Responsabilidade civil da Administração Fiscal*

Sumário. **I. Introdução**: 1. *Uma interrogação algo provocatória*; 2. *O actual contexto de gestão e responsabilização públicas*; 3. *Uma lei da responsabilidade civil pública, apesar de tudo, moderada*. II. **Responsabilidade civil da Administração Fiscal**: 1. *A diversidade de relações do direito dos impostos*: 1.1. A relação constitucional; 1.2. A relação administrativa; 1.3. A relação obrigacional; 1.4. A localização responsabilidade na relação administrativa; 2. *A responsabilidade civil da Administração Fiscal*: 2.1. A configuração tradicional do problema; 2.2. O problema no quadro do actual sistema fiscal; 2.3. As actuais especificidades da responsabilidade civil da Administração Fiscal: 2.3.1. No plano substantivo; 2.3.2. No plano judiciário e processual.

I
Introdução

Antes de mais os meus agradecimentos pelo convite, que me fizeram para estar neste colóquio sobre a responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas, agendado que foi justamente para esta altura em virtude da recente entrada em vigor do novo regime dessa responsabilidade[1]. Pois bem o tema, a que subordinei estas mais que modestas considerações, tem a ver com o facto de não ter tido disponibilidade para tratar do tema, que inicialmente me fora proposto, tendo, de resto, alimentado a ilusão de que assim me dispensariam do meu contributo. Mas, como estão a ver, não consegui ser dispensado.

Em consequência disso, aqui estou para falar da responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal. Um tema que se reporta a um domínio que, em rigor, já está contido nas intervenções anteriores, uma vez que essa responsabilidade não deixa de ser um segmento, aliás sem particularidades de maior, da responsabilidade por actos legislativos, por actos judiciais e por actuações de natureza administrativa dos órgãos do Estado e demais entidades públicas em sede do direito dos impostos. Pois a responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal mais não é do que um segmento da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas.

Assim e em certa medida, poderia concluir que não haveria mais nada a dizer, mais nada a acrescentar, ao muito que já aqui foi dito sobre a responsabilidade civil extracontratual das entidades

---

* Texto elaborado para os Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias, a partir do sumário base da nossa intervenção no Colóquio *O novo Regime de Responsabilidade Civil do Estado e demais Entidades Públicas*, realizado no dia 21 de Maio de 2008 na Faculdade de Direito de Coimbra.

[1] Aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de Dezembro, que o contém, em anexo, sob a designação de Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas (doravante mencionado pela sigla RRCEC). V., quanto a este Regime, CARLOS A. FERNANDES CADILHA, *Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas Anotado*, Coimbra Editora, 2008.

públicas. Mas é óbvio que, ao convidarem-me para intervir neste colóquio, não foi certamente para dizer isto, para dizer que a responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal mais não é do que um segmento da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas. Por isso mesmo, tenho que dizer alguma coisa mais.

1. *Uma interrogação algo provocatória*

E, para começar, uma interrogação que envolve, em alguma medida, tanto de provocação como de perplexidade. Com efeito, afigura-se da maior importância questionarmo-nos sobre o sentido e alcance mais profundos da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, sentido e alcance que têm a ver com o seu significado financeiro, ou seja, com o significado em termos de custos para os cidadãos, ou melhor para os contribuintes, decorrentes da efectivação dessa responsabilidade.

Iniciamos assim as nossas considerações por uma interrogação que, afinal de contas, se desdobra em três, que é esta: não constituirá a recente reforma da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas mais uma forma, das muitas que quase todos os dias vão surgindo, de "saque aos contribuintes", concretizando uma "distribuição invertida" dos rendimentos e da riqueza, através de uma verdadeira "convergência social" do nosso país com a América Latina?

Que qualquer responsabilização das entidades públicas se traduz, por via de regra, num acto de despesa pública, julgo ninguém ter dúvidas. E que qualquer alargamento dessa responsabilização significa inevitavelmente o aumento dessa mesma despesa pública, também penso ser óbvio. Pelo que o reconhecimento dessa responsabilização e, sobretudo, o alargamento que, hoje em dia, um pouco por toda a parte, se vem reclamando e estabelecendo, não pode deixar de ter presente e de se confrontar com esse problema, isto é, com o problema de distribuição de bens em relação aos quais se tem cada vez mais a consciência de que quase todos os bens se revelam bens escassos, como o são indiscutivelmente as receitas públicas[2].

Um problema que, como se começa a reconhecer, está longe, muito longe mesmo, de obter uma solução minimamente adequada, sobretudo no quadro que vem grassando de um voluntarismo ingénuo

[2] Refira-se, a este propósito, que, muito embora a escassez de bens e a sua afectação (não só em termos intrageracionais, mas sobretudo em termos intergeracionais), coloquem problemas quase dramáticos à sociedade contemporânea, o seu tratamento jurídico mantém-se, sem explicação, praticamente ausente – v., todavia, GUSTAVO AMARAL, *Direito, Escassez & Escolha. Em Busca de Critérios Jurídicos para Lidar com a Escassez de Recursos e as Decisões Trágicas*, Renovar, Rio de Janeiro, 2001, e, entre nós, a profunda análise de JOÃO CARLOS LOUREIRO, «Adeus ao Estado social? O insustentável peso do não ter», *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Vol. LXXXIII, 2007, p. 99 e ss.

ou, na medida em que seja realmente assumido, prepotente e totalmente desfasado da realidade. Quadro que tem levado a acreditar piamente que nada há de difícil ou complexo na actividade estadual que se não resolva com uma lei, com mais uma lei, fazendo apelo à omnipotência de uma abstracção, ou melhor de uma ficção, como efectivamente o são o Estado e as demais entidades públicas[3].

