imediato o executado é citado”. Cf. *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 254.

⁴⁵ Reproduzindo a conclusão do acórdão, “não obstante o facto de a execução fiscal poder ser instaurada antes de decorrido o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar judicialmente a liquidação do imposto que não pagou voluntariamente; e não obstante também a circunstância de essa execução não ser declarada extinta, uma vez provada documentalmente a impugnação judicial do ato dado à execução, e requerido o seu efeito suspensivo; as normas *sub iudicio* (é dizer, as normas constantes dos artigos 110.º, n.º 1, e 272.º do Código de Processo Tributário, que tal permitem) não violam o direito ao recurso contencioso, nem qualquer outra garantia dos contribuintes”. As normas do Código de Processo Tributário, revogado com a introdução do CPPT, analisadas pelo TC correspondem, respetivamente, aos atuais artigos 88.º, n.º 1 e 188.º, n.º 1 do CPPT.

impugnação, caso preste garantia adequada, verá a execução suspensa. Hipótese que daremos conta mais adiante.

Em suma, como bem dão conta JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA⁴⁶, “enquanto o ato da Administração não for afastado do ordenamento jurídico ele será apto a produzir os seus efeitos, independentemente de qualquer decisão judicial nesse sentido e de o contribuinte concordar ou não com o mesmo, o que juridicamente resulta da ausência de efeito suspensivo das reclamações e dos recursos por este apresentados (isto é, mesmo que o contribuinte reclame, recorra ou impugne, o ato impugnado continua a produzir os seus efeitos, continuando a correr eventuais prazos de cumprimento)”.

Do exposto resulta que, – independentemente de quaisquer considerações acerca do tributo liquidado ser ou não devido – o sujeito passivo visado deve proceder ao pagamento de forma pontual, sob pena da Administração Tributária recorrer ao cumprimento coercivo através do processo de execução fiscal⁴⁷; falando-se, assim, num *benefício de execução prévia* do ato de liquidação de tributos^{48/49}.

Importante será ainda referir que, conforme vê correr contra si o prazo de pagamento voluntário do tributo, o sujeito passivo vê correr também um prazo de prescrição do mesmo, desta feita em seu favor⁵⁰.

Para que melhor se compreenda o que está em causa quando se refere que perante o incumprimento voluntário do sujeito passivo (que não quis pagar um tributo que lhe é

⁴⁶ Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 50.

⁴⁷ “A verdade é que, independentemente de o sujeito passivo decidir discutir a legalidade do ato de liquidação, terá inevitavelmente de proceder ao pagamento do tributo em causa, sob pena de instauração de um processo de execução fiscal e eventual penhora do seu património”. Assim, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 495.

⁴⁸ “Em geral e em regra, as atuações da AT gozam de um *benefício de execução prévia*, em termos de os seus atos, desde que validamente notificados ao respetivo destinatário, poderem produzir os seus efeitos independentemente da discussão da legalidade ou ilegalidade dos mesmos”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 65.

⁴⁹ “(...) goza do privilégio da execução prévia, podendo executar-se coercivamente a dívida tributária findo o prazo para pagamento voluntário, através do processo de execução fiscal, sem necessidade de sentença declarativa da existência da dívida”. Cf. José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo, *Lições de direito fiscal*, Calendário de letras, Vila Nova de Gaia, 2016, p. 140.

⁵⁰ A prescrição das dívidas tributárias consubstancia uma garantia dos contribuintes na medida em que representa o lapso temporal dentro do qual a Administração Tributária poderá exigir o tributo em dívida, sendo este contado nos termos do artigo 48.º, e interrompido ou suspenso nos termos do artigo 49.º, ambos do CPPT. Pois, como afirma SALDANHA SANCHES, “a formação de uma dívida fiscal cria um dever de cumprimento ao sujeito passivo, é certo, mas trata-se de um dever de pagamento que se não pode manter por tempo indefinido”. Cf. *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 261.

imputado) a Administração Tributária pode proceder à cobrança coerciva (do mesmo), focaremos de seguida, sumariamente, alguns aspetos do processo de execução fiscal. Dispensando-nos de analisar exaustivamente o regime atinente ao mesmo, reportar-nos-emos a alguns aspetos que consideramos de destacar.

1.3. O processo de execução fiscal – breves considerações

Tendo presente que “a obrigação tributária, tal como qualquer outra obrigação, nasce para a satisfação de um interesse legítimo do credor, que só será atingido com o cumprimento (e extinção) dessa mesma obrigação”, verifica-se que, com o não cumprimento da mesma, ocorre como que a passagem para uma fase patológica da relação jurídico-tributária⁵¹.

Ora, no domínio desta fase patológica verificamos que a Administração Tributária tem ao seu dispor uma forma própria e específica de desencadear a cobrança coerciva dos seus créditos⁵². Referimo-nos aqui ao processo de execução fiscal⁵³, que se encontra regulado nos termos dos artigos 103.º da LGT e 148.º e ss. do CPPT.

Esta forma de cobrança coerciva própria dispensa a Administração Tributária de recorrer aos tribunais comuns – correndo trâmites nos tribunais tributários – e de recorrer aos processos comuns ao lado de eventuais credores, dotando-a antes de uma série de prerrogativas de que a generalidade dos credores não dispõe⁵⁴. Como seja, desde logo, a possibilidade de a Administração Tributária poder extrair títulos executivos dos seus créditos, por forma a passar imediatamente a uma fase executória⁵⁵.

⁵¹ Vide, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 258.

⁵² Veja-se Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 51.

⁵³ Para um estudo mais aprofundado sobre o processo de execução fiscal, veja-se, a título ilustrativo, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015; Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 339-410; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017; J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 487-491; Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017.

⁵⁴ Assim, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 51.

⁵⁵ Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 417.

De idêntico ao processo executivo comum tem o facto de consubstanciar um meio processual⁵⁶ que tem por objetivo realizar um determinado direito de crédito, mas tributário no caso. Tratando-se também de um processo executivo dominado por uma lógica de preferência do direito do credor, em detrimento do devedor que não cumpriu⁵⁷ a sua obrigação⁵⁸.

Procurando traçar um enquadramento geral do processo de execução fiscal, cumpre referir que através deste apenas se pode obter o pagamento de uma dívida – já não a entrega de uma coisa ou uma prestação de facto⁵⁹. Trata-se de um processo executivo que incorpora uma fase administrativa – sendo que a maior parte dos atos da execução são realmente praticados pelos órgãos da Administração Tributária^{60/61} – à qual se junta uma eventual fase jurisdicional. Esta segunda somente com o propósito de decidir determinados incidentes (cf. artigo 151.º do CPPT) – como sejam, por exemplo, a oposição à execução por parte do executado ou a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal. Verifica-se assim que, em última análise, o processo de execução fiscal pode iniciar-se e concluir-se nos órgãos da execução fiscal sem que haja uma intervenção dos tribunais⁶². Assim, é possível concluir que se trata de um processo com peculiaridades atípicas.

⁵⁶ “Trata-se de uma verdadeira ação – embora com uma forte componente não jurisdicional, pois muitos atos são praticados por órgãos administrativos – que é instaurada com base num título formal (título executivo), dotado de coatividade e definitividade, que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 339.

⁵⁷ “Porque o devedor não cumpriu a sua obrigação, o processo executivo envolve um ato (penhora) mediante o qual são desapossados do seu património alguns bens, bens esses que são posteriormente entregues ao órgão da execução e vendidos, revertendo o produto da venda para o credor”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 339.

⁵⁸ De facto, nos termos do artigo 31.º da LGT, constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária.

⁵⁹ A este propósito, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 236.

⁶⁰ Decorrendo a sua competência para o efeito do artigo 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT.

⁶¹ Neste contexto, “verifica-se uma tendência de imprimir celeridade, simplicidade e eficiência no âmbito do processo de execução fiscal através da atribuição de cada vez mais competências à Administração, ou seja, ao órgão da execução fiscal, designadamente para proceder à verificação e à graduação de créditos e à anulação da venda”. Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 496.

⁶² Assim, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 321.

Não obstante tratar-se de um processo com peculiaridades atípicas, determina o artigo 103.º da LGT que este consubstancia um processo de natureza judicial^{63/64/65}.

Apenas é possível desencadear um processo de execução fiscal no caso de a dívida em concreto ter cabimento no artigo 148.º do CPPT⁶⁶. Naturalmente, todos os seus pressupostos⁶⁷ de instauração têm de se verificar preenchidos no caso concreto – tanto os pressupostos materiais, *i.e.*, estar em causa uma dívida suscetível de ser objeto de execução fiscal; como os pressupostos formais, *i.e.*, estarmos perante a existência de um título executivo bastante⁶⁸, de acordo com os artigos 162.º e 163.º, ambos do CPPT.

⁶³ Pese embora SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE afirmem que essa natureza judicial é hoje pacífica, num tom ligeiramente discordante, CASALTA NABAIS afirma 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 atos de natureza judicial”. Cf. respetivamente, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 497 e *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 321.

⁶⁴ A este propósito, veja-se o acórdão do TC n.º 80/2003, no qual se afirma que “ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da atuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos atos para cuja prática a lei lhe atribui competência –, serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário. Sendo assim, a prática dos atos do processo de execução fiscal, de natureza não jurisdicional, bem pode ser confiada, segundo os próprios termos daquele artigo 103.º, n.º 3 da CRP à administração fiscal. Daí a razão de ser da ressalva feita no referido artigo 103.º, n.º 2 da LGT [o processo de execução fiscal tem natureza judicial.] sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”.

⁶⁵ Veja-se ainda, dois acórdãos do STA, um de 7-03-2012, proc. n.º 0185/12 (“o sentido da norma do artigo 103.º da LGT é o de que a execução fiscal atua através da forma de processo, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, e não através da forma de procedimento administrativo, entendido como modo de realização do direito administrativo. A circunstância dos atos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de processo nem o transforma parcialmente em procedimento administrativo); e outro de 11-07-2012, proc. n.º 0665/12 (“o n.º 1 do artigo 103.º da LGT, ao referir que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, exprime literalmente o sentido de que a execução fiscal se realiza através de um processo e não de um procedimento administrativo, no pressuposto hoje indiscutível que estamos perante realidades com natureza distintas. Da alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e da alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT resulta que apenas se 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 atos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal”).

⁶⁶ “A atribuição da garantia da cobrança através de processo de execução fiscal, em regra, é efetuada pelo diploma legal que aprova a lei orgânica dos institutos e demais entidades de direito público a quem é conferido o benefício de poder usufruir do processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos seus créditos”. Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 232.

⁶⁷ Para um desenvolvimento dos pressupostos de instauração de um processo de execução fiscal, veja-se, a título ilustrativo, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 341-347.

⁶⁸ “Podemos afirmar que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente”.

Uma chamada de atenção para o facto de, por via de regra, o processo de execução fiscal não se revelar um meio idóneo para discutir a legalidade da dívida exequenda. Efetivamente, do artigo 204.º, n.º 1, alínea h) do CPPT resulta que este apenas comportará tal possibilidade caso “a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação”. Ora, tendo em conta que, regra geral, o ato de liquidação pode ser impugnado quer administrativa quer judicialmente, a admissibilidade de discussão da legalidade da dívida exequenda em sede de oposição à execução será reduzida⁶⁹.

Deve ainda salientar-se a sua caracterização como um processo tendencialmente simples e célere⁷⁰, pois, conforme resulta do artigo 177.º do CPPT, salvo causas insuperáveis e devidamente justificadas, a extinção do mesmo deverá verificar-se no prazo de um ano contado da sua instauração⁷¹.

Embora seja possível afirmar que esta cobrança coerciva acaba por encerrar algum poder de escolha para o contribuinte⁷² – no sentido de que este pode optar, designadamente, pelo pagamento em prestações, pela dação de bens em pagamento, pela nomeação de bens à penhora, pela prestação de garantia idónea até à decisão do pleito – por vezes esta corporiza um “momento de inteira coatividade e exercício de poderes

Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 240.

⁶⁹ Assim, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015.

⁷⁰ “Em ordem a garantir a arrecadação da receita tributária e a assegurar o correto funcionamento do sistema fiscal, a modelação do processo de execução fiscal deve atender a critérios de eficácia e celeridade”. Cf. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 536.

⁷¹ De referir que, tendo sido levantada a questão da ultrapassagem do prazo constante no artigo 177.º do CPPT implicar a extinção do processo de execução fiscal ou consubstanciar um prazo meramente ordenador ou disciplinar, pronunciou-se o TC, no seu acórdão n.º 555/2009, no sentido da não inconstitucionalidade de interpretações normativas que atribuem natureza meramente ordenadora ao mesmo. Tendo sido afirmado, no aludido acórdão, que “a fixação de um prazo – que, importa relembrar, respeita à fase de cobrança coerciva do tributo –, embora possa acautelar também um interesse do contribuinte (na razoabilidade desse prazo), visa, principalmente, a defesa do interesse público subjacente à atuação da própria administração fiscal, onde avulta a finalidade de arrecadação dos dinheiros públicos provenientes do sistema fiscal, destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e à repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da CRP). É, precisamente, à luz desse interesse público na cobrança de impostos que importará valorar um eventual desrespeito do prazo indicado na lei (ou das razões justificativas do seu prolongamento), nomeadamente, em sede disciplinar ou de avaliação do desempenho dos funcionários e serviços envolvidos. Mas ainda que se reconheça uma certa dimensão garantística dos interesses do contribuinte, na estipulação de um tal prazo, sempre se terá que reconhecer que o desrespeito desse prazo – sem que tal signifique a extinção do processo de execução – não consubstancia a “restrição” de uma qualquer garantia do contribuinte. É que o mero desrespeito do prazo não conduz automaticamente (independentemente das razões que lhe estejam subjacentes) a uma irrazoabilidade do prazo de duração do processo de execução, nem se vislumbra qualquer base, legal ou constitucional, que suporte o suposto direito à extinção da execução fiscal”.

⁷² Assim, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 259.

públicos” sendo “o que se verifica na penhora e na venda da totalidade dos bens de um certo património para pagar uma dívida fiscal”⁷³.

De facto, a cobrança coerciva está associada à execução do património do sujeito passivo e materializa-se com a penhora e a venda da totalidade ou parte deste⁷⁴, visando-se, deste modo, obter uma importância em dinheiro que cubra o pagamento da dívida exequenda.

No que respeita aos bens penhoráveis em sede de execução fiscal – como dá conta JOSÉ CASALTA NABAIS⁷⁵ – um aspeto bastante importante reside no facto de o artigo 218.º, n.º 3 do CPPT afastar a aplicação do artigo 794.º do CPC⁷⁶ ao processo de execução fiscal. Com efeito, no âmbito do processo de execução fiscal – contrariamente ao que se passa no domínio do processo de execução comum – é possível penhorar bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo este, conforme disposto no artigo 218.º, n.º 3 do CPPT, sustado ou apensado. Por conseguinte, verifica-se uma total separação entre o processo de execução fiscal e o processo de execução comum que esteja pendente sobre o mesmo bem⁷⁷.

Relativamente às formas de extinção do processo de execução fiscal, verificamos que a forma, por excelência, de extinguir este processo executivo será através do pagamento da dívida exequenda e do acrescido (cf. artigo 176.º, n.º 1, alínea a) do CPPT), e isto, quer tenha estado na sua origem um pagamento coercivo, (cf. artigo 261.º do CPPT), quer um pagamento voluntário (cf. artigos 264.º e 269.º do CPPT). Todavia, verifica-se que não só pelo pagamento se extingue o processo de execução fiscal, podendo este extinguir-se em resultado da anulação da dívida exequenda ou do processo (cf. artigo

⁷³ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 259.

⁷⁴ Assim, Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal, lições*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 101.

⁷⁵ Vide, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 285 e 286

⁷⁶ Dispõe o artigo 794.º, n.º 1 do CPC, sob a epígrafe “pluralidade de execuções sobre os mesmos bens”, que: “pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, o agente de execução susta quanto a estes a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o respetivo crédito no processo em que a penhora seja mais antiga”.

⁷⁷ A este propósito, JOSÉ CASALTA NABAIS revela-se bastante crítico desta opção de afastar a aplicação do artigo 794.º do CPC ao processo de execução fiscal. Afirma o autor que se trata de um afastamento que “consagra um privilégio do credor fiscal, a seu modo, infundado. Pois, para além de fazer tábua rasa da execução comum pendente sobre o bem objeto da execução fiscal, suscetível de violar os direitos dos credores comuns e de brigar com o princípio do Estado de direito democrático, pode redundar numa efetiva desproteção do próprio credor fiscal, se e na medida em que a execução comum se conclua antes da execução fiscal e o bem venha a ser vendido naquela antes de o ser na execução fiscal e não haja outros bens penhoráveis”. Cf. *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 285 e 286.

176.º, n.º 1, alínea b) do CPPT), ou por qualquer outra forma prevista na lei⁷⁸ (cf. artigo 176.º, n.º 1, alínea c) do CPPT). Quanto a esta última, verifica-se que pode operar, por exemplo, em virtude da prescrição da dívida exequenda nos termos do artigo 48.º da LGT.

Uma última palavra para salientar que, como afirma ANA PAULA DOURADO⁷⁹, “quando um sistema fiscal justo é eficiente, assenta no bom funcionamento dos deveres declarativos e restantes deveres de cooperação por parte do sujeito passivo, na fiscalização eficaz por parte da administração tributária, e, por conseguinte, no pagamento voluntário. A cobrança coerciva deve ser excepcional, e se não o for, revela um sistema fiscal injusto (inadequado à realidade económica do ordenamento jurídico) e ineficiente”. A contrastar, permitindo inferir que o pagamento coercivo em Portugal ascende a importâncias bastante significativas, é referido na apresentação⁸⁰ do Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira, em outubro de 2017, que “a cobrança coerciva subiu substancialmente para mais de 1 500 milhões de euros”.

1.4. Razão de ser

Atentas as considerações tecidas acerca do *benefício de execução prévia* do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária e acerca do processo de execução fiscal, afigura-se possível colocar duas questões. Uma primeira relacionada com o porquê de a Administração Tributária poder obter coercivamente os seus créditos, e uma segunda com o porquê de poder recorrer à cobrança coerciva ainda antes de estes créditos se encontrarem definitivamente consolidados, *i.e.*, deixarem de ser contenciosamente impugnáveis.

A primeira questão prende-se com a razão de ser da existência do processo de execução fiscal, a segunda com a razão de ser da consagração de um *benefício de execução prévia*.

⁷⁸ Como salientam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, esta exigência de previsão legal para operar a extinção do processo de execução fiscal está relacionada, desde logo, com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário constante no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que “afasta a possibilidade de desistência do exequente sem suporte em diploma legislativo”. Cf. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 273.

⁷⁹ Cf. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal, lições*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 101.

⁸⁰ Referimo-nos mais precisamente à intervenção do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ANTÓNIO MENDONÇA MENDES, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=81c76713-6b44-4990-8cf5-039984b7d7c7> (consultado em abril de 2018).

Ora, numa primeira abordagem – ensaiando uma formulação de resposta que se pode ter por comum às duas questões elencadas –, é, desde logo, possível evidenciar os fundamentos que servem de base à consagração de um regime de cobrança tributária nestes termos partindo dos próprios fins subjacentes à constituição de uma relação jurídica tributária. Como afirmam JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA⁸¹, a constituição de uma relação jurídica tributária tem subjacente fins de natureza publicista⁸². Com efeito, na resposta a ambas sempre se começará por invocar precisamente razões de Direito e Interesse Públicos, relacionadas, mais concretamente, com a necessidade de financiamento da atividade Estadual para fazer face às despesas inerentes ao seu funcionamento.

Centrando-nos agora mais concretamente na razão de ser do processo de execução fiscal. Não obstante a relação jurídico-tributária atualmente ser dominada por uma lógica de colaboração (cf. artigos 59.º da LGT e 48.º, n.º 2 do CPPT), que aliás se foi progressivamente acentuando⁸³, a verdade é que é possível descortinar a existência de diversos princípios enformadores da esfera de autoproteção do próprio Estado. Tratam-se de princípios que reclamam aplicação até mesmo, no limite, por razões de soberania na determinação do dever fundamental de contribuição para os encargos públicos.

Falamos aqui, mais concretamente, no princípio da indisponibilidade dos créditos tributários estabelecido no artigo 30.º, n.º 2 da LGT. Efetivamente, “o poder tributário, *maxime*, pela Administração está vinculado a prosseguir a satisfação dos créditos tributários, em abono dos princípios da igualdade tributária e da prossecução do interesse público, não podendo demitir-se ou renunciar, no todo ou em parte, a esse seu direito

⁸¹ Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 40 e 41.

⁸² Como escrevem, “estamos indubitavelmente em presença de fins de Direito público: a arrecadação de receitas públicas destinadas a financiar certos bens (públicos e semipúblicos, como hospitais, centros de saúde, consultas médicas, escolas e universidades, bolsas de estudo, subsídios, abonos, habitações sociais, polícias, tribunais, etc.) para satisfazer necessidades de natureza coletiva ao mais diversificado nível: saúde, educação, defesa, segurança, habitação, proteção ambiental, mobilidade, ordenamento do território, justiça, redistribuição de rendimentos, etc.”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 40 e 41.

⁸³ “A evolução entretanto verificada na área da gestão fiscal conduziu a uma tendência para a generalização das práticas em que se confia ao contribuinte a realização dos atos necessários à normal evolução das obrigações tributárias, assim reduzindo a intervenção administrativa. Os atos tributários adquirem, deste modo, um caráter excepcional e o seu papel fundamental fica reservado para os casos da reação administrativa ao incumprimento, *i.e.*, ao chamado momento patológico da relação jurídico-tributária”, cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 246.

creditício e à respetiva cobrança”⁸⁴. Observemos uma consideração tecida pelo TCA Sul⁸⁵, na qual se afirmou o seguinte: “o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários não está explicitamente enunciado na CRP, embora seja um corolário dos princípios da igualdade e da legalidade, que vinculam toda a atividade da Administração Fiscal, mais significando que a Fazenda Pública não pode, discricionariamente, alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos (cf. artigos 13.º e 266.º, n.º 2 da CRP)”. Na realidade, como resulta demonstrado, a Administração Tributária, ainda que quisesse, não poderia efetivamente resignar-se à vontade do contribuinte em pagar ou não os tributos a que está adstrito.

É que, convém ter presente, como dispõe o artigo 103.º, n.º 1 da CRP, uma das finalidades prosseguidas pelo próprio sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, sendo que essa satisfação não pode ficar na disponibilidade do contribuinte⁸⁶. Disponibilidade, entenda-se, à mercê da sua vontade em pagar tributos que lhe são imputados. O que ocorreria caso não fosse possível proceder à cobrança coerciva dos créditos tributários.

Ademais, não nos podemos esquecer que pela sua natureza pública, a incobrabilidade dos créditos tributários tem efeitos manifestamente danosos que ultrapassam os interesses do Estado e se projetam sobre todos os contribuintes, violando até mesmo o princípio da igualdade⁸⁷.

Efetivamente, devemos chamar também aqui à colação – como fator legitimador da possibilidade de obtenção coerciva dos créditos tributários – o próprio princípio da igualdade de todos os contribuintes. De facto, a Administração Tributária está vinculada, no exercício das suas funções, a respeitar o princípio da igualdade (cf. artigo 266.º da CRP), o que tem diversas implicações, como seja, desde logo, a proibição de tratar de forma diferente situações iguais. Nesta medida, encontrando-se todos os cidadãos adstritos ao cumprimento do dever de pagar tributos⁸⁸, não pode haver uma opção que,

⁸⁴ Cf. Rui Marques, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, Porto, 2016, p. 31.

⁸⁵ Acórdão do TCA Sul de 04-02-2016, Proc. n.º 09100/15 (relator: Joaquim Condesso).

⁸⁶ “A justiça fiscal é a porta de entrada coerciva da receita tributária e, portanto, qualquer perda de eficiência é aqui imediatamente sentida”. Assim, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 482.

⁸⁷ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 507.

⁸⁸ “Afirmado contra os privilégios próprios do Estado pré-liberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se

de certa maneira, redunde num beneficiar do cidadão não cumpridor em detrimento do cidadão cumpridor, o que acorreria caso não fosse possível proceder ao cumprimento coercivo dos créditos tributários.

Na verdade, em decorrência do princípio da igualdade, “os contribuintes nas suas relações com a administração tributária devem ser tratados de forma igualitária, não os privilegiando, beneficiando, prejudicando, privando de qualquer direito ou isentando de qualquer dever”⁸⁹. Nas palavras de SALDANHA SANCHES⁹⁰, “para assegurar a igualdade fiscal, a lei tem de garantir uma generalização efetiva na distribuição dos encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa), mas também através do seu cumprimento generalizado”.

Já quanto à possibilidade de cobrança coerciva numa fase em que os créditos tributários não se acham ainda definitivamente consolidados, tal hipótese encontra o seu fundamento último na permanente necessidade de financiamento do Estado⁹¹. Na prática, a não consagração deste *benefício de execução prévia* implicaria um constrangimento das receitas arrecadadas com consequências potencialmente desastrosas. Desde logo, podendo gerar-se o efeito perverso de o sujeito passivo não pagar quaisquer tributos liquidados, sob o pretexto de questionar todos⁹², colocar-se-ia em causa o próprio equilíbrio das contas públicas e, por isso, a própria sustentabilidade do Estado⁹³.

encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva”. Assim, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 9.ª edição, Almedina, Coimbra, 2016, P. 151.

⁸⁹ Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 31.

⁹⁰ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 211.

⁹¹ “Para que o Estado possa desempenhar as tarefas que lhe estão constitucionalmente cometidas necessita de recursos financeiros suficientes. Assim, a existência do Estado implica, necessariamente, a mobilização de recursos financeiros, que podem ser obtidos por diversas vias. Atualmente, a via mais importante é, sem dúvida, a fiscal, através da cobrança de impostos”. Assim, Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 11.

⁹² “Se se admitisse que o contribuinte discutisse a legalidade de qualquer ato de liquidação sem antes proceder ao pagamento do tributo ou sem prestar qualquer garantia que acautelasse esse pagamento, este podia simplesmente optar por não pagar qualquer tributo e «reclamar» de todos, o que teria gravosas consequências para a tesouraria do Estado e para todos os serviços públicos dependentes da arrecadação de impostos” Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 496.

⁹³ Nas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “a *ratio* desta opção é atendível e aceitável: entre outras considerações, se fosse permitido aos interessados paralisar os efeitos da atuação dos órgãos públicos simplesmente por via da interposição de um meio recursivo (*lato sensu*), o Interesse Público poderia ser gravemente afetado e danificado, inviabilizando-se a perceção da receita pública e fazendo perigar dimensões axiologicamente mais elevadas, como o equilíbrio das contas públicas, a estabilidade orçamental, e, em decorrência, a própria sustentabilidade do Estado, na sua tripla vertente de Estado de Direito, Estado democrático e Estado social”. Cf. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 65 e 66.

É que, convém não esquecer, “é com as receitas que arrecada (no presente ou no futuro), que o Estado consegue suportar um determinado nível de despesa pública”⁹⁴. Ora, tendo em conta o papel determinante que os diversos setores – aos quais será afeta a despesa arrecadada – assumem na vida de todos os cidadãos, facilmente se comprova que esta arrecadação não pode nem estar dependente do contribuinte querer ou não pagar os tributos aos quais está adstrito, nem mesmo estar sujeita a flutuações imprevisíveis decorrentes de um eventual generalizado não cumprimento movido pela sindicância da legalidade dos mesmos caso esta tivesse um efeito suspensivo automático. No fundo, com a configuração do regime nestes termos procura dissuadir-se o contribuinte do incumprimento.

1.5. Da atribuição de efeito suspensivo aos meios impugnatórios

A presente dissertação – ao ter como objeto o regime jurídico inerente à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal – tem como ponto de partida a prestação de garantia para suspender o processo executivo já instaurado. Assim, encontra-se fora do objeto do nosso estudo quaisquer considerações acerca da prestação de garantia com o intuito de obviar à instauração do processo executivo. Todavia, sempre deixaremos uma breve nota sobre esta temática para realçar que a mesma se pode revelar controversa⁹⁵.

Relativamente à hipótese de atribuição de um efeito suspensivo aos meios impugnatórios verifica-se que os artigos 69.º, alínea f), e 103.º, n.º 4, ambos do CPPT, não só a contemplam, como a tornam dependente da prestação de garantia adequada. O que, à partida, refletiria a possibilidade de se proceder a uma distinção entre uma garantia prestada com o intuito de obviar à instauração de um processo de execução fiscal, e uma garantia prestada com o intuito de suspender o próprio processo de execução fiscal já instaurado.

Todavia, afigura-se que esta não é uma questão tão líquida quanto à partida poderia parecer. A verdade é que, não obstante tal entendimento ser perfilhado na

⁹⁴ Cf. Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 11.

⁹⁵ Para mais desenvolvimentos acerca desta questão, veja-se Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017.

doutrina^{96/97/98}, é possível encontrar jurisprudência⁹⁹ que sufraga o entendimento de que este efeito suspensivo depende de prévia instauração do processo de execução fiscal.

O que vem contribuir para a caracterização do regime de cobrança de créditos tributários como um regime particularmente lesivo e, em certa medida – perante o não pagamento voluntário – inevitável.

1.6. Reflexão crítica

Embora o pagamento de tributos liquidados não seja uma condição para que o contribuinte possa discutir a legalidade dos mesmos e, por isso, se possa afirmar que no ordenamento jurídico português não vigora, em teoria, a regra de primeiro pagar para depois discutir¹⁰⁰, na prática, verifica-se que o contribuinte se vê constrangido, das duas uma: ou ao pagamento do tributo, ou, em alternativa – como melhor veremos no ponto 2 da presente dissertação – a assegurar esse pagamento mediante a prestação de garantia.

⁹⁶ “Nestes casos, prestando garantia adequada ou idónea, conseguirá que esse meio impugnatório tenha efeito suspensivo em relação ao ato impugnado (por exemplo, uma liquidação) e, por essa via, conseguirá “adiar” o pagamento do tributo em causa”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 67 e 68.

⁹⁷ “Terá sido intenção do legislador tributário estabelecer dois regimes diferentes, um relativo à prestação de garantia em sede de impugnação administrativa ou judicial do ato de liquidação e outro aplicável no âmbito do processo de execução fiscal”. Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 74 e 75.

⁹⁸ “Embora a LGT não se refira à suspensão da cobrança fora do processo de execução fiscal o CPPT faz uma referência a essa matéria no artigo 69.º alínea f), permitindo o efeito suspensivo antes de instaurado o processo de execução desde que, o contribuinte o requeira na petição de reclamação graciosa, e apresente garantia adequada no prazo de 10 dias após notificação para o efeito”. Assim, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 28 e 29.

⁹⁹ Neste sentido, veja-se o acórdão do TCA Sul de 29-01-2013, proc. n.º 06205/12 (relator: Joaquim Condesso), no qual se defendeu o seguinte: “a consagração pelo legislador fiscal da possibilidade de prestação de garantia no âmbito do processo de impugnação, está sempre condicionada pela instauração prévia do processo de execução fiscal, atenta a necessidade de utilização dos critérios e termos constantes do citado artigo 199.º, do CPPT, na fixação do montante da garantia a prestar, normativo que pressupõe a existência do dito processo executivo e, por consequência, que já tenha ocorrido o termo final do prazo de pagamento voluntário do tributo em causa, pois que, só findo este prazo, é extraída certidão da dívida para efeitos de instauração de execução (cfr. artigos 88.º, n.ºs1 e 4, e 162.º, ambos do CPPT). Também o elemento sistemático de interpretação vai no sentido de idêntica conclusão, porquanto, tanto as normas constantes da LGT (cfr. artigo 52.º), como do CPPT (cfr.v.g.169.º, 170.º, 183.º-A, 199.º), que consagram a possibilidade de prestação de garantia, pressupõem a instauração do processo de execução fiscal e a consequente suspensão deste, enquanto expressão do mencionado princípio constitucional da efetividade da tutela judicial”.

¹⁰⁰ O “nosso sistema jurídico-fiscal atual não faz depender a reclamação ou a impugnação do prévio pagamento do tributo/dívida exequenda em causa, assim não vigorando, no seu pleno rigor, o princípio do “*solve et repete*”. Cf. acórdão do TCA Sul de 29-01-2013, proc. n.º 06205/12, relator: Joaquim Condesso.

De facto, ainda antes de ver a sua impugnação decidida – não querendo ver o seu património onerado ou executado – o contribuinte, de uma maneira ou de outra, terá efetivamente de suportar custos. No sentido de que, mesmo a prestação de garantia – enquanto alternativa ao pagamento do tributo –, poderá acarretar custos elevados, sobretudo quando esteja em causa a prestação de uma garantia bancária.

Assim, se pagar não é condição para sindicar a legalidade ou exigibilidade do ato de liquidação, torna-se uma efetiva condição para se conservar o património intacto durante essa sindicância.

De tudo o que resulta exposto, impõe-se evidenciar que perante um sistema de cobrança coerciva tão necessário e eficaz – do ponto de vista da arrecadação de receita, ou seja, da perspectiva do Estado –, como potencialmente lesivo – do ponto de vista do sujeito passivo, sobretudo quando essa cobrança se revele ilícita –, não menos necessário e eficaz se tem de revelar o regime ao dispor do contribuinte para efetivar os seus direitos indemnizatórios quando haja lugar aos mesmos¹⁰¹. Com tal consideração pretendemos destacar não apenas a necessidade de previsão de mecanismos de efetivação de direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, como que é necessário que, na prática, essa previsão ocorra de forma a não levantar entraves e objeções desnecessários e infundados ao exercício processual dos mesmos.

Por outras palavras, se o sujeito passivo se vê forçado a pagar, ou a garantir o pagamento, de um tributo que não considera devido, a verdade é que – uma vez verificado que este efetivamente não o era – deve gozar de um regime facilitador do exercício dos seus direitos, sob pena de – perante um regime capaz de se revelar tão penoso para este –, ainda que lhe sejam assegurados todos os mecanismos compensatórios devidos, estes ficarem aquém do expetável.

¹⁰¹ Salientando a importância dos direitos dos contribuintes, afirma SALDANHA SANCHES que o poder tributário “envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a actividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, mester é, *a fortiori*, que a tributação seja um domínio onde a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo”. Cf. *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 481.

2. Da admissibilidade de suspensão do processo de execução fiscal mediante a prestação de garantia

2.1. Nota introdutória

Não obstante o ato de liquidação gozar de um *benefício de execução prévia* e, consequentemente, como vimos, se configurar a possibilidade de instauração de um processo de execução fiscal numa fase em que o crédito tributário não se acha ainda definitivamente consolidado¹⁰², a verdade é que – uma vez instaurado – é ainda possível suspender esse processo de cobrança coerciva (cf. artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT). Com efeito, se o sujeito passivo em incumprimento pode não conseguir evitar a instauração de um processo de execução fiscal, pode ainda procurar obter a suspensão¹⁰³ do mesmo.

Não obstante a suspensão ser uma possibilidade, o regime parece estar construído no sentido da sua excecionalidade¹⁰⁴. A ilustrar o afirmado, veja-se a seguinte consideração tecida pelo STA¹⁰⁵: “a lei impõe a instauração da execução tão logo finde o prazo de pagamento voluntário e, em regra (...) não admite a suspensão da execução fiscal (...) a não ser mediante a prestação de garantia que assegure o pagamento da totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, o que bem se compreende uma vez que o legislador quis assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido enquanto o executado discute a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda e prevenir a eventual dissipação de bens(...)”.

Ora, de facto, pelas condições específicas que implica, necessariamente relacionadas com garantias que na maioria das vezes não são acessíveis nem fáceis de

¹⁰² “A atual celeridade e rapidez do sistema coercivo de cobrança fiscal motiva que os bens estejam a ser penhorados no processo de execução sem que o executado tenha beneficiado dos prazos previstos na lei para interpor impugnação judicial ou reclamação graciosa”. Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 254.

¹⁰³ Isto é, procurar obter a paralisação momentânea dos trâmites do processo executivo. Assim, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 394.

¹⁰⁴ Como afirma SALDANHA SANCHES, “a tendência no processo fiscal é para negar, ao contribuinte, a possibilidade de deter a marcha do processo e, desse modo, pôr em causa a cobrança”. Cf. *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 485.

¹⁰⁵ Acórdão do STA de 25-09-2013, proc. n.º 01377/13 (relator: Francisco Rothes).

conseguir¹⁰⁶, o contribuinte nem sempre reúne as condições necessárias à suspensão da cobrança coerciva de uma dívida tributária.

