

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0208/11
Data do Acórdão:	02-11-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	LINO RIBEIRO
Descritores:	GARANTIA REVERSÃO
Sumário:	I - O nº 2 do art. 53º 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 nº 1 do referido artigo. II - 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.
Nº Convencional:	JSTA000P13425
Nº do Documento:	SA2201111020208
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	B...
Votação:	MAIORIA COM 1 VOT VENC
Aditamento:	

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo</p> <p>1.1 A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 30 de Julho de 2010, na parte em que reconhece ao oponente o direito a indemnização por garantia indevida.</p> <p>Nas alegações, conclui o seguinte:</p> <p>1) De acordo com o estabelecido no art. 53º, nº 2 da LGT o prazo (superior a três anos) 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.</p> <p>2) Ora, no caso em apreço, tratando-se de uma decisão proferida em processo de oposição, na qual não se reconhece a existência de erro imputável aos serviços na liquidação do tributo e não estando sequer em causa a apreciação da legalidade de qualquer liquidação, não se verificam minimamente os requisitos adequados à aplicação do preceito supratranscrito.</p>
-----------------	---

3) Por outro lado, tendo a garantia, à qual respeita o reconhecido direito de indemnização, sido prestada em 21/12/2009, não se mostra decorrido o prazo de três anos previsto no nº 1 do art. 53º da LGT, facto que exclui a respectiva aplicabilidade à situação em apreço, pelo que a sentença recorrida, ao ter decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, viola os preceitos legais mencionados nas mesmas, razão pela qual deverá, nesta medida, ser revogada, com as legais consequências.

1.2. O recorrido apresentou contra-alegações, concluindo o seguinte:

a) O artigo 53º nº 1 da LGT consagra o direito do contribuinte a ser indemnizado pelos prejuízos resultantes da prestação indevida de garantia em caso de vencimento em oposição à execução que tenha como objecto a dívida garantida.

b) A razão que justifica o direito a indemnização por prestação indevida de garantia é o prejuízo provocado ao contribuinte por uma actuação ilegal da administração tributária e por isso justifica-se em todos os casos em que haja erro imputável aos serviços, independentemente do meio processual em que essa determinação é feita.

c) Em conformidade, o nº 2 do art. 53 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 nº 1 do referido artigo.

d) Os nºs 1 e 2 do art. 53º da LGT devem ser interpretados no sentido que o nº 1 se aplica quando o erro for imputável ao contribuinte e o nº2 aplica-se quando o erro for imputável aos serviços.

e) 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.

f) Estando em causa a responsabilidade subsidiária por coimas aplicadas ao devedor originário e não intervindo o revertido no processo de contra-ordenação, não pode recorrer da decisão de

aplicação de coima nem discutir a legalidade da dívida na reclamação prevista no art. 276º do CPPT.

g) Na falta dessa alternativa, o art. 53º nº 2 da LGT deve ser interpretado no sentido de o direito a indemnização por prestação indevida de garantia poder ser reconhecido na oposição à execução independentemente de na mesma se apreciar em concreto da legalidade da liquidação.

h) A douta sentença recorrida, ao conferir ao Oponente o direito a indemnização por prestação indevida de garantia fez assim uma correcta interpretação e aplicação do artigo 53º da LGT.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença recorrida considerou os seguintes factos:

a) - Encontra-se pendente no Serviço de Finanças de Lisboa 7 o Processo de Execução Fiscal nº 3123200501056859 e Apensos, por dívidas de Coimas Fiscais, instaurado contra a firma "A..., Lda.";

b) - Por despacho de 30-09-2009 a execução reverteu contra o oponente (fls. 79/80 dos autos);

c) - O oponente foi citado pessoalmente em 07-10-2009 (fls. 81 a 83 dos autos);

e) - A petição inicial da presente oposição foi apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa 7 no dia 06-11-2009 - cfr. carimbo apostado a fls. 3 dos presentes autos.

3. A sentença recorrida julgou procedente a oposição à execução fiscal por ilegitimidade do revertido, uma vez que a exequente não demonstrou a culpa do oponente na insuficiência do património da executada originária. E na parte final da fundamentação da decisão declarou o seguinte: «*O oponente requer o pagamento de uma indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ao abrigo do disposto no art. 53º da LGT. Assim, e ao abrigo do nº 2 do art. 53º da LGT, oponente tem direito a indemnização por garantia indevida, nos termos dos nºs 3 e 4 do referido artigo*».

A recorrente discorda dessa parte da sentença, em que se declara e reconhece judicialmente o direito à indemnização por garantia indevida, por dois

motivos; (i) o meio processual em causa (*oposição*) não corresponde aos meios processuais aí previstos (ii) não está reconhecido em parte alguma da sentença o *erro imputável* aos serviços na liquidação do tributo.

Vejamos, então, a consistência destes argumentos. O direito à indemnização pela prestação indevida de garantia com vista à suspensão da execução fiscal está previsto no artigo 53º da LGT para as seguintes situações: (i) «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» (nº 1); (ii) «o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de liquidação do tributo» (nº 2).