Na verdade, qualquer lei de responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas é, antes de mais, um acto de distribuição de recursos públicos por natureza escassos, cada vez mais escassos. Por isso é bom que se tenha consciência disso, sobretudo num país em que todos os indicadores nos dizem que essa distribuição se vem fazendo, desde que se iniciou a presente década, no sentido oposto ao estabelecido e exigido pela nossa Constituição, que é a distribuição própria de um "Estado social" ou, na versão da União Europeia, em que estamos integrados, de um Estado que se pretende manter fiel ao "modelo social europeu" construído e desenvolvido, fundamentalmente, na segunda metade do século XX. Para além de o nosso Estado, cujo peso do sector público, que anda acima dos 45% do PIB, estar praticamente no limite do financeiramente suportável[4].

2. *O actual contexto de gestão e responsabilização públicas*

Uma interrogação que parece fazer ainda maior sentido se tivermos em conta o contexto em que o alargamento da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas se vem verificando. Efectivamente, fará sentido esse alargamento num quadro de gestão pública, que o mesmo é dizer de dinheiros públicos (*rectius*, de impostos), cada vez mais pautado pelo pensamento inerente ao *new public management*, que vem, de algum modo, deslocando o parâmetro de actuação do Estado e demais entidades públicas da ideia de *legalidade* para a ideia de *desempenho*?[5]

Um quadro em que, acrescente-se, tende a pontificar a ideia de *accountability* que enfatiza a obrigação de as entidades públicas prestarem contas e de responderem por elas, explicando-as e

[3] O que, ao fim e ao cabo, tem subjacente a ideia de que a solução dos prementes problemas do Estado actual é predominantemente ou mesmo exclusivamente jurídica, no que parece prestar tributo ao fenómeno que, nas palavras que ouvimos ao Professor José Francisco de Faria Costa, se configura como um verdadeiro "totalitarismo do direito". Um fenómeno que, à maneira dos conhecidos três estádios de Auguste Comte, terá sucedido no século XXI ao "totalitarismo da política" próprio do século XX, do mesmo modo que este terá sucedido ao anterior "totalitarismo da religião".

[4] Para uma análise desse problema, v. IVES GANDRA MARTINS, *A Queda dos Mitos Económicos*, Thomson, S. Paulo, 2005, que tem em conta particularmente o Estado brasileiro, e o já referido estudo de JOÃO CARLOS LOUREIRO, «Adeus ao Estado social? O insustentável peso do não ter», que centra a sua análise na questão da sustentabilidade do Estado social.

[5] V. sobre as possibilidades de adopção pela Administração Pública Portuguesa do *new public management*, VASCO MOURA RAMOS, *Da Compatibilidade do New Public Management com os Princípios Constitucionais*, Polic., Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito de Coimbra, 2002.

justificando-as? Um princípio que, ao contrário do que por vezes se vê insinuado, não se reporta apenas a exigências próprias do direito da contabilidade, neste caso da contabilidade pública, em que naturalmente desempenha um papel da maior importância, antes tem um sentido muito mais amplo e, por isso mesmo, bem mais exigente. Com efeito, ela abrange uma ideia de responsabilização fundamentalmente pelos *resultados* de toda a acção pública que, para além de se não conter nos estritos quadros do direito, assumindo também uma evidente dimensão ética, tem, entre diversas outras, uma importante vertente democrática concretizada numa clara exigência de prestação de contas dos eleitos perante os eleitores[6].

Estamos assim perante um contexto cada vez mais conformado por essas duas ideias, o qual, se estamos a ver bem as coisas, em vez de contribuir para a dilatação da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, a que se vem assistindo, antes legitima o estabelecimento de cautelas face a essa ampliação[7]. Com efeito, embora dessas técnicas de "nova gestão pública" e de "responsabilização ampla", como sugere claramente esta última expressão, pareça decorrer o alargamento da referida responsabilidade das entidades públicas, o certo é que a prevenção e repressão da "má gestão" protagonizada por estas não pode, à luz de tais técnicas, satisfazer-se exclusivamente com a convocação dessa responsabilidade civil, como o seu actual alargamento, de algum modo, parece pressupor. É que, para além de ser expressão da mencionada crença na omnipotência do direito do Estado, esse alargamento revela-se unidireccional, implicando, por isso mesmo, uma cada vez maior "transferência" da referida responsabilidade para os contribuintes[8].

Uma ideia que tem eloquente manifestação no alargamento dessa responsabilidade civil aos danos causados no exercício da função legislativa e da função política. Com efeito, na medida em que a

---

[6] Cf. ANDREAS SCHEDLER, «Conceptualizing Accountability», em ANDREAS SCHEDLER, LARRY DIAMOND e MARC P. PLATTNER, *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*, Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 13 e ss.

