

SCIENTIA IVRIDICA

REVISTA DE DIREITO COMPARADO
PORTUGUÊS e BRASILEIRO



SETEMBRO-DEZEMBRO 2011-TOMO LX-NÚMERO 327

nacional e que, como resulta claro da nossa análise da justificação da provisão pública da educação como bem, constitui um elemento indispensável ao desenvolvimento do país.

A caducidade e a indemnização da garantia fiscal (Breve apontamento)

Rogério M. Fernandes Ferreira
Advogado

Francisco de Carvalho Furtado
Advogado

João Mesquita
Advogado

Resumo: As sucessivas alterações ao regime de caducidade da garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal, previsto no art. 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, colocam, actualmente, sérias dificuldades na respectiva interpretação e aplicação. Num espaço temporal de, sensivelmente, dez anos, assistimos a alterações não só do prazo de caducidade das garantias prestadas na pendência de impugnação, recurso ou oposição, mas, também, da própria vigência do regime, revogado e ripristinado, ainda que parcialmente, para aplicação exclusiva aos procedimentos de reclamação graciosa.

Palavras-chave: Caducidade / Indemnização / Garantia / Execução fiscal

1. Introdução

O regime da caducidade da garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal, previsto no art. 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, CPPT), tem sido objecto de diversas alterações legislativas na última década.

Começou por ser aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, através da qual se estatuiu a regra geral de que a garantia prestada para conter efeito suspensivo à reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial e oposição à execução caducava no caso de a recla-

mação graciosa não ser decidida no prazo de um ano contado da sua interposição, ou a impugnação, recurso ou oposição não serem julgados, em primeira instância, no prazo de dois anos.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, que aprovou o Orçamento do Estado (OE) para 2003, alterou, entretanto, o segmento final do n.º 1 do art. 183.º-A, nos seguintes termos: “...ou a impugnação, recurso ou oposição não serem julgados, em primeira instância, no prazo de três anos”, assim dilatando o prazo de dois para três anos.

O aludido artigo foi posteriormente revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, o que significou que, a partir dessa data, os contribuintes deixaram de ter à sua disposição este mecanismo (“sanccionatório”), consubstanciado na perda de um direito (ou benefício) da Administração tributária, por não terem sido concluídos, nos prazos estipulados, determinados procedimentos tributários e processos judiciais.

Com uma recente alteração introduzida pela Lei n.º 40/2008, de 11/8, o art. 183.º-A foi reintroduzido no CPPT, voltando, embora não em termos idênticos, a prever-se que a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa – e apenas neste caso – não estiver decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação.

Algumas têm sido as vozes pronunciadas no sentido de consi-derar esta última alteração legislativa um “retrocesso” e uma diminuição (injustificada) das garantias dos contribuintes. Na verdade, o regime da caducidade da garantia sofreu uma alteração no seu âmbito de aplicação – aplicando-se, agora, apenas no caso da reclamação graciosa –, sem que, aparentemente, exista uma justificação para o efeito. Tal como aquando do prolongamento por mais um ano – de dois para três anos – do prazo para julgamento, em primeira instância, da impugnação judicial, recurso ou oposição, operado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, não parece existir uma justificação jurídica plausível (ou implícita) para o facto de o Estado-Administrador ser o beneficiário da garantia e não se impor também ao Estado-Julgador a diligência e o zelo que se importam em função de prazos estabelecidos pelo Estado-Legislador para a resolução de litígios tributários.

Diversos são, porém, alguns aspectos deste novo regime que suscitam ainda dúvidas – mantendo-se outras já anteriormente existentes –, na sua interpretação e aplicação concretas, levantando-se, assim, alguns problemas, práticos, ainda pouco tratados, quer na doutrina, quer na jurisprudência.

2. Da suspensão do prazo de caducidade

Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT, a caducidade da garantia verifica-se desde que decorrido um ano da interposição da reclamação graciosa, sem que tenha sido proferida decisão nesse âmbito.