Como afirmado no acórdão do TCA Sul¹⁰⁷ de 18-09-2012, “a suspensão da execução fiscal enquadra-se no direito constitucionalmente garantido à efectividade da tutela judicial (cfr.artºs.20, nº.1, e 268, nº.4, da C.R. Portuguesa), o qual também se encontra reconhecido no artº.9, nº.1, da L.G.Tributária”¹⁰⁸. Encarando este direito sob duas dimensões¹⁰⁹, uma primeira reclamando a possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma atuação ilegal da Administração Tributária, e uma segunda reclamando o obviar à ocorrência desses mesmos prejuízos sempre que possível, verifica-se que a atribuição da possibilidade de suspender um ato executório se enquadra nesta segunda dimensão. Trata-se, assim, de procurar obviar ou, pelo menos, de tentar minimizar os prejuízos, eventualmente irreparáveis, de uma cobrança coerciva que pode vir a revelar-se ilegal.

Neste contexto, cabe salientar que um contribuinte em incumprimento não se encontra inevitavelmente constringido a suportar todos os efeitos danosos de uma cobrança coerciva, podendo ver retardados os atos de oneração do seu património¹¹⁰. Porém, como é evidente, para que possa ocorrer a suspensão do processo de execução fiscal é necessário que se verifiquem determinados requisitos. É que, convém recordar, consubstanciando a suspensão um obstáculo à prossecução da cobrança de créditos tributários – sendo este um dos objetivos primaciais da Administração Tributária – o seu regime revela-se particularmente caro para a mesma¹¹¹; o que, de resto, se reflete nas exigências que recaem sobre o sujeito passivo que a pretenda obter.

Atento o disposto nos artigos 36.º, n.º 3 da LGT e 85.º, n.º 3 do CPPT, afigura-se pertinente chamar à colação a proibição de concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias fora dos casos previstos na lei e, assim, a proibição de suspensão

¹⁰⁶ Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 369.

¹⁰⁷ Acórdão do TCA Sul de 18-09-2012, proc. n.º 05934/12, Relator: Joaquim Condesso.

¹⁰⁸ Também assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 423.

¹⁰⁹ Assim, veja-se, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 30.

¹¹⁰ “Trata-se, bem vistas as coisas, de um importante “alívio” na esfera jurídica do executado que, assim, no mínimo, vê os atos de oneração ou restrição retardados”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 394.

¹¹¹ Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, P. 30.

do processo de execução fiscal em todos os casos em que não se encontrem reunidos os requisitos legalmente exigidos para o efeito. O que equivale a dizer que, “tudo em nome do princípio da legalidade que determina a obediência da Administração aos comandos legais e do princípio da igualdade que impõe um tratamento igual de todos os contribuintes”¹¹², a suspensão do processo de execução fiscal só poderá ser admitida tendo na sua base uma moratória legal¹¹³. Fora dos casos expressamente previstos, mostrando-se que determinado tributo é devido, não se encontra na disponibilidade da Administração Tributária decidir pela sua cobrança coerciva, constituindo antes uma obrigação da mesma diligenciar nesse sentido, ficando-lhe vedada a hipótese de conceder moratórias de forma discricionária.

Importa salientar que a suspensão do processo de execução fiscal tem implicações ao nível da própria situação tributária do contribuinte visto que, nos termos do artigo 169.º, n.º 12 do CPPT, este se considera com uma situação tributária regularizada¹¹⁴.

Na prática, são diversas as causas¹¹⁵ que podem estar na origem da suspensão do processo executivo. Embora ao longo do CPPT se encontrem previstas, de forma excecional, algumas situações em que é admitida esta suspensão independentemente da prestação de garantia¹¹⁶, a verdade é que, por via de regra, o crédito tributário tem de se

¹¹² Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 656.

¹¹³ “A suspensão da execução só é permitida nos casos especialmente previstos na lei, isto é, só a moratória legal é que é admitida em processo de execução fiscal, porquanto a Administração Tributária, salvo nos casos expressamente previstos na lei, não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias”. Cf. Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 253.

¹¹⁴ A este propósito, veja-se o ofício circulado da AT n.º 60.092 de 27-07-2012. No qual se refere o seguinte: “o n.º 12 do artigo 169.º do CPPT faz decorrer a existência da situação tributária regularizada da suspensão do processo de execução fiscal nos termos do mesmo artigo, pelo que ficam os serviços impedidos de emitir qualquer certidão de situação tributária regularizada nas seguintes situações: 1 - Nos casos a que se referem os n.ºs 1 e 10 do artigo 169.º do CPPT, enquanto não for prestada garantia idónea ou não for autorizada a sua dispensa; 2 - Nos casos a que se refere o n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, se a apresentação do requerimento em que se manifesta a intenção de apresentar um dos meios de reação supracitados não for acompanhada da prestação de garantia idónea ou se, havendo prestação desta garantia, não se verificar, em simultâneo, a apresentação do requerimento atrás referido”. Ofício disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado_60092.pdf (consultado em abril de 2018).

¹¹⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA reconduz tais causas a quatro grupos, designadamente: situações de regularização da situação tributária; situações de contencioso associado à legalidade da dívida; situações de contencioso associado à exigibilidade da dívida; situações de insuficiência patrimonial e insolvência. Todavia, como afirma, não exclui outros grupos de causas suspensivas, referenciando estes quatro como os mais relevantes. Cf. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 394.

¹¹⁶ Pensamos, nomeadamente, nas situações de suspensão do processo de execução fiscal em virtude de ação judicial que tenha por objeto a propriedade ou a posse sobre os bens penhorados, quanto a esses mesmos bens e sem prejuízo de continuar noutros bens, prevista no artigo 172.º do CPPT. Referimo-nos

encontrar devidamente acautelado para que possa ser admitida a suspensão da sua cobrança coerciva (cf. artigos 52.º, n.º 2 da LGT e 169.º do CPPT).

Para o que ao nosso estudo releva, cumpre apenas destacar algumas causas de suspensão que dependem da prestação de garantia; deixando-se apenas a nota de que realmente, ainda que de forma excecional e em casos contados, esta nem sempre é exigida.

2.2. Breve análise ao regime constante no artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT

Por motivos de facilitação expositiva iremos primeiramente enunciar algumas situações suscetíveis de desencadear a suspensão do processo de execução fiscal e, de seguida, referir-nos-emos à garantia enquanto requisito cumulativo. A escolha da denominação prende-se com o facto de, desacompanhadas de garantia, estas não passarem de situações suscetíveis de desencadear a suspensão do processo executivo; mas, uma vez acompanhadas de garantia tornam-se verdadeiras causas legais de suspensão do mesmo.

2.2.1. Situações suscetíveis de desencadear a suspensão do processo de execução fiscal

Atento o disposto no artigo 52.º, n.º 1 da LGT, verifica-se que a cobrança coerciva da dívida tributária se suspende, entre outras, em virtude de interposição de meio de reação¹¹⁷ que tenha por objeto a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda. Pode ainda suspender-se – nos termos do artigo 169.º, n.º 2 do CPPT – em razão de o

também à situação, nos termos do artigo 92.º, n.º 8 da LGT, em que é atribuído efeito suspensivo à impugnação do contribuinte – seja esta administrativa, seja judicial – independentemente da prestação de garantia, no caso de – e na parte em que assim seja – o parecer do perito do contribuinte e do perito independente serem conformes, mas a Administração Tributária resolver em sentido diferente. Referimo-nos ainda à circunstância do processo de execução fiscal ficar sustado, nos termos do artigo 180.º e 199.º, n.º 13, ambos do CPPT, em consequência de processo de insolvência e recuperação de empresas.

¹¹⁷ A propósito da suspensão associada à existência de contencioso que ponha em causa a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda, é possível falar num efeito suspensivo provisório do processo de execução fiscal durante o período de tempo que medeia a apresentação do meio de defesa procedimental ou processual e o término do prazo para prestação de garantia, que é de 15 dias (cf. artigo 169.º, n.º 7 do CPPT). Assim, veja-se Fernanda Esteves, “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, pp. 309-334, pp. 311 e 312.

contribuinte, não interpondo logo meio de reação, manifestar intenção¹¹⁸ de o vir a fazer¹¹⁹.

Neste âmbito, coloca-se a questão de saber se os meios de reação idóneos para justificar a suspensão se reconduzem exclusivamente aos enunciados no artigo 52.º, n.º 1 da LGT – a reclamação, o recurso, a impugnação e a oposição à execução –, ou se, pelo contrário, este não apresenta um elenco taxativo. A este propósito, é possível encontrar tanto na doutrina¹²⁰, como na jurisprudência¹²¹, orientações que nos levam a concluir pelo carácter não fechado desse mesmo elenco.

Ultrapassado este ponto, que não dá lugar a particular discussão, coloca-se a pertinente questão de saber que meios de reação devem então considerar-se igualmente idóneos para o efeito.

Afigura-se que, antes de mais, se deve averiguar dessa idoneidade pela existência de uma conexão direta entre o meio de reação utilizado e o objeto da execução fiscal; manifestada precisamente através da exigência que o mesmo tenha por objeto a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda. Precisamente assim, veja-se o acórdão do STA¹²²

¹¹⁸ “Entende-se a utilidade deste regime como permitindo ao contribuinte suspender as diligências que lhe possam ser lesivas sem ter de abdicar de um prazo bastante alargado para preparar a sua defesa ao ato tributário. Salva-guarda assim a sua posição, sem prejudicar o meio de reação adequado”. Cf. José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo, *Códigos anotados e comentados, CPPT E RCPITA*, 2016, p. 306.

¹¹⁹ A este propósito, veja-se o ofício circulado da AT n.º 60.092 de 27-07-2012. No qual se afirma que “a Lei n.º 3-B/2010 abriu a possibilidade de, após o termo do prazo de pagamento voluntário e enquanto não decorrer o prazo legal de apresentação do meio de reação, a prestação da garantia anteceder a apresentação do meio gracioso ou judicial (n.º 2 do artigo 169.º do CPPT), assim se obtendo, desde logo, o efeito suspensivo. Neste caso, a garantia deve vir acompanhada de requerimento em que se identifica a dívida e se exprime a intenção de apresentar meio apto a discutir a sua legalidade ou exigibilidade. (...) Para cumprimento do n.º 3 do artigo 169.º do CPPT, o interessado terá de expressar, em concreto, qual o meio de defesa que pretende apresentar, pois este número refere-se ao prazo legal de apresentação de contencioso, o que só pode ser aferido com a prévia identificação do meio de defesa”. Ofício disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado_60092.pdf (consultado em abril de 2018).

¹²⁰ Assim, na doutrina, veja-se Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 658 a 661; José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo, *Códigos anotados e comentados, CPPT E RCPITA*, 2016, p. 306; José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 508 e 509.

¹²¹ Na jurisprudência, a propósito do elenco dos meios processuais adequados a obter a suspensão do processo de execução fiscal, veja-se, entre outros, o acórdão do STA de 29-01-2014, proc. n.º 01944/13 (relator: Casimiro Gonçalves) no qual se afirma: “nos meios processuais indicados no n.º 1 do art. 52º da LGT e no n.º 1 do art. 169º do CPPT podem ser incluídos outros meios procedimentais e processuais que tenham por objecto a «legalidade da dívida exequenda»”; veja-se ainda o acórdão do STA de 09-07-2014, proc. n.º 01944/13 (Relator: Ascensão Lopes), no qual se afirma que: “o certo é que o elenco dos meios processuais referidos nas normas citadas não é fechado, nele podendo ser incluídos outros meios procedimentais e processuais”.

¹²² Acórdão do STA de 06-02-2013, proc. n.º 066/13 (relator: Isabel Marques da Silva). No qual foi decidido que: “não tendo o recurso hierárquico pendente de apreciação por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade

de 06-02-2013, no qual se afirmou o seguinte: “nos termos das leis tributárias –artigos 52.º n.º 1 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT -, a possibilidade de suspensão da execução fiscal mediante prestação de garantia (ou sua dispensa) pressupõe a dedução de meio procedimental ou processual tendo por objeto a legalidade (ou a exigibilidade) da própria dívida exequenda, parecendo ser de exigir, nos termos da lei, uma conexão direta entre o meio procedimental ou processual utilizado e o objeto da execução fiscal”.

Por conseguinte, qualquer meio de reação, diverso dos expressamente contemplados, revelar-se-á apto a ser incluído na previsão da norma *se e na medida* em que tenha por objeto a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda. A título ilustrativo, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE afirmam dever considerar-se como meios suscetíveis de desencadear a aludida suspensão o recurso hierárquico (quando interposto nos termos do artigo 76.º do CPPT) e a revisão oficiosa¹²³.

Uma breve nota para referir que, ainda que se discuta a legalidade de apenas uma parte da dívida exequenda, não tendo esta sido contestada na sua globalidade, a suspensão da cobrança coerciva ocorre quanto à totalidade da quantia exequenda. Precisamente neste sentido, pode ler-se no acórdão do STA¹²⁴ de 03-04-2013, que: “a suspensão total

da dívida exequenda objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal cuja suspensão é pretendida não pode a execução fiscal ser suspensa até à decisão do pleito mediante prestação de garantia nos termos das leis tributária”.

¹²³ SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE tomam posição contrária face aquela que apresentam como a interpretação jurisprudencial dominante (de que a revisão oficiosa dos atos tributários apenas poderá permitir a suspensão da execução fiscal quando tiver sido apresentada dentro do prazo de 120 dias para apresentação da reclamação graciosa), revelando-se bastante críticas da mesma. De facto, as autoras entendem que, contrariamente à posição perfilhada pela jurisprudência apresentada, não deve haver esta distinção entre a revisão oficiosa por iniciativa do sujeito passivo apresentada dentro do prazo de reclamação administrativa e a revisão oficiosa apresentada fora do mesmo. Argumentam, para o efeito, que não deve o intérprete distinguir onde o legislador não o faz e que a *ratio legis* do artigo 169.º do CPPT “é a de permitir a possibilidade de suspensão da execução sempre que esteja em causa a discussão da legalidade da liquidação e da sua cobrança, não se restringindo esse efeito suspensivo aos casos em que a legalidade é discutida por iniciativa do contribuinte”. Cf. *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 658-660.

¹²⁴ Cf. acórdão do STA de 03-04-2013, proc. n.º 0395/13 (relator: Casimiro Gonçalves). De destacar a seguinte consideração: “conclui-se que o disposto no n.º 1 do citado art. 169º do CPPT, deve interpretar-se no sentido de que os processos executivos em causa ficam suspensos até que sejam decididas as impugnações judiciais, não podendo prosseguir os seus termos mesmo em relação à parte do valor que eventualmente não haja sido contestada, isto é, a apresentação de reclamação graciosa e de subsequente impugnação judicial, associada à prestação de garantia idónea, e ainda que se discuta a legalidade de apenas uma parte da dívida exequenda, suspende a execução fiscal para cobrança da totalidade da quantia exequenda (e não apenas da parcela contestada dessa quantia)”.

dos processos de execução fiscal ocorre independentemente de se peticionar, em impugnação judicial, a anulação total ou parcial das liquidações impugnadas”.

Mais complicado é, porém, saber se estando em causa um processo de execução fiscal movido para cobrança de uma dívida não tributária pode haver lugar à suspensão do mesmo nos termos das leis tributárias. De facto, no sentido dessa possibilidade – a propósito de uma dívida proveniente de ato administrativo – já se pronunciou o STA¹²⁵; tendo sido argumentado para o efeito que: “excluir a possibilidade de obter a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias em razão da possibilidade de obter tal efeito por via da suspensão da eficácia do acto administrativo nos termos do CPTA levaria a conceder ao credor não tributário protecção maior que a do credor tributário, resultado que se tem por absurdo e consequentemente não querido pelo legislador”.

Quanto à possibilidade de suspensão do processo de execução fiscal no âmbito da arbitragem tributária, verifica-se que o artigo 13.º, n.º 5 do RJAT, estabelece que “salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente **no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal** e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária” (destacado nosso). Acompanhamos, assim, o entendimento de SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE¹²⁶, quando afirmam que “a apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral tem os mesmos efeitos que a apresentação de impugnação judicial, designadamente em matéria de suspensão de processo de execução fiscal, sendo-lhes consequentemente aplicáveis, designadamente, o disposto nos arts. 103.º, n.ºs 4 e 5, e 169.º do CPPT”.

¹²⁵ Cf. acórdão do STA de 06-02-2013, proc. n.º 041/13 (relator: Isabel Marques da Silva). No entanto, de destacar o voto de vencida da conselheira DULCE NETO aposto no acórdão, no qual afirma que “embora o devedor de quantia certa que emerge de acto administrativo possa obter a suspensão da sua eficácia e a consequente suspensão do processo executivo enquanto discute a legalidade do acto em acção administrativa especial, tem de utilizar para o efeito os mecanismos processuais que o CPTA lhe faculta, o qual não prevê a possibilidade de obter junto do órgão da administração tributária que dirige a execução fiscal a dispensa de prestação de garantia para uma dívida que não tem natureza tributária”.

¹²⁶ Cf. Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, “Os efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral tributário”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 2 (outubro/dezembro), Cejur, 2013, pp. 3-12, pp. 11 e 12.

A existência de contencioso associado à legalidade ou à exigibilidade da dívida exequenda representa apenas meio caminho andado¹²⁷, no sentido de que, “estes procedimentos só por si não determinam a suspensão da execução fiscal”¹²⁸. Efetivamente, do n.º 2 do artigo 52.º da LGT decorre que a suspensão nos termos do n.º 1 depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias. Vejamos.

2.2.2. A garantia do crédito tributário como requisito cumulativo para obtenção da suspensão do processo de execução fiscal

Da conjugação do disposto nos artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT, para que o processo de execução fiscal possa ficar suspenso até à decisão da causa, é necessário que o crédito tributário se encontre devidamente acautelado¹²⁹.

Embora o n.º 2 do artigo 52.º da LGT apenas faça referência à exigência de prestação de garantia, o artigo 169.º do CPPT, indo mais longe, determina que a execução fiscal se suspende, desde que¹³⁰, das três uma: tenha sido constituída garantia, por parte do órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 195.º do CPPT; tenha sido prestada garantia idónea nos termos do artigo 199.º do CPPT; ou, tenha sido efetuada penhora de bens ou de direitos que garanta a integralidade da dívida exequenda e acrescido.

Sendo enunciadas estas três formas de acautelamento do crédito tributário, a verdade é que, o sujeito passivo – que não queira ver o seu património onerado – acaba por ter todo o interesse em prestar garantia. É que, convém destacar, caso o contribuinte não apresente garantia idónea no prazo de 15 dias – contados desde a apresentação de

¹²⁷ “Do recurso a estes meios para contestar a legalidade da dívida exequenda não decorre, só por si, a suspensão da execução fiscal, exigindo-se como requisito a prestação ou constituição de garantia idónea ou que a penhora efetuada garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido. No entanto, será de salientar que a simples prestação de garantia idónea também não terá como consequência, só por si, a suspensão da execução fiscal, exigindo-se designadamente que o executado tenha recorrido ou pretenda recorrer a meio tutelar para contestar a legalidade ou a exigibilidade da dívida”. Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 657.

¹²⁸ Assim, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 254.

¹²⁹ Como salienta SALDANHA SANCHES, o regime, procurando obviar a um incumprimento da obrigação tributária, cria, para o efeito, condições impeditivas de comportamentos que obstem à cobrança efetiva da dívida do Estado. Cf. *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 485.

¹³⁰ Assim, veja-se o acórdão do TCA Norte de 30-10-2014, proc. n.º 00278/13.0BEVIS (relator: Fernanda Esteves).

meio de reação – ou não requeira a sua dispensa, procede-se de imediato à penhora¹³¹ (cf. artigo 169.º, n.º 7 do CPPT).

Com efeito, embora a prestação de garantia constitua uma opção do próprio contribuinte, na verdade, esta representa uma condição para que este não veja o seu património onerado. Ficando, assim, claro que um contribuinte que queira impedir a penhora dos seus bens, não reunindo as condições necessárias à sua dispensa, tem de prestar garantia adequada.

Para o que ao nosso estudo releva, procuraremos de seguida tecer algumas considerações concernentes a esta exigência de prestação de garantia – situações em que a iniciativa da existência de garantia recai sobre o obrigado tributário¹³² –, deixando assim excluídas do âmbito da nossa análise as situações em que a Administração Tributária constitui uma garantia especial sobre os seus créditos (nos termos do artigo 195.º do CPPT) e as situações em que, tendo havido penhora, esta garante a totalidade da dívida exequenda e acrescido.

2.3. Da necessidade de prestação de garantia

2.3.1. Razão de ser

Como resulta claro, a temática da suspensão do processo de execução fiscal encontra-se estreitamente ligada à temática da prestação de garantia adequada ou idónea¹³³; sendo que, como o próprio nome sugere, a mesma visa acautelar o crédito tributário por forma a garantir o seu cumprimento.

¹³¹ “A falta de prestação de garantia idónea dentro do prazo legal ou a inexistência de autorização para a dispensa da mesma, no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução fiscal, nomeadamente para penhora dos bens considerados suficientes para assegurar a dívida exequenda e acrescido”. Cf. Fernanda Esteves, “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, p. 309.

¹³² Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “abstratamente, as garantias podem ser prestadas ou constituídas, consoante a respetiva iniciativa caiba, respetivamente, ao obrigado tributário (contribuinte) ou à AT, com o objetivo, ainda respetivamente, de deter a atuação administrativa ou de assegurar o crédito tributário”. Cf. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 66.

¹³³ “Fora os casos em que o executado se encontre dispensado, a suspensão do processo de execução fiscal estará diretamente dependente da prestação de garantia idónea a acautelar o crédito do exequente”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 176.

Recordando a razão subjacente à instauração de um processo de execução fiscal, verifica-se que o mesmo é instaurado no seguimento de o contribuinte não proceder ao pagamento voluntário de um tributo que lhe é imputado. Ora, neste contexto, verificando-se que, em termos singelos, nos deparamos com uma dívida, cujo devedor não quis pagar, o mais natural é que o credor tributário – para autorizar a suspensão da cobrança coerciva do mesmo – procure dirimir o risco de incumprimento. E, na verdade, “um dos esquemas tradicionais mais conseguidos para lidar com o risco, no plano das obrigações é, justamente, a prestação de garantias”¹³⁴.

No domínio do processo de execução fiscal, partindo do pressuposto de que há um incumprimento por a legalidade ou a exigibilidade do crédito tributário ser controvertida, é possível encontrar dois interesses legítimos, mas diametralmente opostos, em confronto. Por um lado, o credor tributário tem interesse em ver o seu crédito satisfeito, e da forma mais célere possível, visando assim ser pago. Por outro lado, o sujeito passivo procura que o seu património não seja afetado em decorrência de um crédito que considera não ser devido, procurando, em última análise, não ver o seu património onerado, mas também não pagar.

Neste contexto, surge a seguinte questão: tratam-se aqui de interesses antagónicos e, por conseguinte, de todo inconciliáveis ou haverá forma de os compatibilizar de uma forma harmoniosa?

Em primeiro lugar, cumpre recordar – porque não pode deixar de ser tido em conta – que antes de se consolidar definitivamente, *i.e.*, deixar de ser contenciosamente impugnável, o crédito exequendo – ainda que executável – consubstancia um ainda alegado crédito tributário, cujo alegado devedor não cumpriu pontualmente. Assim, afigura-se evidente que os interesses em confronto devem de alguma forma tentar ser compatibilizados, isto no sentido de se lhes conferir alguma tutela ainda que no âmbito de um processo executivo.

Como devem então ser equilibrados os interesses em confronto? Ora, na ausência de soluções perfeitas – e reconhecendo-se a legitimação de uma tendencial sobreposição do Interesse Público –, ainda que onerando mais o sujeito passivo, a hipótese de prestação de garantia, culminando na suspensão do processo de execução fiscal, acaba por ter uma

¹³⁴Assim, António Menezes Cordeiro, *Direito Bancário*, 6.ª Edição, Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 2016, p. 790.

função de tendencial equilíbrio dos interesses em conflito. Por certo, um equilíbrio um tanto ou quanto desequilibrado, no sentido de que, como referido, acaba por se onerar mais o sujeito passivo – que necessariamente incorre em despesas com a prestação e manutenção da mesma.

Com efeito – nesta lógica de compatibilização através da tutela dos diversos interesses em confronto – a prestação de garantia pode ser encarada de duas perspetivas¹³⁵; por um lado, como um mecanismo de segurança do próprio crédito tributário controvertido, pois garante o seu cumprimento; por outro, como um mecanismo de defesa da esfera patrimonial do próprio sujeito passivo¹³⁶, que ao ver a execução suspensa mantém o seu património seguro, isto é, numa primeira fase, intacto.

O que se compreende, pois, tratando-se de um crédito controvertido, atribuir primazia à pretensão de uma parte sem conferir a possibilidade de um mínimo de tutela à pretensão da outra, consubstanciaria uma desconsideração completa da posição daquela que pode vir a verificar-se ter efetivamente razão, o que, até por imperativos de justiça, se afiguraria injustificado.

Embora incorra em despesas com a prestação e manutenção da garantia, o contribuinte sempre consegue protelar o pagamento do crédito tributário até se verificar se este é ou não efetivamente devido. Verificando-se posteriormente que afinal lhe assiste razão, ou seja, que a dívida garantida não é devida, este terá direito a uma indemnização por prestação de garantia indevida; sendo o regime desse direito indemnizatório o objeto da PARTE II da presente dissertação.

Contudo, embora se crie de facto um constrangimento à prestação de garantia nos termos que se vem demonstrando – para que não se fique com a ideia de que esta prestação

¹³⁵ Assim, veja-se, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017.

¹³⁶ A propósito da prestação de meios suscetíveis de assegurar os créditos do exequente, escrevem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, “merecem aqui saliência um conjunto de soluções juridicamente disciplinadas com o propósito de acautelar os interesses subjacentes à garantia do crédito tributário, por um lado, e os interesses subjacentes à garantia da esfera patrimonial dos sujeitos visados pelo processo de execução fiscal, por outro, e que se relacionam com o propósito, e efeito, de suspensão do processo de execução fiscal”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 175 e 176.

é absoluta – cumpre dar conta de que mediante a verificação de determinadas circunstâncias o contribuinte pode ser isentado dessa prestação. Vejamos em que termos.

2.3.2. Da dispensa de prestação de garantia

A prestação de garantia não é absoluta¹³⁷. De acordo com o preceituado nos artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT, pode efetivamente haver uma dispensa de prestação da mesma. Trata-se aqui de uma situação em que o sujeito passivo, mediante a verificação de determinados requisitos, ao invés de se ver constrangido a prestar a aludida garantia, em ordem a suspender o processo executivo que contra ele corre, é isento dessa mesma prestação.

Esta dispensa tem de ser requerida ao órgão de execução fiscal pelo próprio executado. Para o efeito, este dispõe de um prazo de 15 dias a contar da apresentação do meio impugnatório, ou, caso o seu fundamento seja superveniente, de um prazo de 30 dias desde o momento em que se verificarem as circunstâncias que determinam tal isenção (cf. artigo 170.º, n.º 1 e 2 do CPPT). O pedido de dispensa de garantia tem um prazo de 10 dias para ser decidido e, sendo deferido, a isenção é válida pelo período de um ano, sujeito a solicitação de novo pedido¹³⁸ sob pena de levantamento da suspensão do processo de execução fiscal (cf. artigo 52.º, n.º 5 e 6 da LGT). Sendo indeferido caso não se verificarem os requisitos de que depende esta isenção¹³⁹.

¹³⁷ Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 25-09-2013, proc. n.º 01377/13 (relator: Francisco Rothes), no qual se afirmou precisamente que, “a exigência da garantia não é absoluta: a lei permite que, verificadas que estejam determinadas condições, o executado seja dispensado da prestação de garantia em razão da sua situação económica ou das graves consequências que lhe adviriam dessa prestação (arts. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT), como admite que não seja exigida a prestação, em razão da elevada probabilidade de sucesso da impugnação da dívida exequenda (cfr. art. 98.º, n.º 2, da LGT), como permite também que, determinados executados, em razão da sua natureza de entidades de direito público, não estejam sujeitos a essa exigência (cfr. art. 216.º do CPPT)”.

¹³⁸ Relativamente à solicitação de novo pedido, é referido no acórdão do STA de 21-05-2014, proc. n.º 0469/14 (relator: Ana Paula Lobo), que “o disposto no n.º 4 do art.º 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário aplica-se a todos os pedidos de dispensa de garantia, sejam eles formulados pela primeira vez ou não. Ano a ano será necessário formular um novo pedido de dispensa de garantia, caso se mantenham os pressupostos que determinaram a 1ª isenção, ou possam ser invocados diversos fundamentos”.

¹³⁹ A este propósito, “não se vê que o interessado esteja impedido de formular na execução fiscal, após um primeiro indeferimento do pedido de prestação de garantia, um pedido de dispensa parcial da prestação de garantia fundado em nova factualidade e que a respectiva decisão, que a teve em conta, não pudesse ser contenciosamente sindicada pelo facto do primeiro indeferimento, assente em pressupostos factuais diversos, ter sido mantido na ordem jurídica por sentença passada em julgado”. Assim, em acórdão do TCA Norte de 14-04-2016, proc. n.º 00932/14.9BEVIS (relator: Ana Patrocínio).

Verifica-se, assim, que, contrariamente à prestação de garantia¹⁴⁰, que acaba por não ter propriamente um prazo de validade¹⁴¹, a dispensa tem efetivamente um prazo de validade, estando sujeita a um prazo de caducidade¹⁴².

Em termos de requisitos, para que a isenção de prestação de garantia seja deferida o executado tem de demonstrar, de forma fundamentada, que a prestação da mesma lhe causa um prejuízo irreparável¹⁴³ ou que é manifesta a sua falta de meios económicos¹⁴⁴, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis¹⁴⁵, para o pagamento da dívida exequenda e acrescido¹⁴⁶. De destacar ainda que não podem existir fortes indícios de que a

¹⁴⁰ Exceção feita para a prestação de garantia no âmbito de uma reclamação graciosa, que caduca, nos termos do artigo 183.º/A do CPPT, caso a reclamação não seja decidida no prazo de um ano, muito embora, como referem JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES “em face do n.º 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, a reclamação graciosa deve estar decidida no prazo de quatro meses contados a partir da entrada da petição no serviço competente da Administração Tributária, pelo que é possível afirmar que a hipótese de caducidade da garantia por ausência de decisão expressa da reclamação graciosa é muito reduzida”. Cf. *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 261.

¹⁴¹ “Sendo incerta a data em que ocorre a decisão do pleito, face aos diversos meios de reação e aos diferentes tempos de resolução de cada órgão decisor, é indeterminável, no momento da sua prestação, o prazo durante o qual a garantia se deverá manter válida, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal. Assim, para além da suficiência do seu valor, a garantia não deve estar sujeita a um prazo de validade, quando associada a contencioso”. Cf. ofício circulado da AT n.º 60.094 de 12-03-2013. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_60094_2013.pdf (consultado em abril de 2018).

¹⁴² Do artigo 52.º, n.º 5 da LGT consta, todavia, uma exceção a este prazo de caducidade. Assim, caso a dívida se encontre a ser paga em prestações, a isenção é válida pelo período em que esteja a ser cumprido o regime prestacional autorizado.

¹⁴³ A título ilustrativo, pronunciou-se o TCA Sul, no acórdão de 25-05-2017, proc. n.º 925/16.1BESNT (relator: Jorge Cortês), no sentido de que: “o prejuízo irreparável é comprovado através de um juízo de prognose sobre a probabilidade da eclosão do dano irreversível na actividade da executada decorrente da prestação de garantia. Existe prejuízo irreparável quando a executada demonstra que a prestação de garantia lhe causa risco de asfixia económica, num quadro de insuficiência de património e de falta de liquidez. A prestação de garantia pode ser condição de asfixia económica quando cruzada com os demais elementos existentes nos autos. Tais elementos comprovam, no caso, o juízo de prognose sobre a probabilidade da eclosão do dano irreversível”.

¹⁴⁴ A título ilustrativo, pronunciou-se o STA, no acórdão de 17-01-2018, proc. n.º 01497/17, no sentido de que: “nos termos do n.º 4 do art. 52º da LGT verifica-se manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, se o executado auferir uma pensão de montante substancialmente inferior à dívida em execução”.

¹⁴⁵ A título ilustrativo, veja-se o acórdão do TCA Sul de 08-03-2018, proc. n.º 1868/17.7BELRS (relator: Cristina Flora), no qual se pode ler que: “incorre em erro de direito o órgão de execução fiscal que indefere o pedido de dispensa de prestação de garantia com base na existência de estabelecimento comercial penhorável quando no despacho reclamado reconhece que o seu valor é insuficiente para pagamento da quantia exequenda, pois o critério legal é o da insuficiência dos bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, e portanto, ainda que existam bens penhoráveis, se estes forem insuficientes para o pagamento da dívida exequenda, encontra-se preenchido um dos pressupostos legais alternativos do n.º 4 do art. 52.º da LGT, devendo ser dispensada a prestação da garantia, salvo se o órgão de execução fiscal demonstrar a existência de “fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a actuação dolosa do interessado”.

¹⁴⁶ A propósito do prejuízo irreparável e da manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, veja-se ainda o ofício circulado da AT n.º 60.077 de 29-07-2010. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60077.pdf (consultado em abril de 2018).

insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado. Sobre o executado recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois, estão em causa factos constitutivos do direito que este pretende ver reconhecido¹⁴⁷.

A este propósito, de destacar a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, ao artigo 52.º, n.º 4 da LGT. Pois, a mesma teve repercussões ao nível do ónus da prova das condições de dispensa. Na verdade, verifica-se que tal alteração veio desonerar o executado quanto ao facto negativo de que a insuficiência ou inexistência de bens não era da sua responsabilidade. Vejamos.

Antes da alteração, introduzida pela referida lei, dispunha o artigo 52.º, n.º 4 da LGT o seguinte:

“A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, **desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado**” (destacado nosso).

À luz desta mesma redação, verificava-se que “os requisitos para a dispensa de prestação de garantia são os seguintes: que a sua prestação cause prejuízo irreparável ao contribuinte ou haja manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, **desde que, em ambos os casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado** (art. 52º/4 LGT).”¹⁴⁸ (destacado nosso).

De facto, entendia-se, como afirmado no acórdão do STA¹⁴⁹ de 18-05-2016, que “compete ao executado que solicita a dispensa de prestação de garantia para obter a

¹⁴⁷ Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 427.

¹⁴⁸ Assim, em acórdão do TCA Norte de 13-10-2016, proc. n.º 00050/16.5BEMDL (relator: Mário Rebelo).

¹⁴⁹ Cf. acórdão do STA de 18-05-2016, proc. n.º 0543/16 (relator: Ana Paula Lobo).

suspensão da execução fiscal alegar e provar a sua irresponsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens”^{150/151}.

Todavia, atualmente dispõe o n.º 4 do artigo 52.º da LGT que:

“A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, **desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado**” (destacado nosso).

Verifica-se, assim, que atualmente cabe ao órgão da execução fiscal demonstrar a existência de fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado¹⁵² e já não ao executado provar que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade.

A propósito dos meios de prova, veja-se o acórdão do STA¹⁵³ de 21-11-2012, no qual se afirma que, “sob pena de inconstitucionalidade, por violação do artigo 20º, nº 1 da CRP, em conjugação com o princípio da proporcionalidade, o nº 3 do artigo 170º do CPPT deve ser interpretado no sentido de não conter uma proibição absoluta, e em abstracto, do executado produzir prova testemunhal no incidente de isenção de prestação de garantia. Apesar de não existir uma proibição absoluta de se apresentar e produzir prova testemunhal, o órgão de execução fiscal tem a liberdade de em cada caso concreto

¹⁵⁰ Para um aprofundamento da questão, veja-se José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 520 e 521.

¹⁵¹ Teria que ficar provado que “o executado não deve ter sido responsável pela eventual situação de insuficiência ou inexistência de bens, que originou a diminuição ou o desaparecimento da garantia patrimonial da dívida executiva” e “para que este pressuposto se verifique deve ser feita prova pelo executado de que não lhe é imputável a insuficiência ou ausência de bens do seu património”. Cf. ofício circulado da AT n.º 60.077 de 29-07-2010. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/OFICIO_60077.pdf (consultado em abril de 2018).

