

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo****Acórdãos STA**

**Processo:** 01154/17  
**Data do Acórdão:** 15-11-2017  
**Tribunal:** 2 SECÇÃO  
**Relator:** CASIMIRO GONÇALVES  
**Descritores:** INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA  
GARANTIA BANCÁRIA  
EXECUÇÃO FISCAL

**Sumário:** I - O pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, a que alude o n.º 1 do art. 53.º 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.  
II - O n.º 1 do art. 171.º do CPPT visa regulamentar a forma de exercício do direito de indemnização previsto no art. 53.º da LGT. Mas o pedido de indemnização por danos sofridos apresentado pela executada não pode ser formulado em processo de execução, dada a natureza jurídica deste tipo de processo, que não tem natureza declarativa, mas, tão só, de cobrança coerciva de dívidas constantes de determinado título executivo.

**N.º Convencional:** JSTA000P22537  
**N.º do Documento:** SA22017111501154  
**Data de Entrada:** 23-10-2017  
**Recorrente:** A....., SA  
**Recorrido 1:** AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA  
**Votação:** UNANIMIDADE  
**Aditamento:**

**▼ Texto Integral**

**Texto Integral:** Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

**1.1.** A A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo TAF do Porto em 7/8/2017, julgou improcedente a reclamação judicial por aquela deduzida contra a decisão do Órgão de Execução Fiscal que indeferiu o pedido de pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia, formulado em processo de execução fiscal, com fundamento em que o mesmo é intempestivo, por ter sido formulado para além do prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do art. 171.º do CPPT.

**1.2.** Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:  
i. O pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, formulado nos termos do disposto no n.º 2 do artigo

- 171º do CPPT, foi apresentado no prazo de 30 dias da ocorrência de facto superveniente - *in casu*, conhecimento do cancelamento da garantia e dos respectivos encargos finais;
- ii. Pelo que, conseqüentemente, deverá ser declarada improcedente a sentença recorrida, a qual se pronunciou pelo indeferimento da reclamação do acto do órgão de execução fiscal apresentado nos termos do disposto no artigo 276º do CPPT, e, de igual modo, dar provimento ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, concluindo-se pela adequação e tempestividade de tal meio, cumprindo-se ainda os limites legais;
- iii. Tudo nos termos conjugados do artigo 53º da LGT e do artigo 171º do CPPT, em cumprimento do dever de execução das sentenças de anulação de actos administrativos que impende sobre a AT, nos termos conjugados do artigo 100º da LGT e do artigo 173º, nº 1 do CPTA, a qual está obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade;
- iv. A norma *sub judice* prevê que se possa apresentar pedido de indemnização por prestação de garantia indevida no prazo de 30 dias da ocorrência de qualquer facto superveniente, desde que tal facto que motiva o pedido se encontre, naturalmente, fundamentado devidamente;
- v. Outra conclusão não se poderá retirar da letra do nº 2 do artigo 171º do CPTT, sob pena de se afigurar uma interpretação *praeter legem*;
- vi. Outra conclusão afigurar-se-á ainda desprovida de qualquer sentido prático, porquanto apenas no momento em que se toma conhecimento do cancelamento da garantia é possível aferir a totalidade dos encargos suportados com a manutenção da mesma;
- vii. Note-se ainda que a doutrina se pronuncia, quanto à delimitação dos factos supervenientes atendíveis para efeitos de contagem do prazo de 30 dias para se apresentar pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, pelo carácter exemplificativo da prestação de garantia, mas não se circunscreve - nem poderia fazê-lo - a tal facto;
- viii. Pelo que a sentença recorrida não poderá manter-se na ordem jurídica, tendo que ser revogada, porquanto se verifica que o pedido *sub judice* foi apresentado em tempo e deverá ser procedente, devendo ser dado provimento ao presente recurso;
- ix. Caso assim não se entenda - o que apenas se expõe por mera cautela de patrocínio, sem conceder - requer-se, subsidiariamente, a convolação do pedido de indemnização apresentado em execução de sentença de anulação dos actos administrativos, nos termos do disposto no artigo 176º, nº 2 do CPTA;
- x. Efectivamente, tal pedido de execução de sentença