A este propósito importa ter presente que, de acordo com o referido normativo legal, a caducidade da garantia não opera, porém, no caso de o atraso na decisão do procedimento de reclamação graciosa resultar de motivo imputável ao reclamante. Relativamente a este conceito de “atraso imputável ao interessado”, refere o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA que, “para o atraso ser imputável ao interessado, deverá estar ligado a uma conduta sua por um nexo de causalidade adequada, isto é, a conduta deve ser uma condição naturalística do atraso e, pela sua natureza geral, não deve ser considerada em princípio indiferente para a produção desse atraso”⁽¹⁾.

Uma primeira dúvida se coloca a respeito deste regime e que se prende, exactamente, com o conceito de “atraso imputável ao interessado”, em caso de questões prejudiciais suscitadas pelo contribuinte. Veja-se, por exemplo, a seguinte situação concreta: no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, em que o contribuinte requereu, junto do director-geral competente, a apreciação prévia de um pedido de revisão oficiosa de um outro acto (v. g., de autoliquidação), por entender tratar-se de questão ‘prejudicial’ em

⁽¹⁾ Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, II vol., 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 252.

relação ao pedido efectuado na reclamação graciosa, essa conduta, ou outra conduta semelhante do contribuinte, pode, ou não, reconduzir-se a um desses casos de “atraso imputável ao interessado”?

Na verdade, tendo em consideração que cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa – Direcção de Finanças ou Serviço de Finanças –, mediante requerimento do interessado, decidir também sobre a verificação da caducidade da garantia prestada, existe o risco de este órgão atender, na sua apreciação, àquele pedido de apreciação prévia e, consequentemente, entender também que o atraso nessa decisão da reclamação graciosa se deve, afinal, a causa imputável ao contribuinte, não se encontrando, nesta medida, verificado o requisito temporal para poder considerar a garantia caducada.

Com efeito, poderá a entidade competente entender, nessa medida, que o prazo de caducidade de um ano se ‘suspende’ a partir da apresentação do pedido de revisão oficiosa (ou outro que se assumia como “prejudicial”). Mas, caso assim seja, parece igualmente defensável sustentar que o referido prazo de caducidade da garantia se suspende, mas não durante mais de seis meses, que é o prazo máximo para conclusão do procedimento tributário por parte da Administração tributária, nos termos do art. 57.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (doravante, LGT).

Esta parece ser a interpretação mais consentânea com os termos e os propósitos da lei, pelo que, também por uma questão de boa fé processual, a que contribuinte e Administração tributária estão vinculados (cfr. art. 48.º do CPPT), se entende que a apresentação de requerimento de caducidade da garantia não deverá ser feita antes do decurso dos dois prazos cummulados.

Não obstante, caso o contribuinte decida apresentar o referido requerimento de caducidade da garantia prestada antes de decorrido esse prazo, sempre lhe será garantida a possibilidade de vir a recorrer judicialmente de uma eventual decisão de indeferimento, com esse ou outros motivos, do órgão decisor, nos termos dos arts. 276.º e segs. do CPPT.

3. Da indemnização pelos encargos da garantia

À luz do regime anteriormente aplicável, em caso de caducidade da garantia, o interessado seria indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.ºs 3 e 4 do art. 53.º da LGT – cfr. art. 183.º-A do CPPT, aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, alterado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (OE 2003), e revogado pelo art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007). Acresce que, em conformidade com o anterior regime, em caso de caducidade da garantia prestada, a indemnização seria devida mesmo que, a final, se viesse a demonstrar que não assistia razão ao contribuinte no processo em que se discutia a legalidade da dívida tributária que havia motivado a instauração do processo de execução fiscal.

Ora, nos termos do regime em vigor, a declaração de caducidade da garantia prestada – pelo decurso do prazo de um ano, dentro do qual a Administração tributária deverá proferir decisão no âmbito do procedimento de reclamação graciosa – não dá lugar ao arbitramento de indemnização pelos encargos suportados com a sua prestação (cfr. citado art. 183.º-A do CPPT, introduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11/8, em vigor desde 1 de Janeiro de 2009). Actualmente, não existe direito do contribuinte a ser indemnizado pelos encargos suportados com a prestação de garantia, nos casos de caducidade da mesma pelo decurso do prazo de um ano, sem decisão da reclamação graciosa.