¹⁵² Neste sentido, veja-se o acórdão do TCA Sul de 19-09-2017, proc. n.º 576/17.3BESNT (relator: Cristina Flora), no qual se afirma que: “a dispensa de prestação de garantia deve ser requerida pelo executado, nos termos do art. 170.º do CPPT, a quem cabe o ónus da prova de que a prestação da garantia lhe causar prejuízo irreparável ou que é manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido. Trata-se de um pressuposto alternativo, bastando ao executado a prova de um deles. Com a alteração legislativa cabe ao órgão de execução fiscal demonstrar a existência de “fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a actuação dolosa do interessado”, desonerando-se o executado do ónus da prova que sobre ele impendia. Portanto, no regime vigente, ao executado caberá apenas o ónus da prova do pressuposto alternativo”.

¹⁵³ Acórdão do STA de 21-11-2012, proc. n.º 01162/12 (relator: Lino Ribeiro).

decidir se tal meio de prova é ou não necessário à decisão do incidente”. Igualmente relevante, veja-se o acórdão do STA¹⁵⁴ de 30-04-2013, no qual se afirma que “a admitir-se que, quanto ao pedido de dispensa da prestação de garantia possam ser apresentados ou requeridos outros meios de prova, para além da prova documental expressamente prevista no n.º 3 do art. 170.º do CPPT, se tal for imprescindível à demonstração da factualidade susceptível de integrar os requisitos daquele direito, em regra, essa prova terá de ser logo indicada no requerimento inicial, não podendo sê-lo em momento ulterior”¹⁵⁵. Num acórdão mais recente, do TCA Norte¹⁵⁶, datado de 13-10-2016, refere-se que “são admissíveis todos os meios de prova. Mas havendo documentos comprovativos dos factos, devem ser estes apresentados uma vez que a prova testemunhal não tem, em geral, a mesma credibilidade dado a sua natural e reconhecida falibilidade”.

Relativamente ao direito de audiência prévia, consagrado no artigo 60.º da LGT, verifica-se que a defesa da sua preterição neste âmbito se afigurou uma constante no domínio da jurisprudência. Não obstante, a fundamentação para o efeito variou entre estarmos “perante a prática de um ato 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”¹⁵⁷, e “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 respetivo procedimento”¹⁵⁸. Assim, é possível encontrar inúmeros acórdãos, inclusivamente o citado acórdão uniformizador de jurisprudência, que pugnam pela legalidade da preterição de audiência prévia¹⁵⁹. No mesmo sentido, mais recentemente, afirmou-se no acórdão do STA¹⁶⁰ de 29-07-2015, que “não constitui preterição de formalidade violadora dos artigos 267 da CRP e 60 da LGT a não audiência do executado antes da decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista a sustação da execução fiscal em curso. Neste

¹⁵⁴ Acórdão do STA de 30-04-2013, proc. n.º 0521/13 (relator: Casimiro Gonçalves).

¹⁵⁵ De igual modo, veja-se o acórdão do STA de 23-04-2013, proc. n.º 0520/13 (relator: Francisco Rothes).

¹⁵⁶ Cf. acórdão do TCA Norte de 13-10-2016, proc. n.º 00050/16.5BEMDL (relator: Mário Rebelo).

¹⁵⁷ Cf. acórdão do STA n.º 5/2012, proc.º n.º 708/12 — 2.ª Secção, de 26-09-2012.

¹⁵⁸ Cf. acórdão do STA n.º 5/2012, proc.º n.º 708/12 — 2.ª Secção, de 26-09-2012.

¹⁵⁹ A título ilustrativo, acórdão do STA de 13-03-2013, proc. n.º 0288/13 (relator: Valente Torrão); acórdão do STA de 10-04-2013, proc. n.º 0346/13 (relator: Ascensão Lopes); acórdão do STA de 18-09-2013, proc. n.º 01325/13 (Relator: Dulce Neto); acórdão do STA de 10-12-2014, proc. n.º 01314/14 (relator: Aragão Seia).

¹⁶⁰ Acórdão do STA de 29-07-2015, proc. n.º 0875/15, (relator: Fonseca Carvalho).

caso a urgência da decisão consagrada no artigo 170/4 do CPPT e o disposto no artigo 103 do CPA justificam entre outras razões a dispensa desta audição prévia”.

No que concerne à sindicância judicial do indeferimento, “constitui jurisprudência pacífica dos tribunais superiores que a apreciação da legalidade do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia só pode fazer-se tendo em conta os elementos de facto e de direito que condicionaram a respectiva prolação, não sendo possível, com base em prova – produzida em Tribunal - a que a Administração Tributária não teve acesso, considerar que aquela decisão padece de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto”¹⁶¹.

3. A garantia bancária ou equivalente como garantia idónea a ser prestada no âmbito do processo de execução fiscal

3.1. Nota introdutória

Se é certo que “o risco nas obrigações pode ser controlado, minimizado ou, no limite, suprimido, através de garantias” e que “em geral, estas podem ser definidas como todos os esquemas destinados a lidar com o risco, assegurando o cumprimento das obrigações”, a verdade é também que “as formas de, no sentido apontado, garantir o cumprimento de uma obrigação são inumeráveis”¹⁶².

Como qualquer credor, a Administração Tributária revela preferência por garantias que apresentem um maior grau de liquidez¹⁶³, ou seja, aquelas que permitam a obtenção do valor monetário que asseguram de forma mais direta e imediata.

Da mesma forma, facilmente se constata uma preferência sobre garantias cujo decurso do tempo não implique a depreciação do seu valor. A este propósito, é de referir que existem mecanismos que permitem fazer face a uma eventual depreciação, pois, caso

¹⁶¹ Cf. acórdão do TCA Sul de 19-09-2017, proc. n.º 576/17.3BESNT (relator: Cristina Flora).

¹⁶² Assim, António Menezes Cordeiro, *Tratado de Direito Civil X*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 35.

¹⁶³ A reforçar esta ideia, veja-se o ofício circulado da AT n.º 60.076 de 29-07-2010, no qual se afirma que em “face do interesse público, o órgão da Administração Tributária com competência para autorizar a constituição de garantia no processo deve dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, direta e imediata, em sede da respetiva execução”. Cf. ofício disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076_.pdf (consultado em abril de 2018).

a garantia apresentada se torne insuficiente, a mesma deve ser reforçada¹⁶⁴ (cf. artigos 52.º, n.º 3 da LGT, 169.º, n.º 8 e 199.º, n.º 5 e 10, ambos do CPPT), sendo que, nos termos do n.º 8 do artigo 169.º do CPPT (*ex vi* do n.º 10 do mesmo preceito), não se verificando o reforço, é levantada a suspensão.

As garantias bancárias consubstanciam, precisamente, garantias “dotadas de maior grau de liquidez, autonomia e certeza inerente ao seu recebimento, sendo aquelas que, como tal, melhor asseguram o cumprimento da obrigação garantida¹⁶⁵”.

Todavia, cabe, desde já, referir que a preferência da Administração Tributária por este tipo de garantias não pode revelar-se um critério em si mesmo¹⁶⁶. De facto, se, como demonstrámos¹⁶⁷, o n.º 2 do artigo 52.º da LGT estabelece que a suspensão do processo de execução fiscal – nos termos do n.º 1 – está dependente da prestação de garantia, também estabelece que esta tem de ser idónea, não determinando um outro critério.

Assim, antes de tecermos algumas considerações acerca da garantia bancária – pois, como teremos oportunidade de analisar, o regime jurídico do direito indemnizatório sobre o qual nos debruçaremos encontra-se restringido às situações em que foi prestada garantia bancária ou equivalente – afigura-se-nos pertinente abordar, de forma simplista, a temática da idoneidade da garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal. Posteriormente, numa perspetiva mais direcionada ao estudo de que nos ocupamos – e dado que esta consubstancia uma garantia idónea a ser prestada –, teceremos então algumas considerações gerais sobre a garantia bancária.

¹⁶⁴ “A garantia deve corresponder sempre a uma segurança do órgão de execução fiscal de que efetuará 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 e idoneidade, notificando o executado para proceder ao seu reforço, sempre que necessário”. Cf. ofício circulado da AT n.º 60.094 de 12-03-2013. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_60094_2013.pdf (consultado em abril de 2018).

¹⁶⁵ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 555.

¹⁶⁶ “Não obstante ser evidente que as diversas formas de prestação de garantia não têm a mesma qualidade ou eficácia (sendo certo que algumas conferem à administração tributária uma maior garantia, nomeadamente ao nível das diligências a realizar com vista à sua execução), perante o oferecimento de determinada garantia e com vista à determinação da respectiva idoneidade, o órgão de execução fiscal apenas terá, nos termos do n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, de ajuizar se essa garantia é ou não susceptível de assegurar o cumprimento dos créditos do exequente, sendo completamente irrelevantes as considerações quanto à liquidez da garantia ou a uma eventual preferência legal pelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, porquanto tais fundamentos não constituem parâmetros relevantes no juízo da aferição da idoneidade da garantia oferecida”. Cf. Fernanda Esteves, “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, p. 327.

¹⁶⁷ Questão abordada no ponto 2.2.2. da presente dissertação.

Dispensando-nos de analisar exaustivamente as temáticas enunciadas, por não constituírem o objeto principal da presente dissertação, cumpre apenas deixar algumas notas sobre ambas. Vejamos.

3.2. A garantia idónea

Como afirma FERNANDA ESTEVES¹⁶⁸ “a lei não exige um privilégio creditório absoluto, não resultando das normas legais supra citadas a exigência de uma garantia absoluta do crédito fiscal, mas, tão-só, de uma garantia idónea”.

Mas, visto tratar-se de um conceito que encerra alguma indeterminação, o que devemos ter por garantia idónea?¹⁶⁹

Na verdade, diversas formulações podem ser avançadas, desde logo, que “a idoneidade da mesma afere-se pela sua capacidade de, verificando-se o incumprimento do devedor e a necessidade de a executar, conduzir à satisfação do crédito, ao que importa, logicamente, conhecer o seu tipo e valor”¹⁷⁰.

Ora, da conjugação dos artigos 169.º e 199.º do CPPT – atendendo a todos os aspetos que de alguma forma fazem referência à suficiência da garantia – parecem resultar duas coordenadas. Por um lado, a garantia tem de ser prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores. Por outro, a garantia não deve estar sujeita a um prazo de validade¹⁷¹, revelando-se antes apta a cobrir todo o período de tempo em que

¹⁶⁸ Cf. Fernanda Esteves, “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, p. 324.

¹⁶⁹ Para um desenvolvimento mais aprofundado acerca da questão da idoneidade da garantia, veja-se, Fernanda Esteves, “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, pp. 309-334; Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 67-72.

¹⁷⁰ Cf. José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo (Coord.), *Códigos anotados & comentados, Contencioso Tributário: CPPT E RCPITA*, Lexit, Ginocar Produções, 2016, p. 366.

¹⁷¹ De referir que a garantia prestada no âmbito de uma reclamação graciosa caduca, nos termos do artigo 183º/A do CPPT, se a mesma não estiver decidida no prazo de um ano. Sobre a caducidade da garantia nestes termos, veja-se o ofício circulado da AT n.º 60.090 de 15-05-2012. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado%2060090.pdf (consultado em abril de 2018).

se encontrar em discussão a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda, visto que a suspensão se pretende até à decisão do pleito.

Assim, verifica-se que garantia idónea será aquela que cumprir com duas variáveis, uma revelada pela capacidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido, outra revelada pela capacidade de assegurar essa quantia por um período de tempo indeterminado.

De facto, no seio da jurisprudência, é possível encontrar inúmeros acórdãos com considerações atinentes à idoneidade da garantia que apontam precisamente no mesmo sentido. A título ilustrativo, veja-se o acórdão do STA¹⁷² de 28-02-2018, no qual é afirmado o seguinte: “cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT)”. Veja-se ainda o acórdão do STA¹⁷³ de 18-06-2014, no qual se pode ler o seguinte: “apesar da falta de definição legal de “garantia idónea”, não pode deixar de concluir-se, em face das normas contidas nos arts. 169º, 199º e 217º do CPPT e art. 52º da LGT, que essa idoneidade depende da capacidade de, no caso de o órgão da execução ter de accionar a garantia prestada (ou, mais precisamente, de efectuar o pagamento da dívida em cobrança através do património do garante), ela se mostre apta a assegurar essa cobrança. Desde que se verifique que a garantia oferecida detém, em concreto, essa capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a cobrança da dívida garantida, ainda que sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado, não há como recusar a sua idoneidade para o fim em vista”¹⁷⁴.

Neste domínio, também a Administração Tributária no seu ofício circulado¹⁷⁵ n.º 60.076 de 29-07-2010, a propósito do conceito de garantia idónea, veio pronunciar-se no sentido de que “a idoneidade da garantia deve aferir-se, desde logo, em função do tipo e

¹⁷² Acórdão do STA de 28-02-2018, proc. n.º 01504/17 (relator: Aragão Seia).

¹⁷³ Acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 0507/14 (relator: Dulce Neto).

¹⁷⁴ Veja-se ainda o acórdão do STA de 02-07-2014, proc. n.º 0543/14 (relator: Fonseca Carvalho) no qual se afirma que: “o meio oferecido tem de ser idóneo aferindo-se essa idoneidade pela capacidade que o meio oferecido tem para satisfação da dívida exequenda em caso de incumprimento posterior do executado”; ou o acórdão do STA de 13-09-2017, proc. n.º 0918/17 (relator: Ascensão Lopes).

¹⁷⁵ Ofício disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFÍCIO_60076_.pdf (consultado em abril de 2018).

valor desta, à data de autorização para a sua constituição pelo órgão competente. Essa idoneidade deve também ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efetiva cobrança dos créditos garantidos. A garantia deve ser de montante equivalente ao referido no n.º 5 [atual 6] do artigo 199.º do CPPT, e abranger todo o período constante do n.º 6 [atual 7] do mesmo artigo”.

De referir que a garantia idónea pode assumir múltiplas formas. Como determina o artigo 199.º do CPPT, a mesma consistirá em garantia bancária, caução ou seguro-caução, ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente¹⁷⁶. Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, este artigo não deve ser interpretado no sentido de conter uma preferência ou hierarquia no tipo de garantias¹⁷⁷.

Assim, embora seja possível descortinar uma absoluta preferência da Administração Tributária por estas três enunciadas – como decorre do já referenciado ofício circulado¹⁷⁸, no qual é expressamente referido que “apenas em caso de absoluta impossibilidade de constituição de garantia bancária, caução, seguro-caução ou, secundariamente, de hipoteca, é que se deverá admitir a constituição de garantia sobre bens móveis, como seja o caso do penhor” –, a verdade é que, verificando-se a sua idoneidade, não compete à Administração Tributária negligenciar outro tipo de garantias¹⁷⁹.

Para o que ao nosso estudo releva, cumpre fazer uma breve referência à garantia bancária ou equivalente em especial, pois, será no regime adjetivo da indemnização pela prestação indevida deste tipo de garantias que nos iremos focar na PARTE II da presente dissertação. Neste sentido, vejamos alguns aspetos atinentes à mesma.

¹⁷⁶ Como será, a título ilustrativo, a fiança. Sobre a mesma, veja-se, o acórdão do STA de 10-01-2018, proc. n.º 01279/17 (relator: Aragão Seia).

¹⁷⁷ Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 68.

¹⁷⁸ Ofício circulado n.º 60.076 de 29-07-2010. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/OFICIO_60076_.pdf (consultado em abril de 2018).

¹⁷⁹ Neste mesmo sentido, FERNANDA ESTEVES, afirma que “o legislador não estabeleceu qualquer hierarquia entre as garantias a prestar no processo de execução fiscal, e, portanto, não está na discricionariedade da administração, tributária aceitar ou não a garantia oferecida pelo contribuinte, mas apenas aferir se a mesma é ou não idónea para assegurar o pagamento do crédito do exequente”. Cf. “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013-II, p. 327.

3.3. A garantia bancária ou equivalente

A garantia bancária figura no elenco de garantias enunciadas pelo legislador como garantia idónea a ser prestada para fins de suspensão do processo de execução fiscal (cf. artigo 199.º do CPPT). Não restando assim dúvidas quanto à sua idoneidade.

Como referem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, “as garantias bancárias são garantias pessoais prestadas por bancos”¹⁸⁰. Através das mesmas, configura-se uma situação “em que a dívida exequenda será garantida mediante a celebração de um contrato entre o executado e uma instituição financeira, mediante o qual esta se obriga a pagar ao credor tributário o valor garantido, em caso de incumprimento por parte do executado”¹⁸¹.

Será importante referir que, no domínio das garantias bancárias, estas poderão configurar-se como garantias acessórias – a título ilustrativo, a fiança bancária –, ou como garantias autónomas. Tal distinção assume particular relevância, pois, enquanto “a garantia acessória está funcionalmente ligada ao crédito garantido” e, por isso, “o seu regime dependerá, pois, em pontos importantes, deste mesmo crédito”; na garantia autónoma, por seu turno, “o garante só poderá opor ao beneficiário as exceções literais que constem do próprio texto da garantia: não, em princípio, as derivadas da relação principal”¹⁸². O mesmo equivalerá a dizer que, enquanto nas garantias bancárias acessórias podem ser invocadas exceções derivadas da relação garantida, nas garantias bancárias autónomas tal, em regra, não é possível, estando o garante obrigado ao seu cumprimento quando solicitado, independentemente da relação garantida¹⁸³.

¹⁸⁰ Cf. António Menezes Cordeiro, *Direito Bancário*, 6.ª Edição, Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 2016, p. 842.

¹⁸¹ Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 176.

¹⁸² Assim, António Menezes Cordeiro, *Direito Bancário*, 6.ª Edição, Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 843 e 850.

¹⁸³ Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 0507/14 (relator: Dulce Neto), no qual se afirma o seguinte: “na garantia bancária autónoma - seja ela *simples* seja ela «*in first demand*» – o garante responsabiliza-se perante o credor pelo pagamento de uma obrigação própria e não pelo cumprimento de uma obrigação alheia (do executado/devedor), embora se destine a proteger o credor contra o risco de incumprimento por parte do devedor. Perante a garantia bancária oferecida há que aferir se ela constitui uma *garantia autónoma* ou, pelo contrário, uma *garantia não autónoma*, uma garantia acessória, uma fiança que permita à entidade bancária recusar o pagamento da dívida garantida através da invocação de excepções que os executados possam invocar perante o exequente, como será, por exemplo, a inexigibilidade da dívida ou a sua extinção por prescrição, no caso de se tornar necessário efectuar o pagamento da dívida exequenda através do património da entidade garante”.

Como é natural, o credor tenderá a preferir a prestação de uma garantia bancária autónoma, no entanto, não se deve concluir pela inadmissibilidade de prestação de uma garantia bancária acessória no domínio do processo de execução fiscal com o argumento de que esta consubstancia uma medida de protecção tendencialmente menos forte¹⁸⁴.

Afigura-se possível considerar a caução e o seguro-caução como garantias equivalentes à garantia bancária, pois “este tipo de garantias importa o pagamento de despesas importantes, inerentes à sua concessão e manutenção pelas entidades bancárias ou seguradoras, e que são maiores quanto maior for o período da sua manutenção”¹⁸⁵.

A caução consubstancia a “hipótese em que a dívida exequenda será garantida por meio de depósito de dinheiro à ordem do credor tributário”¹⁸⁶. Já o seguro-caução a hipótese em que “a dívida exequenda será garantida mediante a celebração de um contrato entre o executado e uma entidade seguradora, a qual se comprometerá a garantir determinadas dívidas daquele perante o credor tributário, mediante o pagamento por ele de uma retribuição ou prémio”¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Precisamente assim, se decidiu no STA, no já referido acórdão de 18-06-2014, proc. n.º 0507/14 (relator: Dulce Neto), no qual se pode ler o seguinte: “a circunstância de se tratar de uma fiança bancária e não de uma garantia bancária autónoma, não significa que essa garantia não seja admissível ou que não seja idónea. Desde logo, porque a jurisprudência há muito se firmou no sentido de reconhecer a admissibilidade, em abstracto, de a fiança constituir garantia idónea com vista à suspensão da execução fiscal, sendo que a sua idoneidade, em concreto, há-de resultar de uma avaliação sobre a sua susceptibilidade de assegurar o efectivo pagamento da quantia exequenda e do acrescido, o que passa necessariamente pela análise da sua concreta suficiência e solidez e pelo exame da solvência da entidade garante, não podendo recusar-se a prestação de garantia por fiança sem proceder previamente a essa avaliação, isto é, sem analisar a solidez dessa garantia e sem examinar a solvência do fiador. Pelo que não pode rejeitar-se logo à partida uma fiança com o fundamento exclusivo de que ela é, por natureza, uma obrigação acessória e que, por isso, possibilita ao fiador opor à credora excepções que o devedor possa invocar perante esta. É certo que essa característica intrínseca da fiança leva a que se considere esta garantia uma medida de protecção menos forte do que a que é dada pela garantia bancária autónoma, e que confere menor segurança à credora/AT por receio de ver retardado o accionamento da garantia e, conseqüentemente, o cumprimento da obrigação de pagamento. Porém, sabido que a AT deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (art. 266º, nº 2, da CRP, art. 55º da LGT, art. 46º do CPPT e art. 5º, nº 2, do CPA), o que a obriga à ponderação dos interesses em jogo de molde a não sacrificar nenhum deles, não pode admitir-se esse único parâmetro, que não integra o critério legal de aferição da idoneidade da garantia”.

¹⁸⁵ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 555.

¹⁸⁶ Cf. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 176.

¹⁸⁷ Assim, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 176.

4. Da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal

4.1. Nota introdutória

Pretendemos agora olhar para a tutela concedida ao direito do contribuinte a ver-se ressarcido pelos prejuízos suportados com a prestação de garantia numa situação em que se constate que a mesma foi prestada de forma indevida, em consequência da ocorrência de uma ilegalidade concernente ao ato de liquidação ou à cobrança coerciva do mesmo.

De facto, como demonstrado, em consequência da prestação de garantia para obter a suspensão do processo de execução fiscal o contribuinte assume diversos encargos. Na verdade, pensando em particular na garantia bancária¹⁸⁸, os custos associados à constituição e manutenção desta podem ser avultadíssimos. Ora, verificando-se, por hipótese, que a dívida garantida era ilegal ou inexigível, os custos com a garantia – despesas necessariamente assumidas para suspender a eficácia do ato de liquidação¹⁸⁹ – consubstanciam prejuízos que o contribuinte suportou e que, neste contexto, deve ver-se ressarcido.

Como bem dá conta ANTÓNIO LIMA GUERREIRO¹⁹⁰, a inexistência de qualquer direito ao reembolso de garantia indevidamente prestada poderia considerar-se ofensivo do acesso à justiça.

Embora seja possível afirmar que o direito do contribuinte a ver-se ressarcido dos prejuízos que, numa perspetiva geral, lhe sejam infligidos pela atuação da Administração Tributária é independente da consagração na lei de um regime equitativo de responsabilidade do Estado, por se considerar que este é um direito supralegal¹⁹¹, a

¹⁸⁸ A propósito da garantia bancária e do seguro-caução, afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que as mesmas “são muito difíceis de conseguir e o são frequentemente a custos bastante elevados”. Cf. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 70.

¹⁸⁹ Veja-se, entre outros, o acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

¹⁹⁰ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

¹⁹¹ A propósito da anotação ao artigo 5.º da LGT, enunciando aqueles que são os direitos fundamentais tributários da pessoa, enquadrando-o nas garantias de primeira geração típicas do Estado-de-Direito-dos-cidadãos, afirmam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que “existe um princípio geral de Direito que está integrado num direito fundamental do indivíduo, que é o direito a

verdade é que o tipo de tutela expressamente concedido a determinado direito ou interesse legalmente protegido ajuda à compreensão da dimensão e pertinência do próprio.

Com efeito, antes mesmo de introduzir o regime jurídico da indemnização por prestação de garantia indevida, consideramos pertinente proceder a uma sucinta determinação daquela que é a esfera de proteção conferida ao direito do contribuinte a obtê-la. Assim, em primeiro lugar, teceremos algumas considerações sobre a tutela constitucional do mesmo para então, posteriormente, introduzirmos a tutela conferida no domínio jurídico-tributário, plasmada quer na LGT, quer no CPPT.

4.2. Breve enquadramento da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos

Não poderíamos deixar de olhar em primeiro lugar para a CRP, pois, “numa perspetiva hierárquica, a CRP é a primeira das fontes do Direito, uma vez que estabelece um conjunto de normas e princípios jurídico-constitucionais disciplinadores do Direito Fiscal”¹⁹².

Com efeito, verificamos que o direito do contribuinte a obter uma indemnização em consequência de prejuízos que lhe sejam causados pelos poderes públicos – nos quais se inserem os decorrentes da prossecução da atividade da Administração Tributária – é efetivamente garantido pela própria CRP¹⁹³, no seu artigo 22.º, que consagra um princípio geral de responsabilização civil do Estado e demais entidades públicas.

Como afirmam JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS¹⁹⁴, “o princípio consagrado no artigo 22.º é assumido constitucionalmente como instrumento fundamental

indemnização por todos os prejuízos que se sofram. Assim o contribuinte pode – eventualmente deve – pedir indemnização à Administração fiscal por todos os prejuízos que os seus atos lhe causem, nomeadamente por liquidações erradas de impostos, por execuções ilegais, etc. Isto independentemente da consagração na lei de um regime equitativo de responsabilidade do Estado na medida em que os direitos fundamentais estão antes e acima da Constituição e das leis”. Cf. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, pp. 96 e 97.

¹⁹² Cf. José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo, *Lições de direito fiscal*, Calendário de letras, Vila Nova de Gaia, 2016, p. 76.

¹⁹³ Dispõe o artigo 22.º da CRP: “o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”.

¹⁹⁴ Assim, Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2.ª Edição, revista, atualizada e ampliada, Coimbra Editora, 2010, pp. 472 e 473.

de proteção dos particulares num Estado de Direito”, sendo que, como salientam os autores, para além de uma função reparadora, subjaz a este princípio também uma função preventiva e de controlo do bom funcionamento dos serviços públicos “na medida em que sancione o funcionamento anormal dos serviços públicos”.

Não obstante, verificamos que o artigo 22.º da CRP procede a uma delimitação deste princípio de uma forma bastante ampla, cabendo referir que, como salientam JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS¹⁹⁵, embora não seja necessária uma intervenção do legislador no sentido de tornar o preceito constitucional exequível, a verdade é que essa intervenção se revela conveniente. No entanto, se é verdade que se revela vantajoso o legislador densificar os pressupostos da obrigação de indemnizar, como referem os autores, “a lei não pode, porém, restringir arbitrariamente ou desproporcionalmente o direito fundamental à reparação dos danos consagrado no artigo 22.º da CRP”. Sendo a mesmo raciocínio válido para o próprio regime processual, no sentido de que, como afirmam os autores, “o legislador, ao estabelecer os concretos mecanismos processuais através dos quais se há-de exercer o direito à reparação dos danos, não está constitucionalmente autorizado a criar entraves ou dificuldades dificilmente superáveis”.

Do exposto resulta, desde logo, que nos encontramos no domínio de situações em que o direito do contribuinte a obter uma indemnização – pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal – é constitucionalmente assegurado pelo artigo 22.º da CRP. Com efeito, a lei ordinária não só não poderia eliminar tal direito indemnizatório¹⁹⁶, como, caso não se encontrasse previsto nenhum meio que, de forma expressa, contemplasse a possibilidade de efetivação deste direito contra o Estado, este se encontraria assegurado, em última análise, através de uma ação de responsabilidade civil extracontratual¹⁹⁷.

¹⁹⁵ Cf. Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2.ª Edição, revista, atualizada e ampliada, Coimbra Editora, 2010, pp. 480 e 481.

¹⁹⁶ “O direito do contribuinte a uma indemnização está garantido pelo artigo 22.º, da CRP, e, por isso, não poderá a lei ordinária eliminá-lo”. Cf. acórdão do TCA Sul de 18-12-2014, proc. n.º 08086/14 (relator: Joaquim Condesso).

¹⁹⁷ Como refere JORGE LOPES DE SOUSA, trata-se “de situações em que o direito do contribuinte a uma indemnização é garantido pelo art. 22.º da CRP e em que, por isso, não poderá a lei ordinária eliminá-lo. Consequentemente, se estas situações não fossem abrangidas pela previsão deste artigo, teria de reconhecer-se ao interessado outra via para assegurar o seu direito de indemnização, em última hipótese através de uma acção por responsabilidade civil extracontratual”. Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 238 e 239.

4.3. Da indemnização por prestação de garantia indevida nas leis tributárias

O legislador, ao consagrar de forma expressa, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT, um meio de efetivação do direito a uma indemnização decorrente da prestação de garantia indevida pretendeu estabelecer em que termos este deve ser exercido.

Na linha do que vem sendo avançado – a par do direito a juros indemnizatórios¹⁹⁸ –, a indemnização por prestação de garantia indevida constitui um importante instrumento de reparação dos prejuízos causados aos contribuintes com uma atividade da Administração Tributária inquinada por erros ou vícios¹⁹⁹. É que, convém ter em conta, a prestação e manutenção de uma garantia, em particular uma garantia bancária, implica que o contribuinte suporte prejuízos avultados. Olvidarmo-nos desta realidade implicaria desconsiderar o importante, porque muito lesivo, dilema com que são confrontados os contribuintes visados num processo de execução fiscal, que reside entre a prestação de garantia ou a oneração do seu património.

O ressarcimento dos prejuízos que o contribuinte tenha indevidamente suportado assume especial relevância naquela que é a obrigação da Administração Tributária à plena reconstituição da situação que existiria caso não tivesse sido cometida uma ilegalidade (cf. artigo 100.º da LGT). Efetivamente, esta via de efetivação do direito indemnizatório ora em análise corporiza não apenas uma imposição constitucional, mas também uma manifestação desta obrigação legal da Administração Tributária – questão que adiante daremos conta de forma mais desenvolvida.

Embora se possa afirmar que – tendo a garantia sido prestada indevidamente – o contribuinte tem direito a ver-se ressarcido pelos prejuízos suportados, nem em todos os casos pode vir a obter uma indemnização nos termos do artigo 53.º da LGT.

Chega-se, desta forma, à temática do direito à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal, que marca, inevitavelmente,

¹⁹⁸ Sobre o direito a juros indemnizatórios, veja-se, entre outros, Maria de Lurdes Toscano, “Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2014 – II, pp. 235-255.

¹⁹⁹ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 549.

o ponto de partida para o que se pretende tratar na PARTE II da presente dissertação. Sem mais delongas, passaremos à análise do regime processual deste direito indemnizatório.

PARTE II - DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

5. Da indemnização por prestação de garantia indevida

5.1. Nota introdutória

Aqui chegados, cumpre, antes de mais, proceder a um balanço do caminho trilhado.

Uma vez que o direito indemnizatório ora em análise surge em consequência da prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal – com o intuito de obter a sua suspensão – procurámos, na PARTE I da presente dissertação traçar todo o percurso que antecede à constituição do contribuinte neste direito indemnizatório. Assim, no ponto 1 da presente dissertação, tecendo breves considerações acerca do processo de execução fiscal, procurámos salientar o seu carácter potencialmente lesivo. No ponto 2, vimos que é possível suspender o processo de execução fiscal, mas que para obter esse efeito suspensivo, por via de regra, é necessário que o contribuinte preste garantia idónea. No ponto 3, procurámos tecer algumas considerações acerca do conceito de garantia idónea, destacando a idoneidade da garantia bancária ou equivalente. No ponto 4, observámos que o contribuinte adquire o direito, com acolhimento constitucional, a ser indemnizado quando se constate estarmos na presença de uma garantia indevidamente prestada.

Pretendemos, nesta PARTE II da presente dissertação, apresentar o regime jurídico concernente a este direito indemnizatório, designadamente os artigos 53.º da LGT e 171.º do CCPT. Procuraremos não só densificar em que circunstâncias é que este se constitui, mas também evidenciar a forma de o contribuinte o efetivar. Assim, numa ótica introdutória, faremos referência à sua consagração legal e a alterações legislativas ocorridas. De seguida, procederemos a uma caracterização geral deste direito

indemnizatório para, posteriormente, analisarmos detalhadamente o seu regime jurídico e nos debruçarmos sobre algumas questões mais controversas.

5.2. Consagração legal e alterações legislativas

O direito do contribuinte a obter uma indemnização pela prestação indevida de garantia foi introduzido de forma expressa no ordenamento jurídico-tributário pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, que procedeu à aprovação da LGT²⁰⁰. De facto, na versão originária da LGT, dispunha o artigo 53.º o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

Trata-se de um regime que, desde a sua consagração legal até à atualidade, não sofreu grandes alterações legislativas. Na verdade, sofreu apenas duas alterações: uma introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho; outra pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro – que mais não veio do que reverter a primeira. Em ambas apenas se procedeu

²⁰⁰ “Até aqui, o legislador não previa o direito à indemnização em caso da prestação indevida de garantia, ou seja, quando se comprove ilegalidade da dívida cuja cobrança ele visou suspender”. Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

a uma modificação no n.º 1 deste preceito, passando este a dispor – com a modificação introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho, que:

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, **caso a tenha mantido por período superior a dois anos** em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida (destacado nosso).

Como facilmente se constata, a modificação incidiu apenas sobre o período de tempo pelo qual a garantia se teria de manter para que, não havendo *erro imputável aos serviços*, se constituísse este direito específico, passando de três, na versão original, para dois anos, na vigência da Lei n.º 15/2001, de 05 de junho.

Ora, como referido, a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, veio reverter esta alteração restabelecendo a exigência de manutenção da garantia por um período de três anos; pelo que, atualmente, o artigo 53.º da LGT tem exatamente a mesma redação que a sua versão originária.

Olhando agora para o CPPT, verificamos que o artigo 171.º dispõe o seguinte:

Artigo 171.º

Indemnização em caso de garantia indevida

1 - A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

Trata-se de um enunciado normativo que conserva a sua redação originária, não tendo sofrido qualquer alteração legislativa até ao momento.

Antes de analisarmos de forma mais detalhada ambos os preceitos, procuraremos avançar com uma caracterização geral deste direito indemnizatório.

5.3. Caracterização geral

Afigura-se pertinente começar por traçar uma caracterização geral deste direito indemnizatório, destacando alguns dos seus aspetos mais relevantes; sendo que, para o efeito, recorreremos a diversas considerações tecidas pela nossa jurisprudência.

Assim, com recurso a uma formulação avançada pelo TCA Sul²⁰¹, no seu acórdão datado de 24-11-2016, “por força do preceituado, conjugadamente, nos artigos 53.º da Lei Geral Tributária e 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, há lugar a indemnização, (total ou parcial), pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente que tenha sido prestada tendo em vista a suspensão da execução fiscal, se vier a ser concluído que a dívida exequenda é indevida, podendo a referida indemnização, nessas situações, ser requerida quer no âmbito de um procedimento quer do processo tributário em que essa legalidade esteja a ser apreciada”.

Estamos perante um direito indemnizatório muito específico que, conforme afirmado no acórdão do STA²⁰² de 21-01-2015, “embora tenha a sua raiz na responsabilidade civil da administração tributária por danos decorrentes de uma actuação ilegal, parte de uma presunção de existência de prejuízos nas situações em que o contribuinte se viu obrigado a prestar uma *garantia bancária ou equivalente* para suspender a cobrança de uma liquidação ilegal, dispensando-o de provar não só o nexo de imputação à actuação ilegal como, também, de provar a existência de prejuízos”.

Verifica-se, assim, que ocorre como que uma atenuação nos requisitos de que depende a sua atribuição. Na verdade, não recai sobre o contribuinte o ónus de provar nem a existência de prejuízos – que se presume – nem a imputação desses mesmos prejuízos à atuação da Administração Tributária. Todavia, é importante salientar que o contribuinte terá, evidentemente, que provar o *quantum* dos prejuízos sofridos²⁰³.

Sendo que, tal como afirmado no acórdão do TCA Norte²⁰⁴, datado de 11-02-2016, “o direito de indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia indevida, previsto no artigo 53.º da Lei Geral Tributária, só é reconhecido na proporção

²⁰¹ Acórdão do TCA Sul de 24-11-2016, proc. n.º 09728/16 (relator: Anabela Russo).

²⁰² Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

²⁰³ “É obviamente o contribuinte que tem de provar o dano sofrido com a prestação da garantia que, dado ser por aquele negociada, fica sujeito a um adequado limite de razoabilidade”. Assim, António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 246.

