

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

Processo	Data do documento	Relator
018/20.7BALSB	4 de novembro de 2020	Paulo Antunes

**DESCRITORES**

Indemnização > Garantia bancária > Fiança

**SUMÁRIO**

Para os efeitos indemnizatórios previstos no artigo 53.º da L.G.T., não é de considerar a fiança entre as garantias (“bancária ou equivalente”) de que depende a sua aplicação.

**TEXTO INTEGRAL****Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:****I. Relatório**

**I.1.** A Sr.ª Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vem, nos termos do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“C.P.T.A.”), aplicável ex vi artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária — “R.J.A.T.”) interpor recurso de uniformização de jurisprudência para o Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (S.T.A.), da decisão arbitral proferida no

processo n.º 320/2019-T, em 12.12.2019, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em que é Recorrida Repsol Company of Portugal, Limited, sinalizada nos autos, no segmento respeitante à condenação da AT no pagamento de uma indemnização pela prestação de garantia, em valor a determinar em execução de sentença, pelos prejuízos que advieram da prestação de fiança para suspender o processo de execução fiscal n.º 3255201901023837, invocando oposição entre a decisão arbitral anteriormente identificada e o acórdão do S.T.A. de 09/01/2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT 0585/18, imputando erro de julgamento ao decidido.

**I.2.** Formulou alegações que rematou com as seguintes conclusões:

**A )** Autoridade Tributária e Aduaneira vem, nos termos do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável por força do artigo 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), interpor recurso para esse Supremo Tribunal da Decisão Arbitral proferida em 12.12.2019 no processo n.º 320/2019-T, no segmento respeitante à condenação da AT no pagamento de uma indemnização pela prestação de garantia, em valor a determinar em execução de sentença, pelos prejuízos que advieram da prestação de fiança para suspender o processo de execução fiscal n.º 3255201901023837, por estar em contradição com o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 09/01/2019, processo n.º 03025/17.3 BEPRT 0585/18, que se indica como fundamento.

**B )** A Decisão recorrida entenderia ainda que o processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada sob a forma de fiança, aplicando-se o regime do direito a indemnização por garantia indevida do artigo 53º da LGT, e subsidiariamente o artigo 171º do CPPT, por força do disposto no artigo 29º, nº1, alínea c), do RJAT.

**C )** O entendimento da Decisão arbitral sob recurso está em oposição com o entendimento vertido no Acórdão fundamento sobre a mesma questão jurídica

consistente em a prestação de garantia sob a forma de fiança estar abrangida pelo instituto da indemnização por prestação de garantia indevida regulado pelos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT.

**D )** Enquanto na Decisão arbitral entendeu-se que à indemnização pelos encargos com a prestação da fiança aplica-se o regime do direito a indemnização por garantia indevida a que se refere o art. 53º da LGT, considerando assim a fiança equivalente à garantia bancária, e por consequência, ser o processo arbitral o meio adequado para o reconhecimento do tal direito,

**E )** Por seu turno, o Acórdão fundamento deliberou, por maioria, que “perante o teor do art. 53º da LGT e do art. 171º do CPPT, que para os efeitos indemnizatórios aí previstos apenas são consideradas as ‘garantias bancárias ou equivalentes’”, e a “garantia prestada sob a forma de fiança não se encontre abrangida por estes preceitos legais que atribuem e fixam um direito indemnizatório de forma praticamente num procedimento simplificado (...).”

**F )** Está, assim, em causa a interpretação em sentido oposto do campo de aplicação da norma do nº1 do art. 53º da LGT e do art. 171º do CPPT ao preverem a indemnização por garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada.

**G )** Como tem sido entendido pela Jurisprudência e Doutrina, o regime estabelecido no art. 152.º do CPTA para os recursos para uniformização da jurisprudência destinam-se a obter decisão que fixe a orientação jurisprudencial nos casos em que se verifiquem os seguintes pressupostos: i) existência de decisões contraditórias entre acórdãos do STA ou deste e do TCA ou entre acórdãos do TCA; ii) contraditoriedade decisória “sobre a mesma questão fundamental de direito”; iii) verificação do trânsito em julgado, quer do acórdão recorrido, quer do acórdão fundamento, devendo o recurso se mostrar interposto no prazo de 30 dias contado do trânsito do acórdão recorrido; iv) não conformidade da orientação perfilhada no acórdão impugnado com a

jurisprudência mais recentemente consolidada do STA; a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronuncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

**H )** Com efeito, no presente caso, estão preenchidos todos os requisitos de admissibilidade impostos pelo artigo 152º do CPTA, designadamente os que são enunciados no Acórdão do Pleno do STA de 21.04.2016, proferido no processo nº0698/15, quanto à contradição da mesma questão fundamental de direito, que pressupõe “identidade essencial quanto à matéria litigiosa”, conforme o Acórdão do S.T.J. de 02.02.2017, proferido no proc. 4902/14.9T2SNT.LI.SI-A.

**I )** Está em causa a aplicação de forma diversa dos mesmos preceitos legais em situações fácticas substancialmente idênticas, não se entendendo estas como total identidade dos factos mas apenas a sua subsunção às mesmas normas legais, na linha do entendimento de Jorge Lopes de Sousa (CPPT anotado, p.809), e o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no recurso nº 87156, de 26.04.1995.

**J )** Pelo que é de admitir o presente recurso, e em consequência, uniformizar a jurisprudência no sentido do decidido no Acórdão indicado como fundamento, fazendo-se aplicação ao caso do art. 53º da LGT e 171º do CPPT, e revogando-se o decidido quanto à indemnização pelos encargos suportados com a prestação de fiança obedecer ao regime do art. 53º da LGT, como se decidiu na Decisão arbitral recorrida.