afigurava-se tempestivo, meio próprio para se requerer indemnização por prestação de garantia (in)devida e a ora Recorrente tinha legitimidade para o fazer, pronunciando-se, aliás, nesse sentido vasta jurisprudência dos tribunais superiores, conforme acórdãos citados supra;

xi. Pelo que deverá ser dado provimento ao presente recurso e ser o pedido de indemnização *sub judice* convolado em pedido de execução de sentença.

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

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

«A recorrente, A....., SA, vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 07 de Agosto de 2017, exarada a fls. 386/396, que julgou improcedente reclamação judicial deduzida contra decisão do OEF que indeferiu pedido de pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia, formulado em processo de execução fiscal, no entendimento de que tal pretensão foi formulada intempestivamente, muito para além do prazo de 30 dias estatuído no artigo 171º/2 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 423/425, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635º/4 e 639º/1 do CPC.

A recorrida, FAZENDA PÚBLICA, não contra-alegou.

A sentença recorrida, a nosso ver, não merece censura.

Vejamos.

Dispõe o artigo 53º da LGT:

“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 verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no nº 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.”

Por sua vez, estatui o artigo 171º do CPPT:

“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.”

O citado artigo do CPPT visa regulamentar a forma como deve ser exercido o direito de indemnização estatuído no artigo 53º da LGT.

Por interpretação extensiva as expressões «reclamação graciosa» e «impugnação judicial» que constam do artigo 53º/2 da LGT deverão interpretar-se “...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 nº 1 do art. 78º da LGT e o recurso hierárquico ou contencioso em que seja discutida a legalidade de ato de liquidação” (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, III volume, página 238, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

O pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, em regra, deve ser feito na petição do meio procedimental ou processual em que seja sindicado o ato de liquidação

relativamente à qual a garantia foi prestada e só nos casos em que o fundamento do pedido for posterior à apresentação da petição do meio procedimental ou processual utilizado é que o pedido de indemnização pode ser feito posteriormente, como sucede no caso em que no momento da apresentação da petição inicial ainda não foi prestada a garantia, situação em que o pedido de indemnização deve ser formulado no prazo de 30 dias após a prestação da garantia e no processo onde se discute a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

Não obstante, a indemnização por prestação indevida de garantia pode, ainda, ser pedida em execução de julgados e em ação de indemnização por responsabilidade civil

extracontratual, verificados os respetivos pressupostos (Obra citada, páginas 239/242 e acórdãos do STA, de 21/01/2015-R. nº 0152/13 e de 29/04/2015-R. nº 01166/13, ambos disponíveis no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

No caso em análise temos que, como deflui do probatório, a recorrente prestou garantia em 22/01/2015 e em 28/01/2015 formulou pedido de pronúncia arbitral, em cuja petição deveria ter feito o pedido de pagamento da indemnização por prestação indevida, sem que o tenha feito.

A recorrente só veio a formular o pedido de pagamento da

indenização por prestação indevida de garantia em 28/12/2016 e no processo de execução fiscal.

Ora, além da formulação do pedido ser, manifestamente, extemporânea o mesmo nunca poderia ser formulado no processo de execução, dada a natureza jurídica deste tipo de processo, que não tem natureza declarativa, mas tão só de cobrança coerciva de dívidas constantes de determinado título (acórdão do STA, de 09/04/2014-R. n.º 0332/14, disponível no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Por outro lado, salvo melhor juízo, não pode haver lugar a qualquer convalidação do processo, nos termos do estatuído nos artigos 97.º/3 da LGT e 98.º/4 do CPPT, como peticiona a recorrente, uma vez que não existe qualquer erro na forma de processo.

De facto, a execução fiscal, da iniciativa da própria AT, é o meio adequado à cobrança coerciva da obrigação exequenda.