²⁰⁴ Acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida: no caso de vencimento total, serão indemnizáveis todos os prejuízos, com o limite previsto no n.º 3 deste artigo; no caso de vencimento parcial, esses prejuízos serão indemnizáveis na proporção do vencimento”. Podendo, assim, concluir-se que a indemnização por prestação de garantia indevida se encontra na dependência do vencimento do contribuinte no meio de reacção utilizado, moldando-se à sua proporção.

Este direito indemnizatório pode ser desencadeado em consequência de duas situações distintas. Por um lado, pode constituir-se em função de ter ocorrido *erro imputável aos serviços*; por outro, em função da garantia se ter mantido por um período de tempo superior a três anos (cf. artigo 53.º, n.º 1 e n.º 2 da LGT). Ora, sendo possível configurar duas situações distintas que podem estar na origem da constituição do contribuinte neste direito, cumpre referir que os requisitos para uma e outra situação não são inteiramente coincidentes.

Como requisitos comuns temos o facto de em ambos se exigir, em primeiro lugar, que tenha sido prestada uma garantia bancária ou equivalente com o intuito de suspender o processo de execução fiscal; em segundo lugar, que o contribuinte tenha suportado custos com a prestação e manutenção dessa mesma garantia; em terceiro lugar, que se apure que o tributo que deu origem à dívida seja indevido, em consequência de ter sido anulada a liquidação que lhe deu origem²⁰⁵.

Como requisito distintivo de ambas as situações, temos que, no caso de o erro que desencadeia a anulação da liquidação não ser imputável aos serviços, acresce a exigência de manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos para que o direito indemnizatório se constitua – ao invés, sendo a liquidação anulada por *erro imputável aos serviços* este direito indemnizatório é atribuído “sem dependência do prazo”²⁰⁶. Pois, “é exacto que a razão que justifica a atribuição do direito a uma indemnização nestes casos é existência de um prejuízo para o particular, provocado por uma actuação ilegal da administração, ao efectuar erradamente uma liquidação, e, por isso, a atribuição de tal direito justifica-se em todos os casos em que for detectado um erro imputável aos

²⁰⁵ Veja-se, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 550.

²⁰⁶ Veja-se, acórdão do STA de 09-04-2014, proc. n.º 0332/14 (relator: Ascensão Lopes).

serviços, independentemente do prazo de três anos referido na lei e do meio processual administrativo ou contencioso em que essa determinação é feita”²⁰⁷.

Se o fundamento da constituição do contribuinte no direito a obter uma indemnização pela manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos reside no prolongamento excessivo dessa manutenção²⁰⁸, verifica-se que o fundamento da constituição do contribuinte no direito a obter uma indemnização quando haja *erro imputável aos serviços* decorre da atividade anormal da administração que praticou um erro²⁰⁹.

Fora do âmbito de aplicação do artigo 53.º da LGT recaem, por conseguinte, as situações em que, não tendo havido *erro imputável aos serviços*, o contribuinte manteve a garantia por um período de tempo inferior a três anos, ou seja, nessa circunstância o contribuinte não adquire o direito a ser indemnizado através do regime ora em análise.

Tendo o legislador estabelecido uma via de efetivação do direito a uma indemnização²¹⁰ pelos prejuízos suportados com a garantia nos termos em que o faz – sem necessidade de intervenção dos demais pressupostos da responsabilidade civil –, afigura-se defensável afirmar que da verificação de uma ilegalidade na liquidação ou na execução decorre automaticamente a reparação destes prejuízos²¹¹.

Se “tais preceitos tornam inequívoca a obrigação de indemnizar o contribuinte pela prestação indevida de garantia bancária ou equivalente”²¹², a verdade é que – não obstante a aparente simplicidade do regime processual atinente a este direito indemnizatório – é possível levantar diversas questões com relevo no modo da sua

²⁰⁷ Cf. acórdão do STA de 22-02-2017, proc. n.º 0468/16 (relator: Ascensão Lopes).

²⁰⁸ “O dano resulta sobretudo do período prolongado durante o qual foi prestada a garantia bancária ou equivalente, da manutenção dessa garantia por um período de tempo julgado excessivamente longo, tendo em conta o posterior reconhecimento da ilegalidade da liquidação ou da inexigibilidade da dívida garantida”. Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 551.

²⁰⁹ “Nos casos em que o erro que origina a anulação da liquidação é imputável aos serviços, o fundamento da constituição do direito à indemnização é o da actividade anormal da administração e do erro praticado na liquidação”. Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 551.

²¹⁰ Quanto à forma de pagamento desta indemnização, – por determinação do n.º 4 do artigo 53.º da LGT – a mesma será paga mediante o desconto do valor correspondente à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

²¹¹ Assim se entendeu no acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro), no qual se pode ler: “afigura-se-nos, pois, que o legislador pretendeu que da revogação ou anulação da liquidação ou da extinção da execução, emergisse automaticamente a reparação dos danos causados com a prestação da garantia”.

²¹² Cf. acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

efetivação. Do ponto de vista da prática judicial, há mesmo alguns aspetos tendencialmente mais controversos, sendo que, encontrar-nos-emos mais capacitados a introduzi-los após problematizarmos algumas questões inerentes ao regime jurídico deste direito indemnizatório, o que faremos de seguida.

6. O regime jurídico

6.1. Considerações introdutórias

Verificando-se que existem dois enunciados normativos respeitantes ao direito indemnizatório ora em análise, designadamente o artigo 53.º da LGT – subordinado à epígrafe “garantia em caso de prestação indevida” – e o artigo 171.º do CPPT – subordinado à epígrafe “indenização em caso de garantia indevida” –, surgem-nos, desde logo, duas questões prévias. Uma primeira, relacionada com a questão de saber o que se deve ter por prestação de garantia indevida. Uma segunda, com a questão de saber como devem ser lidas as normas constantes em ambos tendo em conta a relação estabelecida entre os diferentes diplomas.

No que concerne à primeira questão, cabe delimitar o que consubstancia uma prestação de garantia indevida. Como vimos²¹³, no momento em que é prestada, portanto, numa fase inicial, a garantia consubstancia uma condição de suspensão do processo de execução fiscal. De facto, por via de regra, é exigido ao contribuinte que – não querendo ver o seu património onerado ou executado e não reunindo as condições que lhe permitam ficar isento da mesma – proceda à prestação de uma garantia. Ora, para que possamos caracterizar a garantia como tendo sido prestada de forma indevida é necessário, em primeiro lugar, apurar que a dívida garantida não era, em razão da sua ilegalidade ou inexigibilidade, devida. Não o sendo, verifica-se que a garantia, num juízo póstumo, se revela indevida em consequência de ter visado suspender a eficácia de um ato ilegal. Ficando, assim, contaminada com esse carácter indevido.

À questão de saber como se verifica esse carácter indevido, cumpre responder que a garantia se revela indevida precisamente através do vencimento no meio de reacção

²¹³ Questão abordada no ponto 2.2.2. da presente dissertação.

utilizado pelo sujeito passivo para sindicar a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda²¹⁴.

Para efeitos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT, garantia indevida será, assim, aquela que foi prestada em consequência de um ato ilegal e, posteriormente, se veio a reconhecer razão ao contribuinte. Como bem dá conta JORGE LOPES DE SOUSA²¹⁵ “é nesses casos em que o contribuinte tinha total ou parcialmente razão e prestou garantia para suspender a execução fiscal que se poderá falar com alguma propriedade, em «*prestação indevida*» da garantia, por esta prestação só se ter tornada necessária, total ou parcialmente, por ter sido praticado um acto ilegal, *um acto indevido*, um acto que não devia ter sido praticado à face da lei”.

Já no que especificamente respeita à segunda questão, verifica-se que esta se prende com a forma de compatibilização da LGT com o CPPT²¹⁶. Embora não se possa afirmar que a LGT constitua uma lei de valor reforçado²¹⁷ – havendo, no entanto, quem afirme que não o sendo “acaba por funcionar como tal relativamente ao Código de Procedimento e de Processo Tributário”²¹⁸ –, a verdade é que se afigura defensável pretender como que uma tendencial sobreposição desta sobre o CPPT. Com efeito, concordamos com o entendimento de que deve ser reconhecido um primado lógico à LGT²¹⁹; no sentido de esta dever ser lida em primeiro lugar e que, por isso, o CPPT deve ser interpretado precisamente no sentido de não reduzir as garantias dos contribuintes contidas nesta primeira.

²¹⁴ A “natureza indevida tem de ser evidenciada pelo vencimento de reclamação, impugnação, recurso ou oposição à execução com que estiver conexcionada a prestação de garantia”. Cf. acórdão do STA de 29-06-2011, proc. n.º 0889/10 (relator: Dulce Neto).

²¹⁵ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 237.

²¹⁶ Para um estudo desenvolvido da questão, veja-se Joaquim Freitas da Rocha, “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, vol. v, Coimbra editora, 2012, pp. 713-729; Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 33-36.

²¹⁷ “A LGT não tem valor reforçado”. Assim, Joaquim Freitas da Rocha, “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, vol. v, Coimbra editora, 2012, pp. 713-729, p. 729.

²¹⁸ Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 69.

²¹⁹ Veja-se, Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, p. 330.

Este vem sendo, aliás, um entendimento preconizado não só pela doutrina^{220/221/222}, mas também em diversa jurisprudência. Veja-se, entre outros, o acórdão do STA²²³ de 18-12-2014, no qual se sufraga tal posição ao afirmar-se que “deve vincar-se a supremacia da LGT sobre o CPPT”.

Nesta linha de raciocínio, abordaremos o regime jurídico do direito indemnizatório que ora nos ocupa numa perspetiva norteadada precisamente pela ideia de que o CPPT deve ser lido em conformidade com a LGT, conferindo-se uma certa supremacia a esta segunda, não podendo o mesmo reduzir as garantias nesta consignadas.

6.2. O direito indemnizatório na LGT – o artigo 53.º

6.2.1. Nota introdutória

Como referido, a LGT reserva o seu artigo 53.º para estabelecer o regime jurídico do direito indemnizatório de que nos ocupamos, cumprindo assim proceder a uma análise do mesmo. Com efeito, por motivos de facilitação expositiva, procuraremos escrutinar a formulação legal do artigo 53.º da LGT através da enunciação de algumas questões que, a propósito do mesmo, vão sendo suscitadas quer pela doutrina, quer pela jurisprudência.

²²⁰ Assim, DIOGO LEITE DE CAMPOS, “a Lei Geral Tributária, como o nome indica, contém princípios em matéria tributária. Uns referentes à caracterização da obrigação tributária; outros visando o procedimento e o processo. Alguns de tais princípios esgotam a regulamentação jurídica do caso. Nestas matérias há só que levar em conta a LGT. Nas outras, a LGT deve ser lida em primeiro lugar e impor-se em todas as matérias sobre que dispõe”. Cf. “Processo e procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2015-I, pp. 283-289, p. 287.

²²¹ “As disposições plasmadas no CPPT devem ser interpretadas à luz do previsto na LGT, o que resulta também, expressamente, do disposto no artigo 1º do CPPT”. Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 28.

²²² Neste mesmo sentido, afirma JORGE LOPES DE SOUSA que “em face da reconhecida supremacia da Lei Geral Tributária (que é acentuada pelo sentido da lei de autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o Código de Procedimento e de Processo Tributário, que é o de compatibilização das normas do Código de Processo Tributário com a Lei Geral Tributária e não revogação de normas desta) deve concluir-se que, apesar de o Código de Procedimento e de Processo Tributário ser um diploma emitido posteriormente, as suas normas, pelo menos na redação inicial, não revogam as da Lei Geral Tributária, antes devem ser harmonizadas com estas, reconhecendo a primazia às desta Lei, e, em caso de impossibilidade de harmonização, devem prevalecer as da Lei Geral Tributária (se se tratar de matéria relativa às garantias dos contribuintes, serão mesmo organicamente inconstitucionais, por falta de autorização legislativa, as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário que não se harmonizem com as da Lei Geral Tributária). Cf. “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 70.

²²³ Acórdão do STA de 18-12-2014, proc. n.º 08086/14 (relator: Joaquim Condesso).

De facto, afigura-se-nos conveniente proceder a um enquadramento das diversas problemáticas que vão sendo suscitadas a propósito deste regime por forma a possibilitar uma perceção devidamente contextualizada das temáticas que procuraremos desenvolver mais detalhadamente no ponto 7 da presente dissertação.

Olhando para a formulação legal do enunciado normativo em análise, verificamos que podem, à partida, ser suscitadas diversas questões. Questões essas que se prendem, entre outras, com a tipologia de garantias que se insere na sua esfera de proteção; com saber se apenas o contribuinte que tenha prestado garantia bancária ou equivalente tem direito a ser indemnizado; com a hipótese de indemnização parcial em consequência de vencimento parcial; com os prejuízos resultantes da prestação de garantia, designadamente, que tipo de prejuízos são indemnizáveis; com a exigência de manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos; com o conceito de *erro imputável aos serviços*; com o estabelecimento de um *quantum* indemnizatório máximo; ou, até mesmo com o facto desta indemnização poder ser requerida no âmbito do próprio processo de reclamação ou impugnação judicial ou autonomamente.

Identificadas as questões com que nos defrontámos, procuraremos agora abordar cada uma delas.

6.2.2. A tipologia de garantias que se insere na esfera de proteção

Ora, tendo em conta que o enunciado normativo em análise começa por fazer referência ao oferecimento de “garantia bancária ou equivalente”, uma primeira questão que pode ser levantada é, desde logo, relativa à tipologia de garantias que se insere na sua esfera de proteção. Se quanto à garantia bancária não restam dúvidas, a incerteza surge em relação a que garantias devem ser tidas como “equivalentes” a esta.

Nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA²²⁴, equivalente à garantia bancária “serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida”.

²²⁴ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 242.

De facto, parece ser este o critério comumente adotado para a qualificação de uma garantia como equivalente à bancária. A reforçar esta ideia, veja-se o acórdão do STA²²⁵ de 24-10-2012, no qual a ausência de custos permanentes e graduais com a sua manutenção foi precisamente um dos argumentos avançados para não se considerar a hipoteca voluntária como uma garantia equivalente à bancária. Afirmando-se no aludido acórdão o seguinte: “esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e de registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária”.

Aliás, a restrição a este tipo de garantias pode precisamente estar relacionada com o facto da sua manutenção envolver, por natureza, despesas consideráveis e avultadas²²⁶ junto de instituições de crédito e seguradoras. Ou, nas palavras de ANTÓNIO LIMA GUERREIRO²²⁷, “resulta da muito maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo efectivo sofrido pelo executado” em outro tipo de garantias.

No entanto, é possível encontrar na doutrina quem²²⁸ se insurja contra a adoção deste critério, afirmando que “o critério utilizado pelo legislador, para circunscrever o direito de indemnização por garantia indevida, foi a determinabilidade dos prejuízos, e não o seu gradual aumento”, pois “não se vê como a posição jurídica de um Contribuinte que se vê na contingência de suportar avultados encargos, de uma só vez, com a constituição de uma garantia, deva ser menos tutelada do que na circunstância em que tenha de suportar esses encargos de forma gradual, ao longo do tempo”.

Assim, uma das primeiras críticas que se pode apontar ao regime indemnizatório constante no artigo 53.º da LGT, passa pelo facto de este não acautelar os prejuízos decorrentes da prestação de garantias de outra natureza que não bancária ou equivalente.

Neste seguimento, surge a questão de saber se apenas o contribuinte que tenha prestado garantia bancária ou equivalente tem direito a ser indemnizado.

²²⁵ Cf. acórdão do STA de 24-10-2012, proc. n.º 0528/12 (relator: Ascensão Lopes).

²²⁶ “Neste tipo de garantias importa o pagamento de despesas importantes, inerentes à sua concessão e manutenção pelas entidades bancárias e seguradoras, e que são tanto maiores quanto maior for o período da sua manutenção”. Cf. José Maria Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 555.

²²⁷ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

²²⁸ Veja-se, José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo (Coord.), *Códigos anotados & comentados, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário*, Lexit, Ginocar Produções, 2016, pp. 159-160.

A resposta afigura-se clara, não pode assim entender-se. Como vimos²²⁹, ao contribuinte não pode ser negado o ressarcimento dos prejuízos decorrentes da prestação de garantia indevida, estando o mesmo assegurado pela própria CRP (cf. artigo 22.º da CRP). O que, aliás, é reconhecido no seio da jurisprudência²³⁰. Ora, esta afirmação vale para qualquer tipo de garantia.

Importante será, assim, salientar que o facto de a lei prever um mecanismo específico de efetivação deste direito indemnizatório apenas para as situações em que esteja em causa a prestação de garantia bancária ou equivalente não obsta a que, estando em causa outro tipo de garantia, o sujeito passivo que a suportou tenha direito a ser indemnizado.

Conforme sustentado diversas vezes pelo STA²³¹, tal restrição significa tão-somente que se a garantia tiver outra natureza esta não tem previsão nos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT, pelo que, os prejuízos sofridos com a sua prestação não podem ser ressarcidos através desta específica indemnização e deste meio expedito. O que não determina, como referido, que o contribuinte não possa exigir judicialmente a reparação dos prejuízos que sofreu com essa garantia, mas, tão-só, que não poderá fazê-lo com recurso ao artigo 53º da LGT, tendo, antes pelo contrário, de intentar uma ação de responsabilidade civil extracontratual autónoma para o efeito.

Evidentemente, em consequência de ter de intentar uma ação de responsabilidade civil extracontratual nos termos gerais, sobre o contribuinte que tenha prestado garantia de outra natureza, recai o ónus acrescido de ter de invocar e provar todos os danos sofridos. Ónus esse que, como vimos²³², é atenuado para efeitos de atribuição de uma indemnização por prestação de garantia indevida nos termos do artigo 53.º da LGT.

²²⁹ Questão abordada no ponto 4.2. da presente dissertação.

²³⁰ A título ilustrativo, veja-se o acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto), onde se afirma que “se trata de um direito que lhe é assegurado não só pelo art. 22º da Constituição, como pela lei ordinária, dado o Regime Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas, que faz equivaler qualquer ilegalidade a ilicitude”.

²³¹ Assim, entre outros, veja-se os acórdãos do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto); e de 24-10-2012, proc. n.º 0528/12 (relator: Ascensão Lopes).

²³² Questão abordada no ponto 5.3. da presente dissertação.

6.2.3. Indemnização parcial em consequência de vencimento parcial

Uma vez que a indemnização será atribuída em proporção do vencimento do contribuinte no meio de reação utilizado, pode configurar-se uma situação de indemnização parcial em consequência de vencimento parcial, e na proporção deste²³³.

Relativamente à hipótese de vencimento parcial, veja-se o recente acórdão do STA²³⁴ de 07-03-2018, no qual se pode ler o seguinte: “quer a lei, nomeadamente a LGT - art.º 100.º - e o CPPT - art.º 103.º - admitem a possibilidade de anulação parcial do ato tributário, quer a jurisprudência e a doutrina tributária, há muito, aceitaram a possibilidade de anulação parcial do ato de liquidação em consonância com a sua estrutura frequente de divisibilidade, e num caminho progressivo para um contencioso de plena jurisdição, preservando embora o respeito pela separação de poderes e não invadindo os poderes da Administração Tributária na conformação do ato tributário ao definirem a parte legal e a parte ilegal do ato tributário impugnado”. Do mesmo modo, no acórdão do STA²³⁵ de 12-07-2017, afirmou-se que: “o ato tributário enquanto ato divisível, tanto por natureza como por definição legal é suscetível de anulação parcial. Para se saber se o ato de liquidação deve ser total ou parcialmente anulado há que determinar o tipo de ilegalidade que o inquina e analisar se ela é suscetível de o afetar no seu todo, caso em que ele tem de ser integralmente anulado”.

Atento o exposto – uma vez dada como assente a possibilidade de vencimento parcial do contribuinte²³⁶ –, verifica-se que a indemnização também será parcial quando se apure que a garantia visou assegurar a suspensão de eficácia de um ato que apenas em parte seria ilegal – ou seja, que a quantia garantida apenas em parte seria indevida.

Face ao disposto neste preceito, não é reconhecido ao contribuinte o direito a ser indemnizado – nos termos do artigo 53.º da LGT saliente-se – por prejuízos resultantes da prestação de garantia quando este não obtiver vencimento²³⁷ no meio de reação

²³³ “A indemnização parcial prevista no n.º 1, decorrerá do vencimento só parcial do sujeito passivo, e na proporção deste”. Cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 435.

²³⁴ Cf. acórdão do STA de 07-03-2018, proc. n.º 0746/17 (relator: Ana Paula Lobo).

²³⁵ Acórdão do STA de 12-07-2017, proc. n.º 0636/17 (relator: Ascensão Lopes)

²³⁶ Precisamente sobre esta possibilidade, afirmam SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE que “um importante passo no sentido da afirmação do processo tributário como um contencioso de plena jurisdição tem sido a possibilidade reconhecida pela jurisprudência de anulação parcial dos actos de liquidação”. Cf. *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 33.

²³⁷ A título ilustrativo, assim se decidiu no acórdão do STA de 09-04-2014, proc. n.º 0332/14 (relator: Ascensão Lopes), no qual se pode ler que: “no caso concreto dos autos, em que a garantia prestada foi a

utilizado; por conseguinte, não se pode saber se é de reconhecer o direito a esta indemnização antes do momento do proferimento da decisão final em sede de meio de reacção²³⁸.

Importante aqui referir que DIOGO LEITE DE CAMPOS²³⁹ se revela bastante crítico do facto deste direito pressupor sequer que o contribuinte obtenha vencimento, afirmando o autor que “não se aceita que só nos processos em que o contribuinte obtenha vencimento possa ser indemnizado. Também o deveria ser nos outros. Pois o prejuízo representado pela garantia durante largos anos, não lhe é imputável; e ultrapassará o prazo de decisão de dois anos previsto pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”.

Assim, uma outra crítica que pode ser apontada ao regime indemnizatório constante no artigo 53.º da LGT, incide sobre o facto de este não tutelar os prejuízos suportados com a prestação de garantia quando não haja vencimento do contribuinte.

6.2.4. Prejuízos indemnizáveis

No que concerne aos prejuízos resultantes da prestação de garantia, surge a questão de saber que tipo de prejuízos devem ser considerados indemnizáveis, se todos, se apenas alguns.

Ora, tendo em conta que nos encontramos no âmbito de uma indemnização que visa reparar os prejuízos que o contribuinte suportou com a prestação e manutenção de uma garantia que se viu constrangido a prestar, afigura-se-nos importante referir que todas as despesas inerentes a essa prestação e manutenção devem considerar-se abrangidas²⁴⁰, incluindo juros e despesas bancárias²⁴¹. Na prática, todas corporizam prejuízos que o contribuinte teve de suportar e que, caso não se visse constrangido a prestar garantia, não

garantia bancária, e a ora recorrente decaiu na oposição não podia, ser requerida a fixação da indemnização ao abrigo da norma quantificadora do artº 53º nº 3 da LGT por, desde logo, não estarem verificados todos os pressupostos legais contidos no normativo citado”.

²³⁸ Assim, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 237.

²³⁹ Cf. Diogo Leite de Campos, “Processo e procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2015-I, p. 289.

²⁴⁰ “Aqui se incluem tanto os prejuízos da constituição, como da manutenção da garantia”. Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 551.

²⁴¹ Assim, António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

suportaria. Admitir-se o contrário implica obviar a que esta indemnização cumpra em pleno a sua função de ressarcir o contribuinte pelos prejuízos sofridos.

A este propósito, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO²⁴² salienta que “nada impede o reembolso das comissões bancárias cobradas em virtude da prestação de garantia, se se situarem abaixo do limite da taxa de juros indemnizatórios. Nessas despesas, inclui-se igualmente, porque a lei não exclui, o imposto de selo, sempre com ressalva do aludido limite global da taxa de juros indemnizatórios”.

Por seu turno, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA²⁴³ entendem que “os prejuízos referidos no n.º 1 englobam, não só o custo da garantia prestada, como qualquer outro lucro cessante ou dano emergente, dentro dos limites previstos no n.º 3”.

Há ainda quem²⁴⁴ vá mais longe e afirme que “apesar de muitos dos custos e prejuízos associados à prestação de garantias, entre eles se incluindo os danos morais, serem de prova e de cálculo difíceis, não deverão ser ignorados em sede fiscal, em nome de um imperativo de justiça”.

Neste âmbito, é ainda possível colocar uma questão especificamente relacionada com a indemnização atribuída em função da manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos²⁴⁵. De facto, – como a constituição do contribuinte no direito à indemnização, nestes casos, está sujeita à manutenção da garantia por três anos –, pode levantar-se a questão de saber se para efeitos de cálculo do valor desta apenas entra em consideração o período de tempo que exceda²⁴⁶ os três anos, ou se a indemnização deve ter em conta todo o período de tempo desde a constituição da garantia.

²⁴² Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

²⁴³ Cf. Diogo Leite de Campo, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 433.

²⁴⁴ Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 258.

²⁴⁵ Questão levantada também na doutrina, veja-se José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 551.

²⁴⁶ A este propósito, veja-se o acórdão do STA de 06-04-2005, proc. n.º 01650/03 (relator: Alfredo Madureira), no qual se afirmou o seguinte: “o artigo 53º, números 1 e 2, da LGT consagram a favor do contribuinte o direito a indemnização total dos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente quando se verifique na reclamação graciosa ou na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo e o direito a indemnização parcial daqueles prejuízos quando se não logre apurar ou verificar na reclamação ou impugnação judicial que houve erro dos serviços na liquidação do tributo, parcialidade aqui **circunscrita ao período de tempo que exceda o prazo previsto**”

Pela nossa parte, não nos parece que a indemnização se deva reportar aos prejuízos suportados apenas no período de tempo que exceda os três anos, mas antes a todo o período de tempo desde a prestação da garantia. O legislador determina que a indemnização há-de ser total ou parcial em função de vencimento total ou parcial, ora, caso haja vencimento total, não nos parece que haja razões para que a indemnização não se reporte a todo o período de tempo pelo qual a garantia foi mantida.

De facto, ainda que eventualmente por erro imputável ao contribuinte, sempre estaremos perante uma situação em que se verificou uma ilegalidade, tendo a garantia sido prestada precisamente em consequência dessa ilegalidade.

Ademais, a Administração Tributária sempre teria a oportunidade de revogar o ato de liquidação nos termos do artigo 112.º do CPPT, o que obstaría a que a garantia tivesse sido mantida por um período de tempo tão prolongado²⁴⁷. Ora, não o tendo feito, parece-nos, salvo melhor entendimento, que o risco deve correr por conta da mesma. Ou seja, que caso se verifique a ilegalidade e a ultrapassagem do prazo de três anos o contribuinte se constitui no direito ao ressarcimento dos prejuízos suportados com a prestação da garantia desde a sua prestação, pois, a Administração Tributária tendo podido obviar à configuração dessa situação optou por não o fazer.

6.2.5. Manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos *versus* o erro imputável aos serviços

Relativamente à exigência de manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos, verifica-se que o direito do contribuinte a obter a indemnização, nos termos do n.º 1 do artigo 53.º da LGT, não se constitui caso a garantia não seja mantida por este lapso temporal. Sendo que, como referimos anteriormente, este direito indemnizatório surge em consequência do prolongamento da manutenção da garantia; constituindo-se ainda que o erro seja imputável ao próprio contribuinte²⁴⁸.

no número primeiro, a saber, 3 anos na redacção original e na actual e dois anos na redacção da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho e durante a sua vigência” (destacado nosso).

²⁴⁷ Recorde-se que, como referido anteriormente, o fundamento da constituição do contribuinte no direito a obter uma indemnização pela manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos reside no prolongamento excessivo da manutenção da mesma.

²⁴⁸ “Não exige o legislador que se verifique qualquer erro imputável à administração tributária na liquidação do imposto, cuja legalidade se pretende aferir, podendo perfeitamente o erro ter resultado da acção dos

A propósito do prazo de três anos, tendo em conta que no n.º 2 do artigo 96.º do CPPT se prevê que o processo judicial tributário não deve ter uma duração acumulada superior a dois anos, talvez fizesse mais sentido que a indemnização se constituísse caso a garantia se mantivesse por um período de tempo superior a dois anos (como aconteceu na vigência da Lei n.º 15/2001, de 05 de junho) e não a três, como atualmente se exige.

De facto, bem compreendemos que, devido à excessiva pendência nos tribunais tributários, os processos judiciais tendam a demorar mais do que o desejável, nem sempre conseguindo respeitar-se²⁴⁹ este prazo indicativo²⁵⁰, no entanto, não se afigura que tal adversidade se deva repercutir sobre o contribuinte. Pois, a verdade é que no caso de o contribuinte obter vencimento, dois anos já representa um prazo excessivamente longo de manutenção de uma garantia para assegurar a suspensão de eficácia de um ato ilegal.

Não se advogue que a duração da causa em sede de impugnação judicial não é controlável pela Administração Tributária, competindo essa gestão aos próprios tribunais, pois, a verdade é que, como referido anteriormente, a Administração Tributária sempre teria a oportunidade de revogar o ato de liquidação nos termos do artigo 112.º do CPPT e, assim, obviar ao prosseguimento desta. Ademais, nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, “tratando-se de uma situação em que a garantia é indevida e em que, por isso, foi ilegal a liquidação do tributo, deverá entender-se que haverá sempre nexo de causalidade entre a actuação da entidade liquidadora e o prejuízo provocado pela manutenção da garantia indevida”²⁵¹.

Se, tendo em conta o preceituado no artigo 96.º, n.º 2 do CPPT, se afigura defensável que dois anos represente o prazo que “assegura a tutela em tempo útil no contencioso tributário”²⁵²; temos sérias dúvidas que seja razoável exigir ao contribuinte

contribuintes”. Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 551.

²⁴⁹ “Na prática são raras as vezes em que estes prazos são cumpridos, verificando-se uma excessiva morosidade dos tribunais administrativos e fiscais. E a verdade é que não se estabelece qualquer sanção processual para a não observância destes prazos”. Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 62.

²⁵⁰ A propósito do incumprimento deste prazo, “a única consequência decorrente do não cumprimento do prazo de duração máxima do processo judicial tributário (de 2 (dois) anos ou de 90 (noventa) dias ou mesmo de 20 (vinte) dias para a prolação da sentença) será a eventual responsabilidade civil extracontratual do Estado por atraso na administração na justiça, ou melhor, por violação do direito à tutela judicial em tempo útil, por força do disposto no artigo 22º da CRP, a ser exercida em processo autónomo”. Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 60.

²⁵¹ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 242.

²⁵² Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 71 (setembro/outubro), 2008, pp. 23-30, pp. 28 e 29.

que mantenha uma garantia por mais de três anos para que se constitua neste direito indemnizatório específico – sobretudo nas situações em que se venha a demonstrar que este tinha razão. Assim, a constituição do contribuinte neste direito indemnizatório deveria operar sempre que o contribuinte se visse forçado a manter a garantia por dois anos.

Cumprido ter presente que o contribuinte, para além de ter de suportar os custos inerentes à litigância judicial, ainda tem de suportar custos com a manutenção da garantia por todo o período em que esta se mantiver. Assim, ainda que venha a obter a indemnização por prestação de garantia indevida, esta poderá não ser suficiente para suprimir o impacto negativo, em termos financeiros, com que o contribuinte se viu confrontado, ao ter de suportar custos avultados até obter uma decisão.

Posto isto, a haver um limite temporal a partir do qual o direito a esta indemnização se constitui, o que também é discutível, afigura-se-nos razoável pretender que este, nos termos do artigo 53.º, n.º 1 da LGT, e por referência ao prazo de dois anos do artigo 96.º, n.º 2 do CPPT, se deveria constituir a partir do momento em que a garantia seja mantida por dois anos, não três como exigido atualmente.

Como salientado anteriormente, a configuração de uma situação em que o erro que origina a anulação do ato de liquidação é imputável aos serviços consubstancia uma exceção à exigência de manutenção da garantia por um qualquer período de tempo. Parece, aliás, que não faria sentido de outra forma²⁵³; de facto, havendo *erro imputável aos serviços*, seria excessivo exigir que o contribuinte tivesse mantido a garantia por um período de tempo mínimo para adquirir o direito a ser indemnizado nos termos do artigo 53.º da LGT.

Tendo em conta que nos encontramos no âmbito de uma indemnização atribuída em consequência da prestação de garantia com o intuito de suspender o processo de execução fiscal, verifica-se que, embora o n.º 2 do artigo 53.º da LGT apenas faça referência a “erro imputável aos serviços **na liquidação do tributo**” (destacado nosso),

²⁵³ Devendo destacar-se que a proteção do contribuinte “é particularmente importante nos casos em que a prestação de garantia, ou a sua manutenção, se devem ao funcionamento anómalo da administração tributária”. Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 548.

este se há-de relacionar ou com um erro no ato de liquidação, ou, ainda, com um erro concernente à cobrança do mesmo²⁵⁴.

Naturalmente, o *erro imputável aos serviços* verificar-se-á caso o contribuinte venha a obter vencimento na reclamação ou na impugnação e o fundamento da anulação não lhe for imputável²⁵⁵. Todavia, uma vez que o conceito de *erro imputável aos serviços* incorpora alguma indeterminação, surge assim a questão de saber que erros se podem encontrar aqui compreendidos.

Dada a similitude da expressão utilizada – *erro imputável aos serviços* – verifica-se que neste domínio é possível convocar a problemática inerente ao artigo 43.º, n.º 1 da LGT, a propósito do direito a juros indemnizatórios²⁵⁶ decorrentes do pagamento indevido de prestação tributária. Assim, é também possível chamar aqui à colação questões de duas ordens. Primeiramente uma questão relacionada com os erros que se acham aqui compreendidos e, seguidamente, a imputabilidade destes aos serviços²⁵⁷.

A este propósito, afigura-se vantajoso olhar para uma consideração tecida pelo STA²⁵⁸, no seu acórdão de 02-11-2011, no qual se afirma o seguinte: “quando a lei fala em “*erro imputável*” aos serviços de liquidação, certamente que não pretende autonomizar um “vício da vontade” como causa específica da invalidade do acto de liquidação. É que, sendo a liquidação um acto vinculado, os vícios da vontade como tais são irrelevantes: ou a Administração aplicou correctamente a lei e o acto é válido, não interessando para nada saber se a interpretou bem ou mal, ou se violou a lei, o acto é ilegal, seja qualquer for a razão e causa dessa ilegalidade. A razão se de ser da norma é apenas indemnizar o contribuinte que teve que constituir uma garantia em virtude de conduta errada da Administração e que, não fora tal erro, não precisaria de a prestar. Para este efeito, é irrelevante que tal conduta consubstancie um erro de facto ou um erro de

²⁵⁴ A este propósito, pode ler-se no acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11 (relator: Lino Ribeiro), o seguinte: “sob pena de violação do princípio constitucional da responsabilidade da Administração constante do artigo 22º da CRP, o direito de indemnização pela prestação de garantia também existe quanto a actuação ilegal da Administração surge após a liquidação. É que, para efeito de indemnização de danos, a ilicitude tanto se pode revelar na liquidação ilegal, como na cobrança ilegal, pois a cobrança por erro imputável aos serviços não deixa de ser um acto ofensivo de direitos absolutos do particular”. Hipótese que abordaremos mais adiante, mas que cumpre, desde já, deixar nota.

²⁵⁵ Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 433.

²⁵⁶ Sobre a mesma, veja-se Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, pp. 366 e 371.

²⁵⁷ Para um aprofundamento da problemática, veja-se Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2017, p. 218.

²⁵⁸ Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11 (relator: Lino Ribeiro).

direito. O que releva para a configuração do erro imputável aos serviços, e não propriamente ao autor do acto de liquidação, é uma actuação da administração tributária que, por desconhecimento ou imperfeito conhecimento de determinada situação de facto ou de direito, apenas a ela imputável, ter dado origem a um acto ilícito que causou prejuízos ao contribuinte”.

Contribuindo para uma elucidação das situações que devem ser consideradas como decorrentes de *erro imputável aos serviços*, veja-se o já referido acórdão do STA²⁵⁹, datado de 02-11-2011, no qual se pode ler que: “não tendo a administração tributária feito prova dos pressupostos legais de que depende a reversão, verifica-se erro imputável aos serviços na medida em que a reversão da dívida contra o oponente é ilegal, sendo essa ilegalidade imputável à administração tributária”.