**L )** O douto Acórdão do STA, convocado como fundamento, elucida o âmbito de aplicação do art. 53º da LGT e 171º do CPPT como acima se evidenciou nos artigos 13º e 14º das presentes alegações. **M )** De referir que o entendimento vertido na Decisão Arbitral recorrida colide ainda com o Acórdão arbitral proferido no Processo nº 199/2018 -T, de 04.01.2019, que julgou improcedente o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada sob a forma de fiança por não satisfazer os requisitos do art. 53º, nº1 da LGT, para o que citou a melhor doutrina bem como o Acórdão do STA, de 24.10.2012, proferido no

processo nº 0528/12.

**N)** Com efeito, à luz da doutrina e jurisprudência citadas no Acórdão fundamento, apenas os encargos incorridos com a prestação de garantia bancária ou equivalente serão ressarcidos por via do instituto jurídico edificado pelo legislador no art. 53º da LGT, pelo que os prejuízos sofridos com a prestação de garantias que não sejam consideradas equivalentes serão, eventualmente, reparados pelos meios indemnizatórios gerais, no caso, pelo regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado.

**O)** Acontece que a fiança não será equivalente à garantia bancária, ao contrário do entendimento perfilhado pela Decisão arbitral recorrida, como acima se evidencia nos artigos 18º a 23º das presentes alegações.

**P)** A lei tributária faz depender a indemnização regulada nos arts. 53º da LGT e do 171º do CPPT da natureza da garantia prestada.

**Q)** Nessa medida, a fiança não será equivalente à garantia bancária, pelo que eventuais prejuízos correlacionados com a sua prestação não serão ressarcíveis pelo instituto da indemnização por prestação indevida de garantia regulado pelos art. 53º da LGT e 171º do CPPT.

**R)** É nos termos destas normas, verificados os respetivos pressupostos, a AT fica constituída no dever de pagamento da aludida indemnização ao contribuinte que a prestou.

**S)** Porém, como bem assinala o Acórdão fundamento, tratando-se de encargos suportados com garantias de natureza diversa e não equivalente à garantia bancária, como, por exemplo, a fiança, o penhor, a hipoteca, a penhora, os decorrentes prejuízos podem ser ressarcidos pela administração tributária por via do Regime Jurídico de Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e das Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, na redacção dada pela Lei 31/2008, de 17 de Julho, para o que o lesado terá de intentar a competente acção judicial, invocando e fazendo prova dos prejuízos que suportou.

**T)** Em síntese, atento o enquadramento legal, não existe norma legal que sustente, em sede de decisão arbitral, a pretensão de condenação de indemnização por prestação de fiança, à luz do regime regulado nos artigos 53º da LGT e do 171º do CPPT, porquanto a mesma não é juridicamente equivalente à garantia bancária.

**U)** Decorre, de todo o exposto, que a Decisão arbitral recorrida, ao ter decidido que o processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento de indemnização por garantia indevidamente prestada sob a forma de fiança, de acordo com o regime do art. 53º da LGT e art. 171º do CPPT, enquanto garantia equivalente à garantia bancária, evidencia uma manifesta contradição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com a jurisprudência firmada pelo STA no Acórdão fundamento, devendo ser substituído por nova Decisão arbitral que julgue improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento da indemnização pela garantia prestada sob a forma de fiança.

Termos em que deve o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência ser admitido por se mostrar verificada contradição entre a Decisão arbitral proferido no proc. nº 320/2019-T e o Acórdão fundamento, proferido pelo STA no proc. 03025/17.3 BEPRT 0585/18, 09.01.2019, devendo, em consequência, o mesmo ser julgado procedente e, nos termos e com os fundamentos acima indicados, ser revogado a Decisão arbitral recorrida no segmento decisório sob recurso, e substituída por Decisão consentânea com o quadro legal vigente.

**1.3.** Tendo o recurso sido admitido por despacho do relator, o recurso prosseguiu, não tendo sido aduzidas contra-alegações.

**1.4.** O exm.º magistrado do Ministério Público pronunciou-se, após enunciar o objecto do recurso, no sentido do recurso ser admitido e, relativamente à questão fundamental em oposição defende “dever ser reiterado o entendimento sufragado no acórdão fundamento, por não haver razões pertinentes para a sua alteração”, concluindo ainda do seguinte modo:

“Entendemos, assim, que o recurso deve ser julgado procedente e revogar-se a

decisão arbitral nesta parte, julgando-se improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida através de fiança, ali formulado pelo Requerente ao abrigo dos citados normativos, e fixando-se jurisprudência nos seguintes termos:

- O procedimento indemnizatório previsto nos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT, nos casos de prestação de garantia indevida, apenas abrange os casos em que a garantia é prestada através de “garantia bancária ou equivalente”, o que não abrange o caso da fiança.”

**I.5.** Tal pronúncia foi notificada às partes, nos termos do art. 142.º n.º 2 do C.P.T.A., não tendo sido oferecida resposta.

**I.6.** Os exm.ºs Conselheiros adjuntos tiveram vista dos autos em simultâneo através do SITAF.

**I.7.** Cumpre apreciar e decidir se o recurso é de admitir e, sendo esse o caso, resolver a questão fundamental em oposição, começando por observar a matéria de facto num e noutro processo.

## **II. Fundamentação.**

### **II.1. De facto.**

**II.1.A. A matéria de facto da decisão arbitral consta em CD junto, o qual foi certificado pelo CAAD, encontrando-se publicada nos termos que seguem em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt):**

1. Em 01.10.1953, a Requerente - anteriormente denominada B...-celebrou um contrato de arrendamento de instalações petrolíferas com C..., S.A. - anteriormente denominada D..., S.A..

2. Este contrato ainda se encontra em vigor relativamente aos seguintes prédios:

3. A renumeração dos prédios foi efetuada em 2013, mantendo-se o respetivo valor patrimonial de cada um dos prédios respetivamente.

4. A Requerente apresentou a participação de rendas com referência ao ano de 2014 através da transmissão eletrónica de dados.