[7] Como acontece, de resto, noutros domínios como o relativo às modalidades ou formas de actuação da Administração Pública, em que as ideias de *new public management* e de *acccountability* têm vindo a constituir suporte das mais diversas "actuações informais", dentro das quais sobressaem os cada vez mais numerosos "acordos informais" - v., quanto a estes, como decorrência natural da mencionada configuração da actual actuação administrativa, SUZANA TAVARES DA SILVA, «A nova dogmática do direito administrativo: o caso da administração por compromissos», em vias de publicação em *Estudos de Contratação Pública*, Cedipre, Coimbra Editora.

[8] Omnipotência essa que se revela contraproducente num momento em que são cada vez mais frequentes os domínios da actuação estadual em que a solução jurídica está longe de se revelar adequada, como é o caso paradigmático do direito do ambiente - . v., a este propósito, MARIA DA GLÓRIA GARCIA, *O Lugar do Direito na Protecção do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 462 e ss.

responsabilidade civil das entidades públicas se expande no sentido de contemplar os danos decorrentes do exercício dessas funções, incluindo os decorrentes do não exercício das mesmas[9], é de nos interrogarmos se esse alargamento é aceitável. É que essa responsabilidade não tem outro significado que não seja o de transferir o encargo em causa do corpo eleitoral para os contribuintes. Mas a responsabilidade pelos danos causados, por acção ou por omissão, dos órgãos legislativos e políticos não devem, ao menos num certo entendimento, nos Estados democráticos, ser imputados a todos os eleitores, na medida em que os mesmos se ficam a dever à eleição de "maus legisladores" e de "maus políticos"? Uma pergunta cuja resposta positiva parece impor-se sobretudo quando, relativamente a essa responsabilidade, não se prevê o exercício qualquer direito de regresso que, de algum modo, possa operar o ressarcimento dos contribuintes[10].

3. *Uma lei da responsabilidade civil pública, apesar de tudo, moderada*

Muito embora, fazendo um certo contraponto, devamos dizer e sublinhar, que a nova lei de responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas, que acaba de ser adoptada, pode ser tida, a seu modo, como moderada, tendo em conta a tendência do politicamente correcto que se verifica nesse domínio, que vem exigindo e consagrando soluções verdadeiramente superlativas.

Moderação que tem diversas expressões, como de resto já foram salientadas pelos intervenientes que me precederam, entre as quais podemos mencionar: 1) a responsabilidade civil por danos do exercício da função administrativa baseada no risco reporta-se apenas a danos decorrentes de actividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos, sendo excluída em caso de força maior e reduzida ou mesmo excluída quando se verifique concorrência de culpa do lesado; 2) a responsabilidade civil por danos do exercício da função jurisdicional, para além da responsabilidade por sentença penal condenatória injusta e de privação injustificada da liberdade, apenas terá lugar por danos decorrentes de decisões jurisdicionais manifestamente inconstitucionais ou ilegais ou injustificadas por erro grosseiro; 3) em sede de danos da função legislativa, a responsabilidade só terá lugar em caso de danos anormais e, relativamente aos decorrentes da omissão de previdências legislativas necessárias à

[9] Como ocorre com os danos decorrentes da omissão legislativa entre nós, uma vez que, quanto aos danos decorrentes do exercício da função política, o nosso legislador não os contemplou, embora constasse do projecto - v. a seguir no texto e na nota 12.

[10] Como acontece entre nós relativamente ao direito de regresso contra os titulares dos órgãos legislativos, mesmo quando tenha havido dolo ou culpa grave.

exequibilidade de normas constitucionais, quando essa omissão tenha sido verificada pelo Tribunal Constitucional; 4) a indemnização por imposição de encargos ou provocação de danos especiais e anormais atenderá à afectação do conteúdo essencial do direito ou interesse legalmente violado ou sacrificado[11]; 5) não foi contemplada a hipótese da responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função política[12].

Por isso, tendo em conta estas manifestações de alguma moderação, a preocupação subjacente àquela pergunta não se revelará excessiva, exagerada? Tanto mais que, entre as alterações trazidas pela nova lei de responsabilidade das entidades públicas, uma das mais visíveis e importantes é constituída justamente pelo efectivo estabelecimento do direito de regresso, cujo exercício passou a ser obrigatório.

Um direito que assim deve ser exercido, de um lado, por danos decorrentes do exercício da função administrativa, contra os titulares dos órgãos, funcionários ou agentes do Estado e demais entidades públicas que tenham actuado com dolo ou com diligência ou zelo manifestamente inferiores aqueles a que se encontravam obrigados em razão do cargo e, de outro lado, por danos decorrentes do exercício da função jurisdicional, contra os magistrados judiciais e do Ministério Público que tenham actuado com dolo ou culpa grave. Por conseguinte, na exacta medida em que esse direito de regresso venha a ser efectivado, sobretudo agora que o seu exercício é obrigatório, terá lugar uma diminuição das situações se em que a responsabilidade se concretizará em efectivos custos públicos, em efectivos encargos para os contribuintes[13].