Também no recente acórdão do STA²⁶⁰, datado de 03-05-2018, pode ler-se o seguinte: “ainda que a liquidação tenha sido efetuada corretamente de acordo com os elementos de facto declarados pelo contribuinte, se este pediu a anulação da mesma mediante impugnação administrativa com fundamento em erro nos pressupostos de facto e a AT, indevidamente, lha recusa ou não cumpre os prazos de decisão, deve considerar-se que desde esse momento da decisão de indeferimento, efetiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a AT (passando a constituir um erro dos serviços), a determinar o pagamento por esta ao sujeito passivo de juros indemnizatórios sobre o montante pago [cf. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT]”.

Observemos ainda o acórdão do STA²⁶¹, datado de 11-10-2017, no qual se afirma que: “existe a obrigação de indemnizar por parte da AT, decorrente da prestação indevida da garantia, se a ilegalidade da liquidação do imposto resulta de uma interpretação errada que a AT fez das normas legais aplicáveis ao caso concreto ou da errada subsunção jurídica da situação de facto concreta às normas e princípios fiscais aplicáveis”.

A este propósito, atento o disposto no n.º 2 do artigo 53.º da LGT, surge a questão de saber se a demonstração do *erro imputável aos serviços* – para se revelar apta a desencadear este direito indemnizatório – apenas pode ocorrer em sede de “reclamação

²⁵⁹ Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11 (relator: Lino Ribeiro).

²⁶⁰ Acórdão do STA de 03-05-2018, proc. n.º 0250/17 (relator: Francisco Rothes).

²⁶¹ Acórdão do STA de 11-10-2017, proc. n.º 0160/17 (relator: Aragão Seia).

graciosa ou impugnação judicial”. Isto é, se o *erro imputável aos serviços* resultar demonstrado num outro meio de reação – que não a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, como previsto no referido preceito – pode ainda o contribuinte obter esta indemnização específica. Pensamos no caso do contribuinte ter utilizado a oposição à execução e aí ver reconhecido o *erro imputável aos serviços*.

Na verdade, esta questão adquire propriedade em face da utilização de expressões distintas no n.º 1 e o n.º 2 do artigo 53.º da LGT. Enquanto que o n.º 1 faz referência a “vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução”, o n.º 2 faz referência à verificação de erro imputável aos serviços em sede de “reclamação graciosa ou impugnação judicial”.

De facto, a formulação legal deste preceito é alvo de diversas críticas na doutrina, havendo mesmo quem fale em falta de rigor legislativo²⁶² ou aponte a existência de uma descoordenação terminológica²⁶³ entre ambos.

A propósito do n.º 1 do artigo 53.º da LGT fazer referência a “vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução”, impõe-se fazer uma pequena precisão no tipo de ações que se encontram aqui compreendidas em concreto. A este propósito, escreve ANTÓNIO LIMA GUERREIRO²⁶⁴, que é “ao processo gracioso de reclamação, além dos recursos hierárquicos, que se deve entender referida a expressão “recurso administrativo” empregue no número 1, que é mera excrescência de versões preliminares da Lei Geral Tributária, mas deve ser interpretada sistematicamente, tendo em conta as restantes normas da presente lei”.

Já quanto à utilização de expressões distintas no n.º 1 e o n.º 2, afigura-se defensável uma interpretação extensiva dos meios de reação previstos no n.º 2, por forma a que se interprete as expressões aí constantes (“reclamação graciosa” e “impugnação judicial”) como se estas se reportassem a qualquer meio de reação através do qual o contribuinte ponha em causa a legalidade e a exigibilidade da dívida garantida^{265/266}.

²⁶² Veja-se Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 259.

²⁶³ Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 434.

²⁶⁴ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 245.

²⁶⁵ Neste sentido, veja-se José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 552.

²⁶⁶ A este propósito, escreve JORGE LOPES DE SOUSA que, “na verdade, a razão que justifica a atribuição do direito a indemnização é a existência de um prejuízo para o particular provocado por uma actuação ilegal

Defendendo-se, assim, que o *erro imputável aos serviços* – contrariamente ao que o enunciado normativo poderia fazer sugerir – não tem de se verificar apenas em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial. Constituindo-se este direito indemnizatório ainda que esse reconhecimento ocorra, por exemplo, em sede de recurso hierárquico (constante no artigo 66º do CPPT) ou de oposição à execução^{267/268} (constante no artigo 203º do CPPT).

Cumprido deixar a nota de que uma interpretação do n.º 2 nos termos que acabamos de expor não é isenta de críticas; o voto de vencido do conselheiro VALENTE TORRÃO, aposto num acórdão do STA²⁶⁹ no qual se sufragou tal interpretação extensiva, permite constatar que a mesma não é de aceitação unânime. Na verdade, como se pode ler no seu voto de vencido, o conselheiro assume uma posição diametralmente oposta a este entendimento, afirmando que: “não se pode entender - como se fez no acórdão - que no n.º 2 deve considerar-se também abrangida a oposição. É que, se fosse essa a intenção do legislador, então bastaria no n.º 2 referir que não era aplicável o prazo em caso de erro imputável aos serviços. Se o legislador distinguiu os casos em que há erro imputável aos serviços, neles abrangendo apenas os casos do n.º 2, dos casos em que o mesmo se não verifica e que estão enunciados no n.º 1, foi porque quis aplicar regime diferente em ambos os casos”.

da administração tributária, ao efetuar erradamente uma liquidação, e por isso a atribuição de tal direito justifica-se em todos os casos em que for detetado um erro imputável aos serviços, independentemente do meio processual administrativo ou contencioso em que essa determinação é feita. Por isso, por interpretação extensiva deverão interpretar-se as expressões «reclamação graciosa» e «impugnação judicial» que constam do n.º 2 daquele art. 53.º como reportando-se a qualquer meio procedimental ou processual através do qual seja atacada pelo contribuinte a legalidade da liquidação da dívida garantida, abrangendo, designadamente, o pedido de revisão feito pelo interessado no prazo da «reclamação administrativa» previsto no n.º 1 do art. 78.º da LGT e o recurso hierárquico ou contencioso em que seja discutida a legalidade de acto de liquidação. Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 238.

²⁶⁷ Neste sentido, na jurisprudência, veja-se o acórdão datado de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11, onde se afirma que “o n.º 2 do artigo 53.º da LGT deve ser interpretado extensivamente, no sentido de abranger não só a “reclamação graciosa” e “impugnação judicial” aí referidas mas também o processo de oposição referido no n.º 1 do referido artigo”.

²⁶⁸ Neste sentido, na doutrina, “não há qualquer razão para que haja um tratamento distinto se o erro imputável aos serviços for demonstrado num recurso hierárquico ou num processo de oposição a execução fiscal, que tenham por objeto a apreciação da dívida garantida”. Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 435.

²⁶⁹ Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11 (relator: Lino Ribeiro).

6.2.6. A consagração de uma cláusula limitadora do *quantum* indemnizatório

Atento o disposto no artigo 53.º da LGT, verificamos que o legislador estabeleceu um limite máximo para o *quantum* indemnizatório a atribuir em consequência da prestação de garantia indevida. Algo que poderemos denominar como a consagração de uma cláusula limitadora do *quantum* indemnizatório.

Ora, esta opção do legislador não é isenta de críticas²⁷⁰. Salvo melhor opinião, também nós consideramos que a mesma, ao criar um limite máximo para a indemnização a atribuir, podendo gerar situações em que o contribuinte não se ache totalmente ressarcido pelos prejuízos que suportou, fica assim aquém da exigência constitucional (cf. artigo 22.º da CRP) de responsabilização do Estado e demais entidades publicas pelos danos provocados aos contribuintes. Pois, na prática, acaba por consubstanciar uma limitação quantitativa à mesma.

De facto, a indemnização por prestação de garantia indevida tem como limite máximo a aplicação da taxa de juros indemnizatórios ao valor garantido, com referência a todo o período de tempo decorrido entre a data da prestação da garantia e a data do seu levantamento²⁷¹. Ora, a taxa de juros indemnizatórios é, nos termos do artigo 43.º, n.º 4 da LGT, igual à taxa dos juros compensatórios. Já a taxa dos juros compensatórios é, nos termos do artigo 35.º, n.º 10 da LGT, equivalente à taxa dos juros legais. Sendo que, a taxa dos juros legais se encontra fixada em 4%, nos termos da Portaria dos Ministérios das Finanças e da Justiça n.º 291/03, de 8 de abril. Concluindo, a taxa de juros indemnizatórios, aplicável ao valor garantido por forma a encontrar o limite máximo da indemnização a atribuir por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal, é de 4%.

²⁷⁰ “O limite da indemnização fixado não nos parece razoável, já que, a ser assim, a indemnização a atribuir não reflete os prejuízos efetivamente sofridos pelo contribuinte com a prestação indevida da garantia, constituindo o artigo 53.º da LGT, uma cláusula limitadora da responsabilidade do Estado que, ilicitamente, agiu à revelia dos pressupostos subjacentes às normas legais aplicáveis, devendo, por isso, ressarcir o contribuinte pelos prejuízos que efetivamente lhe causou”. Neste sentido, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 258.

²⁷¹ “Na determinação desse limite máximo tem de se ter em conta todo o período relevante, ou seja, todo o período decorrido entre a data da prestação da garantia – 6 de Outubro de 2006 (cfr. facto provado sob o n.º 1) – e a data em que esta foi levantada na sequência da anulação judicial do acto de liquidação da taxa – 13 de Fevereiro de 2012 (cfr. facto provado sob o n.º 4). Ou seja, para averiguar se a indemnização peticionada excede o limite legal, tem se aplicar ao montante garantido a taxa de juros indemnizatórios com referência a todo esse período e não, independentemente desse período, a um ano”. Cf. acórdão do STA de 29-04-2015, proc. n.º 01166/13 (relator: Francisco Rothes).

A este propósito, há quem²⁷² considere que o legislador, com a consagração deste limite indemnizatório, beneficia injustificadamente o Estado; advogando-se que tal constitui uma expressão do desequilíbrio existente entre os poderes do Estado e os direitos dos contribuintes.

Neste seguimento, surge a questão de saber o que sucede ao excesso não coberto por este limite máximo. Cabendo perguntar se ocorre uma preclusão do direito do contribuinte a ver-se ressarcido nesse montante excedente ou se, pelo contrário, pode o contribuinte procurar uma responsabilização pelo mesmo nos termos gerais.

Como temos vindo a deixar claro ao longo da presente dissertação, o facto de o artigo 53.º da LGT prever um meio expedito de o contribuinte obter uma indemnização pela prestação de garantia indevida não obsta a que – caso não reúna os requisitos para obtenção da indemnização nos termos deste preceito – o contribuinte venha a obter o ressarcimento dos prejuízos que suportou através de uma ação autónoma de responsabilidade civil extracontratual nos termos gerais.

Do mesmo modo, deve deixar-se claro que o facto de o contribuinte suportar prejuízos superiores ao montante indemnizável – à luz deste meio específico de efetivação do seu direito – não implica que o contribuinte perca o direito a ver-se integralmente ressarcido pelos prejuízos que suportou; devendo concluir-se que quanto ao montante excedente terá o contribuinte de peticionar a correspondente indemnização em sede de ação de responsabilidade civil extracontratual do Estado²⁷³.

Em suma: o facto de o artigo 53.º da LGT consubstanciar “um meio expedito consagrado pelo legislador para que o lesado obtenha, em certos e restritos casos, a imediata condenação da AT no pagamento de uma indemnização”²⁷⁴, não altera a

²⁷² “O legislador, no artigo 53.º, n.º 3 da LGT, beneficia injustificadamente o Estado, o que constitui mais uma expressão do desequilíbrio existente entre os poderes do Estado e os direitos dos contribuintes”. Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 258.

²⁷³ “Caso os prejuízos efectivamente incorridos com a prestação da garantia, excedam o valor estabelecido no n.º 3 do preceito em análise, caberá ao contribuinte peticionar a indemnização em acção autónoma de responsabilidade civil extracontratual do Estado”. Assim, José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo (Coord.), *Códigos anotados & comentados, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário*, Lexit, Ginocar Produções, 2016, p. 159.

²⁷⁴ Cf. acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

substância do direito indemnizatório²⁷⁵. Assim, provando-se que foram suportados prejuízos com a garantia não cobertos pelo limite máximo decorrente desta cláusula limitadora do *quantum* indemnizatório, o contribuinte pode ainda procurar ver-se ressarcido dos mesmos; sendo que, uma vez verificados os pressupostos da responsabilidade civil, não poderá excluir-se esse direito²⁷⁶.

6.2.7. Indemnização requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente

Por determinação do n.º 3 do artigo 53.º da LGT, a indemnização por prestação de garantia indevida “pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente”.

Relativamente a esta possibilidade, pode ler-se na jurisprudência²⁷⁷ que “não pode deixar de se reconhecer que há alguma imperfeição nestas normas no que se refere à identificação e ao objecto dos meios processuais onde o direito pode ser exercido”. De facto, esta é uma das questões que gera mais contencioso.

Na realidade, duas coisas resultam claras: por um lado, com o preceito em análise o legislador pretendeu consagrar de forma expressa a possibilidade de cumulação do pedido indemnizatório no âmbito do meio impugnatório utilizado pelo contribuinte; por outro, pretendeu assegurar a possibilidade de dedução do mesmo autonomamente.

No que concerne à possibilidade de requerer a indemnização no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, examinaremos esta hipótese no ponto 6.3.2. da presente dissertação, a propósito do artigo 171.º do CPPT, já que vem sendo defendido que o mesmo “visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio

²⁷⁵ Parece valer aqui o mesmo raciocínio que é feito por MARIA DE LURDES TOSCANO, a propósito dos juros indemnizatórios, quando afirma que “o artigo 43.º da LGT assume a natureza de uma norma instrumental, que não altera a substância do direito indemnizatório, limitando-se a fornecer ao lesado um meio processual de obter com mais facilidade (embora, talvez, de forma incompleta) o seu direito à indemnização”. Cf. “Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária”, *Revista do CEJ*, 2014 – II, p. 239.

²⁷⁶ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA afirma que “verificados os pressupostos da responsabilidade civil, não poderá excluir-se o direito a indemnização por quaisquer prejuízos gerados actos de liquidação ilegais, mesmo para além do limite máximo de indemnização previsto no art. 53.º, n.º 3, da LGT, que será materialmente inconstitucional se for interpretado com o alcance de impedir o exercício desse direito”. Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 241.

²⁷⁷ Cf. acórdão do STA de 13-04-2011, proc. n.º 01032/10 (relator: Isabel Marques da Silva).

procedimento ou processo tributário, e não regulamentar o modo de a requer através do meio processual autónomo (principal ou acessório) adequado para o efeito”²⁷⁸.

Relativamente à possibilidade de dedução autónoma do pedido indemnizatório, tendo em conta a elevada litigância que suscita nos nossos tribunais, abordaremos esta hipótese de forma detalhada mais adiante, no ponto 7.3 da presente dissertação.

Cumprе apenas deixar uma breve nota identificando uma questão abordada por ANTÓNIO LIMA GUERREIRO²⁷⁹. Referimo-nos ao facto do n.º 3 do artigo 53.º da LGT iniciar com uma referência expressa ao n.º 1, não se referindo ao n.º 2, o que leva o autor a afirmar que a indemnização por garantia indevida apenas pode ser autonomamente requerida no caso do n.º 1, ou seja, quando esteja em causa o mero atraso na resolução da pretensão do contribuinte, independentemente de ter ou não havido *erro imputável aos serviços* na liquidação do tributo, e a garantia tenha sido mantida por um período de tempo superior a três anos. Já quanto ao caso do n.º 2, ou seja, quando tenha havido *erro imputável aos serviços* na liquidação do tributo, entende o autor que a indemnização por garantia indevida só pode ser requerida autonomamente “quando a apresentação da garantia se efectuar após o termo dos prazos legais de reclamação ou impugnação judicial”²⁸⁰, devendo, em caso contrário, integrar a reclamação ou impugnação judicial.

Salvo o devido respeito, parece-nos que tal entendimento assenta num argumento de cariz puramente formalista que não pode proceder, designadamente, por ausência de causas justificativas para tal diferenciação. De facto, não nos parece haver razões que permitam diferenciar um e outro caso para que se conclua que um deles deva ser menos tutelado, não se assegurando a possibilidade de dedução do pedido indemnizatório autonomamente de forma irrestrita. Ademais, se fizesse algum sentido assegurar a dedutibilidade autónoma do pedido indemnizatório em apenas uma das situações, sempre se diria que talvez fizesse mais sentido ser precisamente naquela que tem na sua base um *erro imputável aos serviços* em detrimento daquela que pode ter na sua base um erro imputável ao próprio contribuinte, pois, a proteção do contribuinte “é particularmente

²⁷⁸ Acórdão do STA de 15-11-2017, proc. n.º 01154/17 (relator: Casimiro Gonçalves).

²⁷⁹ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 246.

²⁸⁰ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 246.

importante nos casos em que a prestação de garantia, ou a sua manutenção, se devem ao funcionamento anómalo da administração tributária”²⁸¹.

Temos assim, salvo melhor entendimento, que em ambas as situações o contribuinte pode requerer a indemnização por prestação de garantia indevida autonomamente, não se justificando qualquer diferenciação entre a situação em que a garantia é mantida por um período de tempo superior a três anos e a situação em que o erro que está na origem da anulação do ato de liquidação é imputável aos serviços.

6.3. O direito indemnizatório no CPPT – o artigo 171.º

6.3.1. Nota introdutória

Partindo da ideia de que o artigo 171.º do CPPT “visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, e não regulamentar o modo de a requer através do meio processual autónomo (principal ou acessório) adequado para o efeito”²⁸², procederemos à identificação e desenvolvimento de algumas das questões que podem ser suscitadas tendo em conta a sua formulação legal.

Afigura-se pertinente abordar alguns aspetos relacionados, designadamente, com a previsão de que a indemnização seja requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda; com o momento processualmente adequado para deduzir o pedido indemnizatório; e, por último com a densificação do conceito de *fundamento superveniente*.

Enunciadas as questões, cumpre agora desenvolvê-las.

²⁸¹ Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 548.

²⁸² Cf. acórdão do STA de 22-06-2011, proc. n.º 0216/11 (relator: Valente Torrão).

6.3.2. Indemnização requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda

Dispõe o n.º 1 do artigo 171.º do CPPT que a indemnização ora em análise “será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”. De uma primeira leitura, algo que não levanta dúvidas de maior.

De facto, faz sentido que a indemnização seja requerida no âmbito do processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda. Até mesmo “por razões de economia de meios e de repartição de esforços das partes, e por haver garantias de boa decisão no mesmo processo onde se encontram reunidos todos os elementos necessários para a apreciação do pedido indemnizatório”²⁸³. Tendo ainda “a vantagem acrescida para o contribuinte de a decisão dever ser imediatamente executada, de forma espontânea, pela Administração Fiscal, por força do âmbito material do caso julgado constituído sobre a decisão, sem necessidade da instauração de um procedimento ou processo autónomo para a obtenção dessa indemnização”²⁸⁴.

Contudo, de uma leitura mais atenta, ressalta a questão de saber se a referência ao “processo em que seja controvertida a **legalidade** da dívida exequenda” (destacado nosso) pretende excluir a possibilidade de a indemnização ser requerida no âmbito de um processo em que seja controvertida a exigibilidade da dívida exequenda. Pensamos aqui na oposição à execução fiscal baseada em fundamento que não o da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda²⁸⁵. Embora o enunciado legal assim pareça sugerir, temos que não deve ser assim entendido.

Cumprir precisar que questão diversa é a de saber se o vencimento em sede de oposição à execução fiscal se afigura idóneo a constituir o contribuinte no direito a uma indemnização por prestação de garantia indevida nos termos do artigo 53.º da LGT. Ora, tendo em conta que o próprio n.º 1 deste preceito se refere a “vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução”, não restam dúvidas quanto ao facto de o vencimento em sede de oposição à execução se revelar apto a constituir o contribuinte no direito a obter uma indemnização por prestação de garantia indevida nos

²⁸³ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

²⁸⁴ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

²⁸⁵ Ou seja, nas situações em que esta tenha por fundamento qualquer outra alínea do artigo 204.º do CPPT.

termos do mesmo – isto é, quando mantenha a garantia por um período de tempo superior a três anos. Relativamente à constituição do contribuinte no direito a esta indemnização nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, ou seja, quando haja *erro imputável aos serviços*, embora este não faça referência à verificação do erro em sede de oposição à execução, verifica-se que, embora discutível²⁸⁶, o seu reconhecimento em sede de oposição à execução fiscal também deve ser considerado apto a desencadear este direito indemnizatório.

O que se pretende agora é indagar acerca da possibilidade de o contribuinte requerer a indemnização no âmbito da própria oposição à execução fiscal. Se, por um lado, o artigo 171.º, n.º 1 do CPPT determina que a mesma “será requerida no processo em que seja controvertida a **legalidade** da dívida exequenda” (destacado nosso), por outro, a formulação legal do artigo 53.º, n.º 3 da LGT também não se lhe refere expressamente, determinando apenas que esta “pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente”. Neste contexto, surge assim a questão de saber se o contribuinte teria de, com base no vencimento em sede de oposição à execução fiscal, requerer a indemnização por prestação de garantia indevida posteriormente de forma autónoma ou se a poderia requerer no próprio processo.

Pense-se na situação em que o contribuinte, não impugnando administrativa nem judicialmente o ato de liquidação, optou por apenas deduzir oposição à execução fiscal. Deverá considerar-se o mesmo impedido de deduzir o pedido indemnizatório em sede de oposição à execução fiscal? Teria o contribuinte, em consequência do seu vencimento, de fazer valer o seu direito indemnizatório posteriormente de forma autónoma?

Na verdade, caso se verifique o seu vencimento, não se acham razões para obviar a que com essa decisão o contribuinte possa obter a composição definitiva do litúgio que procurou resolver. Ou seja, não se vislumbra razão para que lhe seja negada a possibilidade de procurar obter, em sede de oposição à execução fiscal, a condenação da Administração Tributária ao pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida. Admitir-se o contrário, ou seja, retirar-lhe tal possibilidade, configuraria uma situação em que este se encontraria menos tutelado que um contribuinte que tenha optado por impugnar o ato de liquidação; muito embora o seu direito a ver-se ressarcido pelos

²⁸⁶ Questão abordada no ponto 6.2.3. da presente dissertação, para o qual remetemos.

prejuízos suportados com a prestação de garantia tenha exatamente o mesmo contorno que o do contribuinte que optou por impugnar.

Acompanhamos, assim, a linha de raciocínio preconizada no acórdão do STA²⁸⁷ de 02-11-2011, no qual, a propósito da interpretação do artigo 171.º, n.º 1 do CPPT se afirmou o seguinte: “as normas desse artigo devem ser interpretadas extensivamente, de modo a incluir nele também a oposição à execução”. Argumentando-se, em favor dessa possibilidade, que “no plano substantivo, num caso como no outro, a responsabilidade da administração tributária pela prestação de garantia indevida é a mesma; e no plano processual, as vantagens decorrentes da circunstância de se poder obter a fixação judicial da indemnização através de uma via expedita, são substancialmente idênticas”.

De resto, como salientado no acórdão do STA²⁸⁸ de 02-11-2011, “se o objectivo da norma é indemnizar o contribuinte pelos prejuízos que teve com a prestação de uma garantia que não teria que prestar se a Administração não tivesse actuado ilegalmente, então tem que se concluir que a letra da lei disse menos do que o seu espírito. Na verdade, não são apenas os *actos de liquidação* errada que justificam a indemnização, mas também os *actos de execução* ilegais, que estiveram na origem da prestação da garantia indevida. A ilegalidade da execução da liquidação, por vícios próprios, ou a ilegalidade do acto de reversão, também são actos causadores da prestação da garantia indevida que, por identidade de razão, devem fundamentar o direito à indemnização”.

Em suma, tendemos a considerar que se afigura defensável que a indemnização possa ser solicitada no próprio processo de oposição à execução fiscal.

Mais duvidoso é, porém, saber se é possível requerer a indemnização em sede de processo de execução fiscal, mas fora do âmbito da própria oposição à execução²⁸⁹. A este propósito, é possível encontrar jurisprudência que nega tal possibilidade. Assim, pode ler-se no acórdão do STA²⁹⁰, datado de 08-10-2014, que: “a pretensão do reclamante/recorrido de ver reconhecido o direito a ser indemnizado pelos encargos com a prestação de garantia formulada na reclamação que dirigiu ao tribunal não pode ser

²⁸⁷ Cf. acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro).

²⁸⁸ Cf. acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11 (relator: Lino Ribeiro).

²⁸⁹ Em sede de oposição à execução fiscal, como acabamos de ver, deve ter-se por admissível.

²⁹⁰ Cf. acórdão do STA de 08-10-2014, proc. n.º 01016/14 (relator: Casimiro Gonçalves).

atendida, por o processo de execução fiscal não ser o meio processual idóneo para conhecer desse pedido”.

Neste domínio, levanta-se ainda a questão de saber se é possível requerer a indemnização por prestação de garantia indevida em sede de arbitragem tributária. A este propósito é possível encontrar inúmeras decisões arbitrais²⁹¹ onde a competência dos Tribunais Arbitrais para conhecer do pedido é reconhecida. Mas, se por um lado, temos quem^{292/293} não coloque em causa a competência do Tribunal Arbitral para conhecer de tal pedido, por outro, temos quem²⁹⁴ assumam uma postura mais reticente por considerar que este conhecimento se encontra fora das competências do mesmo.

6.3.3. Momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório

No que concerne ao momento processualmente adequado para requerer a indemnização, verificamos que não existe uma estipulação legal clara e precisa que implique que o pedido indemnizatório tenha de ser deduzido na petição inicial do meio de reação utilizado. Por determinação do n.º 1 esta “será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda” e, na verdade, “o processo não é apenas a petição inicial, mas todo o conjunto de formalidades e actos que o compõem, desde a sua instauração à extinção”²⁹⁵.

²⁹¹ Veja-se, entre outras, as decisões proferidas no âmbito dos processos: n.º 504/2015-T, n.º 279/2015-T, n.º 156/2015-T, n.º 21/2015-T

²⁹² “O pedido de indemnização previsto no presente artigo, pode igualmente, ser deduzido em sede de arbitragem tributária. Nos termos da autorização legislativa concedida ao Governo para aprovar o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (através do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010), “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”. Destarte, o reconhecimento do direito à indemnização por prestação de garantia indevida enquadra-se na segunda parte da previsão citada”. Cf. José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo (Coord.), *Códigos anotados & comentados, Contencioso Tributário: CPPT E RCPITA*, Lexit, 2016, pp. 315 e 316.

²⁹³ A este propósito, refere PAULA ROSADO PEREIRA que: “the request for compensation for unjustified guarantee can be presented and decided in the tax arbitration courts, together with the decision regarding the legality of the tax assessment”. Cf. Paula Rosado Pereira, “The material scope of tax arbitration”, *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Nuno Villas-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (Coord.), Almedina, Coimbra, 2015, pp. 85-96, p. 93.

²⁹⁴ Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 104-109.

²⁹⁵ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553.

Tendo em conta que se trata de uma questão que exige uma análise um pouco mais detalhada, reservámos o ponto 7.2. da presente dissertação para a desenvolver.

6.3.4. *Fundamento superveniente*

Relativamente ao fundamento superveniente – para efeitos de apresentação de pedido de indemnização por prestação de garantia indevida num prazo de 30 dias após a sua ocorrência – temos algumas dificuldades em descortinar o que pretendeu o legislador. Desde logo, porque se afigura controverso conceber que momento em concreto é que esta superveniência deve ter por referência.

Passemos a clarificar: deve entender-se que a superveniência tem por referência a apresentação da petição inicial do meio utilizado – como aparenta entender a jurisprudência²⁹⁶ – ou, pelo contrário, deve entender-se que a superveniência tem por referência o próprio processo – como entendido em alguma doutrina²⁹⁷?

Ora, contrariamente ao que a jurisprudência parece entender – que o artigo se reporta a um fundamento superveniente por referência à entrega da petição inicial – parece-nos antes que o fundamento superveniente há-de ter por referência o próprio processo. Desde logo, porque em nenhum momento se determina que o pedido indemnizatório tem de ser deduzido obrigatoriamente no âmbito da petição inicial do meio utilizado e, assim entender-se, consubstancia, salvo melhor entendimento, um constrangimento injustificado ao exercício processual deste direito indemnizatório que não se pode conceber – questão que procuraremos desenvolver no ponto 7.2. da presente dissertação.

²⁹⁶ Veja-se, entre outros, o acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator Dulce Neto), no qual se afirma que: “o interessado que pretenda formular, no âmbito de contencioso de mera anulação (como é o processo tributário de impugnação), pedido condenatório/indemnizatório por prestação indevida de garantia bancária ou equivalente (art. 53º n.º 2 da LGT), deve fazê-lo na respectiva petição inicial, pois só quando o fundamento da indemnização for superveniente poderá formulá-lo em requerimento autónomo a apresentar no processo no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (art. 171º do CPPT)”.

²⁹⁷ “Sempre que o prejuízo ocasionado **seja posterior à conclusão do procedimento ou processo em que se discutiu a legalidade da dívida**, o interessado tem um prazo de 30 dias, após a sua ocorrência, para apresentar o pedido de indemnização. Tal sucederá, por exemplo, nos casos em que a garantia se manteve para além dos 3 anos, apesar de a liquidação ter sido anulada total ou parcialmente antes do decurso desse prazo. A superveniência será, neste caso, a ultrapassagem do prazo dos 3 anos com a manutenção de uma garantia, que se mantém indevidamente, por razões imputáveis à administração tributária, quando o contencioso já se encontra decidido. Neste caso, o executado disporá do prazo de 30 dias para solicitar a indemnização pela garantia prestada” (destacado nosso). Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553.

No entanto, a verdade é que, entender que o fundamento superveniente tenha por referência o próprio processo, implica verificar que o artigo 171.º, n.º 2 do CPPT determina que o pedido de indemnização apenas possa ser deduzido autonomamente no prazo de 30 dias após a ocorrência do seu fundamento superveniente, o que, inclusivamente, já se decidiu no STA²⁹⁸. Mas, a verdade é que tal também não se pode conceber; pois o mesmo incorporaria uma restrição à efetivação autónoma deste direito indemnizatório. Em última análise, verificamos que o artigo 171.º, n.º 2 do CPPT – quer se entenda a superveniência por referência à apresentação da petição inicial, quer se entenda a superveniência por referência ao próprio processo –, restringe as garantias dos contribuintes asseguradas pelo próprio artigo 53.º da LGT, o que não se pode conceber.

Sem mais delongas, encontrando-se identificadas aquelas que nos parecem ser as questões que mais contencioso suscitam – nomeadamente, o momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório no âmbito do meio de reação utilizado e a possibilidade de requerer a indemnização autonomamente –, questões para as quais reservámos o ponto 7 da presente dissertação, passaremos à análise das mesmas.

7. Vicissitudes do regime indemnizatório

7.1. Nota introdutória

Como pensamos ter demonstrado, não obstante a aparente simplicidade do regime legal atinente a este direito indemnizatório, a verdade é que este pode suscitar diversas questões e problemáticas. Há, inclusivamente, do ponto de vista da prática judicial, alguns aspetos tendencialmente mais controversos, para os quais, devido à importância que assumem no modo de efetivação deste direito indemnizatório, reservámos este ponto da presente dissertação.

²⁹⁸ Veja-se o acórdão do STA de 26-02-2003, proc. n.º 01259/02 (relator: Ernâni Figueiredo), no qual se pode ler que: “segundo o preceituado no art. 171º/2 do CPPT, que regulamentou o disposto no art. 53º da LGT, o pedido indemnizatório em caso de garantia indevida deverá ser peticionado no meio procedimental em que se impugne o acto de liquidação da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada, **podendo o mesmo ser deduzido autonomamente quando o fundamento for superveniente e nos 30 dias seguintes à ocorrência deste**” (destacado nosso).

Com efeito, uma vez que a mesma permitirá introduzir as duas questões específicas sobre as quais procuraremos dedicar-nos de seguida, partiremos da seguinte consideração tecida pelo STA²⁹⁹: “segundo a LGT, a pretensão indemnizatória tanto pode ser formulada no próprio procedimento ou processo tributário onde esteja a ser controvertida a legalidade da dívida garantida, como formulada autonomamente, isto é, de forma autónoma relativamente àquele tipo de processo. A Lei Geral Tributária não estabelece, porém, o prazo limite para a dedução desse pedido no procedimento e/ou processo tributário, nem clarifica qual o meio processual que deve ser usado para a sua formulação autónoma, embora se deduza que, neste último caso, ele deva ser feito em processo do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal adequado para a formulação desse tipo de pedidos”.

De facto, duas temáticas que se evidenciam como geradoras de uma maior litigância prendem-se, por um lado, com a oportunidade de dedução do pedido indemnizatório no âmbito do meio impugnatório utilizado, ou seja, com o momento processualmente adequado para o efeito, e, por outro, com a necessidade de assegurar a dedutibilidade do pedido indemnizatório autonomamente.

Assim, procuraremos desenvolvê-las de forma um pouco mais detalhada. Vejamos.

7.2. Da (des)necessidade de dedução do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida na petição inicial do meio impugnatório utilizado

7.2.1. Razão de ordem

Uma das questões mais controversas prende-se com o momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório no âmbito do meio impugnatório utilizado. De facto, a letra da lei não é clara na determinação deste: se por um lado a LGT nada determina a este propósito, o CPPT também não se afigura inequivocamente esclarecedor.

²⁹⁹ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

Trata-se de um direito indemnizatório cuja efetivação está sujeita ao princípio do pedido, quanto a esse aspeto não restam dúvidas³⁰⁰. A jurisprudência, ao arrepio de alguma doutrina, tem batalhado no sentido de que, a menos que o seu fundamento seja superveniente, esta indemnização específica tem de ser expressamente requerida pelo interessado na petição inicial do meio impugnatório utilizado, sob pena de preclusão da hipótese de o vir a fazer no decurso do mesmo.

Contudo, tendo presente os enunciados normativos já analisados, será que devemos entender que tal imposição resulta de forma expressa da letra da lei? De salientar que poderá estar em causa a criação de um constrangimento ao exercício processual de um direito não só garantido pela lei ordinária (cf. artigo 53.º da LGT), como também assegurado pela própria lei constitucional (cf. artigo 22.º da CRP).

Ora, chamando à colação o carácter instrumental³⁰¹ do direito adjetivo face ao direito substantivo, deve, em primeira linha, afirmar-se que o mesmo não deve criar obstáculos infundados ao exercício de direitos e interesses legalmente protegidos. Tal consideração adquire ainda mais sentido, sobretudo, num domínio como o Direito tributário, tendo em conta, como se tentou demonstrar na PARTE I da presente dissertação, o seu potencial fortemente lesivo de direitos dos contribuintes³⁰².

Embora, como referido, a posição perfilhada pela jurisprudência se afigure de alguma forma pacífica, a verdade é que é possível encontrar na doutrina quem pugne por

³⁰⁰ “Esta indemnização por prestação de garantia está sujeita a iniciativa do contribuinte, que deve efectuar o pedido”. Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 1004.

³⁰¹ A este propósito, atente-se nas considerações tecidas pelo juiz conselheiro CARLOS CARVALHO, “importa ter sempre presente que o processo, seja ele judicial, administrativo, tributário ou outro, não é um fim em si mesmo, mas um meio, um instrumento para a dicção do direito, para a realização ou efetivação da justiça do caso, na certeza de que se cada processo tem um número que lhe é atribuído, o mesmo não se esgota nele, na sua mera e simples estatística da baixa que arrasta a sua decisão. No mesmo mostram-se envolvidas uma ou mesmo várias pessoas que têm um nome e cujas vivências são marcadas pelo seu desfecho, cabendo ao julgador não esquecer tal realidade e o impacto da sua decisão. E isso não só quando profere a decisão final, mas, também, quando está a tramitar o processo, já que na interpretação e aplicação de princípios e regras uma boa dose de bom senso e de humanidade se revela essencial e basililar a um juiz ou a uma juíza. Atente-se que não há hoje quem não esteja consciente do papel criativo e constitutivo do juiz a quando da prolação da decisão judicial e, bem assim, daquilo que esta representa em termos da tensão criadora do direito para o caso concreto, sendo certo que o julgador hoje é chamado a ser agente não apenas pacificador, arbitrador e regulador de conflitos sociais, mas também de agente fautor de “redução da complexidade”. Cf. Carlos Carvalho, “Princípios do processo administrativo. Importância e prática”, *E-book do Centro de Estudos Judiciários*, novembro de 2016, pp. 161-179, p. 163. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Processo_Administrativo.pdf (consultado em maio de 2018).