5. Em 15.12.2014, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças Lisboa ..., cópias dos recibos das rendas referentes ao 4.º trimestre de 2014.
6. A Requerente foi notificada da liquidação de IMI n.º 2015 ..., de 26.02.2016, referente aos anos de 2013 e 2014, referente à propriedade dos prédios urbanos em apreço, na qual se apurou um total de imposto a pagar de € 83.892,58.
7. Não se conformando com a liquidação de IMI supra, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral contra a liquidação de IMI n.º 2015... .
- 8 . O pedido de pronúncia arbitral foi julgado procedente (processo n.º 149/2017-T).
9. O Tribunal Arbitral considerou que a AT não pode “(...) ignorar o art. 15ºN do citado DL 387/2013 quando tenha e não possa ignorar - como é o caso dos autos - todos os pressupostos para a sua aplicação, designadamente com base no facto de não ter sido tratada a informação fornecida pelo contribuinte.”
10. O Tribunal arbitral julgou “(...) totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IMI nº 2015 ... de 26-2-2016, relativa aos anos de 2013 e 2014, na importância global de €129.434,27, com a consequente anulação (...).”
11. A sentença proferida em 09.02.2018 transitou em julgado.
12. Posteriormente, a Requerente foi notificada da liquidação de IMI n.º 2014 ..., o qual incidiu sobre a propriedade dos prédios urbanos sitos no concelho de Almada, freguesia de ... e ..., inscritos na matriz predial sob os números ... e ..., anteriormente inscritos sob os números ... e ..., respetivamente.
13. Para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...52019... foi prestada uma fiança.

**II.2.B. A matéria do acórdão fundamento** consta publicada do seguinte modo em **www.dgsi.pt**:

A. Em 26.01.2015 foi instaurado o processo de execução fiscal nº 1805201501108310 no Serviço de Finanças da Maia contra A....., S.A., ora

Reclamante, por dívidas de IVA relativo a 2010, e respetivos juros compensatórios, no montante total de € 438.218,35 - cfr. fls. 31 a 35 do SITAF.

B. Em 13.02.2015 a Reclamante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças da Maia, solicitando a aceitação da fiança constituída pela sociedade B....., SGPS, S.A., e a suspensão do processo de execução fiscal aludido em A) - cfr. fls. 36 a 38 do SITAF, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C. Em 04.02.2015 a sociedade B....., SGPS, S.A., declarou constituir-se fiadora da Reclamante perante o Serviço de Finanças da Maia, até ao montante de € 555.707,98, "que possa ser devido para pagamento da dívida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao exercício/ano de 2010 e demais encargos", para suspensão do processo de execução fiscal mencionado nas alíneas antecedentes, tendo renunciado ao benefício da excussão prévia - cfr. certidão de constituição de fiança de fls. 40 do SITAF.

D. Por despacho da Diretora de Finanças do Porto, datado de 21.08.2015, foi indeferida a fiança oferecida com os fundamentos constantes da informação de fls. 114 a 120 do SITAF - cfr. fls. 114 do SITAF.

E. Pelo ofício nº 9457/1805-30 de 28.08.2015, remetido em 01.09.2015, sob o registo postal nº RF 0216 2294 1 PT, a Reclamante foi informada do teor do despacho mencionado na alínea anterior - cfr. fls. 124 e 125 do SITAF.

F. Em 14.09.2015 a Reclamante apresentou reclamação judicial contra o despacho de indeferimento de prestação de garantia mencionado em D), que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o nº 02527/15 - cfr. fls. 126 a 131 e 178 do SITAF.

G. Por Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 10.03.2016, transitado em julgado em 04.04.2016, foi confirmada a sentença prolatada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto em 30.12.2015, que revogou o despacho identificado em D) - cfr. fls. 176 a 203 do SITAF.

H. Em 07.08.2015 a Reclamante apresentou um pedido de revisão oficiosa das

liquidações adicionais de IVA relativo a 2010 e respetivos juros compensatórios - cfr. fls. 207 e 209 do SITAF.

I. Em 19.10.2016, a revisão oficiosa requerida pela Reclamante foi deferida por despacho da Diretora de Serviços do IVA, com base no facto de a atuação da Reclamante estar em conformidade com o entendimento da Autoridade Tributária vertido na informação vinculativa prestada no processo nº A1002007053 - cfr. fls. 206 a 215 do SITAF.

J. Em 17.11.2016, a Reclamante requereu o levantamento e a devolução do original da fiança - cfr. fls. 163 e 164 do SITAF.

K. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Maia de 31.01.2017 foi determinado o desentranhamento e devolução dos documentos relativos à fiança apresentada em 13.02.2015, mencionada em B) - cfr. fls. 216 do SITAF.

L. Em 06.06.2017 a Reclamante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças da Maia, pedindo o pagamento de uma indemnização pelos encargos incorridos com a prestação da fiança ao abrigo do artigo 53º da LGT, no montante de € 18.441,02, que se transcreve parcialmente:

"(...)

1. Como é do conhecimento deste Serviço de Finanças, a Executada, em 06.02.2015, prestou uma garantia (fiança) no montante de €555.707,98, para obviar ao prosseguimento do processo executivo em epígrafe.

2. Tendo V. Exa, por despacho de 31.01.2017 (notificado à Executada através do ofício nº 2017S000031109, da mesma data), ordenado o levantamento da referida garantia prestada sob a forma de fiança.

3. O art.º 53º da LGT estabelece que, em caso de prestação de garantia indevida, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação.

4. Desde o momento da prestação da garantia sob a forma de fiança até à data do seu cancelamento, em 31.01.2017, a Executada suportou encargos com a garantia no montante total de € 18.441,02 - (cfr. docs. agregadamente juntos

em anexo).