Certamente que tanto aquelas cautelas como a obrigatoriedade do exercício do direito de regresso e o alargamento deste, atenuam, em alguma medida, as consequências referidas e subjacentes àquela pergunta que fizemos. Mas é óbvio que, de maneira nenhuma, as elimina. Pois é preciso ter em consideração as limitações que, em todo o caso, subsistem no exercício do referido direito de regresso.

[11] V., respectivamente, o nº 1 do art. 11º, o art. 13º, os nº 1 e 5 do art. 15º e o art. 16º da RRCEC.

[12] Muito embora, por mero lapso, que se explica pelo facto de no projecto se ter chegado a contemplar a hipótese de responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função política, tanto na epígrafe do capítulo IV, como do artigo 15º (que integra e esgota esse capítulo), se fale da "responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função político-legislativa". Quanto à solução da lei, devemos acrescentar que está em consonância, de resto, com o disposto na alínea *g)* do nº 1 do art. 4º do actual ETAF que, na redacção da Lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, que deixou de se referir à responsabilidade decorrente do exercício da função política.

[13] Todavia, como também já foi afirmado, tem sido notícia que as entidades públicas se preparam para transferir a responsabilidade dos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes para empresas seguradoras, cujos prémios em alguns casos, ao que parece, serão suportados por dinheiros públicos, portanto pelos contribuintes.

É que o referido direito de regresso não foi estabelecido com o carácter geral que devia ter, pois o mesmo não vale, como já referimos, face aos órgãos legislativos. Pelo que, pelos danos provocados pelo legislador, responderão sempre e em termos definitivos os contribuintes, uma vez que em relação à responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função legislativa jamais haverá lugar a qualquer direito de regresso mesmo que os titulares do órgão legislativo, ao causar os referidos danos, tenham agido com dolo ou com culpa grave.

O que não pode deixar de ser tido com uma importante limitação à responsabilização que a lei em análise, ao que parece, visaria prosseguir, sobretudo se tivermos em conta o seu profundo significado e alcance, uma vez que, não podemos esquecer, a não previsão desse direito de regresso, excluindo-se os deputados da Assembleia da República e das assembleias legislativas regionais e os membros do Conselho de Ministros de qualquer responsabilidade ainda que tenham actuado com dolo ou culpa grave. Pelo que pelos danos anormais causados pelos órgãos legislativos, mesmo que com dolo ou com culpa grave dos seus titulares, respondem e respondem só os contribuintes. Para além de a aprovação dessa solução legal ter sido, em larga medida, como é fácil de ver, uma verdadeira decisão em causa própria da Assembleia da República.

Por isso mesmo, se a exigência de impostos desencadeia a actuação de um estrito princípio da legalidade de actuação dos órgãos do Estado, como é indiscutivelmente o princípio constitucional da legalidade fiscal, assente na ideia consolidada, desde há muitos séculos, de autotributação ou autoconsentimento dos impostos, bom é que idêntica ideia esteja na base da legislação que constitui o suporte da actuação desses mesmos órgãos que implique despesa pública[14].

II
Responsabilidade civil da Administração Fiscal

Mas vejamos, em termos muito gerais, como o problema da responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal se tem colocado e se pode colocar. O que implica sobretudo saber se a lei da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas se aplica aos danos

[14] Para a chamada de atenção para a exigência de uma vigilância do parlamento sobre o "poder de gastar" que se equipare à vigilância parlamentar exercida sobre o "poder de tributar", que no Estado de direito liberal acabavam, a seu modo, por coincidir, v. o nosso estudo «A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios», em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 121 e ss. (142 e ss.).

decorrentes do exercício das funções estaduais no domínio do direito dos impostos sem mais ou se há lugar a especificidades.

Uma pergunta em relação à qual podemos adiantar, desde já, que nos parece claro que, se e na medida em que não haja normas específicas de direito fiscal que contemplem a situação, se aplica o regime daquela lei geral. O que não admira, pois é preciso não esquecer que o direito fiscal se configura, enquanto ramo de direito público e para o que aqui nos interessa, como direito administrativo[15]. Sendo justamente ao nível desse ramo do direito que, se houver algumas especificidades, elas terão lugar, muito embora as relações do direito fiscal se não fiquem por esse nível. Senão vejamos.

1. *A diversidade de relações do direito dos impostos*

Na verdade, afigura-se-nos ser da maior importância assinalar que as relações em que o direito dos impostos se desdobra são, no essencial, de três níveis, a saber: 1) de nível constitucional com concretização numa aparente relação Estado – contribuintes (que integra o *Steuerverfassungsrecht*); 2) de nível administrativo com materialização na relação Administração Fiscal - contribuintes (ou sujeitos passivos) (que integra o *Steuerverwaltungsrecht*); 3) de nível obrigacional, em que temos uma relação credor (Fazenda Pública) - devedores (ou sujeitos passivos) (que integra o *Steuerschuldrecht*). Uma palavra sobre cada um destes tipos de relações.

1.1. *A relação constitucional*

Relativamente ao primeiro tipo de relações, para acrescentar que, mais do que perante uma relação Estado – contribuintes, estamos na realidade, perante uma relação de cada contribuinte com os restantes contribuintes, ou seja, com os restantes cidadãos (ou melhor, restantes residentes)[16]. Daí que estejamos, a esse nível, perante um dever fundamental, o dever fundamental de pagar impostos, o qual, bem vistas as coisas, é um dever que tem associados alguns direitos fundamentais.