³⁰² Como se pretendeu demonstrar na PARTE I da presente dissertação, o carácter potencialmente lesivo da ingerência do Estado na esfera jurídica dos contribuintes é particularmente acentuado no domínio tributário.

uma solução diversa. Com efeito, procederemos de seguida a um breve enquadramento doutrinal e, posteriormente, a um enquadramento jurisprudencial da temática, para depois podermos refletir sobre a mesma com alguma propriedade.

Vejamos assim se não estará em causa a criação infundada de um constrangimento ao exercício processual de um direito irrefutável do contribuinte.

7.2.2. Enquadramento doutrinal

Com o argumento de que, da letra da lei, resulta que o direito indemnizatório pode ser requerido no processo de reclamação ou impugnação em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, e de que esse mesmo processo não se reconduz apenas à petição inicial – mas a todo o conjunto de formalidade e atos que o compõem – é possível encontrar na doutrina quem advogue que o pedido de indemnização pode ser deduzido em qualquer fase dos meios procedimentais ou processuais em que, precisamente, seja apreciada a legalidade ou a exigibilidade da dívida.

Precisamente assim, encontramos quem afirme³⁰³ o seguinte: “o pedido da indemnização pode ser deduzido em qualquer fase dos meios procedimentais ou processuais em que seja apreciada a legalidade ou a exigibilidade da dívida, como o próprio texto da lei estabelece. O contribuinte não está vinculado a deduzir o pedido de indemnização apenas na petição inicial e no prazo para a sua apresentação. Esse entendimento resulta do facto do legislador prever expressamente que o direito pode ser requerido no próprio processo de reclamação ou impugnação (n.º 3 do artigo 53.º da LGT) ou, na formulação do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda. Ora o processo não é apenas a petição inicial, mas todo o conjunto de formalidades e atos que o compõem, desde a sua instauração até à extinção”.

Perfilhando a mesma argumentação, afirma ANDREIA BARBOSA³⁰⁴, em termos bastante semelhantes, que: “o pedido indemnizatório poderá ser deduzido em qualquer fase dos meios procedimentais ou processuais em que seja apreciada a legalidade ou a

³⁰³ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553.

³⁰⁴ Assim, Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 262.

exigibilidade da dívida, não se encontrando o contribuinte, sob pena de preclusão do seu direito a fazê-lo, vinculado a deduzir o pedido apenas na petição inicial e no prazo para a apresentação da mesma. Com efeito, resulta expressamente da lei que a indemnização pode ser pedida no processo em que é controvertida a legalidade da dívida. Ora, o processo não se reconduz à petição inicial, antes assentando no conjunto de atos e de formalidades que o compõem, desde a sua instauração até à sua extinção”.

Não obstante, como avançado, este não tem sido o entendimento adotado pela jurisprudência.

7.2.3. Perspetiva jurisprudencial

De forma tendencialmente pacífica, a jurisprudência tem pugnado pela necessidade de dedução do pedido indemnizatório na petição inicial do meio procedimental ou processual utilizado para sindicat a legalidade da dívida exequenda, entendendo que uma dedução posterior é extemporânea.

Veja-se, a título ilustrativo, o acórdão do STA³⁰⁵ de 21-01-2015, no qual se considerou que: “o interessado que pretenda formular, no âmbito de contencioso de mera anulação (como é o processo tributário de impugnação), pedido condenatório/indemnizatório por prestação indevida de garantia bancária ou equivalente (art. 53º nº 2 da LGT), deve fazê-lo na respectiva petição inicial, pois só quando o fundamento da indemnização for superveniente poderá formulá-lo em requerimento autónomo a apresentar no processo no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (art. 171º do CPPT)”.

Neste mesmo sentido, veja-se ainda o acórdão do STA³⁰⁶ de 15-11-2017, no qual se afirmou que: “o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, a que alude o nº 1 do art. 53º da LGT é, em regra, feito na petição do meio procedimental ou processual em que seja sindicada a liquidação relativamente à qual a garantia foi prestada. Mas nos casos em que o fundamento do pedido seja posterior à apresentação da petição do meio utilizado, tal pedido pode ser feito posteriormente”.

³⁰⁵ Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator Dulce Neto).

³⁰⁶ Acórdão do STA de 15-11-2017, proc. n.º 01154/17 (relator: Casimiro Gonçalves).

De facto, de uma pesquisa jurisprudencial resulta que o entendimento se tem generalizado neste sentido. Não obstante, em nosso entender, revela-se um pouco parca a argumentação utilizada para justificar a criação de tal constrangimento ao exercício processual deste direito indemnizatório.

7.2.4. Reflexão crítica

Apresentada uma posição assumida na doutrina³⁰⁷ e identificada aquela que é a posição da jurisprudência – não sendo as mesmas coincidentes – cumpre agora tecer algumas considerações pessoais.

Uma vez que compete aos tribunais a última palavra quanto à legalidade de um ato de liquidação – no sentido de que, ainda que a Administração Tributária em sede de meio de reação administrativo se pronuncie pela legalidade do mesmo, o contribuinte dispõe da possibilidade de recorrer judicialmente³⁰⁸ – afigura-se-nos vantajoso indagar acerca da possibilidade de requerer a indemnização por prestação de garantia indevida após a apresentação da petição inicial do meio impugnatório, com um especial enfoque dessa possibilidade no âmbito do processo de impugnação judicial.

Antes de mais, tendo em conta que nos encontramos a analisar uma situação de cumulação de um pedido de indemnização em sede de impugnação de um ato tributário, cumpre referir que, perfilhando as palavras de SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE³⁰⁹, “não se colocam quaisquer dúvidas acerca da possibilidade de cumulação de pedidos *na impugnação de um acto tributário*”³¹⁰. Sendo que, nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA³¹¹, “o processo de impugnação judicial, embora

³⁰⁷ Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553; Andreia Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 262.

³⁰⁸ Retomando as palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “a solução contrária seria violadora do princípio constitucional do acesso ao Direito (art.º 20.º da CRP) e poderia mesmo violar o princípio da reserva da função jurisdicional (art.º 202.º da CRP) pois estar-se-ia a admitir que a última palavra na resolução de um litígio fosse subtraída aos Tribunais”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 310.

³⁰⁹ Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 207.

³¹⁰ Como afirma JORGE LOPES DE SOUSA a cumulação de pedidos relativa a um mesmo ato tributário impugnado “é admitida nos termos gerais prevista no processo civil, desde que os pedidos não sejam substancialmente incompatíveis”. Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 182.

³¹¹ Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 63.

tenha por objectivo primacial a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência de um acto de liquidação ou outro acto em matéria tributária, não se reduz a um meio contencioso de mera anulação”.

Ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se entendesse o processo de impugnação judicial como um meio contencioso de mera anulação, negando-se a possibilidade de vir a cumular-se neste um pedido indemnizatório, importa referir que uma eventual questão quanto à admissibilidade de cumulação deste direito indemnizatório específico é, como vimos³¹², ultrapassada pela própria lei. De facto, a possibilidade de cumulação encontra-se prevista de forma expressa (cf. artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT), quer em sede de procedimento tributário, quer em sede de processo tributário, não reclamando assim quaisquer considerações adicionais.

Uma vez assente a possibilidade de cumulação do pedido indemnizatório aqui em análise com o pedido de impugnação do ato tributário, cumpre começar por afirmar, com o devido respeito, a nossa discórdia perante o entendimento jurisprudencial que temos vindo a avançar. Por nos ter chamado à atenção e por com ele concordarmos, seguiremos de perto também a argumentação invocada pela conselheira ANA PAULA LOBO no seu voto de vencida, aposto no acórdão do STA³¹³ de 21-01-2015, no qual a conselheira demonstra também não concordar com este entendimento.

Em nosso entender, não vemos obstáculos a que a indemnização por prestação de garantia indevida possa ser requerida no âmbito do meio impugnatório utilizado até ao último momento processualmente adequado para uma intervenção da parte no mesmo, desde que, assegurado o contraditório; no processo de impugnação judicial, até ao encerramento da discussão em 1.ª instância³¹⁴ – isto é, até à fase das alegações³¹⁵.

Chegamos a tal conclusão por três ordens de razão. Em primeira linha, porque não nos parece que do regime jurídico da indemnização por prestação de garantia indevida

³¹² Questão abordada nos pontos 6.2.7. e 6.3.2. da presente dissertação.

³¹³ Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator Dulce Neto).

³¹⁴ Não seria inviável pretender tal solução visto, como refere a conselheira ANA PAULA LOBO: “que pode ser formulado fora do articulado da petição, mesmo que não haja mais articulados para além da petição e da contestação no processo de impugnação, não oferece dúvida, dado que não existe controvérsia de que face a um facto superveniente sempre poderá, fora da petição, sem mesmo usar um articulado”. Cf. voto de vencida da conselheira Ana Paula Lobo aposto no acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

³¹⁵ “Constituindo as alegações o encerramento da fase da discussão da causa na 1.ª instância”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 322.

resulte inequivocamente uma obrigatoriedade de o contribuinte a requerer na petição inicial do meio utilizado sob pena de preclusão de o vir a fazer posteriormente. Seguidamente, porque, admitindo-se a aplicação subsidiária no Direito processual tributário (*ex vi* artigo 2.º do CPPT), do regime atinente à alteração do pedido e da causa de pedir constante no CPC, seria, salvo melhor entendimento, sempre a essa solução que chegaríamos. Em última análise, ainda que nenhuma das anteriores procedesse, porque a posição perfilhada pela jurisprudência, salvo o devido respeito, sugere o trilhar de um caminho em sentido contrário àquele que diversos princípios (que reclamam aplicação também no domínio do Direito processual tributário) parecem visar.

Cabe ter presente, antes de mais, de que se trata de um direito indemnizatório que, como vimos³¹⁶, não pode ser eliminado pela lei ordinária³¹⁷. Devendo esta tão-somente regulamentar o seu exercício, a verdade é que, nas palavras de JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS³¹⁸ “o legislador, ao estabelecer os concretos mecanismos processuais através dos quais se há-de exercer o direito à reparação dos danos, não está constitucionalmente autorizado a criar entraves ou dificuldades dificilmente superáveis”. Do exposto pode, assim, retirar-se uma *ideia de princípio*: deve evitar-se a criação de entraves injustificados ao exercício de direitos, sobretudo quando está em causa a reparação de danos cujo direito é constitucionalmente reconhecido e assegurado.

Com efeito, passaremos a expor, de forma desenvolvida, as diversas razões que nos levam a crer que o entendimento de que o contribuinte se encontra adstrito a requerer a indemnização na petição inicial do meio impugnatório utilizado representa um constrangimento injustificado às vias de acesso à tutela jurisdicional deste seu direito.

Em primeiro lugar, começando precisamente com um argumento de cariz literal, desenvolveremos o porquê de não nos parecer que do regime jurídico deste direito indemnizatório resulte inequivocamente uma obrigatoriedade de o contribuinte o solicitar na petição inicial do meio utilizado sob pena de preclusão de o vir a fazer posteriormente (isto é, no decurso do mesmo). Vejamos.

³¹⁶ Questão abordada no ponto 4.2. da presente dissertação.

³¹⁷ Questão abordada no ponto 4 da presente dissertação, para o qual remetemos.

³¹⁸ Cf. Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2.ª Edição, revista, atualizada e ampliada, Coimbra Editora, 2010, pp. 480 e 481.

Se do n.º 3 do artigo 53.º da LGT decorre que a indemnização “pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente”, do artigo 171.º, n.º 1 do CPPT decorre que a mesma “será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”.

Embora o n.º 2 do artigo 171.º do CPPT refira que a indemnização “deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso” – o que poderia fazer sugerir que o contrário –, não se afigura que o mesmo imponha necessariamente a obrigatoriedade de a indemnização ser requerida no âmbito da petição inicial dos respetivos meios. Desde logo, porque, caso o pedido seja aditado posteriormente, a indemnização não deixará de ser “solicitada na reclamação, impugnação ou recurso” se encararmos estas referências como reportadas aos meios como um todo, isto é, não abrangendo apenas a petição inicial. Ao invés, o n.º 2 do referido preceito deve ser lido no seguimento do n.º 1, que, como já referimos, consagra que esta “será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”. Parecendo-nos, assim, que este procede a uma mera discriminação dos meios em que a indemnização deve ser requerida. Até mesmo porque não se pode entender esta referência como sendo taxativa, visto que estes não consubstanciam os únicos meios onde a indemnização pode ser requerida, pois, o artigo 53.º, n.º 3 da LGT assegura a possibilidade de dedução autónoma da indemnização, que, como veremos, não é questionada³¹⁹.

Assim, temos que, visando o artigo 171.º do CPPT regulamentar o modo de exercício do direito consignado no artigo 53.º da LGT, a interpretação de que a indemnização tem de ser requerida na petição inicial não parece resultar de forma explícita do texto do mesmo, sendo que, por certo, o artigo 53.º da LGT não o determina.

No mesmo sentido, veja-se o já referenciado voto de vencida da conselheira ANA PAULA LOBO aposto ao acórdão do STA³²⁰ de 21-01-2015, no qual a conselheira, claramente em discórdia com o decidido, afirma precisamente o seguinte: “o artº 171º do CPPT não estabelece que o pedido de indemnização por garantia indevida só pode ser formulado na petição inicial de impugnação judicial do acto de liquidação, da reclamação ou nas alegações de recurso”.

³¹⁹ A este propósito, veja-se, a título ilustrativo, o acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

³²⁰ Cf. acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

Retomando-se a *ideia de princípio* na linha de raciocínio acima desenvolvida, não nos parece que caiba sequer ao intérprete-aplicador restringir o exercício de um direito para além do que resulta de forma expressa e inequívoca da lei.

Indo ao encontro do que se acaba de afirmar, repare-se que a conselheira ANA PAULA LOBO, no já referenciado voto de vencida³²¹, afirma que: “o artº 171º do CPPT regulamenta o exercício desse direito não podendo fazê-lo de molde a esvaziar ou tornar especialmente difícil o exercício desse direito, pelo que as **exigências formais que dele constam não poderão ser pelo intérprete ampliadas**” (destacado nosso).

Ademais, mesmo que assim não se entenda, só o facto de da letra da lei não resultar de forma explícita essa preclusão, permitindo-se duas interpretações, acaba por ser, só por si, bastante relevante, pois demonstra que não é uma questão inequívoca.

Concluindo: ao determinar-se expressamente que o pedido indemnizatório deve ser deduzido em sede do meio de reacção utilizado para discutir a legalidade da dívida exequenda – com o argumento de que o processo (ou procedimento) não corresponde apenas à petição inicial³²² – acompanhamos o entendimento de que não deve retirar-se do artigo 171.º do CPPT uma obrigatoriedade de dedução do pedido indemnizatório no âmbito da petição inicial sob pena de preclusão de a requerer no decurso do mesmo meio.

Na verdade, causa alguma perplexidade que se crie tal restrição, não apenas por se considerar que esta não resulta de forma inequívoca da lei, mas também por, salvo o devido respeito, não se encontrar uma qualquer justificação bastante para assim se pretender.

Dos preceitos em análise, deve até mesmo retirar-se uma preferência pela dedução do pedido indemnizatório no âmbito do meio impugnatório em que é controvertida a legalidade da dívida exequenda. Desde logo, como referido anteriormente, “por razões de economia de meios e de repartição de esforços das partes, e por haver garantias de boa decisão no mesmo processo onde se encontram reunidos todos os elementos necessários

³²¹ Cf. acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

³²² Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553.

para a apreciação do pedido indemnizatório”³²³. É que, convém ter presente, a indemnização em causa constitui-se precisamente em razão do vencimento neste meio.

Ora, dependendo este direito indemnizatório da decisão sobre a legalidade do ato de liquidação, sendo, assim, evidente que é no âmbito deste que melhor se decidirá acerca da sua atribuição, parece-nos que – não havendo justificação bastante para tal – tal constrangimento é infundado.

A propósito da ausência de justificação bastante, surge ainda a questão de saber se faz sentido criar esta restrição – considerando o pedido extemporâneo se deduzido fora da petição inicial do meio impugnatório utilizado quando este é, de facto, o meio mais adequado para conhecer do mesmo –, quando, de qualquer das formas, a possibilidade de o deduzir autonomamente se encontra assegurada. No fundo, tal restrição, mais não faz do que tendencialmente favorecer a litigância, pois que acaba por empurrar o contribuinte para um novo processo, quando todas as contendas poderiam ficar decididas no âmbito de apenas um processo.

Em sentido contrário, não se advogue que o tribunal nem sempre se encontra em condições de determinar o montante da indemnização uma vez que esta tem de se reportar a todo o período de tempo pelo qual a garantia é prestada, pois, mesmo nessa circunstância, sempre será preferível que o contribuinte disponha de uma decisão de mérito a liquidar ao invés de permanecer na indefinição quanto ao seu direito.

Se, em sentido contrário ao aqui defendido, poderiam ser invocadas razões de celeridade – advogando-se que ao se admitir a cumulação do pedido em momento posterior à entrega da petição inicial se poderia comprometer a celeridade da decisão – cremos que as mesmas não procedem. Argumento que eventualmente se compreenderia caso se pretendesse cumular a impugnação de um outro ato distinto que importasse um aumento do grau de complexidade na apreciação do mérito da causa, o que não se afigura ser o caso.

Estando em causa (como está), a cumulação de uma indemnização que requer uma análise objetiva e que ainda por cima se encontra na dependência do vencimento da impugnação do ato de liquidação, não nos parece que o seu pedido posterior venha introduzir uma questão de especial complexidade ao ponto de aumentar de forma

³²³ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

incomportável a onerosidade do próprio processo ao juiz e de, conseqüentemente, acarretar um aumento significativo no tempo necessário para a decisão da causa. Ademais, sempre se nos afiguraria preferível comprometer de forma pouco expressiva a celeridade de uma decisão de mérito em detrimento de uma decisão formal que obrigue o contribuinte a um novo processo, hipótese esta que acarreta um efetivo prejuízo para a celeridade na definitiva e justa composição do litígio.

Mais se dirá que uma decisão formal, na qual, aliás, se reconhece a existência do direito, acarreta diversos efeitos nocivos. Não só para as partes, que se veem relegadas para um novo processo, tendo assim de suportar todos os encargos e custos inerentes ao mesmo; como também para o próprio tribunal, no sentido de que um novo processo reclamará a disponibilização de recursos e meios já por si saturados, dada a já referenciada excessiva pendência da litigância em sede administrativa e fiscal³²⁴.

Impondo-se assim concluir que deve procurar evitar-se a prolação deste tipo de decisões. O que assume um sentido acrescido no caso de o pedido ser deduzido no âmbito de uma ação adequada ao proferimento de uma decisão de mérito – como o é, neste caso, a impugnação judicial em relação ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida. De facto, não se está perante uma decisão formal em consequência da falta de idoneidade do meio utilizado para conhecer do mérito do pedido, apenas se trata de uma decisão formal em consequência de o considerar extemporâneo porque apresentado fora da petição inicial do meio, mas reconhecendo-se que o direito subsiste. Neste caso em concreto, poderia evitar-se a proliferação destas decisões formais, destituídas de qualquer efeito útil, através da moderação desta tendência jurisprudencial, que perante duas interpretações possíveis, deveria optar pela que satisfaça, da forma mais satisfatória, a tutela jurisdicional efetiva.

Seguindo ainda de perto a argumentação avançada no aludido acórdão do STA³²⁵ de 21-01-2015, verificamos que se afirma que tal restrição se justifica porque: “como decorre do n.º 1 do art. 108.º do CPPT, é na petição inicial do processo de impugnação que o autor tem de expor as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido, salvo se supervenientes ou de conhecimento oficioso; é nessa peça processual que tem de alegar os factos integrantes da causa de pedir e de delinear o pedido que dessa causa de pedir

³²⁴ Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 62.

³²⁵ Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

decorre (e que no contencioso de anulação consiste no comportamento concreto da Administração violador das normas jurídicas, nos factos integradores dos vícios imputados ao acto impugnado), pelo que quando a lei lhe permite “enxertar” nesse processo um pedido condenatório/indemnizatório, tem também de invocar logo na petição os factos integradores dessa concreta causa de pedir e de formular aí o respectivo pedido”.

Não podemos, salvo o devido respeito, concordar com tal argumentação. Desde logo, porque, salvo melhor entendimento, o artigo 108.º do CPPT reporta-se aos requisitos exigidos para a petição inicial de impugnação, não para os pedidos indemnizatórios suscetíveis de serem cumulados. De facto, deve entender-se que os requisitos de forma aí estabelecidos se circunscrevem à petição impugnatória, não podendo ser lidos como inviabilizando a possibilidade de cumulação sucessiva de um qualquer pedido condenatório suscetível de ser cumulado – como o é a indemnização por prestação de garantia indevida (*ex vi* artigos 171.º, n.º 1 do CPPT e 53.º, n.º 3 da LGT). Estender estes requisitos à cumulação destes pedidos – quando não decorre da lei a exigência de que estes obedeçam aos mesmos requisitos de forma que o pedido inicial – por forma a exigir a sua formulação na petição inicial – ainda que tal exigência também não resulte de forma expressa da lei – inviabilizaria a hipótese de uma qualquer cumulação sucessiva, o que representaria uma limitação injustificada ao princípio da tutela jurisdicional efetiva destes direitos.

Precisamente neste sentido, retomando o já referenciado voto de vencida³²⁶ da conselheira ANA PAULA LOBO, pode ler-se no mesmo que: “o Artigo 108.º do CPPT relativo ao processo de impugnação indica os requisitos da impugnação de um acto a formular em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido. As possibilidades que o CPPT e a LGT abrem de cumulação deste pedido de impugnação do acto com outros pedidos – juros indemnizatórios, indemnização por prestação indevida de garantia – não impõe o mesmo tipo de requisitos de forma expressa, ainda que se possa entender que será conveniente que sigam um figurino similar”.

³²⁶ Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto).

Ainda que assim não se entenda – isto é, ainda que se questione que o regime deste direito indemnizatório, só por si, confira a devida abertura para que a solicitação do mesmo possa ocorrer após a apresentação da petição inicial – admitindo-se a aplicação subsidiária no Direito processual tributário (*ex vi* artigo 2.º do CPPT), do regime atinente à alteração do pedido e da causa de pedir constante no CPC, sempre chegaríamos, salvo melhor entendimento, à conclusão de que o pedido indemnizatório ora em análise poderia ser deduzido em sede de impugnação judicial até ao encerramento da discussão em 1.ª instância. O que, pelo menos, contribui para reforçar a ideia de que não deve considerar-se que o contribuinte esteja adstrito à solicitação deste direito indemnizatório no âmbito da petição inicial da impugnação.

Vejamos, por partes. Antes de tudo, cumpre averiguar da admissibilidade de cumulação de pedidos durante a pendência da causa no domínio do Direito processual tributário; representando esta uma ampliação do pedido inicialmente formulado. Importa referir que se trata de indagar acerca da possibilidade de cumulação sucessiva³²⁷ de pedidos que se inserem na mesma relação jurídico-tributária. Pretende-se aqui a cumulação a um pedido de impugnação de um ato de liquidação (pedido primitivo) de um pedido indemnizatório decorrente de prejuízos ocasionados em consequência da situação configurada, tomada como pressuposto, por aquele mesmo ato de liquidação.

Embora o artigo 104.º do CPPT se reporte à possibilidade de cumulação de pedidos³²⁸, verificamos que nada é referido quanto a uma cumulação sucessiva, ou seja, quanto à possibilidade de ampliação da instância o CPPT é omissivo.

Se por um lado poderíamos entender tal omissão com o sentido de ser inadmissível uma ampliação da instância no domínio processual tributário³²⁹, também é possível encarar esta omissão como uma situação carecente de aplicação de legislação subsidiária.

³²⁷ “Atendendo ao momento da sua constituição, a cumulação de pedidos pode ser inicial, se existir desde a propositura da acção, ou sucessiva, se ela se constituir após esse momento”. Assim, Miguel Teixeira de Sousa, “Cumulação de pedidos e cumulação aparente no contencioso administrativo”, *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n.º 34 (julho/agosto), 2002, p. 34.

³²⁸ Não cumpre aqui desenvolver a problemática atinente à interpretação do artigo 104.º do CPPT, no sentido de este se reportar à cumulação de impugnações e não de pedidos. Sobre esta temática, veja-se, Sérgio Gonçalves do Cabo, “A cumulação processual no contencioso tributário”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2006, pp. 923-952.

³²⁹ Neste sentido, veja-se o acórdão do TCA Sul de 25-05-2010, proc. n.º 03822/10 (relator: Lucas Martins), no qual de afirmou que “a circunstância do CPPT não regulamentar a apresentação de articulado superveniente, destinado à ampliação da causa de pedir e/ou do pedido, não consubstancia qualquer caso omissivo, a requerer aplicação de legislação subsidiária, antes constitui uma regulamentação fechada nesta matéria no sentido de não admissível tal modificação da instância”.

Parece-nos que a interpretação mais garantística dos direitos dos contribuintes, que, aliás, melhor se coaduna com a tutela jurisdicional efetiva e com a almejada economia processual, passa por considerar esta omissão como carecente de aplicação de legislação subsidiária.

De facto, tendo chegado ao STA³³⁰ a questão de saber se em processo de impugnação judicial é admissível a ampliação do pedido e da causa de pedir – e, consequentemente, se se deve procurar uma aplicação subsidiária de normas relativas à modificação da instância – este já se pronunciou no sentido de existir no domínio processual tributário uma lacuna que importa preencher. Com efeito, surge assim a questão de saber que normas lhe serão subsidiariamente aplicáveis.

Numa primeira abordagem, atento o disposto no artigo 2.º do CPPT, somos tentados a afirmar que deveria ser dada preferência à legislação processual administrativa face à legislação processual civilista³³¹. Tal raciocínio leva-nos a concluir que deve primeiramente olhar-se para o CPTA em busca de uma solução para a questão jurídica de que nos ocupamos. No entanto, neste caso específico, temos que ambas acabam por conduzir à mesma solução, por, salvo melhor entendimento, também no domínio processual administrativo se aplicar o regime previsto no Direito processual civil. Vejamos.

Para o que ora releva, afigura-se, antes de tudo, pertinente indagar acerca do que representa, em função do pedido primitivo, a cumulação deste pedido indemnizatório específico. Designadamente, se poderemos considerar o aditamento de um pedido de indemnização por prestação de garantia indevida como o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, pois, tal poderá determinar a sorte da cumulação.

³³⁰ Assim, veja-se o acórdão do STA de 29-06-2011, proc. n.º 030/11 (relator: António Calhau), no qual se entendeu que: “esta matéria é, como alega o recorrente, objecto de regulação através de disposições específicas quer no CPTA (artigo 63.º), quer no CPC (artigos 273.º e 506.º). Todavia, no CPPT nenhuma disposição se lhe refere” concluindo-se que “existe, assim, nesta matéria, pois, uma lacuna que importa, por isso, preencher”.

³³¹ Precisamente neste sentido, veja-se o já mencionado acórdão do STA de 29-06-2011, proc. n.º 030/11, no qual se afirma que: “no processo judicial tributário a existência de um caso omissis resolve-se mediante o apelo, sucessivo e excludente, às normas indicadas no citado artigo 2.º do CPPT, ou seja, vale isto por dizer que, encontrada uma norma capaz de suprir a omissão no CPTA, de acordo com a natureza do caso omissis, não há que continuar a procurá-la no CPC”.

Como bem explica LEBRE DE FREITAS³³² “uma vez formulado, um pedido é consequência de outro quando a procedência deste implica a procedência do primeiro, ainda que em medida que pode depender de factos que excedam o âmbito da respectiva causa de pedir”, sendo que “o pedido primitivo é desenvolvido quando ao conteúdo inicial do direito a que ele se refere vem acrescer um conteúdo acessório ou complementar da mesma natureza, ou quando, tendo-se feito valer inicialmente parte do direito, se pretende agora fazê-lo valer em outra parte ou na totalidade, sem que a procedência do pedido primitivo implique necessariamente a procedência do acréscimo decorrente do desenvolvimento e mesmo, na segunda situação, sem que haja entre os dois, fundados ou não na mesma causa de pedir, uma relação de dependência”.

Ora, acontece que a procedência do pedido indemnizatório em análise está efetivamente dependente da procedência do pedido de impugnação do ato de liquidação – que esteve na origem dos danos causados com a prestação de garantia – no sentido de que, este direito indemnizatório só se constitui em consequência do vencimento do contribuinte na impugnação, e na proporção deste. Sem esse vencimento, não há lugar a esta indemnização específica.

A acrescer, verifica-se que a procedência do pedido primitivo constitui automaticamente, em decorrência de imposição legal, a Administração Tributária na obrigação de “imediate e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” (cf. artigo 100.º da LGT). E, no sentido de que a indemnização por prestação de garantia indevida se insere no âmbito desta obrigação de reconstituição da situação atual hipotética (mais adiante retomaremos esta questão), já se pronunciou por diversas vezes o STA³³³. Com efeito, desta automaticidade é possível extrair que a procedência do pedido primitivo tem como que implícito o surgimento do direito indemnizatório. O que nos leva a considerar que não se afigura descabido pretender a indemnização por prestação de garantia indevida como uma consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo.

A reforçar esta ideia, veja-se o acórdão do STA³³⁴ de 02-11-2011, no qual se entendeu que: “afigura-se-nos, pois, que o legislador pretendeu que da revogação ou

³³² Cf. José Lebre de Freitas, “Ampliação do pedido em consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo”, *Em homenagem ao Professor Doutor Diogo Freitas do Amaral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1297-1308, pp. 1302 e 1303.

³³³ Veja-se, entre outros, o acórdão de 2-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro).

³³⁴ Cf. acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro).

anulação da liquidação ou da extinção da execução, emergisse automaticamente a reparação dos danos causados com a prestação da garantia. Assim sendo, o dever de executar o efeito repristinatório da sentença pode facilmente estender-se à reparação dos danos causados com a prestação da garantia, sem necessidade de intervenção dos demais pressupostos da responsabilidade civil”.

Na verdade, se se afigura defensável que do deferimento da pretensão de impugnação do ato de liquidação resulte de forma automática a reparação dos danos causados com a prestação de garantia, não se vê o porquê de negar liminarmente a existência de abertura suficiente para se considerar este pedido indemnizatório como uma consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo.

É que, convém ter em conta, esta indemnização tem como função ressarcir o contribuinte pelas despesas suportadas com a prestação de garantia que visou suspender a cobrança coerciva do ato que se visa impugnar (pedido primitivo) – tendo a mesma sido prestada com o intuito de obter a suspensão de eficácia do ato³³⁵ – portanto, tais despesas devem ser encaradas como um dano emergente da ilicitude desse ato³³⁶.

Em suma: afigura-se defensável que aqui se configure uma situação na qual se pretende a ampliação enquanto consequência ou desenvolvimento do primitivo pedido.

Precisamente neste sentido, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE³³⁷, – manifestando, assim, considerar o pedido de condenação em indemnização por prestação de garantia indevida como o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo – afirmam o seguinte: “quando se trate do desenvolvimento ou da consequência do pedido primitivo de anulação do acto de liquidação, **sendo aditado, por exemplo, um pedido de condenação em juros indemnizatórios ou em indemnização por prestação de garantia indevida**” (destacado nosso).

Assim, ultrapassada que seja a questão de saber se o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida pode considerar-se uma consequência ou desenvolvimento

³³⁵ Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

³³⁶ Assim se entendeu no acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

³³⁷ Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 290.

do pedido primitivo – que assim entendemos dever ser considerado – cabe verificar qual o regime aplicável a estas situações no domínio do CPTA.

Ora, após a procura de solução no CPTA para a possibilidade de cumulação sucessiva de pedidos atinentes ao mesmo ato, no caso de se pretender a cumulação enquanto consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo, acabamos por chegar à conclusão de que este não nos fornece uma resposta, pois, aparentemente não contempla uma norma que se reporte a esta situação. De facto, o artigo 63.º do CPTA, enunciado normativo que genericamente regula as situações de ampliação da instância no domínio processual administrativo, não contém nenhuma disposição que regule esta configuração específica de ampliação³³⁸. Assim sendo, somos levados a concluir que o regime aplicável também no processo administrativo será o constante no CPC³³⁹ (*ex vi* artigo 1.º do CPTA).

Com efeito, temos que em matéria de cumulação sucessiva de pedidos atinentes a um mesmo ato impugnado, na qual se pretenda uma ampliação enquanto consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo, se afigura defensável aplicar subsidiariamente o regime do CPC ao Direito processual tributário. Conclusão a que se chega não apenas em resultado de uma aplicação subsidiária³⁴⁰ direta do Direito processual civil (*ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT); mas, de acordo com a linha de raciocínio desenvolvida, também porque no Direito processual administrativo, salvo melhor entendimento, será este o regime aplicável.

Revela-se, assim, pertinente estabelecer os termos em que a ampliação da instância é admitida no Direito processual civil. Ora, para o que ao nosso estudo releva, olhando diretamente para o artigo 265.º, n.º 2 do CPC, verificamos que “o autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e pode ampliá-lo até ao encerramento da discussão em

³³⁸ De facto, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, em anotação ao artigo 63.º do CPTA, elencam um conjunto de cinco situações previstas neste preceito, sendo que, esta situação específica não se encontra prevista no mesmo. Cf. *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 430-438.

³³⁹ A reforçar esta ideia, veja-se o acórdão do TCA Norte de 23-06-2017, proc. n.º 00411/11.6BEBRG-A (relator: Frederico Macedo Branco), no qual se recorreu ao regime do Direito processual civil para discutir o tema.

³⁴⁰ Precisamente neste mesmo sentido, afirmam SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE que à “*alteração do pedido*, serão aplicáveis subsidiariamente os artigos 264º e 265º do CPC, *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT, admitindo-se que este possa ser ampliado até ao momento da discussão do encerramento da causa em 1.ª instância”. Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 290.

1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo”.

Com efeito, admitindo que este pedido indemnizatório possa ser encarado como a consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo, o que se afigura defensável, esta parece ser uma situação para a qual o regime processual civil aponta no sentido da possibilidade de cumulação sucessiva até ao encerramento da discussão em 1.ª instância.

Precisamente neste sentido, afirmam SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE³⁴¹ o seguinte: “começando pela *alteração do pedido*, serão aplicáveis subsidiariamente os artigos 264º e 265º do CPC, *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT, admitindo-se que este possa ser ampliado até ao momento da discussão do encerramento da causa em 1.ª instância. O artigo 264.º do CPC admite a ampliação sem restrições em caso de acordo, excepto se perturbar inconvenientemente a instrução. Já o artigo 265º do CPC admite a possibilidade de ampliação do pedido sem acordo quando se trate do desenvolvimento ou da consequência do pedido primitivo de anulação do acto de liquidação, **sendo aditado, por exemplo, um pedido de condenação em juros indemnizatórios ou em indemnização por prestação de garantia indevida**” (destacado nosso).

Ainda que assim não se entenda – isto é, ainda que se entenda que a cumulação sucessiva por aplicação de lei subsidiária não seria viável, ou que não se considere o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida como o desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo, o que não se concebe – parece-nos, em última análise, que a posição perfilhada pela jurisprudência, salvo o devido respeito, sugere o trilhar de um caminho em sentido contrário àquele que diversos princípios parecem visar.

De facto, parece tratar-se de uma interpretação manifestamente insuficiente face, desde logo, ao princípio da tutela jurisdicional efetiva. Pois, como bem dá nota JORGE LOPES DE SOUSA³⁴², “a efectividade da tutela judicial não depende só das faculdades processuais previstas na lei, dependendo também, primacialmente, dos meios de as

³⁴¹ Cf. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 290.

³⁴² Assim, Jorge Lopes de Sousa, “Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 71 (setembro/outubro), 2008, p. 27.

colocar em prática. Sendo essa efectividade o resultado de vários factores, a sua qualidade será sempre a que for permitida pelo elemento de pior qualidade”.

Tal interpretação parece-nos, aliás, em certa medida conflituante com diversos princípios que também no domínio processual tributário reclamam aplicação, como sejam, o princípio *pro actione*^{343/344} e o princípio da economia de meios.