Pelo exposto, requer-se a V. Exa se digne ordenar o pagamento da indemnização legalmente devida à aqui Requerente, no montante de € 18.441,02, pelos encargos incorridos com a prestação da garantia sob a forma de fiança. (...) - cfr. fls. 225 e 226 do SITAF.

M. Para instrução do requerimento identificado na alínea que antecede, a Reclamante juntou uma fatura datada de 09.02.2015, da qual consta "Imposto de Selo pago por v/conta, referente à emissão de Fiança (...) Processo de Execução Fiscal nº 1805201501108310", no montante de €3.334,28 - cfr. fls. 228 do SITAF.

N. Para instrução desse mesmo requerimento, a Reclamante juntou, também, uma fatura datada de 15.01.2016, da qual consta "Comissão sobre Fianças prestadas, vencidas na data (...) Conforme contrato e de acordo com mapa anexo" no montante de € 7.146,26, constando das 'Notas de Débito de Fianças' em anexo "For 01-jan-2016 to 19-jan-2016 (...) Fianças concedidas (...) 628524 (...) 1805201501108310" - cfr. fls. 232 e 233 do SITAF.

O. Para instrução desse requerimento, a Reclamante juntou uma fatura datada de 19.01.2017, da qual consta "Comissão sobre Fianças prestadas, vencidas na data (...) Conforme contrato e de acordo com mapa anexo" no montante de € 7.627,09, constando das 'Notas de Débito de Fianças' em anexo "For 01-Jan-2017 to 19-Jan-2017 (...) Fianças concedidas (...) 628524 (...) 1805201501108" - cfr. fls. 234 e 235 do SITAF.

P. Para instrução do requerimento aludido, a Reclamante juntou, ainda, uma fatura datada de 21.03.2017, da qual consta "Comissão sobre Fianças prestadas, vencidas na data de 17/03/2017 conforme contrato" no montante de € 333,42 - cfr. fls. 236 e 237 do SITAF.

Q. Em 18.11.2016, foi elaborada a seguinte informação sobre o enquadramento da fiança no artigo 53º da Lei Geral Tributária:

"(...)

## I. INTRODUÇÃO

A Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) veio, a coberto do ofício nº 2030, de 2016-08-05, e nos termos da alínea a), do nº 2, do artigo 22.º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro, solicitar a esta Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT) a emissão de orientações gerais quanto à elegibilidade, para efeitos da indemnização por prestação indevida de garantia consagrada no artigo 53º da Lei Geral Tributária (LGT), das comissões cobradas, no âmbito do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), pela sociedade dominante do grupo à sociedade dominada, em razão da FIANÇA prestada por aquela como garantia num processo de execução fiscal em que esta é executada.

Para enquadrar o presente pedido de orientações gerais, a UGC remete a informação nº 1 - LIQ/2016 da sua Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT).

Expediente, esse, que deu entrada nesta DSJT em 2016-08-09, sob o nº 2016E002632596.

## II. ENQUADRAMENTO

A DGAT dá conta na sua informação nº 1 - LIQ/2016 de que é objetivo daquela não só obter orientações, mas também definir uma posição uniforme perante os contribuintes sempre que seja suscitada a questão no âmbito do ressarcimento dos encargos suportados por prestação indevida de garantia em processo de execução fiscal, nos termos do artigo 53º da LGT e 171º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), nomeadamente QUANDO É PRESTADA COMO GARANTIA UMA FIANÇA, na situação em que o fiador é a sociedade dominante do grupo a que pertence a sociedade executada.

A esse respeito, e para enquadrar o presente pedido, a DGAT tece as seguintes considerações:

2.1. Na situação concreta das fianças, sendo o fiador a sociedade dominante do grupo a que pertence a sociedade executada suscita-se a questão se deverão

ser considerados como encargos, as comissões sobre fianças cobradas pelo fiador, tendo presente que estando perante grupo de sociedades no âmbito do RETGS, este encargo é proveito na sociedade prestadora da fiança e custo na sociedade a quem a mesma é prestada, ou seja, em termos de resultado fiscal do grupo, o resultado é nulo.

2.2. Do nº 3 do artigo 6º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que prescreve "[c]onsidera-se contrária ao fim da sociedade a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades, salvo se existir justificado interesse próprio ou se se tratar de sociedade em relação de domínio ou grupo", parece resultar que se encontra vedado o ato de comércio que se constitua pela remuneração de serviços relacionados com a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades, considerando que a mesma só será lícita se for no interesse próprio da empresa ou haja uma relação estreita entre a sociedade garante e a sociedade executada/garantida, ao ponto de que o interesse próprio de cada uma delas se (con)funde no interesse do Grupo.

2.3. Poder-se-á entender que a prestação de garantias - enquanto prestação de serviços remunerada - se encontra vedado às sociedades?

2.4. Se admitirmos que se encontra vedada a remuneração da prestação da garantia, será legítimo a executada ser indemnizada por (eventual) encargo debitado por uma empresa à qual apenas poderia prestar a garantia caso houve interesse próprio ou comum nessa mesma prestação?

3. A DGAT conclui a sua informação nº 1-LIQ/2016 com a formulação da questão se deverão ser considerados como encargos elegíveis as comissões cobradas pela sociedade dominante do grupo, no âmbito do RETGS, à sociedade dominada.

4. Sublinha a DGAT, por fim, que esta questão é recorrente a vários contribuintes acompanhados pela UGC, ressaltando a urgência da posição concertada a assumir pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

com vista a estabelecer coerência independentemente do seu mérito jurídico.

### III. ANÁLISE

5. A indemnização por prestação indevida de garantia rege-se pelos artigos 53º da Lei Geral Tributária (LGT) e 171º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e é nos termos destas normas, verificados os respetivos pressupostos, que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) fica constituída no dever de pagamento da aludida indemnização ao contribuinte que a prestou. Assim, antes de mais, algumas considerações sobre o regime jurídico da aludida indemnização por prestação indevida de garantia.