No entanto, parece de admitir que, caso o contribuinte opte pelo levantamento da garantia no momento em que se encontre verificada a caducidade da mesma, sempre conservará a possibilidade (o direito) de, a final, vir a ser indemnizado – nos termos e com os limites previstos nos n.ºs 3 e 4 do art. 53.º da LGT –, pela prestação indevida de garantia que seja mantida até essa data, nos casos seguintes: a garantia prestada seja mantida por período superior a três anos, em proporção do seu vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto

a dívida garantida; ou, independentemente desse prazo, se prove, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo (cfr. art. 53.º, n.ºs 1 e 2, da LGT).

O direito à indemnização em causa poderá, assim, fundar-se quer no atraso da resolução da pretensão do contribuinte, sempre que haja vencimento de causa e independentemente de ter havido ou não erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, quer na actuação ilegal da Administração tributária — “erro imputável aos serviços” — ao liquidar indevidamente o tributo, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela actuação, não teria sido necessário prestar.

Porém, existem ainda situações em que o vencimento da causa se fundará em erro imputável aos serviços e outras em que tal não acontecerá. Assim, o conceito de “vencimento” é um conceito abrangente que, em determinadas situações, opera sem que exista “erro imputável” aos serviços na liquidação do tributo, como sucederá nos casos de vencimento por razões de forma ou de mera alteração legislativa. Em conformidade, Jorge Lopes de Sousa, a este propósito, ensina-nos que, “*Se se comprovar que houve erro imputável aos serviços, essa indemnização será devida independentemente do período de tempo durante o qual a garantia tiver sido mantida (n.º 2 daquele art. 53.º). Se a anulação, total ou parcial, não tem por fundamento um erro daquele tipo (designadamente, se a liquidação é anulada por erro imputável ao próprio contribuinte ou por vício de forma ou incompetência) a indemnização só é devida se a garantia tiver sido mantida por mais de três anos (n.º 1 do mesmo artigo).*”⁽²⁾

Pese embora se julgue que a presente interpretação é também a mais consentânea com o elemento literal e o elemento teleológico, cumpre sublinhar que haverá entendimento, mas menos recente, a pronunciar-se no sentido de considerar o “erro imputável aos servi-

ços” como um conceito cuja verificação depende do vencimento de mérito da causa⁽³⁾.

4. Do momento do pedido de indemnização

O pedido de indemnização por prestação indevida de garantia deve ser apresentado no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida — reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso — ou, caso o seu fundamento seja superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (cfr. art. 171.º, n.º 2, do CPPT).

Por conseguinte, crê-se que, quando a indemnização seja requerida na própria reclamação graciosa, se encontra verificado o pressuposto formal do qual a Administração tributária faz depender a aceitação do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, mesmo que, no momento em que é apresentada a reclamação graciosa, não tenha ainda sido instaurado o processo de execução fiscal e prestada garantia no âmbito do mesmo.

5. Da garantia em caso de recurso hierárquico ou impugnação posteriores

Uma vez caducado o direito do Estado à garantia, pelo decurso do tempo, sem decisão da reclamação graciosa, pode o mesmo ser repristinado, nos casos em que o contribuinte não se conforme com a decisão da reclamação e dela recorra hierarquicamente ou impugne judicialmente tal decisão e, conseqüentemente, do acto de liquidação subseqüente? Não se conhece jurisprudência dos tribunais superiores que se tenha pronunciado sobre esta questão.

Neste contexto, importa também referir que a garantia, em pro-

⁽²⁾ Cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, II vol., cit., p. 184.

⁽³⁾ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª ed., Lisboa, Vitis Editores, 2000, p. 208, e, também, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo (STA), P. 113/02, de 24/4/2002, disponível em www.dgsi.pt.

cesso de execução fiscal, mais do que visar a suspensão do processo de execução fiscal, consubstancia (um direito e) um dever da Administração tributária em assegurar a boa cobrança do crédito tributário. Assim, a caducidade da garantia constitui como que uma “sanção” à Administração tributária, na perspectiva da perda desse direito ou benefício, por causa que lhe é imputável, dada a morosidade na tomada da sua decisão.