Pois, embora como qualquer dever, constitua directamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente configura-se como uma posição activa do contribuinte traduzida também em direitos fundamentais que, de algum modo, cercam esse dever fundamental. Pelo que bem podemos

[15] V. o nosso *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 73 e ss.

[16] Pois, como diz K. TIPKE, a igualdade em sede do direito fiscal, reporta-se aos contribuintes nas suas relações entre si, isto é, reporta-se aos contribuintes enquanto membros da comunidade solidária que suporta o encargo constituído pelos impostos.

dizer que estamos aí perante um *dever cercado de direitos*, em que temos: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei (nº 3 do art. 103º da Constituição); 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a comunidade, o que implica para o Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever (uma tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (uma tarefa da Administração Fiscal); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterá nos limites constitucionais se a despesa assegurar um adequado retorno à sociedade, em quantidade e qualidade de serviços públicos, do montante dos impostos.

Ideias das quais decorrem importantes consequências, mormente em sede dos meios operativos de garantia dos contribuintes, com destaque para os meios procedimentais e processuais, como o reconhecimento de legitimidade activa aos contribuintes para impugnarem administrativa e judicialmente os actos de não tributação ou de tributação menor ilegais, integrem-se estes no procedimento tributário geral (no procedimento de liquidação de um imposto) ou em procedimentos especiais como o concretizado, por exemplo, no reconhecimento de benefícios fiscais. O que se consubstancia na atribuição de uma *acção popular* a favor dos contribuintes, mais especificamente dos contribuintes que se apresentem como contribuintes efectivos no imposto a que a impugnação diga respeito[17].

1.2. *A relação administrativa*

Quanto ao segundo tipo de relações, como é fácil de constatar, estamos perante uma típica relação de direito administrativo entre a Administração Fiscal e os contribuintes ou sujeitos passivos, em que aquela se apresenta munida de poderes de autoridade a concretizar na edição de actos administrativos, sejam os actos de liquidação de impostos (*stricto sensu*), pelos quais se identifica no caso concreto o respectivo contribuinte e se determina o montante do correspondente imposto a pagar, sejam os actos em matéria tributária, entre os quais se destacam os actos administrativos relativos a questões tributárias, como são, entre outros, os actos de levantamento administrativo do sigilo bancário, de inspecção

[17] O que traduz uma particular exigência em sede da legitimidade activa dessa acção popular - v. o nosso estudo «Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas», em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 41 e ss.

tributária, de informação vinculativa e de avaliação prévia, de aplicação de normas de prevenção da fraude e evasão fiscais, de elisão de presunções, de concessão de benefícios fiscais, de inclusão de contribuintes nas listas de devedores ao Fisco e à Segurança Social, etc.[18]

Um tipo de relações que se mantém, naturalmente, na fase executiva do acto tributário, ou seja, em sede do processo de execução fiscal, o qual, como é sabido, decorre na sua maior parte na Administração Fiscal. Pois também nessa fase administrativa do processo de execução fiscal a Administração, na sua veste de "órgão da execução fiscal"[19], continua munida dos seus poderes de autoridade, praticando actos de natureza administrativa, aliás da maior importância, como são a nomeação dos bens à penhora, a penhora, a venda dos bens e a reversão da execução contra os responsáveis fiscais, embora todos estes actos se encontrem inseridos no mencionado processo de execução, no qual podem ser objecto da correspondente impugnação judicial[20].

Trata-se assim de típicas relações de *supra/infra-ordenação* que fazem do direito dos impostos, quanto ao aspecto agora em consideração, um ramo especial do direito administrativo. O que tem como consequência, entre outras, não se nos afigurar inteiramente correcto falar de "direito" da Administração Fiscal a tal propósito, como o faz frequentemente o legislador. É que a Administração Fiscal não dispõe de um direito subjectivo de liquidação dos impostos ou de exercício das demais competências tributárias que a lei lhe confere, pois estamos perante poderes funcionais que, justamente por isso, são simultaneamente poderes e deveres.

1.3. *A relação obrigacional*

Enfim, no concernente ao nível obrigacional, temos relações de natureza *paritária*, pois, como relação de crédito que é a relação de imposto, o seu sujeito activo ou credor, a Fazenda Pública, não se encontra munido de qualquer poder de autoridade. Pois a posição especialmente favorável de que o referido credor beneficia, traduzida, de um lado, nas garantias especiais de que o crédito tributário goza e, de outro lado, no processo de execução fiscal de que dispõe para obter o cumprimento coercivo da obrigação fiscal, não modificam em nada a natureza paritária dessa relação[21].