6. O artigo 53º da LGT consagra no seu nº 1 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 três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.».

7. Por seu turno, no nº 2 do mesmo artigo 53º da LGT consagra-se que o prazo do nº 1, 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.

8. Uma vez verificado o direito à indemnização previsto no artigo 53º da LGT, importa analisar os pressupostos inerentes ao exercício do citado direito, o qual se rege pelo artigo 171º do CPPT e 53º nº 3, parte final, da LGT.

Com efeito, a constituição no direito de indemnização e a forma do exercício desse mesmo direito consubstanciam duas questões distintas. Pelo que,

9. A forma de exercício do direito resulta, desde logo, do nº 3 do artigo 53º da LGT, na sua parte final, que dita que a indemnização pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial – ou em processo judicial em que esteja a ser discutida a legalidade da liquidação e que originou a prestação da garantia, como sucede com a oposição à execução fiscal

apresentada com fundamento na al. h) do nº 1 do artigo 204º do CPPT - ou autonomamente.

10. Do regime contido no artigo 171º do CPPT resulta que o pedido indemnizatório por prestação de garantia indevida deve ser efetuado no âmbito do processo em que seja controvertida a legalidade da dívida, seja ele meio procedimental ou processual (reclamação, impugnação, oposição judicial ou recurso).

11. Sem embargo, o legislador acautelou a situação de a prestação da garantia ser superveniente à propositura do meio procedimental ou processual utilizado para controverter a dívida exequenda, consignando no nº 2 do artigo 171º do CPPT que, neste caso, o respetivo pedido indemnizatório deve ser formulado naqueles autos - onde se discute a legalidade do ato de liquidação coercivamente demandado - no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto em que o pedido de indemnização se fundamenta.

Por fim,

12. Verificada a existência do direito à indemnização e o correspondente exercício em prazo legal, nos termos explicitados, importa aferir do "quantum" dessa indemnização e para o efeito, há que observar o que decorre do artigo 53º da LGT, concretamente do primeiro segmento do seu nº 3, que determina que a indemnização por prestação de indevida de garantia tem por «(...) limite máximo o montante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei (...)».

A este respeito, nos termos do artigo 559º do Código Civil, aplicável ex vi artigo 43º, nº 4 e artigo 35º nº 10, ambos da LGT, os juros são calculados por aplicação da taxa de juros legais de 4%, atento a Portaria nº 291/2003, de 8 de abril.

13. Assim, por força do disposto no nº 3 do artigo 53º da LGT, a indemnização a arbitrar tem como limite máximo o montante resultante da aplicação da taxa de 4% ao valor garantido, com consideração do lapso temporal em que a garantia

se manteve ativa.

Posto isto, e regressando ao caso vertente,

14. A questão da indemnização por prestação indevida de garantia vem enquadrada por referência à elegibilidade dos encargos apresentados, concretamente, das comissões cobradas pela sociedade dominante do grupo, no âmbito do RETGS, à sociedade dominada, vindo suscitada a (i)legalidade das aludidas comissões face ao regime jurídico inserto no nº 3 do artigo 6º Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Sucedo que,

15. Com o devido respeito pela reflexão produzida, entende-se que não caberá à AT, no âmbito do instituto da indemnização por prestação indevida de garantia, aferir da legalidade das comissões cobradas por prestação de fiança por uma sociedade dominante a uma sua dominada, ou seja, não compete à AT o controlo do cumprimento ou não do que resulta do nº 3 do artigo 6º do CSC.

Por outro lado,

16. Entende-se que a questão se prende, não com a elegibilidade/ilegalidade dos encargos apresentados, mas sim com a elegibilidade da própria fiança, para efeito de aplicação do regime da indemnização por prestação indevida de garantia, regulado nos enunciados artigos 53º da LGT e 171º do CPPT.

17. Como se referiu, resulta do nº 1 do artigo 53º da LGT que o contribuinte/executado é indemnizado NO CASO DE TER APRESENTADO GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE para suspender a execução fiscal.

E em nosso entender é precisamente esse o enfoque da reflexão a realizar, pois, no caso vertente, está em causa a prestação de fiança.

18. A resposta ao dilema colocado passará, primeiramente, por avaliar da existência do direito à indemnização por força daquele normativo legal, isto é, aferir se a fiança, cuja idoneidade como garantia para suspender a execução fiscal não está, neste momento, em causa, pode ser considerada, para efeito de aplicação do artigo 53º da LGT, como uma garantia equivalente à garantia

bancária. Vejamos,

19. A este respeito, é incontornável a doutrina do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que, no seu CPPT Anotado e Comentado, 5ª Edição, volume II, da Áreas Editora, página 187, em anotação nº 6 ao artigo 171º, firmou «Equivalente à garantia bancária, para efeitos deste artigo, 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.

Dos meios de garantia expressamente previstos no art.º 199º deste Código, será o caso do seguro-caução, cujo regime está previsto nos arts. 6º e 7º do Decreto-Lei nº 183/88 de 24 de maio.»

Em consonância e em desenvolvimento da referida afirmação, o citado autor, desta feita na nota do rodapé nº 1, da página 253, na anotação nº 9 ao artigo 183.º A, explicita que «Das formas de garantia especialmente previstas no art.º 199º nº 1, do CPPT (garantia bancária, caução e seguro-caução), apenas esta última parece ser qualificável como equivalente, para efeitos de indemnização, uma vez que apenas nela há lugar a pagamento de uma quantia patrimonial à entidade garante.»

20. No mesmo sentido, Lima Guerreiro, na sua Lei Geral Tributária anotada, Editora Rei dos Livros, em anotação ao artigo 53º, expressamente refere que o aludido preceito «(...) compreende apenas o prejuízo sofrido pela prestação de garantia bancária ou equivalente (como o seguro-caução). Não abrange o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal), o que resulta da muito maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer, devendo, no entanto, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais.»