Sucedo é que a pretensão da recorrente de ser indemnizada pela prestação indevida de garantia não pode ser apreciada nesse meio processual, o que, salvo melhor opinião, é coisa bastante diferente.

A sentença recorrida não merece censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

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

## **FUNDAMENTOS**

**2.** Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes, ora submetidos a alíneas:

A) Em 15 de Novembro de 2014 foi instaurado no Serviço de Finanças de Porto-2 o processo de execução fiscal n.º 3182201481042027, contra «A..... SA», para cobrança de dívidas de IMI, no valor de EUR 251.109,72, dos anos de 2010, 2011 e 2012, respeitantes às liquidações ínsitas nos documentos n.º 101021001170104832, 111021001179114816 e 12102100179128035.

[cfr. capa do PEF e certidões de dívida de fls. 80 a 86 dos presentes autos].

B) Em 22 de Janeiro de 2015 deu entrada no SF um pedido de suspensão da execução fiscal n.º 3182201481042027, apresentado pela Impugnante, com fundamento na pendência de contencioso arbitral relativamente às dívidas exequendas e prestação de garantia bancária.

[cfr. emerge de fls. 87 a 90 dos presentes autos].

C) Anexo ao requerimento referido no facto antecedente foi apresentada a garantia bancária n.º 00125-02-1948868, datada

de 20 de Janeiro de 2015 e prestada pelo Banco Comercial Português, assegurando o cumprimento das importâncias que viessem a ser devidas na execução aqui em causa, e até à importância de EUR 252.021,45.

[cfr. emerge da garantia de fls. 96 dos presentes autos].

D) Em 23 de janeiro de 2015 o Banco Comercial Português ampliou a garantia bancária nº 00125-02-1948868 para o valor máximo garantido de EUR 321.532,68.

[cfr. aditamento à garantia bancária de fls. 28 dos presentes autos].

E) Em 28 de janeiro de 2015 a Reclamante apresentou junto do CAAD pedido de pronúncia arbitral peticionando a anulação das liquidações de IMI que deram origem ao processo de execução fiscal 3182201481042027 e que foi instaurada naquele sob o nº 47/2015-7

[cfr. emerge de fls. 110 a 147 dos presentes autos].

F) Em 23 de julho de 2015 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 29 dos presentes autos].

G) Em 20 de Outubro de 2015 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida, pela B..... SA, NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 30 dos presentes autos].

H) Em 22 de Novembro de 2015 foi decidida a anulação das liquidações contestadas.

[cfr. acórdão arbitral de fls. 149 a 186 dos presentes autos].

I) Em 20 de Janeiro de 2016 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 31 dos presentes autos].

J) Em 25 de janeiro de 2016 a reclamante solicitou junto do órgão de execução fiscal o cancelamento da garantia bancária, remetendo cópia do acórdão arbitral referido no facto antecedente.

[cfr. e-mail de fls. 148 dos presentes autos].

K) Em 28 de janeiro de 2016 a Direção de Serviços Jurídicos e de Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira comunicou a decisão anulatória ao órgão de execução fiscal

mencionando a data de 11 de janeiro de 2016 como a do trânsito em julgado da decisão.

[cfr. e-mail de fls. 187 dos presentes autos].

L) Em 20 de Abril de 2016 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA, NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 32 dos presentes autos].

M) Em 20 de julho de 2016 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA, NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 33 dos presentes autos].

N) Na mesma data a Reclamante reiterou junto do órgão de execução fiscal o cancelamento da garantia bancária, remetendo cópia do acórdão arbitral referido no facto antecedente.

[cfr. e-mail de fls. 148 dos presentes autos].

O) Em 20 de Outubro de 2016 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA NIPC ....., na importância de EUR 1.241,92, sendo de EUR 1.205,75 de comissão de garantia e de EUR 36,17 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 34 dos presentes autos].

P) Em 15 de Novembro de 2016 foi extinto o processo de execução fiscal 3182201481042027 por anulação.