Ora, caso se verifique a caducidade da garantia prestada no procedimento de reclamação graciosa, será defensável que não assista à Administração tributária o direito de vir a exigir (a renovar) a apresentação de nova garantia em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, uma vez que ambos são prolongamento do procedimento de reclamação graciosa anterior e, em última instância, assumem o mesmo objecto (a mesma liquidação impugnada, administrativa e, depois, ainda administrativa e/ou judicialmente). E isto significa, uma vez extinto o direito à garantia em virtude da caducidade, por decorrência do prazo de um ano após a apresentação da reclamação graciosa, que aquele direito à garantia não se poderá renovar, em virtude da apresentação de recurso hierárquico ou de impugnação judicial.

Semelhante entendimento teve, também, o Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, apresentado ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em Outubro de 2009⁽⁴⁾, em cujo relatório se refere que, “no regime de caducidade das garantias, o prazo de caducidade decorrido na pendência da reclamação graciosa se aproveita nos casos em que, na sequência da mesma, seja apresentada impugnação judicial.”⁽⁵⁾. Deste modo, e para concluir, pode-se dizer que, verificada a caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa, não se crê que seja necessário, nem exigível, apresentar nova garantia para

a suspensão do processo de execução fiscal aquando da subsequente apresentação de recurso hierárquico ou de impugnação judicial. No caso, porém, de recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, entendemos que mais facilmente será sustentado estar-se perante um “prolongamento” do procedimento de reclamação graciosa, devendo interpretar-se *extensivamente* a referência à reclamação graciosa efectuada no n.º 1 do referido art. 169.º do CPPT, de forma a abranger este meio de reacção⁽⁶⁾. Com efeito, tratando-se de um único processo — procedimento de reclamação graciosa —, a questão da “represtinação” do direito da Administração tributária à garantia, no âmbito do recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não se chegará a colocar (cfr. n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT).

Mas deve, também, admitir-se que a Administração tributária dificilmente sustentará o entendimento segundo o qual, uma vez verificada a caducidade da garantia, o Estado não tem direito de exigir e ‘renovar’ a prestação da garantia, nos casos em que o contribuinte não se conforma com a decisão da reclamação judicial e dela recorre hierarquicamente ou impugna judicialmente, mas esperamos que o não faça.

6. Da competência para declaração da caducidade após impugnação

Nos termos do art. 183.º-A, n.º 1, do CPPT, a verificação da caducidade da garantia prestada para obtenção de efeito suspensivo cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa. Idêntico regime resultava, aliás, da anterior redacção do art. 183.º-A, revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, nos termos da qual se previa, ainda, a possibilidade de a verificação da caducidade da

⁽⁴⁾ Cfr. http://www.min-financas.plt/inf_fiscal/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf.

⁽⁵⁾ A posição acolhida no referido Relatório foi sustentada por unanimidade dos membros do subgrupo de trabalho referente ao procedimento e à nova relação tributária, assim como pelas persónas lidas ouvidas e a quem o subgrupo solicitou colaboração.

⁽⁶⁾ Cfr. neste sentido, ainda que para outros efeitos, de suspensão de execução fiscal, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, II vol., cit., p. 171.

garantia caber ao tribunal de primeira instância onde estivesse pendente a impugnação judicial, recurso ou oposição à execução fiscal, nos casos em que qualquer destes processos não estivesse decidido no prazo de três anos.

Sucedendo que, em nenhuma das redações do referido artigo, o legislador salvaguardou a hipótese de o requerimento de levantamento da garantia prestada, por verificação da sua caducidade em sede de reclamação graciosa, poder vir a ser apresentado apenas em sede de impugnação judicial da respectiva decisão de indeferimento. Com efeito, não existindo, propriamente, prazo legal para apresentação de pedido de levantamento da garantia caducada, nada impede o contribuinte de o fazer, apenas, já em sede de impugnação judicial e depois da decisão, após um ano, de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, considerando que, nos termos do referido art. 183.º-A do CPPT, a verificação da caducidade da garantia cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa, poderá o pedido de verificação daquela situação jurídica vir a ser apresentado perante o tribunal tributário de primeira instância onde estiver pendente a impugnação judicial?