21. Idêntica conclusão, pese embora com outro pressuposto, se colhe da Lei

Geral Tributária Anotada e Comentada, Edição 2016, Coordenação do Prof Doutor José de Campos Amorim e Mestre Patrícia Anjos Azevedo, que firmam «caso seja prestada outra garantia - que não a garantia bancária ou seguro-caução (mormente, penhor, fiança, hipoteca) ou caso a garantia seja constituída por penhora, os decorrentes prejuízos serão sempre ressarcidos por meio de ação de responsabilidade civil extracontratual do Estado (Lei nº 67/2007, de 30.12).»

22. À luz da doutrina citada, a qual é unânime, apenas os encargos incorridos com a prestação de garantia bancária ou equivalente serão ressarcidos por via do instituto jurídico edificado pelo legislador no artigo 53º da LGT, pelo que os prejuízos sofridos com a prestação de garantias que não sejam consideradas equivalentes serão, eventualmente, reparados pelos meios indemnizatórios gerais, no caso, pelo regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado.

23. Mais, olhando para o regime da fiança, contido nos artigos 627º a 654º do nosso Código Civil, será pacífico afirmar que a mesma não se reconduz a uma garantia equivalente à garantia bancária.

Com efeito,

24. A garantia bancária autónoma é uma garantia pessoal, prestada por uma instituição de crédito (geralmente um banco) que tem como propósito indemnizar alguém em determinado montante pela verificação de determinado evento a que as partes tenham atribuído relevância num contrato celebrado entre elas, caracterizada pela autonomia, o que significa que o garante assegura a verificação de um determinado resultado, totalmente independente da obrigação assumida pelo devedor no contrato base.

Por seu turno, a fiança, não obstante ser também uma garantia pessoal, caracteriza-se pela acessoriedade e a subsidiariedade, previstas nos artigos 627º, nº 2 e 638º, respetivamente.

25. No caso da fiança, é o património de um terceiro (o fiador) que é o objeto

MEDIATO da garantia, podendo o fiador invocar a invalidade da fiança por causa da invalidade da obrigação principal (artigo 632º nº do Código Civil), bem como invocar contra o credor quaisquer meios de defesa que competem ao devedor (artigo 637º nº 1 do Código Civil).

Na garantia bancária autónoma, o garante não pode invocar, em princípio, quaisquer meios de defesa provenientes de relações jurídicas distintas da assumida por este como o beneficiário.

26. Assim, face à distinção entre a fiança e a garantia bancária autónoma no que às suas características essenciais diz respeito:

Por um lado, a acessoriedade da fiança (traduzida no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiandado) e, Por outro, a autonomia da garantia bancária que significa que o garante assegura a verificação e um determinado resultado;

27. Tem-se por manifesto que a FIANÇA NÃO SERÁ EQUIVALENTE À GARANTIA BANCÁRIA, pelo que eventuais prejuízos que possam estar correlacionados com a sua prestação não serão ressarcíveis pelo instituto da indemnização por prestação indevida de garantia, regulado pelos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT. Com efeito, é nos termos destas normas, verificados os respetivos pressupostos, que a AT fica constituída no dever de pagamento da aludida indemnização ao contribuinte que a prestou.

28. Contudo, à atuação da Administração Tributária aplicam-se, para além do artigo 53º da LGT, as regras gerais sobre a responsabilidade civil extracontratual do Estado e das Pessoas Coletivas, cujo Regime Jurídico foi aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, com última redução conferida pela Lei nº 31/2008, de 17 de julho.

O facto de a lei tributária fazer depender a indemnização regulada nos artigos 53º da LGT e do 171º do CPPT da natureza da garantia prestada, revela que o legislador deixou para o regime geral da responsabilidade extracontratual do Estado a definição da responsabilidade da Administração Tributária quando

estão em causa encargos suportados por força de garantias de natureza diversa e não equivalente à garantia bancária.

Assim,

29. Caso o contribuinte/executado tenha incorrido em prejuízo por conta da prestação de garantia de natureza diversa e não equivalente à garantia bancária, como será o caso da fiança, a Administração Tributária não está desonerada de proceder ao ressarcimento dos encargos suportados, todavia, não será por via do instituto da indemnização regulada nos artigos 53º da LGT e do 171º do CPPT.

Assim, uma eventual lesão causada pela atuação da Administração Tributária, em sede de prestação indevida de garantia de natureza diversa da garantia bancária, só será sindicável e, caso assim se justifique, ressarcível, por via do regime geral de responsabilidade civil extracontratual do Estado e das Pessoas Coletivas.

30. Sucede, no entanto, que o sobredito regime jurídico da responsabilidade civil extracontratual do Estado e das Pessoas Coletivas, só pode ser acionado judicialmente, mediante a propositura da competente ação contra a entidade pública, nos termos e para efeitos do artigo 7.º do aludido regime jurídico, ou, contra os titulares dos órgãos, funcionários e agentes, verificados/reunidos os pressupostos do artigo 8º do mesmo diploma legal.

Com efeito, o pagamento eventual de indemnização deve ser precedido de um juízo, a realizar em sede judicial, sobre os pressupostos constitutivos do dever de indemnizar em matéria de ilicitude, culpa, nexos causal e dano indemnizável.

31. Nestes termos, atento ao enquadramento legal ora explicitado, não existe norma legal que sustente, na presente sede, a pretensão de arbitramento de indemnização por prestação de fiança, porquanto o disposto no artigo 53º da LGT não tem aplicação no caso em apreço, dado estar em causa uma garantia que não é equivalente à garantia bancária, pelo que uma eventual responsabilidade civil extracontratual da Administração Tributária não pode ser

apreciável por via administrativa ou graciosa.

32. Em suma, e por tudo o exposto, não será devida indemnização por prestação indevida DE FIANÇA, à luz do regime regulado nos artigos 53º da LGT e do 171º do CPPT, porquanto a mesma não é juridicamente equivalente à garantia bancária.