[cfr. tramitação informática de fls. 292/293 dos presentes autos].

Q) Em 20 de Novembro de 2016, e na sequência da anulação da quantia exequenda, o órgão de execução fiscal determinou o levantamento da garantia bancária.

[cfr. despacho de fls. 290 dos presentes autos].

R) Em 2 de Dezembro de 2016 o Banco Comercial Português debitou a conta de depósitos detida pela B..... SA, NIPC ....., na importância de EUR 77,25, sendo de EUR 75,00 de comissão de cancelamento da garantia e de EUR 2,25 de imposto do selo, relativamente à garantia bancária nº 00125-02-1948868.

[cfr. aviso de débito de fls. 35 dos presentes autos].

S) Por missiva remetida por via postal registada em 28 de Dezembro de 2016, a Reclamante requereu perante o órgão de execução fiscal indemnização por prestação de garantia indevida no valor de EUR 10.012,61.

[cfr. requerimentos de fls. 295 a 302 dos presentes autos].

T) Em 24 de Abril de 2017 foi proferida decisão de indeferimento da peticionada indemnização [cfr. despacho de fls. 353 dos presentes autos].

U) A decisão de indeferimento referida no facto anterior consistiu em despacho concordante com informação com o seguinte teor:

"(...)

### 3. Do enquadramento

O direito de indemnização em caso de prestação de garantia indevida encontra-se consignado no nº 1 do art. 53º da LGT, determinando-se ali que «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 3 anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida».

O nº 2 do mesmo artigo estabelece que aquele prazo de três anos não se aplica, quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

O art. 171º do CPPT, que regulamenta o exercício do direito de indemnização previsto no art. 53º da LGT, estabelece que:

«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.»

A indemnização tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na LGT (nº 3 do art. 53º da LGT).

### 4. Análise do pedido

Previamente à análise do pedido em concreto, impõe-se verificar se, considerados os factos acima explanados, a requerente se encontrará, à luz da legislação em vigor, constituído no direito de ser indemnizado pela garantia indevidamente prestada.

Verifica-se que o pedido de pagamento de indemnização pelos encargos incorridos com a garantia bancária não foi deduzido no prazo estatuído no art. 171º do CPPT, uma vez que não se conhece qualquer requerimento que nesse sentido tenha sido formulado, no âmbito da reclamação, nos 30 dias que se seguiram à prestação da garantia.

### CONCLUSÃO:

Atendendo ao que antecede, e uma vez que a execução fiscal não é o meio processual idóneo para conhecer do pedido de



indenização, propõe-se o indeferimento do pedido. (...)" [cfr. proposta de fls. 353 verso e 354 dos presentes autos].

**3.1.** A recorrente pediu ao OEF (Chefe do Serviço de Finanças do Porto-2) o pagamento dos encargos com a prestação de garantia bancária 00125-02-1948868, emitida pelo Banco Comercial Português em 20/1/2015, prestada para suspender o processo de execução fiscal nº 3182201481042027 em face da pendência de processo contencioso arbitral relativamente às dívidas exequendas e prestação de garantia bancária. Por despacho de 24/4/2017, o OEF indeferiu aquele pedido, por considerar, no essencial, que o mesmo não foi deduzido no prazo previsto no art. 171º do CPPT. E tendo a recorrente deduziu reclamação deste despacho (nos termos do art. 276º do CPPT), a mesma veio a ser julgada improcedente pela sentença ora recorrida, com fundamento, igualmente, na intempestividade daquele pedido, por não ter sido deduzido no dito prazo de 30 dias.