Esta indemnização está, em parte, regulamentada no artigo 171º do CPPT, que prescreve o seguinte: (1) «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»; (ii) «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».

Da conjugação de ambas as normas parece resultar que o direito à indemnização pela garantia indevida apenas é concedido quando ocorrerem os seguintes pressupostos: (i) invalidade do acto de liquidação; (ii) fundada em erro imputável aos serviços (iii); peticionado no processo que tenha por objecto a ilegalidade da dívida exequenda; (iv) decurso do prazo de três anos sem que tenha sido proferida qualquer decisão na reclamação graciosa, na impugnação judicial ou na oposição.

Ora, 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. Enquanto no nº 1 do artigo 53º alude-se ao «recurso administrativo», «impugnação» e «oposição», no nº 2 refere-se apenas à «reclamação graciosa» e «impugnação judicial»; enquanto no nº 1º do artigo 171º do CPPT

refere-se ao processo em que seja controvertida a «legalidade da dívida exequenda» e nº 2 do art. 53º ao erro na «liquidação do tributo», no nº 1 do art. 53º indica-se a «oposição» à execução, que é meio em que, regra geral, não se discute a ilegalidade da liquidação.

Numa interpretação demasiado agarrada à letra da lei, com o faz a recorrente, chegar-se-ia à conclusão que a procedência da oposição fundada em circunstâncias diversas da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, como por exemplo a ilegalidade da execução de acto ineficaz ou a ilegalidade do acto administrativo de reversão não conferem ao executado e revertido direito a ser indemnizado pela garantia que indevidamente prestaram para suspender a execução. Como nesses casos a legalidade da liquidação mantém-se incólume, o eventual “erro imputável” ao acto de execução não releva como pressuposto do direito à indemnização, apesar de se constar que a garantia foi indevida.

Não nos parece, todavia, que essa interpretação seja a mais acertada.

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 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.

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.

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.

É verdade que, à primeira vista, o modelo processual que o artigo 171º do CPPT dita para o exercício do direito à indemnização por garantia indevida parece ser de aplicar exclusivamente aos processos em que «*seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*», o que em regra acontece com a impugnação do acto de liquidação. No processo de oposição à execução fiscal apenas tal acontece residualmente, ou seja, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (cfr. al. h) do nº 1 do art. 204º do CPPT). As oposições fundamentadas nas demais alíneas do nº 1 do artigo 204º estariam fora do alcance do artigo 171º, até porque o seu número 2 não lhe faz qualquer referência.

Parece-nos, em todo o caso, que as normas desse artigo devem ser interpretadas extensivamente, de

modo a incluir nele também a oposição à execução. Apesar de, regra geral, esta forma processual não ter por causa de pedir a ilegalidade do acto exequendo, as razões que justificam a cumulação, inicial ou sucessiva, do pedido de indemnização por garantia indevida na impugnação administrativa ou judicial manifestam-se da mesma maneira no processo de oposição. No plano substantivo, num caso como no outro, a responsabilidade da administração tributária 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. Neste sentido, a jurisprudência deste Tribunal vê nesse “enxerto”, a instituição, por razões de economia de meios, do “*princípio da suficiência*” do processo tributário, que naturalmente também deve abranger a oposição à execução fiscal (cfr. Acs. do STA de 9/10/2002, rec nº 09/02, de 24/11/2010, rec nº 01103/09, de 24/11/2010, rec nº 0299/10, de 13/4/2011, rec nº 01032/10, de 29/6/2011, rec nº 0889/10, de 22/6/2011, rec nº 0216/11).

Mas se a letra do artigo 171º deixa dúvidas quanto à inclusão da oposição no seu campo de actuação, o recurso a elementos de ordem sistemática facilmente as esclarecem: (i) se o artigo 171º se aplica expressamente aos processos referidos no nº 1 do artigo 169º, também se deve aplicar à oposição, uma vez que o nº 5 deste artigo manda aplicar-lhe o disposto no nº 1; (ii) o nº 1 do artigo 53º da LGT refere a oposição à execução como um dos processos que tem por objecto a dívida garantida e cuja manutenção da garantia por período superior a três anos dá direito a indemnização; (iii) o nº 1 do artigo 52º da LGT, ao incluir a oposição à execução nos processos que, acompanhados de garantia idónea, fazem suspender a execução fiscal, indica como objecto desses processos não só a «*ilegalidade*» como também a «*inexigibilidade*» da dívida exequenda. Portanto, inexigibilidade da dívida exequenda alegada em processo de oposição à execução fiscal é também uma das causas que pode justificar o pedido de indemnização pela garantia bancária ou equivalente prestada com vista à

suspensão da execução, caso se venha a revelar indevida.

Em suma: cremos poder afirmar que o nº 2 do artigo 53º da LGT também abrange o erro imputável à Administração na cobrança do tributo de que resultou a prestação de garantia indevida.