#### IV CONCLUSÕES

Por tudo o exposto, formulam-se as seguintes conclusões

1.ª A indemnização por prestação indevida de garantia rege-se pelos artigos 53º da Lei Geral Tributária (LGT) e 171º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e é nos termos destas normas, verificados os respetivos pressupostos, que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) fica constituída no dever de pagamento da aludida indemnização ao contribuinte que a prestou.

2.ª Resulta do nº 1 do artigo 53º da LGT que o contribuinte/executado é indemnizado NO CASO DE TER APRESENTADO GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE para suspender a execução fiscal.

3.ª À luz da doutrina unânime, apenas os encargos incorridos com a prestação de garantia bancária ou equivalente serão ressarcidos por via do instituto jurídico edificado pelo legislador no artigo 53º da LGT, pelo que os prejuízos sofridos com a prestação de garantias que não sejam consideradas equivalentes serão, eventualmente, reparados pelos meios indemnizatórios gerais, no caso, pelo regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado.

4.ª A fiança caracteriza-se pela acessoriedade e a subsidiariedade, traduzida no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiançado, ao passo que a garantia bancária tem por característica a autonomia, que significa que o garante assegura a verificação de um determinado resultado, independentemente da obrigação assumida pelo devedor no contrato base.

5.ª A FIANÇA NÃO SERÁ EQUIVALENTE À GARANTIA BANCÁRIA, pelo que eventuais prejuízos que possam estar correlacionados com a sua prestação não

serão ressarcíveis pelo instituto da indemnização por prestação indevida de garantia, regulado pelos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT.

6.ª À atuação da Administração Tributária aplicam-se, para além do artigo 53º da LGT, as regras gerais sobre a responsabilidade civil extracontratual do Estado e das Pessoas Coletivas, cujo Regime Jurídico foi aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, com última redação conferida pela Lei nº 31/2008, de 17 de julho.

7.ª O regime jurídico da responsabilidade civil extracontratual do Estado e das Pessoas Coletivas só pode ser acionado judicialmente, mediante a propositura da competente ação, para assim se aferir sobre os pressupostos constitutivos do dever de indemnizar em matéria de ilicitude, culpa, nexos causal e dano indemnizável.

## V. PROPOSTA

Nestes termos, propõe que o teor da presente informação, caso seja objeto de sancionamento superior, seja levado ao conhecimento da Unidade dos Grandes Contribuintes, em resposta ao pedido de esclarecimentos formulado. (...)”- cfr. fls. 242 a 250 do SITAF.

R. Em 02.12.2016, foi exarado despacho sobre a sobredita informação, proferido pela Subdiretora Geral da Área de Justiça Tributária e Aduaneira, com o seguinte teor: "Concordo com o entendimento constante da presente informação, bem como com o proposto." - cfr. fls. 242 do SITAF.

## **II.2. De direito.**

### **II.2.a. Da admissão do recurso.**

Conforme decorre ainda dos n.ºs 1 e 3 do art. 692.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável, o referido despacho já proferido pelo relator não obsta a que seja apreciado se é de admitir o recurso de uniformização de jurisprudência, o que depende de vários pressupostos previstos no art. 25.º n.ºs 2 e 3 do dito R.J.A.T. e que remete para o art. 152.º do C.P.T.A..

O recurso de uniformização de jurisprudência interposto por oposição com acórdão do S.T.A. é admissível, nos termos dos artigos 25.º n.ºs 2 e 3 do R.J.A.T. e 152.º do C.P.T.A., na dependência de vários pressupostos, os quais se verificam, conforme resulta das conclusões apresentadas, nomeadamente, sob as alíneas G a J.

Com efeito, nomeadamente, quanto ao pressuposto “oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito” tem sido considerado depender do seguinte:

- identidade dos factos;
- identidade quanto à questão de direito;
- decisões expressas que não implícitas quanto à dita questão – cfr., para além do acórdão citado pela recorrente, entre muitos outros, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 5-05-1992, Apenso ao Diário da República de 29-11-1994, pág. 426, de 18-2-1998, e o de 23-10-2019, processo 017/19.1BALS.B, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Ora, embora os factos constantes do acórdão fundamento sejam mais complexos que os da decisão arbitral - que relegou para execução de sentença a fixação da indemnização aplicável -, tal não afasta a dita identidade no essencial, tal como a referida jurisprudência tem considerado, bem como se verifica identidade quanto à questão fundamental de direito que foi apreciada em ambos os acórdãos por referência ao art. 53.º da L.G.T. - ainda que no acórdão fundamento tenha sido referido também o art. 171.º do C.P.P.T.-, pois num e noutro caso ocorreram decisões expressas e divergentes quanto à aplicação do previsto no art. 53.º, no caso da garantia ter sido prestada por

fiança: esta foi considerada na decisão arbitral para efeitos de indemnização a liquidar em execução de sentença, enquanto no acórdão fundamento a fiança não foi considerada abrangida para os referidos efeitos indemnizatórios, por tal ser de aplicar apenas quanto a “garantias bancárias ou equivalentes”.

Acresce apenas referir que, da forma como finaliza as conclusões, a recorrente imputa ilegalidade ao decidido.

Decorre de tudo o que antecede ser de admitir o recurso interposto.

## **II.2. b. Da questão fundamental em oposição e sua resolução.**

A questão fundamental em oposição resume-se em saber se, para os efeitos indemnizatórios previstos no artigo 53.º da L.G.T., é de considerar a fiança entre as garantias (“bancária ou equivalente”) de que depende a sua aplicação. Resulta dos n.ºs 1 e 2 do art. 53.º da L.G.T. que se faz depender a indemnização prevista no n.º 3 de, entre outros requisitos, ter sido oferecida “garantia bancária ou equivalente” para suspender a execução.