**3.2.** Do assim decidido discorda a recorrente, alegando, como se viu, que:

— A sentença enferma de erro de julgamento de direito, por errada interpretação do disposto nos arts. 53º da LGT e 171º do CPPT, porquanto, o nº 2 deste último prevê que se possa apresentar pedido de indenização por prestação de garantia indevida no prazo de 30 dias da ocorrência de qualquer facto superveniente, sendo que, no entendimento da recorrente, uma vez que só em 28/11/2016 (um ano decorrido após a conclusão do processo arbitral — no qual se julgou procedente ao pedido de anulação das liquidações de IMI subjacentes ao processo de execução fiscal — e não obstante todos as diligências encetadas pela recorrente junto da AT nesse sentido) é que a mesma AT logrou proceder ao pedido de cancelamento da garantia bancária junto do BCP, S.A., e, nesse sentido, face à morosidade do cancelamento da garantia e por apenas nesse momento lhe ter sido possível conhecer o valor global dos custos suportados com a manutenção da garantia, esta entendeu dever proceder à apresentação do pedido de indenização por prestação indevida da dita garantia bancária.

— Daí que, em 27/12/2016, isto é, no prazo de 30 dias contados da notificação do cancelamento da garantia (e porque estava finalmente em condições de conhecer os montantes suportados), a recorrente procedeu à apresentação, junto do SF, do mencionado pedido de indenização, o qual se lhe afigura tempestivo, porquanto foi apresentado no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto superveniente, i.e., o conhecimento do pedido de cancelamento da garantia bancária efetuada ao Banco e o apuramento dos encargos totais

suportados.

— Terá, assim, que improceder o entendimento no sentido de que "... o pedido de pagamento de indemnização pelos encargos incorridos com a garantia bancária não foi deduzido no prazo estatuído no artigo 171º do CPPT, uma vez que não se conhece qualquer requerimento que nesse sentido tenha sido formulado, no âmbito da reclamação, nos 30 dias que se seguiram à prestação de garantia".

— O fundamento para o pedido de indemnização foi o conhecimento do cancelamento da garantia e dos encargos finais suportados, sendo que se verificou ainda que nenhuma indemnização por prestação de garantia indevida foi paga dentro do prazo para a execução espontânea (90 dias) que incumbia à AT, nos termos do disposto no art. 162º do CPTA, aplicável ex vi art. 2º, al. c) do CPPT, bem como do art. 100º da LGT.

— E nem a tanto obstará o sentido da jurisprudência citada na sentença recorrida, porquanto toda a sua conclusão assenta numa frase da doutrina retirada do contexto - "facto superveniente será a própria prestação da garantia" - que Jorge Lopes de Sousa incluiu numa edição antiga do CPPT Anotado e que, atualmente, na edição mais recente, foi rectificada para "A possibilidade de formulação de tal pedido posteriormente, só é admissível nos casos em que o seu fundamento for superveniente, designadamente naqueles em que a prestação da garantia bancária ou equivalente tenha ocorrido posteriormente à apresentação da petição de impugnação", pelo que dúvidas não poderão restar quanto à natureza exemplificativa da prestação da garantia no elenco de factos supervenientes (ou seja, o conceito de superveniência não se circunscreve à prestação de garantia).

**3.3.** Saber se ocorreu a intempestividade do pedido e se, no caso de este ter sido deduzido em tempo, também o foi no meio processual adequado, são as questões a decidir. Vejamos.

**4.1.** Sob a epígrafe «Garantia em caso de prestação indevida», o art. 53º da LGT dispõe:

*«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 objecto 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 nº 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 efectuou.»*

Daqui decorre que o devedor que, para suspender execução fiscal contra ele instaurada, preste garantia bancária ou equivalente, tem direito a ser indemnizado (total ou parcialmente, consoante tenha obtido vencimento total ou parcial em impugnação, recurso administrativo ou oposição à execução, que tenham por objecto a dívida garantida) pelos prejuízos resultantes da prestação daquela: caso se prove que ocorreu erro imputável aos serviços, tal indemnização será devida independentemente do período de tempo durante o qual a garantia se manteve (nº 2 do artigo); caso a anulação não tenha por fundamento erro imputável aos serviços, a indemnização só será devida se a garantia se tiver mantido por mais de 3 anos (nº 1 do mesmo artigo, na redacção do DL 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT e na redacção posterior à Lei nº 32-B/2002, de 10/12, sendo que durante o período de vigência da redacção introduzida pela Lei nº 15/2001, de 5/6, este prazo esteve reduzido a 2 anos).