Apesar da redacção do n.º 3 do art. 183.º-A do CPPT, nos termos da qual não resulta possível a identificação, sem margem para dúvidas de interpretação, sobre qual o órgão que, nestes casos, terá a competência para verificar a caducidade da garantia prestada, entende-se, ainda assim, que a resposta a esta questão poderá retirar-se da letra daquele preceito. Desconsiderando as questões de redacção ou mesmo de política legislativa que poderão ter presidido à elaboração do preceito em causa, a verdade é que do mesmo resulta a identificação do órgão competente para a verificação da caducidade da garantia — órgão com competência para decidir a reclamação graciosa —, sem se definir, neste ou noutro preceito relacionado, um momento por referência ao qual essa mesma competência deixa de lhe pertencer, razão pela qual se entende que a apreciação do requerimento de caducidade da garantia prestada deverá caber, exclusivamente, ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa

— em regra, o director de Finanças competente —, independentemente do processo em que se discuta a legalidade da dívida subjacente ao processo de execução fiscal no âmbito do qual a mesma foi prestada (reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial).

Mas também esta é uma questão que não tem merecido atenção por parte da doutrina e da jurisprudência, podendo dar-se o caso de, no circunstancialismo exposto, vir a ser assumida posição oposta, suscitando a competência do juiz do Tribunal Tributário para a verificação da caducidade da garantia prestada, competência esta que, (mas só em face do regime anterior), lhe era reconhecida nos casos em que a garantia caducava já em sede de impugnação judicial, por falta de decisão no prazo de dois (depois três) anos.

7. Da aplicação no tempo das Leis n.ºs 53-A/2006 e 40/2008

Com a revogação do art. 183.º-A do CPPT, operada pelo art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, deixou de ser possível requerer o levantamento da garantia por caducidade. Mas será a referida alteração legislativa apenas aplicável às garantias prestadas a partir de 1 de Janeiro de 2007 — data de entrada em vigor daquela Lei —, ou também àquelas prestadas anteriormente e que, naquela data, não se encontravam caducadas?

No fundo, trata-se de determinar, perante a inexistência de norma transitória, qual a lei que regula aquelas relações jurídicas constituídas no domínio da lei antiga — Lei n.º 15/2001, de 5/6, alterada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 — e que se mantiveram depois da entrada em vigor da lei nova — Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

A resposta a esta questão assume particular relevância nos casos em que o termo do prazo de caducidade da garantia prestada antes de 1 de Janeiro de 2007 se verificou posteriormente a esta data, mas em momento anterior à reintrodução do art. 183.º-A do CPPT, pela Lei n.º 40/2008, de 11/8, sem que tivesse sido proférida qualquer decisão administrativa ou judicial. Será legalmente admissível, nestes casos, requerer o reconhecimento da caducidade da garantia prestada e o seu consequente levantamento, ou estará essa possibili-

dade vedada, restando ao contribuinte aguardar pelo trânsito em julgado de decisão favorável ou pelo pagamento da dívida exequenda, nos termos do n.º 2 do art. 183.º do CPPT?

De acordo com o n.º 1 do art. 7.º do Código Civil, a Lei (“(...) *deixa de vigorar se for revogada por outra lei*”. Estabelece, por outro lado, o n.º 3 do art. 12.º da LGT, a propósito da aplicação da lei tributária no tempo, que “*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*”.

Nestes termos, ainda que o art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, seja de aplicação imediata – o que implicaria o não reconhecimento da caducidade de qualquer garantia cujo prazo (de caducidade) se encontrasse pendente a 1 de Janeiro de 2007, data da entrada em vigor daquela Lei –, sempre seria necessário garantir a protecção das expectativas legítimas do contribuinte no que respeita à manutenção da situação jurídica com base na qual tomou a sua decisão de prestar garantia. O que não significa, como o Tribunal Constitucional tem repetidamente afirmado, que exista qualquer “*direito à não frustração de expectativas jurídicas ou à manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados* (...)”.

De acordo com a jurisprudência deste Tribunal, a aplicação de uma lei nova a efeitos decorrentes de factos anteriores apenas não será consentânea com tal princípio se “*(...) a confiança do cidadão na manutenção da situação jurídica com base na qual tomou as suas decisões for violada de forma intolerável, opressiva ou demasiado accentuada* (...)”. Apenas neste caso, “*(...) a confiança na situação jurídica preexistente haverá de prevalecer sobre a medida legislativa que veio agravar a posição do cidadão. E isso porque, tendo tal confiança, nesse caso, maior ‘peso’ ou ‘relevo’ constitucional do que o interesse público subjacente à alteração legislativa em causa, é justo que o conflito se resolva daquela maneira*”⁽⁷⁾.