A propósito do princípio *pro actione*, como salienta VIEIRA DE ANDRADE³⁴⁵, “trata-se de um corolário normativo ou de uma concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça (administrativa), que aponta para *uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal e de evitar as situações de denegação da justiça*, designadamente por excessivo formalismo”. Como continua, “de facto, a tutela efectiva, principalmente, dos direitos dos particulares, tem de ser simultaneamente eficaz e eficiente: eficaz, na medida em que realize os objectivos de protecção dos direitos, e eficiente, na medida em que consiga tais objectivos de forma adequada, sem custos desproporcionados”.

De salientar que não estamos a sugerir a possibilidade de apresentar o pedido em qualquer fase do processo, posição sufragada em alguma doutrina³⁴⁶, mas que essa possibilidade se conserva até ao último momento processualmente adequado para uma intervenção da parte no meio utilizado, e desde que, evidentemente, se assegure o contraditório³⁴⁷. Salvo melhor opinião – até mesmo por razões de economia de meios,

³⁴³ Assim, afirmam SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE que: “pese embora este princípio não esteja expressamente consagrado nem na LGT, nem no CPPT, o mesmo também será aplicável no âmbito do processo tributário, admitindo-se assim alguma flexibilidade das exigências decorrentes do princípio da tipicidade das formas processuais”, referindo ainda as autoras que: “a aplicação deste princípio em sede de contencioso tributário resulta não só do disposto na alínea c) do artigo 2º do CPPT, que prevê a aplicação subsidiária das normas do CPTA, mas também do facto da própria jurisprudência ter vindo a considerar o princípio *pro actione* pacificamente aplicável no domínio do processo tributário”. Cf. *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 51.

³⁴⁴ Veja-se, entre outros, o acórdão do STA de 06-03-2013, proc. n.º 01327/12 (relator: Fernanda Maças), no qual a jurisprudência pugnou pelo acolhimento deste princípio no domínio processual tributário, afirmando-se no mesmo que deve “o artigo 104º do CPPT ser interpretado à luz do princípio *pro actione*, corolário do direito à tutela judicial efectiva”.

³⁴⁵ Cf. José Carlos Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa – Lições*, 15.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 445 e 446.

³⁴⁶ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 553.

³⁴⁷ “No que diz respeito ao processo judicial tributário, apesar de, nem a LGT, nem o CPPT, consagrarem expressamente o princípio do contraditório, a sua aplicação resulta, desde logo, do facto deste constituir uma decorrência natural do princípio constitucional da participação, previsto no n.º 5 do artigo 267º da CRP, no qual se estabelece que os cidadãos têm o direito de participar na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito. Por outro lado, de acordo com o artigo 2º, alínea e) do CPPT, as normas CPC são subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário, pelo que será aplicável em sede de processo judicial tributário o artigo 3º, n.º 3 do CPC que consagra o princípio do contraditório no âmbito do processo civil”.

celeridade na composição definitiva do litígio, simplificação e flexibilização processuais – esta é a interpretação que se nos afigura mais adequada.

São estas as razões que nos levam a colocar em causa o entendimento jurisprudencial dominante.

Sempre nos debateremos com a seguinte questão: encontrando-se a indemnização na dependência do vencimento em meio que tenha por objeto a legalidade da dívida garantida, não se encontrando obstáculos de fundo à cumulação sucessiva do pedido indemnizatório, porquê empurrar o contribuinte para um novo processo quando de facto ambas as questões poderiam ficar decididas no âmbito de apenas um processo?

Parece-nos ficar assim demonstrada a ausência de fundamentação bastante para tamanha restrição. Mas, ainda que assim não se entenda, sempre se comprova que esta representa uma posição em sentido contrário aquela que vem sendo a evolução no domínio processual. No sentido de, numa altura em que se reconhece como objetivo primordial criar as condições necessárias para que se assegure uma decisão que satisfaça inteiramente os interesses das partes³⁴⁸, esta imposição configurar uma situação que implica que o Direito processual tributário fique como que aquém do Direito processual civil.

Resumindo: não obstante não poder deixar de ser tida em conta a jurisprudência sobre esta questão, não ignorando a mesma, o facto de se advogar a necessidade de dedução do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida na petição inicial do meio impugnatório, em nosso entender, não colhe. Primeiramente devido à ausência de previsão clara e expressa nesse sentido; de seguida, até mesmo à luz da, já analisada e defensável, admissibilidade de cumulação sucessiva dos pedidos em causa; por último,

Assim, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 67.

³⁴⁸ Assim, a propósito da justiça administrativa, escreve VIEIRA DE ANDRADE o seguinte: “uma das preocupações normativas do processo administrativo reformado é a de, na perspectiva de uma tutela judicial plena, permitir que sejam considerados no mesmo processo todos os aspectos de uma situação litigiosa, mesmo que complexa, a fim de assegurar uma decisão que satisfaça inteiramente os interesses das partes. Essa preocupação relativa ao âmbito do processo poderá ser formulada como um princípio, com vários afloramentos normativos. Nesta linha se inscreve, por exemplo, a amplitude com que é admitida a cumulação de pedidos – não só originária, mas também sucessiva, através da modificação objectiva da instância -, mesmo quando lhes correspondam diferentes formas de processo e devam ser dirigidos a tribunais diversos (desde que dentro do âmbito da jurisdição administrativa)”. Cf. *A Justiça Administrativa – Lições*, 15.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 431.

por ser uma interpretação que vai contra diversos princípios que não podem ser ignorados mesmo no domínio processual tributário.

A admitir-se, parece-nos, salvo melhor entendimento, que se concebe uma situação em que se ignora a instrumentalidade do direito adjetivo, “esquecendo a função de tutela de situações substantivas que ele se destina a servir”³⁴⁹; criando-se, deste modo, o que nos parece ser um constrangimento infundado ao exercício processual de um direito reconhecido enquanto tal.

7.3. Da necessidade de assegurar a dedutibilidade do pedido indemnizatório autonomamente

7.3.1. Razão de ordem

Atento o disposto no artigo 53.º, n.º 3 da LGT, afigura-se incontestável a necessidade de, no âmbito do Direito processual tributário, assegurar a dedutibilidade do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida autonomamente – isto é, no âmbito de um processo diferente do processo de reclamação ou de impugnação³⁵⁰. O facto do CPPT não fazer qualquer referência a esta hipótese não pode ser entendido como obstando a essa possibilidade³⁵¹.

De facto, como argumentado pelo STA³⁵²: “a supremacia ou prevalência da LGT sobre o CPPT, não permite, sequer, sufragar uma interpretação do artigo 171.º do CPPT no sentido de que ele quis afastar ou eliminar a possibilidade de a indemnização poder ser requerida através do meio processual autónomo referido naquela Lei, pois essa

³⁴⁹ Sendo este, aliás, um problema identificado por MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, quando afirma que: “atenta a essencial instrumentalidade do Direito Processual, não se pretende, deste modo, desvalorizar a justa preocupação, de que dão nota os modernos processualistas, de que a aplicação, o estudo e o ensino do processo não o conceba como um fim em si mesmo, esquecendo a função de tutela de situações substantivas que ele se destina a servir”. Cf. “A propósito da revisão do Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, *Revista do CEJ*, 2015 – II, pp. 189-199, p. 191.

³⁵⁰ “Esta referência a possibilidade de requerimento autónomo, como *alternativa* a requerimento no *próprio processo* de reclamação ou impugnação judicial, parece ter de ser entendida como viabilizando a formulação de pedido de indemnização *noutro* tipo de processo, diferente do próprio processo de reclamação ou impugnação”. Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 240.

³⁵¹ “O facto de nada se dizer no CPPT sobre a formulação autónoma do pedido, expressamente autorizada pela LGT, não impede que ele seja feito em processo próprio, acessório ou principal, adequado para o efeito”. Cf. acórdão do STA de 22-06-2011, proc. n.º 0216/11 (relator: Valente Torráo).

³⁵² Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

exclusão implicaria a inconstitucionalidade orgânica do preceito, tendo em conta que o sentido da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o CPPT (concedida pela alínea c), do n.º 1, do artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31-12) foi o de compatibilizar as normas do Código de Processo Tributário com as da LGT e regulamentar as normas desta Lei que se mostrassem carecidas de regulamentação, e não proceder à sua revogação parcial ou total”.

Sufragando tal entendimento, veja-se, entre outros, o acórdão do STA³⁵³, datado de 29-04-2015, no qual se afirma que pode “o pedido de indemnização ser formulado tanto nesse procedimento ou processo tributário como autonomamente”.

Embora não se questione a admissibilidade de dedução autónoma do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, a verdade é que nos parece que a articulação do artigo 171.º do CPPT com essa possibilidade nem sempre foi entendida da mesma forma. De facto, parece-nos ter ocorrido uma mudança de paradigma na nossa jurisprudência.

Já se entendeu que, em articulação com o artigo 171.º, n.º 2 do CPPT, a indemnização apenas poderia ser requerida autonomamente no caso de o seu fundamento ser superveniente. Podendo, neste sentido, ler-se no acórdão do STA³⁵⁴ de 26-02-2003 que: “segundo o preceituado no art. 171º/2 do CPPT, que regulamentou o disposto no art. 53º da LGT, o pedido indemnizatório em caso de garantia indevida deverá ser peticionado no meio procedimental em que se impugne o acto de liquidação da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada, **podendo o mesmo ser deduzido autonomamente quando o fundamento for superveniente** e nos 30 dias seguintes à ocorrência deste” (destacado nosso).

Em contraste, passou a entender-se que a indemnização poderá ser requerida de forma autónoma independentemente de o seu fundamento ser superveniente ou não. Assim, pode ler-se no acórdão do STA³⁵⁵ de 18-06-2014 que: “o artigo 171.º do CPPT visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, e **não regulamentar o modo de a requerer através do meio**

³⁵³ Acórdão do STA de 29-04-2015, proc. n.º 01166/13 (relator: Francisco Rothes).

³⁵⁴ Acórdão do STA de 26-02-2003, proc. n.º 01259/02 (relator: Ernâni Figueiredo).

³⁵⁵ Acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 01062/12 (relator: Francisco Rothes).

processual autónomo (principal ou acessório) adequado para o efeito” (destacado nosso).

Ora, uma vez assente a possibilidade de requerer a indemnização por prestação de garantia indevida autonomamente, surge a questão de saber que processo(s) se afigura(m) adequado(s) para o efeito.

Neste contexto, tem sido admitida pela jurisprudência a possibilidade desta indemnização ser requerida em sede de execução de julgados. Da mesma forma, tem sido referenciada a ação de responsabilidade civil extracontratual como um meio idóneo para o efeito.

Com efeito, seguindo de perto a posição perfilhada pela jurisprudência, procuraremos averiguar da idoneidade da execução de julgados enquanto meio ao dispor do contribuinte para requerer este direito indemnizatório. Posteriormente, faremos ainda referência à ação de responsabilidade civil extracontratual enquanto meio idóneo para o efeito e, por fim, levantaremos a questão da possibilidade de o requerer no âmbito de uma ação para o reconhecimento de um direito.

7.3.2. A execução de julgados enquanto meio idóneo

Ora, para que possamos dar conta da questão em apreço, cumpre, em primeiro lugar, tecer algumas considerações introdutórias. Dispensando-nos de proceder a uma análise exaustiva, sob pena de dispersarmos em relação ao que ao nosso estudo releva, introduziremos apenas algumas reflexões que consideramos relevantes para a questão de que nos ocupamos³⁵⁶. Vejamos.

Se, como tivemos oportunidade de demonstrar, ao contribuinte é assegurada a pretensão à anulação do ato de liquidação inválido³⁵⁷, facilmente se compreende que – em razão da definição da sua situação jurídico-tributária por aquele mesmo ato, com todas

³⁵⁶ Para um desenvolvimento mais detalhado acerca da execução de julgados no domínio processual tributário, veja-se, a título ilustrativo, Pedro Vergueiro, “A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos”, *E-book do Centro de Estudos Judiciários*, junho de 2015, pp. 147-181; Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 327-339; Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 332-337.

³⁵⁷ Dispondo o mesmo, como observado no ponto 1 da presente dissertação, de diversos meios de reação, designadamente a reclamação graciosa e a impugnação judicial.

as consequências que daí advêm³⁵⁸ – não se poderia falar com propriedade em remoção de todos os efeitos do ato inválido não fosse o reconhecimento a uma pretensão à reconstituição da situação actual hipotética³⁵⁹. De facto, nas palavras de MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS³⁶⁰, “a pretensão à anulação do acto inválido e a pretensão à reconstituição actual hipotética podem ser encaradas como duas dimensões de uma mais ampla pretensão à remoção das lesões resultantes do acto administrativo, tanto no plano estritamente jurídico como no plano material”.

Assim, nos termos do artigo 100.º da LGT, perante “a procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo”, a Administração Tributária encontra-se adstrita ao restabelecimento da situação em que o contribuinte se encontraria caso não tivesse sido cometida a ilegalidade. Sendo que – em consequência da referência a “reclamações ou recursos administrativos” – se deve concluir pela existência desta obrigação não apenas no domínio do processo tributário, em face de uma decisão judicial, mas também no domínio do procedimento tributário, em face de uma decisão da própria Administração Tributária³⁶¹.

A acrescentar, cumpre recordar a imposição constitucional, decorrente do artigo 205.º, n.º 2 da CRP, de obrigatoriedade das decisões dos tribunais para todas as entidades públicas e privadas; determinando-se ainda que estas prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades. No n.º 3 do mesmo preceito, estabelece-se ainda que a lei regula os termos da execução das decisões dos tribunais relativamente a qualquer autoridade.

Com efeito, precisamente em consequência destas imposições, por remissão dos artigos 102.º, n.º 1 da LGT e 146.º do CPPT, caso a Administração Tributária não proceda

³⁵⁸ Como vimos no ponto 1. da presente dissertação, em razão do *benefício de execução prévia* de que goza o ato de liquidação, perante o não cumprimento voluntário do sujeito passivo, os créditos tributários nele incorporados são suscetíveis de execução coerciva ainda que os mesmos não se encontrem definitivamente consolidados. Encontrando-se o contribuinte, por exemplo, constringido a suportar custos com o intuito de obviar à execução coerciva da dívida tributária plasmada no ato de liquidação.

³⁵⁹ Precisamente neste sentido, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS afirmam o seguinte: “quem seja lesado por um acto administrativo anulável tem, não apenas uma pretensão à anulação daquele, mas também uma pretensão à recomposição natural ou específica da sua situação jurídica tal como se verificaria no presente se, hipoteticamente, a conduta administrativa ilegal em causa não se tivesse verificado – ou seja, àquilo que habitualmente se designa como reconstituição da situação actual hipotética”. Cf. *Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade administrativa*, Dom Quixote, Lisboa, 2007, p. 464.

³⁶⁰ Cf. Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, *Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade administrativa*, Dom Quixote, Lisboa, 2007, p. 464.

³⁶¹ “Este dever imposto à administração tributária aplica-se, quer no caso de decisões judiciais, quer no caso de decisões administrativas”. Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 1003.

ao cumprimento espontâneo³⁶² de decisões judiciais ou administrativas – onde se inclui, como referido, em decorrência de imposição legal, a obrigação de reconstituição da situação que hipoteticamente existiria caso não tivesse sido praticado o ato ilegal – o contribuinte, com o intuito de impor o seu direito a esse cumprimento, pode lançar mão da execução de julgados prevista e regulada nos termos dos artigos 157.º e ss. do CPTA.

Assim, encontrando-se o contribuinte munido de uma decisão – judicial ou até mesmo emanada pela própria Administração Tributária³⁶³ – de anulação do ato de liquidação³⁶⁴, não poderia ficar na disponibilidade da mesma cumprir ou não cumprir, sob pena de se frustrar a finalidade prosseguida pelo próprio processo ou procedimento e, conseqüentemente, de se perder a utilidade em obter uma decisão³⁶⁵. Com efeito, essa inércia pode ser ultrapassada forçando-se a Administração Tributária a cumprir com o decidido.

Ora, nas palavras de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA³⁶⁶, “o processo executivo dirige-se, portanto, a obter a *execução do Direito*, através da adopção, pelo próprio juiz,

³⁶² Atento o disposto no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, um tema que pode ser suscitado no domínio do contencioso tributário prende-se com a questão de saber quando se inicia o dever de execução espontânea da Administração Tributária. A este propósito, pode ler-se no acórdão do TCA Sul, datado de 22-03-2018, (proc. n.º 08341/15) o seguinte: “a execução de sentenças proferidas nos tribunais tributários é regulada pelas normas do CPTA por força do disposto no artigo 102º, n.º 1 da LGT. O dever de cumprir espontaneamente o julgado tributário surge com o trânsito em julgado deste e não com a remessa do processo ao órgão competente para a execução, sendo que o disposto na LGT prevalece sobre o CPPT, como resulta do artigo 1º do CPPT”. De facto, parece ser este o entendimento maioritariamente perfilhado no seio da jurisprudência e da doutrina. Para mais desenvolvimentos desta questão, veja-se, Pedro Vergueiro, “A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos”, *E-book do Centro de Estudos Judiciários*, junho de 2015 pp. 154-159; veja-se ainda, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 527-530.

³⁶³ Veja-se, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE que, a este propósito, se posicionam no seguinte sentido: “do processo de execução de julgados não abranger apenas a execução de decisões judiciais mas também de actos tributários consolidados ou impugnáveis, nos casos em que a Administração não dê a devida execução prática àquilo que ela própria decidiu em sede de reclamação graciosa, por exemplo, de acordo com o artigo 157º, nº 2 do CPTA”. Cf. *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 336.

³⁶⁴ Não cumpre aqui analisar a possibilidade de execução de outro tipo de decisões que não de anulação do ato de liquidação, nem mesmo desenvolver a temática da progressiva eficácia da execução de decisões contra a Administração. Para um estudo desenvolvido sobre essas questões veja-se, a título ilustrativo, José Carlos Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa – Lições*, 15.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016; ou Mário Aroso de Almeida, *Manual de processo administrativo*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2016.

³⁶⁵ “Cedo se verificou, pois, que não podia deixar-se à Administração a liberdade de retirar, ou não, as conseqüências fácticas de decisões anulatórias produzidas com efeitos retroactivos, tal como não era admissível que a Administração pudesse vir a praticar um novo acto, em tudo semelhante ao acto anulado – tudo sob pena de, na grande maioria dos casos, se negar a autoridade e o alcance prático à anulação judicial”. Assim, José Carlos Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa – Lições*, 15.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 348.

³⁶⁶ Cf. Mário Aroso de Almeida, *Manual de processo administrativo*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 471.

por funcionários judiciais ou por outras entidades ao serviço do tribunal, de providências destinadas, a colocar a situação de facto existente em conformidade com o Direito que foi declarado, seja através da execução coactiva do título executivo, seja, pelo menos, através do constrangimento do obrigado a cumprir o que nele for determinado”.³⁶⁷

Como referido, a posição pacificamente perfilhada pela jurisprudência dos tribunais superiores aponta no sentido da admissibilidade de requerer a indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito da execução de julgado anulatório, nos termos do artigo 176.º do CPTA³⁶⁸ – ainda que a mesma não tenha sido requerida no âmbito do processo cuja decisão se visa executar.

A título ilustrativo, veja-se o acórdão do STA³⁶⁹ de 02-11-2011, no qual se decidiu que “apesar de se tratar de indemnização por prejuízos causados por acto ilícito, o nº 3 do artigo 53º da LGT não afasta a possibilidade de tal direito ser exercido no processo de execução de sentença”.

Também no acórdão do STA³⁷⁰ de 08-10-2014, pode ler-se o seguinte: “no âmbito do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, o disposto nos arts. 171º do CPPT e 53º da LGT não obsta a que, embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, o mesmo seja, ainda assim, passível de ser apreciado em sede de execução de julgado dessa mesma decisão”.

Precisamente no mesmo sentido, afirmou-se no acórdão do STA³⁷¹ de 29-04-2015 que: “não dispondo o lesado de decisão que condene a Administração ao pagamento da referida indemnização (quer porque não exerceu o respectivo direito através do referido

³⁶⁷ Deve, porém, referir-se, a propósito da execução de julgado anulatório, que no entendimento de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “no âmbito deste processo, não podem ser deduzidos pedidos de indemnização para reparação dos danos causados pelo ato anulado, mas apenas pedidos dirigidos ao cumprimento dos específicos deveres nos quais se concretiza o dever de executar a sentença de anulação”. Cf. *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 1297.

³⁶⁸ “Desde que se encontrem reunidos os pressupostos para a concessão da indemnização, a jurisprudência tem admitido a apresentação do pedido de indemnização em processo de execução de julgados, por se considerar este processo como parte integrante daquele em que é controvertida a legalidade da liquidação da dívida exequenda”. Cf. José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 554.

³⁶⁹ Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro).

³⁷⁰ Acórdão do STA de 08-10-2014, proc. n.º 01016/14 (relator: Casimiro Gonçalves).

³⁷¹ Cf. acórdão do STA de 29-04-2015, proc. n.º 01166/13 (relator: Francisco Rothes).

enxerto no procedimento ou processo tributário quer porque, tendo-o feito, a sentença omitiu pronúncia a esse propósito) e não estando, assim, esta obrigada ao seu pagamento em execução espontânea do julgado, pode, ainda assim, o lesado formular esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida”³⁷².

Na verdade, poderíamos citar inúmeros acórdãos que perfilham este entendimento³⁷³, chegando à conclusão de que pacificamente assim se tem decidido nos tribunais superiores. O elevado número de acórdãos onde se aborda esta temática permite também refletir que esta é, no entanto, uma questão que gera alguma litigância.

Aqui chegados, cumpre observar a linha de raciocínio desenvolvida pela jurisprudência para justificar tal admissibilidade.

Ora, o argumento, por excelência, mais utilizado em favor desta admissibilidade prende-se com a consideração de que a indemnização por prestação de garantia indevida se insere ainda no dever de plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Invocando este argumento, veja-se, entre outros, o acórdão do STA³⁷⁴ de 02-11-2011, no qual se afirmou que “no caso da indemnização por garantia indevida prevista no artigo 53º da LGT, pode defender-se que **a reparação faz parte das operações necessárias à reintegração efectiva da ordem jurídica violada** e, nessa medida, a execução da sentença pode constituir um meio próprio para a reparação dos encargos tidos com a garantia” (destacado nosso).

Acolhendo argumentação semelhante, veja-se o acórdão do TCA Norte³⁷⁵ de 11-02-2016, no qual se pode ler o seguinte: “saliente-se que as despesas que o contribuinte teve de suportar com a prestação de garantia para obter a suspensão da execução onde estava a ser cobrada a dívida proveniente do acto de liquidação ilegal devem ser vistas como um dano emergente da ilicitude desse acto, tendo em conta que este gozava do

³⁷² Pode encontrar-se exatamente a mesma consideração no acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 01062/12 (relator: Francisco Rothes).

³⁷³ Assim, veja-se ainda, entre outros, os acórdãos: do TCA Norte de 25-02-2016, proc. n.º 00071-A/03-Coimbra, (relator: Ana Patrocínio); do STA de 06-05-2015, proc. n.º 01320/14 (relator: Fonseca Carvalho); do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator: Dulce Neto); do STA de 18-12-2014, proc. n.º 08086/14 (relator: Joaquim Condesso); do STA de 18-06-2014, proc. n.º 01062/12 (relator: Francisco Rothes); do STA de 29-06-2011, proc. n.º 0889/10 (relator: Dulce Neto).

³⁷⁴ Acórdão do STA de 2-11-2011, proc. n.º 0620/11 (relator: Lino Ribeiro).

³⁷⁵ Acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

privilégio da execução prévia, determinante da sua imediata cobrança coerciva e que a suspensão da execução dependia da prestação de garantia que o contribuinte se viu, assim, forçado a prestar, pelo que esta constitui, ainda, consequência lesiva da actuação administrativa ilegal. **É o dever de reconstituição da situação económica em que o contribuinte estaria se não tivesse sido praticado o acto ilegal que justifica que a pretensão indemnizatória prevista no artigo 53.º da LGT seja requerida e obtida em processo de execução de julgado**” (destacado nosso).

Veja-se ainda o acórdão do STA³⁷⁶ de 24-11-2010, no qual, de forma bastante idêntica, se afirma que: “no âmbito da presente execução de julgado, a indemnização de tais despesas, necessariamente assumidas pelo contribuinte para obter a suspensão de eficácia do ato que veio a ser eliminado da ordem jurídica por força da sua ilegalidade, traduz-se em operação necessária à reconstituição da situação económica em que aquele estaria se não tivesse sido praticado o ato ilegal. Por outras palavras, a Administração Tributária incorreu na prática de um ato ilegal, forçando o contribuinte a recorrer à via judicial para remover essa ilegalidade e a ter de suportar despesas para obter a suspensão da cobrança coerciva da dívida que emergia desse ato, pelo que **não há razão para que a reconstituição da situação que existiria se o ato não tivesse sido praticado não passe pela indemnização desses danos que por ele foram diretamente provocados**” (destacado nosso).

Verifica-se também que a jurisprudência alicerça tal possibilidade na argumentação de que no domínio do contencioso tributário a tutela judicial assume um carácter indireto.

Assim, a título ilustrativo, veja-se o acórdão do STA³⁷⁷ de 24-11-2010, no qual se afirma que: “se estivéssemos no domínio do contencioso de plena jurisdição, em que a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos é concedida directamente pelo tribunal, sendo este quem dita e delimita a protecção jurídica que deve ser concedida reconhecida ao titular do direito subjectivo ou dos interesses legalmente protegidos, não teríamos dúvidas em responder negativamente à questão. Sem uma decisão a condenar a Administração ao pagamento de uma indemnização, o contribuinte não poderia ir ao processo de execução do julgado pedir essa indemnização. Todavia, **no contencioso**

³⁷⁶ Acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

³⁷⁷ Acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

tributário a tutela é indirecta, no sentido de que cabe à Administração tomar as providências adequadas em ordem a que a decisão anulatória produza os seus efeitos práticos normais. E daí que, salvo nos casos de impossibilidade ou de grave prejuízo para o interesse público, impenda sobre a Administração, na execução da decisão anulatória, o dever de reconstituir a situação (hipotética) que existiria à data do trânsito em julgado, como se o acto ilegal não tivesse sido praticado” (destacado nosso).

Todavia um recente acórdão do STA³⁷⁸, datado de 15-11-2017, – ao invocar o já referido entendimento de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO CADILHA³⁷⁹, de que “no âmbito deste processo, não podem ser deduzidos pedidos de indemnização para reparação dos danos causados pelo ato anulado, mas apenas pedidos dirigidos ao cumprimento dos específicos deveres nos quais se concretiza o dever de executar a sentença de anulação” – aponta alguma reticência quanto a esta admissibilidade. De facto, a propósito da admissibilidade de convalidação do pedido indemnizatório apresentado na execução fiscal em pedido a apreciar em sede de execução de sentença de anulação de ato administrativo – nos termos do artigo 176.º, n.º 2 do CPTA –, decidiu o STA, no acórdão referenciado, que tal não seria possível. Tendo sido afirmado o seguinte: “não está ali em causa a reparação dos danos causados pelo acto anulado, mas a reparação dos danos causados pela inexecução ilícita e dela decorrentes (...) não determinando, por consequência, a alegada ilegalidade”. Sendo ainda salientado que tal “não obsta a que a recorrente possa (...) formular autonomamente, no prazo que for aplicável, através da competente acção de responsabilidade civil extracontratual, pedido de indemnização com um tal fundamento e nele obter vencimento de causa, verificados que estejam os respectivos pressupostos legais”.

O entendimento que vem sendo preconizado na jurisprudência não é isento de críticas. Na verdade, como referido *supra*, o elevado número de acórdãos onde se aborda esta temática reflete que esta é uma questão que gera alguma litigância. Pelo que, da leitura dos mesmos, é possível encontrar argumentos que tendem a levantar obstáculos à possibilidade de requerer este direito indemnizatório no âmbito da execução de julgado anulatório quando esta não tenha sido requerida no âmbito do processo cuja decisão se

³⁷⁸ Cf. acórdão do STA de 15-11-2017, proc. n.º 01154/17 (relator: Casimiro Gonçalves).

³⁷⁹ Cf. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 1297.

visa executar. Assim, é comum encontrar quem defenda que o processo de execução de julgados não é apto a que nele sejam proferidas decisões com efeitos constitutivos *ab initio*, afirmando-se que o mesmo se destina a promover a execução de um direito já constituído e reconhecido por sentença transitada em julgado³⁸⁰.

Do mesmo modo, basta recuperar a posição de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA³⁸¹ – quando referem que a execução de julgado anulatório não se afigura meio idóneo a conhecer de pedidos de indemnização em consequência de danos causados pelo ato anulado – para nos apercebermos de que a questão realmente não é tão líquida quanto o entendimento jurisprudencial dominante poderia fazer sugerir.

Relativamente à configuração desta possibilidade, JORGE LOPES DE SOUSA, começa por mostrar algumas reservas, referindo mesmo que é duvidoso³⁸² que seja correta a posição adotada. No entanto, acaba o autor por concluir que caso se entendesse o artigo 171.º, n.º 1 do CPPT com o alcance de “afastar a possibilidade de o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida ser formulado em processo de execução de julgado, será incompatível com o regime que, globalmente, resulta da LGT, à face dos seus arts. 53.º e 100.º, o que implicará a sua inconstitucionalidade orgânica, pois o sentido da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o CPPT, concedida pela alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, é o de compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamentação das disposições desta dela carecidas e não sua revogação total ou parcial. Com efeito, o direito a obter total reparação dos prejuízos provocados pelo acto anulado e o estabelecimento dos meios processuais através dos quais ele pode ser exercido inserem-se entre as «*garantias dos contribuintes*», pelo que se trata de matéria incluída na reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República, definida nos arts. 103.º, n.º 2, e

³⁸⁰ Precisamente com estes argumentos, veja-se as alegações de recurso plasmadas no acórdão do STA de 01-02-2017, proc. n.º 0168/14 (relator: Pedro Delgado).

³⁸¹ Cf. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 1297.

³⁸² Em anotação ao artigo 171.º do CPPT, refere JORGE LOPES DE SOUSA que “o único alcance útil da exigência feita no n.º 1 deste art. 171.º de que seja requerida a indemnização no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, não podendo ser o de excluir a possibilidade de formulação de pedido autónomo, parece ter de ser o de excluir a possibilidade de ele ser formulado no único outro meio processual potencialmente adequado para o efeito, que será o de execução de julgados”. Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 240.

165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, só podendo o Governo legislar validamente nessa matéria em sintonia com o sentido da lei de autorização legislativa (art. 112.º, n.º 2, da CRP)”³⁸³.

Aqui chegados, cumpre tomar posição quanto a esta questão. Pela nossa parte, compreende-se que se advogue que o ressarcimento dos prejuízos suportados com a prestação de garantia íntegra – em consequência da anulação do ato de liquidação –, o dever de reconstituição da situação em que o contribuinte se encontraria caso não tivesse sido cometida a ilegalidade. Na prática, com a imposição legal de tal obrigação o que se pretende é que a Administração Tributária proceda à remoção de todos os efeitos causados pelo ato anulado e, na verdade, não poderia falar-se numa completa remoção dos mesmos caso não se achassem ressarcidas as despesas assumidas pelo contribuinte para suspender a eficácia deste.

É que, convém ter presente, esta indemnização específica tem como função ressarcir o contribuinte pelas despesas suportadas com a prestação de uma garantia que visou suspender a cobrança coerciva do ato anulado – ou seja, foi prestada com o intuito de obter a suspensão de eficácia do ato³⁸⁴ –, portanto, tais despesas devem ser encaradas como um dano emergente da ilicitude desse ato³⁸⁵.

Na verdade, a lógica subjacente à execução de julgados anulatórios passa precisamente por promover a reconstituição da situação atual hipotética. Achando-se o direito à indemnização por prestação de garantia indevida compreendido nesse dever de reconstituição – como pacificamente se tem entendido que sim – não há razão para negar essa possibilidade.

Comprendemos, aliás, tratar-se da solução que melhor se compagina com a tutela jurisdicional efetiva, sendo, nesse sentido, de salutar.

³⁸³ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 241.

³⁸⁴ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

³⁸⁵ Veja-se, acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG (relator: Ana Patrocínio).

7.3.3. A ação de responsabilidade civil extracontratual enquanto meio idóneo

Verificámos ser comum encontrar considerações como “podemos concluir que a possibilidade legal, de enxerto ou cumulação do pedido indemnizatório no procedimento ou no processo tributário, não significa que o legislador tivesse querido impedir o lesado de optar pela instauração autónoma de pedido indemnizatório, **designadamente através de ação fundada em responsabilidade civil extracontratual**”³⁸⁶ (destacado nosso).

No entanto, – partindo da ideia de que “a possibilidade de os contribuintes apresentarem ação de indemnização por responsabilidade civil extracontratual da administração ou dos seus funcionários ou agentes estará sempre na disponibilidade dos contribuintes, não sendo afastada pelo requerimento da indemnização previsto no artigo 53.º da LGT, desde que, naturalmente, existam prejuízos que a justifiquem”³⁸⁷ – não nos parece que a referência à possibilidade de o contribuinte requerer “autonomamente” a indemnização por prestação de garantia indevida (cf. n.º 3 do artigo 53.º da LGT), se lhe deva reportar.

Precisamente porque não poderia ser de outro modo, conservando o contribuinte a hipótese de instaurar uma ação de responsabilidade civil extracontratual ainda que exerça o seu direito indemnizatório específico decorrente da prestação de garantia indevida – nomeadamente, como vimos³⁸⁸, para obter o ressarcimento dos prejuízos com essa prestação não cobertos pela cláusula limitadora do *quantum* indemnizatório constante no n.º 3 do artigo 53.º da LGT – parece-nos que o legislador ao assegurar a possibilidade de a requerer autonomamente se quis reportar a um outro meio, sob pena de aludir a uma possibilidade que evidentemente – como por diversas vezes foi salientado ao longo da presente dissertação – não se deveria considerar sequer excluída.

Na verdade – embora sempre uma hipótese –, parece excessivo o entendimento de que os contribuintes que pretendessem ver-se ressarcidos pelos prejuízos suportados com a prestação de garantia indevida – não o tendo feito em sede de meio impugnatório – se achassem obrigados a intentar uma ação autónoma de responsabilidade civil extracontratual para o efeito. A criação de um meio expedito de fazer valer esta pretensão,

³⁸⁶ Cf. acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09 (relator: Dulce Neto).

³⁸⁷ Assim, José Maria Fernandes Pires (Coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 555.

³⁸⁸ Questão abordada no ponto 6.2.6. da presente dissertação.

com requisitos manifestamente aligeirados face àquela, parece ter subjacente uma lógica de precisamente procurar obviar a que o contribuinte se veja relegado à tendencial onerosidade que uma ação de responsabilidade civil extracontratual acarreta.

Além de que, recaindo tais ações na competência material dos tribunais administrativos³⁸⁹, parece-nos fazer mais sentido esgotar os meios idóneos para o efeito no domínio tributário.

Em suma, temos que a possibilidade de interpor ação de responsabilidade civil extracontratual – devido à onerosidade que acarreta, onerosidade essa que nos parece ter sido intenção do legislador obviar ao consagrar um meio expedito do contribuinte efetivar o seu direito a ver-se ressarcido pelos prejuízos suportados com a prestação de garantia indevida – sempre se revelará um meio que deve ser preterido em função da existência de meio processual idóneo ao conhecimento do mesmo no âmbito do Direito processual tributário.

7.3.4. A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária enquanto meio idóneo: porque não?

Contrariamente à impugnação de atos administrativos, que, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS³⁹⁰, “tem uma dimensão essencialmente reativa: pretende-se, como pedido principal, a remoção da ordem jurídica de atos praticados pela administração que se considera estarem feridos de ilegalidade”, – e, porque “tal pode não ser suficiente para assegurar uma plena tutela jurisdicional dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos” – com a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo visa-se “uma intervenção judicial de carácter constitutivo”.

Embora não tenhamos encontrado nenhuma situação onde tenha sido analisada esta hipótese – ou seja, a possibilidade de o contribuinte requerer a indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito da ação prevista no artigo 145.º do CPPT –

³⁸⁹ Veja-se, acórdão do STA de 01-06-2016 (proc. n.º 079/16, relator: Dulce Neto), no qual se faz referência a essa competência: “as ações administrativas destinadas à apreciação da responsabilidade civil extracontratual de entes públicos por prejuízos decorrentes da prática de atos tributários ou de atos administrativos em matéria tributária são da competência material dos tribunais administrativos”. Assim, também no recente acórdão do STA de 18-04-2018 (proc. n.º 01230/17, relator: António Pimpão), se afirmou que “as ações administrativas destinadas à apreciação da responsabilidade civil extracontratual, são da competência material dos tribunais administrativos”.