No nº 3 do normativo refere-se que a indemnização pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente. Mas não se estabelece aqui nem o prazo limite para a dedução de tal pedido nem o meio processual a ser usado para a respectiva formulação.

Só no art. 171º do CPPT (entrado em vigor em 1/1/2000) se veio regulamentar o exercício de tal direito, ali se dispondo, sob a epígrafe «Indemnização em caso de garantia indevida», o seguinte:

*«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.»*

Estabelece-se, pois, que o pedido de indemnização (por garantia indevidamente prestada) seja apresentado no processo em que esteja controvertida a legalidade da dívida em causa e, de acordo com o seu nº 2, que o pedido seja solicitado na reclamação, impugnação ou recurso ou, em caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência. Ou seja, o pedido deve, em regra, ser feito na petição do meio procedimental ou processual (Aqui se incluindo o pedido de revisão feito pelo interessado no prazo da «reclamação administrativa» (nº 1 do art. 78º da LGT) ou o recurso hierárquico ou contencioso em que se discuta a legalidade do acto de liquidação - cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo

Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Vol. III, anotação 3 ao art. 171º, p. 238.) em que seja sindicada a liquidação relativamente à qual a garantia foi prestada e só nos casos em que o fundamento do pedido for posterior à apresentação da petição do meio utilizado, é que pode ser feito posteriormente. Como sucederá, por exemplo, quando no momento da apresentação da petição inicial ainda não foi prestada garantia: então, o pedido de indemnização deve ser formulado no prazo de 30 dias após a prestação da garantia e naquele processo onde se discute a legalidade da liquidação da dívida exequenda. Sendo que, neste âmbito, não se descortina aqui deficiente enquadramento contextual, relativamente a eventual anterior entendimento do citado autor, quanto ao facto superveniente (no sentido de ter natureza exemplificativa a indicação da prestação da garantia no elenco de factos supervenientes e de o conceito de superveniência não se circunscrever à prestação de garantia).

Por outro lado, a recente jurisprudência do STA tem vindo a admitir que embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, é, ainda assim, passível de ser apreciado em sede de execução de julgado dessa mesma decisão, bem como em ação de indemnização por responsabilidade civil extracontratual, verificados que estejam os respetivos pressupostos. (Cfr. acórdãos do STA, de 29/4/2015, proc. nº 01166/13; de 21/01/2015, proc. nº 0152/13; de 18/6/2014, proc. nº 01062/12; de 22/6/2011, proc. nº 0216/11; de 13/4/2011, proc. nº 01032/10; de 2/11/2011, proc. nº 0620/11; de 24/11/2010, proc. nº 1103/09 e proc. nº 0299/10.

— Cfr., igualmente, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., anotação 4 ao art. 171º, pp. 239/242.

— Relativamente aos processos de pronúncia arbitral tributária, Andreia Barbosa (in “A prestação e a constituição de Garantias no Procedimento e no Processo tributário”, Almedina, 2017) questiona a possibilidade de o Tribunal Arbitral poder apreciar o pedido de indemnização por garantia prestada indevidamente: citando a decisão de 14/7/2015, no proc. 21/2015-T do CAAD, conclui que é discutível que o Tribunal Arbitral possa conhecer desse pedido, quer por não ser de lançar mão do raciocínio lógico ou subsidiário que permita aplicar ao processo arbitral tributário o disposto no art. 103º, nºs. 4 e 5, do CPPT para o processo de impugnação judicial, quer por parecer ter sido intencional a ausência de qualquer menção à prestação de garantias, no processo arbitral.)