Em face do exposto, torna-se necessário determinar se, no caso de não vir a ser reconhecida a caducidade da garantia prestada antes da revogação do art. 183.º-A do CPPT, se poderá considerar que a confiança do contribuinte na manutenção da situação jurídica com base na qual tomou a sua decisão de prestar garantia foi violada *de forma intolerável, opressiva ou demasiado accentuada*.

A resposta parece não poder deixar de ser negativa. Com efeito, e apesar de não poder deixar de se reconhecer a frustração das legítimas expectativas do contribuinte, este tem ao seu dispor um mecanismo nos termos do qual a garantia prestada poderá ser levantada officiosamente ou a requerimento, logo que (i) haja pagamento da dívida garantida, ou (ii) tenha transitado em julgado decisão favorável no processo que a determinou. Mais: o contribuinte conserva sempre o direito de vir a ser indemnizado pelos encargos suportados com a manutenção da mesma, nos termos do art. 53.º da LGT (cfr. ponto 3, *supra*).

Assim, e ainda que, insista-se, deva reconhecer-se a existência de interesses e expectativas legítimas do contribuinte quanto à manutenção da situação jurídica com base na qual este tomou a sua decisão de prestar garantia, parecem não existir argumentos que permitam suportar o entendimento de que o princípio constitucionalmente protegido da protecção da confiança do contribuinte tenha sofrido uma restrição intolerável, ou, na terminologia utilizada pelo Tribunal Constitucional, uma violação *intolerável, opressiva ou demasiado accentuada*.

Atente-se, por outro lado, nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, partilhadas pela jurisprudência, nomeadamente do Supremo Tribunal Administrativo⁽⁸⁾: “*Com a revogação deste artigo [183.º-A do CPPT], operada pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, deixaram de caducar as garantias prestadas em que não se tivesse completado o prazo necessário para ocorrer a caducidade* (...)”, concretizando o referido Autor que esta é “*(...) uma situação jurídica em curso de constituição, pelo que, se no momento da entrada*

⁽⁷⁾ Cfr. Ac. do Tribunal Constitucional n.º 323/2006, P. 890/05, de 17/5/2006, disponível em www.dgsi.pt.

⁽⁸⁾ Cfr. Ac. do STA de 25/6/2008, P. 317/08, disponível em www.dgsi.pt.

*em vigor da lei nova não ocorreu ainda a caducidade, os requisitos para a sua ocorrência ou não são regulados pela lei nova. (...) Na verdade, como ressalta do texto do n.º 1, a caducidade da garantia é um efeito automático do decurso dos períodos nele referidos sem que seja proferida decisão no processo administrativo ou judicial, limitando-se o tribunal a verificar a caducidade, como se estabeleceu no n.º 4. Por isso, a intervenção do tribunal é meramente declarativa e não constitutiva.*⁹⁾

Com efeito, no momento em que o contribuinte presta garantia no âmbito de processo de execução fiscal, cria-se na sua esfera jurídica uma mera expectativa e não, como bem refere o Tribunal Constitucional, um verdadeiro direito subjectivo. Expectativa essa que, de acordo com as regras gerais em matéria de direito civil, não representa a realização antecipada de um direito, mas tão-só a produção de um facto, que depende da produção de factos posteriores — de entre os quais se destaca o decurso prazo de caducidade —, para que, a final, possa finalmente “nascer” o direito subjectivo.

Em conclusão, a revogação do art. 183.º-A do CPPT, operada pelo art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, parece relevar, não só para as garantias prestadas em processo de execução fiscal a partir de 1 de Janeiro de 2007, mas, também, para as garantias prestadas antes desta data, cujo prazo de caducidade pendia no momento da revogação daquele preceito legal. O que, sinteticamente, significa que o levantamento destas garantias, não podendo ser efectuado com fundamento em caducidade, apenas o poderá ser com base no trânsito em julgado de decisão favorável ou no pagamento da dívida exequenda, nos termos do n.º 2 do art. 183.º do CPPT.