³⁹⁰ Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 320.

parece-nos que, à partida, esta também não se encontra liminarmente excluída. Aliás, essa mesma hipótese é levantada pelo Ministério Público no seu parecer aposto no acórdão do STA³⁹¹ de 08-10-2014, no qual se pode ler o seguinte: “tem vindo a admitir que pese embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, o mesmo é passível de conhecimento em sede de execução de julgado dessa mesma decisão **(e acrescentamos nós em acção de reconhecimento de direito)**” (destacado nosso).

Bem sabemos que, por determinação do n.º 4 do referido preceito, esta acção apenas pode ser proposta caso se revele o meio mais adequado a assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido do interessado. No entanto – não ignorando a problemática atinente à determinação do âmbito de aplicação desta acção, que se revela discutível³⁹² – parece-nos que não se deve entender que se encontra inviabilizada a possibilidade de a mesma ser utilizada com o intuito de condenar a Administração Tributária – em indemnização por prestação de garantia indevida – nas situações em que o contribuinte não tenha deduzido o seu pedido indemnizatório em sede impugnatória ou num subsequente processo de execução de julgado anulatório.

Como bem afirma JORGE LOPES DE SOUSA³⁹³, esta “acção pode ser utilizada mesmo quando há outro meio processual utilizável, sempre que ela seja o meio «mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido». Este meio processual pode ser utilizado com o mero objectivo de ver declarado um direito, mas, no entendimento do Plenário do STA, não tem uma função meramente declarativa, pois pode nela, na sequência do reconhecimento do direito, condenar-se a administração tributária a pagar prestações pecuniárias”. Posição que perfilhamos.

De facto, não tendo o contribuinte feito uso da execução de julgados para requerer a indemnização por prestação de garantia indevida, a verdade é que não vemos obstáculos a que se conserve a possibilidade de a requerer no âmbito de uma acção para

³⁹¹ Cf. acórdão do STA de 08-10-2014, proc. n.º 01016/14 (relator: Casimiro Gonçalves).

³⁹² Atenta a formulação legal, é possível encontrar diversas posições mais ou menos abrangentes na determinação do seu âmbito de aplicação, discussão essa que não cabe aqui desenvolver. A propósito da mesma, veja-se Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 316.

³⁹³ Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 64.

reconhecimento de um direito. Como afirmámos³⁹⁴, temos que a possibilidade de interposição de responsabilidade civil extracontratual, em razão da onerosidade que acarreta – onerosidade essa que nos parece que o legislador pretendeu obviar ao consagrar um meio expedito do contribuinte efetivar o seu direito a ver-se ressarcido pelos prejuízos suportados com a prestação de garantia – sempre se revelará um meio que deve ser preterido perante a existência de meio processual adequado para o efeito no âmbito do Direito processual tributário.

Na perspetiva do contribuinte, tal possibilidade não é destituída de interesse, pois, a janela temporal de que o contribuinte dispõe para recorrer à execução de julgados – um ano, desde o termo do prazo de execução espontânea (cf. artigo 176.º, n.º 2 do CPTA) –, é manifestamente inferior à concedida para que o contribuinte possa recorrer a uma ação para reconhecimento de um direito – esta segunda de quatro anos, desde a constituição do contribuinte no direito (cf. artigo 145.º, n.º 2 do CPPT).

Ademais, se verificámos que a jurisprudência pacificamente perfilha o entendimento de que o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida pode ser deduzido em sede de execução de julgados – entendendo-se assim que fica assegurada a possibilidade desta ser requerida autonomamente –, pelo menos nas situações em que a Administração Tributária dê execução espontânea à decisão – não procedendo ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida³⁹⁵ – surge a questão de saber que meio pode o contribuinte utilizar para ver esse seu direito reconhecido e, conseqüentemente, obter a condenação da Administração Tributária no seu cumprimento. Surgindo a ação para o reconhecimento de um direito como uma alternativa viável.

Este mesmo raciocínio foi desenvolvido pelo STA³⁹⁶ a propósito da condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios; precisamente numa situação em que o contribuinte não tinha requerido tal condenação no âmbito do processo de impugnação judicial e a Administração Tributária tinha dado execução espontânea à sentença de anulação do ato de liquidação. Tendo sido decidido o seguinte: **“a ação para reconhecimento de direito é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração Fiscal no pagamento de juros indemnizatórios**, na sequência da

³⁹⁴ Questão abordada no ponto 7.3.3. da presente dissertação.

³⁹⁵ Por não ter havido um pedido nesse sentido. Veja-se, entre outros, acórdão do STA de 29-04-2015, proc. n.º 01166/13 (relator: Francisco Rothes).

³⁹⁶ Cf. acórdão do STA de 21-05-2014, proc. n.º 0737/13 (relator: Casimiro Gonçalves).

anulação do acto tributário de liquidação em processo de impugnação judicial, se a AT cumpriu, no prazo e integralmente, o julgado (anulação da liquidação, com a consequente restituição do imposto e juros compensatórios já pagos)” (destacado nosso).

Deste exemplo, sempre se poderá retirar uma conclusão, designadamente, que é possível a condenação da Administração Tributária em juros indemnizatórios no âmbito de uma ação para reconhecimento de um direito quando a execução de julgados já não seja possível³⁹⁷. Surgindo a questão de saber se não se deve seguir idêntica lógica quando o contribuinte pretenda a condenação da Administração Tributária em indemnização por prestação de garantia indevida. De facto, não se nos oferecem razões que impossibilitem a transposição do mesmo raciocínio de admissibilidade que é feito quanto à condenação em juros indemnizatórios para a condenação em indemnização por prestação de garantia indevida.

Surge-nos ainda a questão de saber se existe algum obstáculo intransponível, em termos de tramitação da mesma, ao conhecimento do pedido indemnizatório em sede de ação para reconhecimento de um direito. Ora, tendo em conta que, por determinação do n.º 4 do artigo 145.º do CPPT, esta segue os termos do processo de impugnação, não se nos afigura nenhum obstáculo ao reconhecimento deste direito em sede da mesma.

Na verdade, como vimos, o artigo 53.º, n.º 3 da LGT ao determinar que a indemnização pode ser requerida autonomamente, sem estabelecer em que termos, deixa a pertinente questão de saber quais os meios idóneos para o efeito. Verificando-se que não existem obstáculos a que a ação para reconhecimento de um direito, nos termos do artigo 145.º do CPPT, possa consubstanciar um desses meios, deve optar-se pela solução mais favorável à tutela jurisdicional efetiva – garantida constitucionalmente no n.º 4 do artigo 268.º da CRP – e reconhecer-se tal possibilidade.

De facto, de tudo o que fora dito, parece-nos que não existem obstáculos de fundo a esta hipótese por três ordens de razão. Em primeira linha, porque no âmbito da mesma pode “na sequência do reconhecimento do direito, condenar-se a administração tributária a pagar prestações pecuniárias”³⁹⁸. Em segunda linha, a ação em causa “pode ser utilizada

³⁹⁷ Veja-se, Suzana Tavares da Silva, “Algumas notas sobre os desafios do contencioso tributário na actualidade”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2016 – I, p. 283.

³⁹⁸ Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 64.

mesmo quando há outro meio processual utilizável”³⁹⁹. Em terceira linha, trata-se de um direito que encontra consagração constitucional (cf. artigo 22.º da CRP), e estando tão-somente em causa determinar a forma processual mais eficaz de o efetivar, verifica-se que a interpretação mais satisfatória à tutela jurisdicional efetiva vai no sentido de permitir a utilização desta ação para efeitos de condenação da Administração Tributária nesta indemnização específica.

Neste contexto, ultrapassado que seja o entendimento de que não se poderia recorrer a esta ação – por se considerar que neste caso específico este é, de facto, um meio apto a assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva – numa tentativa de compatibilizar o facto do artigo 53.º da LGT assegurar a possibilidade de dedução do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida autonomamente – isto é, fora do meio impugnatório em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda – com os meios processuais ao dispor do contribuinte no domínio do Direito processual tributário, afigura-se-nos, salvo melhor entendimento, que a ação para reconhecimento de um direito pode efetivamente consubstanciar um meio idóneo para o efeito.

8. Favorecimento à litigância? Da tendencial incongruência gerada pela gestão processual praticada

Como temos vindo a demonstrar ao longo da presente dissertação, discordamos, com o devido respeito, da gestão processual levada a cabo pela jurisprudência no que concerne à efetivação do direito a obter uma indemnização por prestação de garantia indevida.

De facto, parece-nos contraditório negar ao contribuinte a possibilidade de exercer o seu direito no âmbito do meio utilizado para sindicar a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda – se o pedido indemnizatório for deduzido fora da petição inicial sem que o seu fundamento seja superveniente –, mas ao mesmo tempo reconhecer a existência desse mesmo direito e relegar o contribuinte para um novo processo se o quiser vir a efetivar.

Configura-se uma situação em que, por um lado, se admite a possibilidade de o contribuinte vir a requerer o seu direito indemnizatório num outro processo, mas, por

³⁹⁹ Cf. Jorge Lopes de Sousa, “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, p. 64.

outro, fecha-se a possibilidade de o obter no domínio de um processo já instaurado e idóneo a conhecer do mesmo – ou seja, o contribuinte obtém uma decisão na qual é referido expressamente que o seu direito existe, mas no fundo acaba por não obter a condenação da Administração Tributária no seu cumprimento.

A reforçar a nossa discórdia com esta gestão processual, acresce o facto de o meio impugnatório do ato de liquidação ser efetivamente o meio mais adequado a conhecer do pedido de indemnização em causa – visto a atribuição deste estar na dependência do que se venha a decidir quanto à legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda.

Com o devido respeito, tendemos em crer que a posição adotada mais não faz do que favorecer a litigância. Pois, como bem nota a conselheira ANA PAULA LOBO, no seu já referenciado voto de vencida⁴⁰⁰, “mesmo se considerarmos completamente assentes todas as premissas do acórdão que obtive vencimento, sempre nos depararemos com um processo em que um pedido é julgado improcedente, por razões formais, para num outro apenso, ou num outro processo, estarmos seguros de o vir a reconhecer. O processo, apenas por regras adjectivas não conduz ao reconhecimento do direito que aceitamos existir e vir a ser reconhecido, posteriormente, noutra processo mas perante as mesmas partes”.

Não é que se esteja contra a admissibilidade de dedução do pedido indemnizatório em sede de execução de julgados ou, por hipótese, no âmbito de uma ação para reconhecimento de um direito – visto que o artigo 53º da LGT consagra a sua dedutibilidade autónoma, além de que esta aparenta ser a solução que melhor acautela a posição do próprio contribuinte – apenas consideramos que não se justifica uma decisão de extemporaneidade do pedido indemnizatório em sede de meio impugnatório apenas por este ser apresentado fora da petição inicial do mesmo, quando, como vimos⁴⁰¹, faz sentido considerar que o contribuinte possa aditar este pedido até ao último momento processualmente adequado para intervenção da parte no meio utilizado.

Em suma, parece-nos que se configura uma situação em que é posto de lado o princípio da economia processual em condições que, salvo o devido respeito, talvez não se justificasse.

⁴⁰⁰ Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13 (relator Dulce Neto).

⁴⁰¹ Questão desenvolvida no ponto 7.2. da presente dissertação.

Em jeito de conclusão, cabe recordar que a atividade da Administração Tributária na liquidação e cobrança de impostos materializa intromissões permanentes do Estado na esfera patrimonial do cidadão⁴⁰², sem que haja uma necessária manifestação de vontade nesse sentido por parte deste⁴⁰³. Assim, como matéria sensível que é, merece um especial cuidado e atenção por parte do legislador, sob pena de se subverter a lógica de proteção dos contribuintes contra o que vem a ser uma atuação ilícita da Administração Tributária. Do mesmo modo, merece um especial cuidado e atenção por parte do intérprete aplicador, sob pena de – ainda que disponha dos meios necessários à reparação de intromissões indevidas – a tutela concedida ao contribuinte ficar aquém do desejável.

⁴⁰² Assim, J. L. Saldanha Sanches – *Manual de direito fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 133.

⁴⁰³ “A tributação é uma medida autoritária consubstanciando o exercício de prerrogativas de direito público. Não se trata de uma prática voluntária, assente unicamente na declaração de rendimentos por parte dos contribuintes. As contribuições necessárias para financiar as tarefas do Estado têm que ser por este *impostas*; de outra forma não haveria qualquer incentivo à contribuição”. Cf. Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 65.

CONCLUSÕES

Concluído o percurso que nos propusemos trilhar, é chegado o momento de apresentar as suas principais conclusões.

I. O regime legal de cobrança coerciva de dívidas tributárias tem tanto de eficaz, na perspectiva da Administração Tributária, como de potencialmente lesivo, na perspectiva do sujeito passivo visado. Ora, podendo a cobrança coerciva de créditos tributários ter lugar numa fase em que os mesmos não se encontram sequer definitivamente consolidados – permitindo-se a sua execução ainda que a legalidade do mesmo se encontre em discussão – impõe-se, conseqüentemente, a consagração de um regime que não só garanta os direitos dos contribuintes a acharem-se ressarcidos de ingerências indevidas, como também assegure que esses direitos podem efetivamente ser exercidos da forma mais garantística possível. Isto não apenas de um ponto de vista teórico, com a consagração de mecanismos que permitam efetivar os seus direitos em causa, mas também, e sobretudo, de um ponto de vista prático, mediante o não levantamento de obstáculos injustificados a essa efetivação.

II. O regime da suspensão do processo de cobrança coerciva está construído no sentido da sua excecionalidade, desde logo, pelas condições específicas que acarreta, necessariamente relacionadas com a prestação de garantias que, por via de regra, implicam a assunção pelo contribuinte de despesas avultadas. De facto, em princípio, para que se admita a suspensão do processo de execução fiscal, não reunindo as condições para a sua isenção, é necessário que o contribuinte preste garantia idónea. Embora sempre se possa afirmar que o contribuinte mantém uma certa margem de decisão – podendo optar por não prestar garantia – a verdade é que, caso não o faça, verá o seu património onerado ou executado. Verificando-se, assim, um constrangimento à prestação de garantia.

III. As despesas que o contribuinte suporta com a prestação e manutenção de garantia configuram despesas necessariamente assumidas para obter a suspensão de eficácia do ato de liquidação. Ora, verificando-se a ilegalidade ou a inexigibilidade do ato de liquidação, não poderia falar-se em reposição da situação que existiria – caso não tivesse sido praticada a ilegalidade – não fosse a atribuição ao contribuinte do direito a ver-se

ressarcido das despesas que incorreu com a prestação de garantia. Dado que as mesmas resultam de um dano provocado pela ilicitude do ato de liquidação.

IV. Trata-se de um direito que é assegurado pela própria CRP, no seu artigo 22.º, não podendo ser negado ao contribuinte um meio de efetivação do mesmo. *Ubi ius, ibi remedium*. Com efeito, o facto de o artigo 53.º da LGT prever um mecanismo expedito de efetivação do direito do contribuinte a obter uma indemnização em razão dos prejuízos que suportou – com uma garantia que se veio a revelar indevida – em nada restringe ou altera a substância do seu direito indemnizatório. Na verdade, ainda que não se encontrem reunidas as condições para a atribuição desta indemnização ao abrigo do artigo 53.º da LGT, o contribuinte pode procurar obter um ressarcimento integral dos prejuízos que suportou – com qualquer garantia – através de uma ação de responsabilidade civil extracontratual nos termos gerais.

V. Quanto ao modo de efetivar o direito a esta indemnização – nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT – não nos parece que o contribuinte esteja adstrito a deduzir o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida na petição inicial do meio impugnatório utilizado; parece-nos que essa dedutibilidade se conserva até ao último momento processualmente adequado para uma intervenção da parte no meio utilizado – ainda que o seu fundamento não seja superveniente –, desde que, assegurado o contraditório. Consideramos – verificado que ficou que não existem obstáculos a que assim se entenda – ser esta a interpretação que melhor se compagina com a tutela concedida ao contribuinte pelo ordenamento jurídico tributário. Todavia, não ignorando aquela que é a interpretação jurisprudencial dominante, diremos que à cautela o pedido indemnizatório deve ser deduzido aquando da apresentação da petição inicial do meio impugnatório.

VI. Se o contribuinte não requerer a indemnização no âmbito do meio impugnatório utilizado para sindicar a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda, pode, ainda assim, optar por requerê-la autonomamente – hipótese assegurada pelo n.º 3 do artigo 53.º da LGT. Neste sentido, sempre se dirá que o seu direito se encontra acautelado, é um facto. À questão de que meios se afiguram idóneos para o efeito pensamos ter demonstrado que – como aliás pacificamente entende a jurisprudência – a indemnização poderá ser requerida em sede de execução de julgados. Já quanto à possibilidade de dedução do pedido indemnizatório em sede de ação autónoma de responsabilidade civil extracontratual, embora sempre uma hipótese, parece-nos excessivo – aliás, contrário à

própria lógica da consagração deste meio expedito de efetivação do direito indenizatório – relegar o contribuinte para uma tendencialmente mais onerosa ação quando existem outros mecanismos ao dispor do contribuinte aptos a servir tal propósito no domínio do Direito processual tributário. Neste seguimento, verificámos que a ação para reconhecimento de um direito se revela também uma hipótese viável, pois, como verificámos, não se encontram obstáculos intransponíveis a que o pedido seja conhecido no âmbito desta ação.

VII. Como cremos ter demonstrado ao longo do nosso estudo, a interpretação que é feita do regime legal deste direito indenizatório acaba por criar uma certa incongruência na gestão processual do mesmo. Aceitando a jurisprudência – como tem vindo a aceitar –, que o pedido possa ser deduzido em sede de execução de julgados, acaba por gerar-se uma situação em que a decisão de extemporaneidade na formulação do pedido – na perspetiva da jurisprudência: quando deduzido após a apresentação da petição inicial do meio utilizado – assenta em razões meramente formais que, posteriormente, acabam por ser como que contornadas. Por outras palavras, afigura-se-nos que, onde a tendência interpretativa da jurisprudência tem fechado uma janela, ao considerar o pedido extemporâneo; acaba por abrir, de seguida, uma porta, ao aceitar a formulação do mesmo pedido num novo processo posterior. Em última análise, ainda que se considere que a dedução do pedido indenizatório deve ocorrer no âmbito da petição inicial, o que não concebemos – demonstrando-se que não é uma questão inequívoca –, deveria optar-se pela interpretação que obviasse a este tipo de situações que, de certa maneira, parecem contribuir para uma maior litigância no seio dos nossos tribunais.

VIII. Pese embora o direito do contribuinte se encontrar acautelado pela admissibilidade de dedução do pedido indenizatório autonomamente, verifica-se que tal possibilidade arrasta o contribuinte para mais um processo. Importando colocar-se a seguinte questão: será que é esta a solução mais acertada, não só para o contribuinte, mas também para os próprios tribunais?

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

ALMEIDA, Mário Aroso de - “A propósito da revisão do Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2015 – II, pp. 189-199.

ALMEIDA, Mário Aroso de / CADILHA, Carlos Alberto Fernandes – *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2017.

AMORIM, José de Campos / AZEVEDO, Patrícia Anjos (Coord.) – *Códigos anotados & comentados, Contencioso Tributário: CPPT E RCPITA*, Lexit, Ginocar Produções, 2016.

AMORIM, José de Campos / AZEVEDO, Patrícia Anjos - *Lições de direito fiscal*, Calendário de letras, Vila Nova de Gaia, 2016.

AMORIM, José de Campos / AZEVEDO, Patrícia Anjos (Coord.) - *Códigos anotados & comentados, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário*, Lexit, Ginocar Produções, 2016.

ANDRADE, José Carlos Vieira de - *A Justiça Administrativa – Lições*, 15.ª Edição Almedina, Coimbra, 2016.

BARBOSA, Andreia – *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017.

BORGES, Carlos Alexandre Eira Matos - “Contencioso Tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, *E-book do Centro de Estudo Judiciários*, junho de 2015, pp. 65-79. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf (consultado em maio de 2018).

CABO, Sérgio Gonçalves do - “A cumulação processual no contencioso tributário”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa*

Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2006, pp. 923-952.

CAMPOS, Diogo Leite de – *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006.

CAMPOS, Diogo Leite de – “Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2015-I, pp. 283-289.

CAMPOS, Diogo Leite de / RODRIGUES, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012.

CARVALHO, Carlos - “Princípios do processo administrativo. Importância e prática”, *E-book do Centro de Estudos Judiciários*, novembro de 2016, pp. 161-179. Disponível em:

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Processo_Administrativo.pdf (consultado em maio de 2018).

CORDEIRO, António Menezes – *Direito Bancário*, 6.ª Edição, Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 2016.

CORDEIRO, António Menezes – *Tratado de Direito Civil X*, Almedina, Coimbra, 2015.

DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal, lições*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

ESTEVES, Fernanda – “A prestação de garantia na execução fiscal”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2013 – II, pp. 309-334.

FREITAS, José Lebre de - “Ampliação do pedido em consequência ou desenvolvimento do pedido primitivo”, *Em homenagem ao Professor Doutor Diogo Freitas do Amaral*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 1297-1308.

GUERREIRO, António Lima – *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2000.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes / COSTA, Paulo Nogueira da – *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2016.

MARQUES, Rui - *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, Porto, 2016.

MARTINS, Jesuíno Alcântara / ALVES, José Costa – *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015.

MIRANDA, Jorge / MEDEIROS, Rui – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2.^a Edição, Revista, Atualizada e Ampliada, Coimbra Editora, 2010.

MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016.

NABAIS, José Casalta - *O dever fundamental de pagar imposto*, Almedina, Coimbra, 1998.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 10.^a edição, Almedina, Coimbra, 2017.

NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2017.

NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2017.

PEREIRA, Paula Rosado – “The material scope of tax arbitration”, *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Nuno Villas-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (Coord.), Almedina, Coimbra, 2015, pp. 85-9

PIRES, José Maria Fernandes (Coordenação) / BULCÃO, Gonçalo / VIDAL, José Ramos / MENEZES, Maria João - *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015.

ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da / SILVA, Hugo Flores da - *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017.

ROCHA, Joaquim Freitas da - “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, vol. v, Coimbra editora, 2012, pp. 713-729.

SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de direito fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007.

SILVA, Suzana Tavares da – “Algumas notas sobre os desafios do contencioso tributário na actualidade”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2016 – I, pp. 279-292.

SOUSA, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4.^a edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003.

SOUSA, Lopes de - “Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 54 (novembro/dezembro), 2005, pp. 61-79.

SOUSA, Jorge Lopes de - “Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de justiça administrativa*, Braga, n.º 71 (setembro/outubro), 2008, pp. 23-30.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Sobre a responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. II, 6.^a Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6.^a Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

SOUSA, Marcelo Rebelo de / Matos, André Salgado de - *Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade administrativa*, Dom Quixote, Lisboa, 2007.

SOUSA, Miguel Teixeira de - “Cumulação de pedidos e cumulação aparente no contencioso administrativo”, *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n.º 34 (julho/agosto), 2002, pp. 33-39.

TEIXEIRA, Glória – *Manual de direito fiscal*, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2016.

TOSCANO, Maria de Lurdes - “Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2014 – II, pp. 235-255.

VASQUES, Sérgio / TRINDADE, Carla Castelo - “Os efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral tributário”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 2 (outubro/dezembro), Cejur, 2013, pp. 3-12.

VASQUES, Sérgio – *Manual de direito fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

VERGUEIRO, Pedro - “A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos”, *E-book do Centro de Estudos Judiciários*, junho de 2015, pp. 147-181. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf (consultado em maio de 2018).

Consulta em sites na internet:

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017. Disponível em: https://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf (consultado em abril de 2018).

Intervenção do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ANTÓNIO MENDONÇA MENDES, na apresentação – datada de 18 de outubro de 2017 – do Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=81c76713-6b44-4990-8cf5-039984b7d7c7> (consultado em abril de 2018).

Ofício circulado da AT n.º 60.076 de 29-07-2010. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076_.pdf (consultado em abril de 2018).

Ofício circulado da AT n.º 60.077 de 29-07-2010. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60077.pdf (consultado em abril de 2018).

Ofício circulado da AT n.º 60.090 de 15-05-2012, disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado%2060090.pdf (consultado em abril de 2018).

Ofício circulado da AT n.º 60.092 de 27-07-2012. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado_60092.pdf (consultado em abril de 2018).

Ofício circulado da AT n.º 60.094 de 13-03-2013. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_60094_2013.pdf (consultado em abril de 2018).

ÍNDICE JURISPRUDÊNCIAL

Supremo Tribunal Administrativo

(Consultados e disponíveis em: <http://www.dgsi.pt/>)

- Acórdão do STA de 26-02-2003, proc. n.º 01259/02, relator: Ernâni Figueiredo
- Acórdão do STA de 06-04-2005, proc. n.º 01650/03, relator: Alfredo Madureira
- Acórdão do STA de 06-05-2009, proc. n.º 017/09, relator: António Calhau
- Acórdão do STA de 24-11-2010, proc. n.º 01103/09, relator: Dulce Neto
- Acórdão do STA de 22-06-2011, proc. n.º 0216/11, relator: Valente Torrão
- Acórdão do STA de 29-06-2011, proc. n.º 0889/10, relator: Dulce Neto
- Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0620/11 relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 02-11-2011, proc. n.º 0208/11, relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 07-03-2012, proc. n.º 0185/12, relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 11-07-2012, proc. n.º 0665/12, relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 08-08-2012, proc. n.º 0803/12, relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 24-10-2012, proc. n.º 0528/12, relator: Ascensão Lopes
- Acórdão do STA de 21-11-2012, proc. n.º 01162/12, relator: Lino Ribeiro
- Acórdão do STA de 06-02-2013, proc. n.º 066/13, relator: Isabel Marques da Silva
- Acórdão do STA de 06-03-2013, proc. n.º 01327/12, relator: Fernanda Maçãs).
- Acórdão do STA de 13-03-2013, proc. n.º 0288/13, relator: Valente Torrão
- Acórdão do STA de 10-04-2013, proc. n.º 0346/13, relator: Ascensão Lopes
- Acórdão do STA de 23-04-2013, proc. n.º 0520/13, relator: Francisco Rothes
- Acórdão do STA de 30-04-2013, proc. n.º 0521/13, relator: Casimiro Gonçalves
- Acórdão do STA de 15-05-2013, proc. n.º 01496/12, relator: Isabel Marques da Silva
- Acórdão do STA de 18-09-2013, proc. n.º 01325/13, relator: Dulce Neto

Acórdão do STA de 25-09-2013, proc. n.º 01377/13, relator: Francisco Rothes

Acórdão do STA de 29-01-2014, proc. n.º 01944/13, relator: Casimiro Gonçalves

Acórdão do STA de 09-04-2014, proc. n.º 0332/14, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 21-05-2014, proc. n.º 0469/14, relator: Ana Paula Lobo

Acórdão do STA de 21-05-2014, proc. n.º 0737/13, relator: Casimiro Gonçalves

Acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 0507/14, relator: Dulce Neto

Acórdão do STA de 18-06-2014, proc. n.º 01062/12, relator: Francisco Rothes

Acórdão do STA de 02-07-2014, proc. n.º 0543/14, relator: Fonseca Carvalho

Acórdão do STA de 09-07-2014, proc. n.º 01944/13, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 08-10-2014, proc. n.º 01016/14, relator: Casimiro Gonçalves

Acórdão do STA de 15-10-2014, proc. n.º 0918/14, relator: Ana Paula Lobo

Acórdão do STA de 10-12-2014, proc. n.º 01314/14, relator: Aragão Seia

Acórdão do STA de 18-12-2014, proc. n.º 08086/14, relator: Joaquim Condesso

Acórdão do STA de 21-01-2015, proc. n.º 0152/13, relator Dulce Neto

Acórdão do STA de 05-02-2015, proc. n.º 01533/14, relator: Fonseca Carvalho

Acórdão do STA de 11-03-2015, proc. n.º 01212/14, relator: Dulce Neto

Acórdão do STA de 29-04-2015, proc. n.º 01166/13, relator: Francisco Rothes

Acórdão do STA de 06-05-2015, proc. n.º 01320/14, relator: Fonseca Carvalho

Acórdão do STA de 18-05-2016, proc. n.º 0543/16, relator: Ana Paula Lobo

Acórdão do STA de 01-06-2016, proc. n.º 079/16, relator: Dulce Neto

Acórdão do STA de 01-02-2017, proc. n.º 0168/14, relator: Pedro Delgado

Acórdão do STA de 22-02-2017, proc. n.º 0468/16, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 12-07-2017, proc. n.º 0636/17, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 13-09-2017, proc. n.º 0918/17, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 11-10-2017, proc. n.º 0160/17, relator: Aragão Seia

Acórdão do STA de 15-11-2017, proc. n.º 01154/17, relator: Casimiro Gonçalves

Acórdão do STA de 10-01-2018, proc. n.º 01279/17, relator: Aragão Seia

Acórdão do STA de 17-01-2018, proc. n.º 01497/17, relator: Casimiro Gonçalves

Acórdão do STA de 28-02-2018, proc. n.º 01504/17, relator: Aragão Seia

Acórdão do STA de 07-03-2018, proc. n.º 0746/17, relator: Ana Paula Lobo

Acórdão do STA de 18-04-2018, proc. n.º 01230/17, relator: António Pimpão

Acórdão do STA de 03-05-2018, proc. n.º 0250/17, relator: Francisco Rothes

Tribunal Central Administrativo Sul

(Consultados e disponíveis em: <http://www.dgsi.pt/>)

Acórdão do TCA Sul de 25-05-2010, proc. n.º 03822/10, relator: Lucas Martins

Acórdão do TCA Sul de 18-09-2012, proc. n.º 05934/12, relator: Joaquim Condesso

Acórdão do TCA Sul de 29-01-2013, proc. n.º 06205/12, relator: Joaquim Condesso

Acórdão do TCA Sul de 18-12-2014, proc. n.º 08086/14, relator: Joaquim Condesso

Acórdão do TCA Sul de 10-07-2015, proc. n.º 08813/15, relator: Cristina Flora

Acórdão do TCA Sul de 04-02-2016, proc. n.º 09100/15, relator: Joaquim Condesso

Acórdão do TCA Sul de 24-11-2016, proc. n.º 09728/16, relator: Anabela Russo

Acórdão do TCA Sul de 25-05-2017, proc. n.º 925/16.1BESNT, relator: Jorge Cortês

Acórdão do TCA Sul de 19-09-2017, proc. n.º 576/17.3BESNT, relator: Cristina Flora

Acórdão do TCA Sul de 08-03-2018, proc. n.º 1868/17.7BELRS, relator: Cristina Flora

Acórdão do TCA Sul de 22-03-2018, proc. n.º 08341/15, relator: Ana Pinhol

Tribunal Central Administrativo Norte

(Consultados e disponíveis em: <http://www.dgsi.pt/>)

Acórdão do TCA Norte de 30-10-2014, proc. n.º 00278/13.0BEVIS, relator: Fernanda Esteves

Acórdão do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 01398/13.6BEBRG, relator: Ana Patrocínio

Acórdão do TCA Norte de 25-02-2016, proc. n.º 00071-A/03-Coimbra, relator: Ana Patrocínio

Acórdão do TCA Norte de 13-10-2016, proc. n.º 00050/16.5BEMDL, relator: Mário Rebelo

Acórdão do TCA Norte de 14-04-2016, proc. n.º 00932/14.9BEVIS, relator: Ana Patrocínio

Acórdão do TCA Norte de 23-06-2017, proc. n.º 00411/11.6BEBRG-A, relator: Frederico Macedo Branco

Tribunal Constitucional

(Consultados e disponíveis em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>)

Acórdão n.º 332/01

Acórdão n.º 80/2003

Acórdão n.º 555/2009

CAAD (Consultados e disponíveis em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>)

Proc. arbitral tributário n.º 21/2015-T

Proc. arbitral tributário n.º 156/2015-T

Proc. arbitral tributário n.º 279/2015-T

Proc. arbitral tributário n.º 504/2015-T

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	3
PLANO DE TRABALHO.....	4
LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	7
RESUMO	8
ABSTRACT	9
INTRODUÇÃO.....	10

PARTE I - O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DE GARANTIA: ENQUADRAMENTO GERAL

1. O <i>benefício de execução prévia</i> do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária e o processo de execução fiscal	13
1.1. Nota introdutória	13
1.2. <i>Benefício de execução prévia</i> do ato de liquidação de tributos por parte da Administração Tributária.....	15
1.3. O processo de execução fiscal – breves considerações	21
1.4. Razão de ser.....	26
1.5. Da atribuição de efeito suspensivo aos meios impugnatórios	30
1.6. Reflexão crítica.....	31
2. Da admissibilidade de suspensão do processo de execução fiscal mediante a prestação de garantia	33
2.1. Nota introdutória	33
2.2. Breve análise ao regime constante no artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT	36
2.2.1. Situações suscetíveis de desencadear a suspensão do processo de execução fiscal	36
2.2.2. A garantia do crédito tributário como requisito cumulativo para obtenção da suspensão do processo de execução fiscal.....	40
2.3. Da necessidade de prestação de garantia.....	41
2.3.1. Razão de ser.....	41
2.3.2. Da dispensa de prestação de garantia.....	44
3. A garantia bancária ou equivalente como garantia idónea a ser prestada no âmbito do processo de execução fiscal.....	49

3.1.	Nota introdutória	49
3.2.	A garantia idónea.....	51
3.3.	A garantia bancária ou equivalente	54
4.	Da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos à indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito do processo de execução fiscal.....	56
4.1.	Nota introdutória	56
4.2.	Breve enquadramento da imposição constitucional de ressarcimento dos prejuízos causados aos contribuintes pelos poderes públicos	57
4.3.	Da indemnização por prestação de garantia indevida nas leis tributárias.....	59

PARTE II - DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

5.	Da indemnização por prestação de garantia indevida	60
5.1.	Nota introdutória	60
5.2.	Consagração legal e alterações legislativas	61
5.3.	Caracterização geral	63
6.	O regime jurídico.....	66
6.1.	Considerações introdutórias	66
6.2.	O direito indemnizatório na LGT – o artigo 53.º.....	68
6.2.1.	Nota introdutória.....	68
6.2.2.	A tipologia de garantias que se insere na esfera de proteção	69
6.2.3.	Indemnização parcial em consequência de vencimento parcial	72
6.2.4.	Prejuízos indemnizáveis.....	73
6.2.5.	Manutenção da garantia por um período de tempo superior a três anos <i>versus</i> o <i>erro imputável aos serviços</i>	75
6.2.6.	A consagração de uma cláusula limitadora do <i>quantum</i> indemnizatório	82
6.2.7.	Indemnização <i>requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente</i>	84
6.3.	O direito indemnizatório no CPPT – o artigo 171.º.....	86
6.3.1.	Nota introdutória.....	86
6.3.2.	Indemnização <i>requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda</i>	87
6.3.3.	Momento processualmente adequado para a dedução do pedido indemnizatório.....	90
6.3.4.	<i>Fundamento superveniente</i>	91
7.	Vicissitudes do regime indemnizatório	92

7.1.	Nota introdutória	92
7.2.	Da (des)necessidade de dedução do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida na petição inicial do meio impugnatório utilizado	93
7.2.1.	Razão de ordem	93
7.2.2.	Enquadramento doutrinal.....	95
7.2.3.	Perspetiva jurisprudencial.....	96
7.2.4.	Reflexão crítica.....	97
7.3.	Da necessidade de assegurar a dedutibilidade do pedido indemnizatório autonomamente.....	113
7.3.1.	Razão de ordem	113
7.3.2.	A execução de julgados enquanto meio idóneo	115
7.3.3.	A ação de responsabilidade civil extracontratual enquanto meio idóneo.....	124
7.3.4.	A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária enquanto meio idóneo: porque não?.....	125
8.	Favorecimento à litigância? Da tendencial incongruência gerada pela gestão processual praticada.....	129
CONCLUSÕES		132
ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO		135
ÍNDICE JURISPRUDÊNCIAL.....		141
ÍNDICE GERAL		145