**4.2.** No caso, conforme decorre do Probatório, a recorrente requereu em 22/1/2015 a suspensão da execução fiscal, com fundamento na pendência de processo contencioso arbitral, e apresentou garantia bancária emitida em 20/1/2015 pelo Banco Comercial Português (que veio a ser ampliada em 23/1/2015 para o montante máximo garantido de 321.532,68 Euros),

Em 28/1/2015 a recorrente deduziu o referido pedido de pronúncia arbitral sobre a liquidação de IMI atinente à dívida em execução, o qual, por decisão de 20/11/2015, veio a ser julgado procedente, com a anulação da referida liquidação.

No seguimento dessa decisão, a recorrente solicitou então, em 25/1/2016, junto do OEF, o cancelamento da garantia bancária, remetendo cópia da decisão arbitral; e em 28/1/2016 a Direcção de Serviços Jurídicos e de Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira igualmente comunicou a decisão anulatória ao OEF, mencionando a data de 11/1/2016 como a do trânsito em julgado da decisão arbitral. E em 20/7/2016 a reclamante reiterou junto do OEF o pedido de cancelamento da garantia bancária.

Em 15/11/2016 foi extinto, face à anulação da quantia exequenda, o processo de execução fiscal em causa e em 20/11/2016, na sequência da dita anulação, o OEF determinou o levantamento da garantia bancária.

Por requerimento remetido por carta via postal registada em 28/12/2016, a recorrente requereu, então, perante o OEF, indemnização, no montante de 10.012,61 Euros, por prestação de garantia indevida. Requerimento que foi indeferido, com fundamento na intempestividade do pedido.

Decisão que a sentença recorrida veio, posteriormente, também a confirmar.

Assim, mesmo a admitir-se que o pedido de indemnização pudesse ser efectivamente dirigido à AT, no âmbito da tramitação da execução do julgado, o que se verifica é que a recorrente só o formulou em 28/12/2016 e no processo de execução fiscal (cuja extinção, aliás, já havia sido determinada, por ter sido anulada a dívida exequenda).

Daí que, neste contexto, como bem sublinha o MP, além da formulação do pedido ser, manifestamente, extemporânea, também o mesmo nunca poderia ser formulado no processo de execução, dada a natureza jurídica deste tipo de processo, que não tem natureza declarativa, mas tão só de cobrança coerciva de dívidas constantes de determinado título (cfr. o acórdão desta Secção do STA, de 9/4/2014, no proc. nº 0332/14).

A recorrente peticiona, ainda, a título subsidiário, a convolação deste pedido de indemnização apresentado na execução fiscal, em pedido a apreciar em sede de execução de sentença de anulação dos actos administrativos, nos termos do disposto no nº 2 do art. 176º do CPTA.

Alegação que, contudo, também não pode proceder.

Com efeito, a execução fiscal é o meio processual adequado à cobrança coerciva, por parte da AT, da dívida subjacente à obrigação exequenda. Não ocorrendo, pois, nesta vertente da questão, qualquer erro na forma de processo.

Por outro lado, relativamente ao pedido (principal) que posteriormente veio a ser formulado pela recorrente (anulação da decisão do acto do OEF que indeferiu o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, por intempestividade desse pedido) não se vê que pudesse ser convolado para outra forma processual, nomeadamente para a forma de execução de sentença prevista no invocado nº 2 do art. 176º do CTA (aliás, no âmbito deste processo, «não podem ser deduzidos pedidos de indemnização para reparação dos danos causados pelo acto anulado, mas apenas pedidos dirigidos ao cumprimento dos específicos deveres nos quais se concretiza o dever de executar a sentença de anulação»). Ou seja, 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, (Cfr. Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., 2010, anotações 1 e 2 ao art. 176º, pp. 1128/1129.) não determinando, por consequência, a alegada ilegalidade.

O que não obsta a que a recorrente possa, como acima se disse, 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.

Improcede, portanto, o recurso.

### **DECISÃO**

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 15 de Novembro de 2017. – Casimiro Gonçalves (relator) – Francisco Rothes – Isabel Marques da Silva