No caso dos autos, não se pode dizer que a sentença recorrida não configurou a ilegalidade da reversão com um “erro imputável” ao exequente. Após ter analisado os pressupostos da reversão, designadamente os indicados no artigo 8º do RGIT, conclui que o despacho de reversão “não invoca” a existência de culpa do oponente, nem a administração tributária alegou ou fez prova de que tenha existido culpa do oponente na insuficiência do património da executada originária. A sentença, constatando a ilegalidade da reversão, por erro nos pressupostos de facto, tira dia a ilação de que essa actuação constitui um erro imputável à administração tributária. Embora tendo reproduzido um acórdão do STA sobre a inconstitucionalidade do artigo 8º do RGTI, não chegou a entrar na ilegalidade da reversão por aplicação de norma inconstitucional.

Não está posto em recurso se essa conclusão é certa ou errada. A recorrente limita-se a dizer que a sentença não faz referência ao “erro imputável”, e por isso mesmo, não tendo decorrido mais de três anos após a prestação da garantia, não há lugar à indemnização. Mas isso não é verdade, até porque a sentença faz referência expressa ao nº 2 do artigo 53º da LGT, dando a indicação clara que a indemnização é devida por erro imputável na cobrança de coimas através do mecanismo da reversão.

Ora, assente que o erro imputável na cobrança do tributo também dá direito a indemnização pela prestação de garantia indevida e que a recorrente não contesta sequer que tenha havido erro da sua parte na reversão da execução, o recurso não pode deixar de improceder.

4. Pelo exposto, os juízes da Secção do Supremo Tribunal Administrativo acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Novembro de 2011. - *Lino Ribeiro* (relator) – *Valente Torrão* (vencido nos termos da declaração abaixo junta) – *António Calhau*.

Voto de vencido

I. Nas conclusões 1ª, 2ª e 3ª das suas alegações, a recorrente Fazenda Pública invocou a seguinte argumentação:

- 1) De acordo com o artº 53º, nº 2 da LGT, o prazo (superior a três anos) 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.
- 2) Ora, no caso em apreço, tratando-se de uma decisão proferida em processo de oposição, na qual não se reconhece a existência de erro imputável aos serviços na liquidação do tributo e não estando sequer em causa a apreciação da legalidade de qualquer liquidação, não se verificam minimamente os requisitos adequados à aplicação do preceito supratranscrito.
- 3) Por outro lado, tendo a garantia, à qual respeita o reconhecido direito de indemnização, sido prestada em 21.12.2009, não se mostra decorrido o prazo de três anos previsto no nº1 do artº 53º da LGT, facto que exclui a respectiva aplicabilidade à situação em apreço, pelo que a sentença recorrida ao ter decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, viola os preceitos legais mencionados nas mesmas, razão pela qual deverá, nesta medida, ser revogada.

II. O artº 53º da LGT, estabelece nos seus nºs 1 e 2, o seguinte:

“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”.

Ora, no meu entendimento, resulta daqui que é admissível a indemnização por prestação de garantia indevida em oposição à execução fiscal. Porém, entre os n.ºs 1 e 2 do referido artigo existe uma diferença: é que enquanto nos casos enunciados no n.º1, isto é em oposição e em recurso administrativo ou impugnação em que não se verifique erro imputável aos serviços se exige a manutenção da garantia por mais de três anos, no n.º2 - verificação de erro imputável aos serviços na liquidação do tributo - o direito à indemnização surge independentemente do prazo de manutenção da garantia, portanto, mesmo inferior a três anos. E bem se compreende que assim seja pois que, em regra, na oposição não se discute a legalidade da liquidação.

No caso dos autos, em que está em causa a legalidade do despacho de reversão e não a legalidade da liquidação, o direito à indemnização dependia da manutenção da garantia por mais de três anos, em sintonia com o transcrito e citado n.º1.

Ora, resulta dos autos (fls. 98) que a garantia apenas foi prestada em 21.12.2009, pelo que não estando preenchido o requisito do prazo, não há direito à indemnização ao abrigo deste artigo.

Não se pode entender - como se fez no acórdão - que no n.º2 deve considerar-se também abrangida a oposição. É que, se fosse essa a intenção do legislador, então bastaria no n.º2 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.º2, dos casos em que o mesmo se não verifica e que estão enunciados no n.º1, foi porque quis aplicar regime diferente em ambos os casos.

Ao contrário do afirmado no acórdão, não nos parece que exista aqui qualquer violação do art.º 22.º da CRP, pois a ser assim, então a própria fixação do prazo do n.º1 violaria tal norma, já que decorrido esse prazo o interessado perde o direito à indemnização.

Pelo que, ficou dito entendendo que não estavam preenchidos os requisitos do n.º1 do art.º 53.º da LGT para que o oponente pudesse beneficiar de

indemnização por garantia indevida, pelo que concederia provimento ao recurso com a consequente revogação da decisão recorrida.