---

[18] V. sobre esses actos e os correspondentes procedimentos, o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 342 e ss, e 374 e ss.
[19] Quanto ao sentido e alcance dessa expressão, v., por todos, JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 5ª ed., Área Editores, Vislis, Vol I, Lisboa, 2006, anots. aos arts. 148º e 149º
[20] Tudo actos de natureza administrativa que, no entendimento do Tribunal Constitucional, não brigam com a reserva da função jurisdicional – v., entre outros, os Acs. 154/2002 e 160/2007.
[21] Como também não modifica essa natureza paritária a circunstância de estarmos perante uma relação obrigacional

De resto, desse seu carácter paritário se retiram importantes consequências seja no respeitante à compreensão de institutos do tipo da "sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública", seja no sentido de os juros de mora devidos aos contribuintes não deverem ser diversos em montante e em condições de exigência dos juros de mora a favor da Fazenda Pública. Assim, no que respeita ao instituto da sub-rogação, compreende-se que, nos termos dos arts. 41º da LGT e 91º e 92º do CPPT, o sub-rogado disponha justamente dos mesmos direitos que assistiam à Fazenda Pública antes de se operar a transmissão pelo lado activo da obrigação fiscal concretizada na sub-rogação, seja no concernente às específicas garantias do crédito, seja quanto ao direito à instauração ou prosseguimento da correspondente execução fiscal[22]. Execução que, na medida em que é levada a cabo pela Administração Fiscal, cabe a esta a prática dos correspondentes actos de execução, os quais, para além de serem expressão de autoridade, se apresentam face ao sub-rogado como actos legalmente devidos[23].

Por seu turno, no respeitante aos juros de mora devidos aos contribuintes[24], não assiste razão ao STA que, não obstante ter proferido alguns acórdãos no sentido que julgamos correcto[25], vem sufragando uma posição que conduz a uma inaceitável diversidade de tratamento dos contribuintes face à Fazenda Pública. Pois aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública o disposto no nº 3 do art. 44º da LGT, que conduz a juros de 12% (ou, em certos casos, de 6%) ao ano, os quais incidem também sobre os juros compensatórios, enquanto no respeitante aos juros moratórios a favor dos contribuintes se pauta pelo disposto no nº 1 do art. 559º do Código Civil, o que conduz a juros de 4% ao ano, os quais, por sua vez, não incidem sobre os juros indemnizatórios[26].

---

pública, porquanto as normas que a disciplinam integram o direito público.

[22] Cf. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 285 e ss.

[23] Por isso mesmo, cabendo ao sub-rogado a iniciativa processual e todos os demais direitos que antes da sub-rogação pertenciam à Fazenda Pública, no caso de a Administração Fiscal depois de ser solicitada a instaurar ou a prosseguir a execução fiscal, não responder à solicitação ou recusar dar seguimento ao pedido, assiste ao sub-rogado o direito de pedir ao tribunal tributário competente para a execução fiscal a condenação à prática de acto legalmente devido, como são os actos próprios do órgão de execução, instaurando o adequado processo de intimação previsto no art. 147º do CPPT. Cf. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol I cit., anots. aos arts. 91º e 92º. V. também o que dizemos *infra*, no ponto 2.3.2.

[24] Contados desde o termo do prazo de execução espontânea da sentença anulatória do acto tributário até ao efectivo e integral reembolso do imposto ilegalmente pago, uma vez que, da data do pagamento do imposto até ao termo do prazo da execução espontânea da sentença anulatória do acto tributário, são devidos ao contribuinte juros indemnizatórios.

[25] V. os Acórdãos de 3 de Outubro de 2007 – Proc. nº 431/07, e de 17 de Outubro de 2007 – Proc. 0447/07.

[26] V., entre outros, o Acórdão do Pleno de 24 de Outubro de 2007 - Rec. nº 1095/05, e o Acórdão de 31 de Janeiro de 2008 - Proc. nº 0839/07. Cf. o que dizemos mais adiante no ponto 2.3.1.

O que conduz a uma solução legal que, ao limitar a referida responsabilidade civil, de um lado, e ao limitá-la apenas relativamente aos danos suportados pelos contribuintes, de outro lado, viola, a nosso ver, tanto o princípio constitucional da responsabilidade civil das entidades públicas, titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes, como o princípio constitucional da igualdade. E quanto à violação deste último princípio, não se argumente, para justificar a diversidade de tratamento, com a ideia da natural prevalência do interesse público na atempada arrecadação das receitas fiscais face aos interesses dos contribuintes[27], porque essa prevalência foi devidamente acautelada pelo ordenamento jurídico fiscal tanto ao nível da relação fiscal de direito constitucional como ao nível da relação fiscal de direito administrativo[28]. Por isso, exigir, a título dessa prevalência, também a diversidade de tratamento em sede de juros moratórios, parece-nos manifestamente excessivo e sem o menor apoio constitucional.

De resto, do mencionado carácter paritário da relação obrigacional fiscal temos nós deduzido a ideia, que vimos defendendo *de iure condendo*, no sentido de o exercício do direito de regresso dos responsáveis tributários que, após a correspondente reversão da execução fiscal, tenham, voluntária ou coercivamente, satisfeito o crédito tributário, possa beneficiar do processo de execução fiscal como deste processo beneficiam os sub-rogados nos direito da Fazenda Pública. Efectivamente, o relevante interesse público na correcta e atempada cobrança dos impostos, não deixa aqui de ter, a seu modo, um significado idêntico ao desempenhado no instituto da sub-rogação[29].

Por quanto vimos de dizer, compreende-se que, para designarmos o titular activo dessa relação de natureza obrigacional, ou seja, o credor, a nossa preferência vá para a expressão Fazenda Pública em vez de, como por via de regra o faz a lei actual, da expressão Administração Fiscal[30]. De facto esta

---

[27] Como o faz o STA no citado Acórdão do Pleno de 24 de Outubro de 2007 - Rec. nº 1095/05.