Por outro lado, a sucessão legislativa, operada com a revogação do art. 183.º-A do CPPT pela Lei n.º 53/2006, de 29/12, e, posteriormente, com a reintrodução parcial do mesmo preceito legal no CPPT, pela Lei n.º 40/2008, de 11/8 — voltando a prever-se que a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal

caduca (agora apenas) no caso de a reclamação graciosa não estar decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação —, suscita igualmente a questão de saber qual o tratamento a dar àqueles casos em que a reclamação graciosa tenha sido apresentada durante o «vazio» legislativo. Nestes casos, e ao contrário da situação descrita anteriormente, não se chega sequer a criar, na esfera jurídica do contribuinte, uma expectativa jurídica (*legítima*), aplicando-se as regras gerais de aplicação da lei no tempo.

Assim, caso a reclamação graciosa tenha sido apresentada em momento posterior à revogação do art. 183.º-A do CPPT, mas prévio à reintrodução da referida disposição no ordenamento jurídico tributário, o prazo de caducidade da garantia prestada (ou a prestar) começa a correr não na data de apresentação da referida reclamação graciosa (regra geral), mas apenas na data de entrada em vigor da Lei n.º 40/2008, de 11/8, ou seja, no dia 1 de Janeiro de 2009.

8. Conclusões

Em face do actual regime e do que foi sendo dito, os contribuintes que se deixam resumem-se nas seguintes interpretações, possíveis, das questões concretas acima suscitadas:

(i) No âmbito do procedimento de reclamação graciosa, em que o contribuinte requereu a apreciação prévia de pedido de revisão oficiosa (questão “prejudicial” em relação ao pedido da reclamação graciosa), só poderá solicitar a caducidade da garantia em momento em que tenha decorrido o prazo de caducidade de um ano, acrescido do prazo legal de seis meses para a decisão administrativa, por se poder entender haver atraso (também) não imputável à Administração tributária na decisão de reclamação graciosa;

(ii) À luz do regime legal actualmente em vigor, a declaração de caducidade de garantia prestada não dá lugar ao arbitramento

⁹⁾ Cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, II vol., cit., pp. 247 e 248.

de qualquer indenização ao contribuinte pelos encargos suportados com a prestação da mesma, ficando essa possibilidade relegada para a decisão da causa e dependente da verificação de uma de duas situações: o atraso superior a três anos na resolução da pretensão do contribuinte quando haja vencimento da causa e quando, independentemente daquele prazo, se prove, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, o erro imputável aos serviços na liquidação do tributo;

(iii) O pedido de indenização por prestação indevida da garantia deverá ser apresentado no procedimento em que se discuta a legalidade da dívida e na própria reclamação graciosa, mesmo que não tenha ainda sido instaurado o processo de execução fiscal e prestada garantia no âmbito do mesmo;

(iv) No que respeita à constituição de nova garantia para manutenção da suspensão do processo de execução fiscal, depois de verificada a caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa, não se julga necessária, nem exigível, a prestação de nova garantia, para suspensão do processo de execução fiscal, após a subsequente apresentação de recurso hierárquico ou impugnação judicial;

(v) A competência para a apreciação do requerimento de caducidade da garantia prestada deverá caber ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa (Direcção de Finanças competente), mesmo após recurso hierárquico ou impugnação judicial;

(vi) Com a revogação do art. 183.º-A do CPPT, pela Lei n.º 53/2006, de 29/12, deixou de ser possível o levantamento de qualquer garantia com fundamento em caducidade – incluindo as garantias cujo prazo pendia no momento da entrada em vigor daquela Lei (1 de Janeiro de 2007) –, restando ao contribuinte fazê-lo com base no trânsito em julgado de decisão favorável ou no pagamento da dívida exequenda, nos termos do n.º 2 do art. 183.º do CPPT;

(vii) Nos casos em que a reclamação graciosa da dívida garantida tenha sido apresentada antes da entrada em vigor da Lei n.º 40/2008, de 11/8, responsável pela reintrodução parcial do art. 183.º-A do CPPT no ordenamento jurídico-tributário, deverá aplicar-se, como data de início da contagem do prazo de caducidade da garantia prestada, e para este efeito, a data de entrada em vigor daquela Lei – 1 de Janeiro de 2009.