Tal como no acórdão fundamento se considera: “Trata-se, por conseguinte, de um direito indemnizatório muito específico, que a lei tributária prevê e atribui num procedimento muito simplificado, e que embora tenha a sua raiz na responsabilidade civil da administração tributária por danos decorrentes de uma actuação ilegal, parte de uma presunção de existência desses prejuízos nas situações em que o contribuinte se viu obrigado a prestar “garantia bancária ou equivalente” para suspender a cobrança de obrigação tributária que veio a revelar-se ilegal, dispensando-o de provar não só o nexo de imputação à actuação ilegal como, também, a existência de prejuízos, embora estabeleça um montante máximo para esta indemnização.

Tal não significa, porém, que no caso de os prejuízos excederem esse limite máximo previsto no n.º 3 do art.º 53º da LGT, o lesado não possa deles ser ressarcido. O direito indemnizatório por actos ilegais de entes públicos tem raiz

constitucional, constituindo uma garantia constitucional face ao disposto no art.º 22º da Constituição, pelo que este limite fixado no nº 3 não pode afastar, sob pena de inconstitucionalidade, a possibilidade de o lesado exigir uma indemnização superior; só que, nesse caso, terá, como qualquer lesado por acto ilícito de entes públicos, de intentar acção judicial para efectivar a responsabilidade civil extracontratual da administração tributária, onde terá de alegar e provar a dimensão do dano e o montante concreto do prejuízo que sofreu, designadamente com a garantia que foi obrigado a prestar para suspender a cobrança coerciva da obrigação tributária enquanto se encontrava em discussão a legalidade do acto de liquidação donde esta emergira.

Por outro lado, é inequívoco, perante o teor do art.º 53º da LGT e do art.º 171º do CPPT, que para os efeitos indemnizatórios aí previstos apenas são consideradas as "garantias bancárias ou equivalentes".

O que se compreende, na medida em que nas garantias bancárias e equivalentes (como é o seguro-caução) o contribuinte suporta forçosamente uma despesa, cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual é mantida, e, portanto, a presença de prejuízos é certa e infalível, porque inerente a este tipo de garantia. E porque a sua quantificação é fácil de fazer, o legislador quis dar ao lesado a possibilidade de obter, de forma imediata e praticamente automática, o reconhecimento do direito indemnizatório, ainda que limitado ao montante máximo previsto no nº 3 do art.º 53º da LGT. Como refere A. LIMA GUERREIRO, em anotação ao art.º 53º na sua "Lei Geral Tributária Anotada", «o presente preceito compreende apenas o prejuízo sofrido pela prestação de garantia bancária ou equivalente (como o seguro-caução). Não abrange o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal), o que resulta da muito maior dificuldade em se configurar então a existência de um

prejuízo efectivo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer, devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais» - pág.245.

Também JORGE LOPES DE SOUSA, na obra "Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais - Notas Práticas", refere que 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. Dos meios de garantia expressamente previstos no art.º 199º do CPPT, será o caso do seguro-caução, cujo regime está previsto nos arts 6º e 7º do DL nº 183/88, de 24 de Maio». E, como adianta no seu "Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado", vol. III, 6ª ed., pág. 346, a restrição do dever de indemnização aos casos de prestação de garantia bancária e garantias equivalentes, como o seguro-caução, vale, tão-somente, quanto a esta indemnização automática, derivada da mera verificação dos pressupostos previstos no artigo 53º nºs 1 e 2 da LGT, independentemente da verificação dos pressupostos gerais da responsabilidade civil extracontratual dos entes públicos, regulada pela Lei nº 67/2007. E daí que a garantia prestada sob a forma de fiança não se encontre abrangida por estes preceitos legais que atribuem e fixam um direito indemnizatório de forma praticamente automática num procedimento simplificado, o que se justifica por a fiança ser, por regra, prestada gratuitamente, isto é, sem qualquer contraprestação especial destinada a retribuir a obrigação assumida pelo fiador, ainda que nada impeça que seja remunerada (Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, in "Código Civil Anotado", vol.I, pág.617.).

O que não significa que o lesado nos seus direitos patrimoniais pela prestação desta garantia (ou de outras, como a hipoteca e penhor), não possa exigir a

reparação dos prejuízos que efectivamente sofreu, por se tratar de direito que lhe é assegurado não só pelo art.º 22º da Constituição como pela Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas (Lei nº 67/2007, de 31.12). Terá, porém, de intentar para o efeito acção judicial para efectivar essa responsabilidade civil da administração tributária, onde terá de invocar e provar todos os danos que sofreu, tal como se deixou, aliás, frisado na sentença recorrida.”

Acresce referir que no mesmo sentido decidiu o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2012, proferido no processo n.º 0528/12, no que respeita à garantia na modalidade de hipoteca, a qual também não foi tida por equivalente a garantia bancária.

De tudo o que antecede resulta ser ilegal a decisão arbitral recorrida no segmento decisório respeitante a “Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de uma indemnização pela prestação de uma garantia, em valor a determinar em execução de sentença”, que nessa parte é de anular.

E do exposto resulta ainda que, para os efeitos indemnizatórios previstos no artigo 53.º da L.G.T., não é de considerar a fiança entre as garantias (“bancária ou equivalente”) de que depende a sua aplicação.

### **III. Decisão:**

Os Juízes Conselheiros da Secção do Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam em admitir o recurso, conceder provimento ao mesmo e anular a decisão arbitral na parte em que julgou procedente o pedido de condenação da requerida no pagamento de uma

indenização pela prestação de uma garantia.

Condena-se a recorrida nas custas, segundo o critério da causalidade – artigos 527.º n.º 1 do C.P.C. e 2.º, e) do C.P.P.T.-, mas sem ter de pagar taxa de justiça, pois não contra-alegou.

Comunique ao CAAD.

Lisboa, 4 de novembro de 2020. - Paulo José Rodrigues Antunes (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - José Gomes Correia - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo.

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