[28] Para não falarmos da sua concretização, a seu modo, também no carácter especialmente garantido que a obrigação de imposto ostenta – v. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 243 e 255 e s.

[29] V. os nossos livros, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 1998, reimp. de 2008, p. 489 e *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 286 e s. Refira-se que a proposta do texto nada tem a ver com a hipótese de o responsável tributário, antes de lhe ter sido exigido o pagamento da dívida, poder requerer a sub-rogação, uma situação que, como esclarece JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. I cit., anot. 15 ao art. 91º, poderá interessar ao responsável solidário, mas não ao responsável subsidiário.

[30] A começar logo pelo nº 2 do art. 41º da LGT, em que se prescreve que "o terceiro que proceda ao pagamento das dívidas após o termo do prazo do pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da administração tributária…". Por isso, a linguagem da lei no sistema anterior (CPCI, cujo art. 25º falava de sub-rogação nos direitos da Fazenda Nacional, e CPT, cujo art. 111º falava de sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública), apresentava-se mais correcta.

expressão deve ser reservada para referir o sujeito activo das relações de nível administrativo, em que desempenha uma função bem diversa daquela que tem nas relações agora em consideração.

Refira-se, ainda a este propósito, que é da maior importância uma adequada consideração e delimitação desses três níveis de funções estaduais e dos seus limites constitucionais e legais. É que, como será fácil de admitir, é muito grande a tentação para os órgãos do Estado (o mesmo vale para os órgãos das regiões autónomas), que se apresentam no domínio dos impostos simultaneamente como legislador, como administrador e como credor, aproveitar essa circunstância para ultrapassar os limites correspondentes ao exercício de cada uma dessas funções através do recurso ao exercício de uma outra ou outras funções, designadamente actuando como legislador fiscal para ultrapassar limites com que se depara como administrador tributário, ou agindo como legislador ou como administrador tributário para ultrapassar limites que tem como credor tributário[31].

1.4. *A localização da responsabilidade na relação administrativa*

Mas, revertendo à temática desta intervenção, do que vimos de dizer, como será fácil de verificar, a haver especificidades no concernente à responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas no quadro do direito dos impostos, ou seja, no respeitante à responsabilidade por danos decorrentes da actuação do Estado e demais entidades públicas no domínio das relações tributárias, elas localizar-se-ão nas relações de natureza administrativa, ou seja, em sede da responsabilidade civil administrativa[32]. Pois, no concernente às relações de nível constitucional, cuja concretização passa necessariamente pela intervenção do legislador, o qual, por força do princípio constitucional da legalidade fiscal, tem de ser mesmo um legislador qualificado, os danos, que venham a ter lugar a esse nível, serão imputáveis ao exercício da função legislativa. Por isso, a responsabilidade que aí venha a surgir não originará quaisquer especificidades, uma vez que a responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função

[31] Consideração e delimitação que, como é fácil de ver, não constituem tarefa fácil, em virtude sobretudo de não haver uma separação absolutamente estanque do domínio que cada uma dessas funções estaduais abarca.

[32] V. as intervenções de CARLOS A. FERNANDES CADILHA e MARGARIDA CORTEZ em *Responsabilidade Civil Extra-Contrataual do Estado. Trabalhos Preparatórios da Reforma*, Ministério da Justiça, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 217 e ss.; e MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Responsabilidade Civil Administrativa. Direito Administrativo Geral*, Tomo III, Dom Quixote, Lisboa, 2008. Para a situação anterior à actual lei, v. MARIA DA GLÓRIA GARCIA, *A Responsabilidade Civil do Estado e demais Pessoas Colectivas Públicas*, Conselho Económico e Social, Lisboa, 1997.

legislativa comporta um tratamento inteiramente unitário, independentemente portanto do sector ou ramo de direito em que venha a ter lugar[33].

Uma ideia que, de igual modo, vale integralmente para a responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função jurisdicional. Efectivamente, também essa responsabilidade não comportará quaisquer especificidades em sede do direito fiscal, já que os danos decorrentes das sentenças e demais actos jurisdicionais dos tribunais tributários não têm qualquer especificidade face aos dos demais tribunais, mormente face aos dos tribunais administrativos integrados como os tribunais tributários na mesma ordem jurisdicional – a jurisdição administrativa e fiscal[34].

Aliás, no sentido de que não há lugar a quaisquer especificidades relativamente à responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício das funções legislativa e jurisdicional, vai o nº 1 do art. 2º da Lei nº 67/2007, quando prescreve que "o disposto na presente lei salvaguarda os regimes especiais de responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função administrativa", não prevendo assim qualquer salvaguarda de regimes especiais no respeitante à responsabilidade civil legislativa e à responsabilidade civil jurisdicional. Uma ideia que não é posta em causa pelo facto de os litígios respeitantes à responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função legislativa e da função jurisdicional integrarem a competência dos tribunais administrativos, como decorre da alínea *g)* do nº 1 do art. 4º do ETAF, no que concretiza, como é reconhecido, uma verdadeira ampliação do domínio natural da justiça administrativa[35].

Uma ampliação que comporta, todavia, no respeitante à responsabilidade pelos danos decorrentes do exercício da função jurisdicional, uma excepção, isto é, a excepção prevista na alínea *a)* do nº 3 desse artigo quanto à responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função jurisdicional relativa a erro judiciário cometido por tribunais não pertencentes à ordem da jurisdição administrativa e fiscal, bem como ao exercício do correspondente direito de regresso, uma vez que, nesse caso, as

[33] Para a responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função legislativa v., por todos, RUI MEDEIROS, *Ensaio sobre a Responsabilidade Civil do Estado por Actos Legislativos*, Almedina, Coimbra, 1992; MARIA LÚCIA AMARAL, *Responsabilidade do Estado e Dever de Indemnizar do Legislador*, Coimbra Editora, Coimbra, 1998, e as intervenções de JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS e MARIA LÚCIA AMARAL, em *Responsabilidade Civil Extra-contratual do Estado. Trabalhos Preparatórios da Reforma*, ob. cit., p. 185 e ss.

[34] Para a responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função jurisdicional, v., por todos, LUÍS CATARINO, *A Responsabilidade do Estado pela Administração da Justiça: o Erro Judiciário e o Funcionamento Anormal*, Almedina, Coimbra, 1999, e a intervenção do mesmo autor em *Responsabilidade Civil Extra-Contratual do Estado. Trabalhos Preparatórios da Reforma*, ob. cit., p. 267 e ss.

[35] Cf. J. C. VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, 9ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 115 e s.

correspondentes acções serão da competência dos tribunais da respectiva ordem jurisdicional. Uma solução que, embora se compreenda, devemos assinalar, nada tem de necessário[36].

Por conseguinte, regimes especiais serão admissíveis apenas em sede da responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função administrativa. Donde decorre que alínea *g)* do nº 1 do art. 4º do ETAF, ao abrir a porta a regimes especiais, por maioria de razão há-de admitir especificidades de regime como, ao fim e ao cabo, é o que se verifica no respeitante à responsabilidade civil por danos provocados pela Administração Fiscal.

2. *A responsabilidade civil da Administração Fiscal*

Visto que, a haver especificidades em sede do direito dos impostos, da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas, ou seja da Administração Fiscal, elas reportar-se-ão à responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função administrativa, importa então averiguar se há especificidades e, em caso de resposta afirmativa, que especificidades são essas. Especificidades que, a nosso ver, podem colocar-se a dois níveis, a saber: ao nível do direito substantivo da responsabilidade e, ao nível dos tribunais competentes para as correspondentes acções e do correspondente processo a seguir. A estes aspectos vamos dedicar as linhas que se seguem.

2.1. *A configuração tradicional do problema*

Antes, porém, de procurarmos alinhar algumas considerações avulsas a este respeito, afigura-se-nos do maior interesse averiguar a razão que terá estado por detrás da circunstância de, até ao presente, não se ter posto o problema da responsabilidade civil extracontratual das Administração Fiscal ou, noutra versão, da responsabilidade pelos danos decorrentes da acção administrativa em sede do direito fiscal. Pois bem, a tal propósito, parece não ser descabido recordar a forma tradicional de actuação da Administração Fiscal e do tipo de danos que podia causar.

Pois bem, no sistema que podemos considerar clássico de administração ou gestão dos impostos, reportado a um sistema fiscal relativamente simples que era objecto de uma verdadeira gestão pública, concretizada no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos pela Administração Fiscal[37], não fazia

[36] Menos compreensível se revela a subtracção à justiça administrativa dos litígios respeitantes aos actos materialmente administrativos do Presidente do STJ e do Conselho Superior da Magistratura e do seu Presidente constante das alíneas *b)* e *c)* do nº 3do art. 4º do ETAF.

[37] V. sobre essa forma de gestão dos impostos o nosso estudo «Reforma tributária num Estado fiscal suportável», em *Por*

grande sentido falar de responsabilidade civil extracontratual desta. É que os eventuais danos, que a Administração Fiscal podia causar, traduziam-se invariavelmente em liquidações ilegais de impostos, cuja impugnação administrativa ou judicial com êxito conduzia, em princípio, a um ressarcimento satisfatório através da restituição do imposto ilegalmente liquidado e cobrado e sobretudo com o pagamento dos correspondentes juros, antes designados por "juros de indemnização" ao contribuintes e, presentemente, por "juros indemnizatórios"[38].

Em princípio, não haveria lugar a outros danos decorrentes da actuação administrativa, uma vez que essa actuação se limitava ao procedimento tributário geral ou comum, isto é, ao procedimento de liquidação e cobrança dos impostos. Pois os diversos procedimentos tributários especiais, que presentemente ocupam a acção Administração Fiscal, alguns deles particularmente gravosos para os contribuintes, como os relativos ao levantamento administrativo do sigilo bancário, de inspecção tributária, de aplicação de normas de prevenção da fraude e evasão fiscais, de inclusão de contribuintes nas listas de devedores ao Fisco e à Segurança Social, etc., praticamente não existiam. Para além de que, mesmo quanto aos que existissem, o problema verdadeiramente não se colocar, em virtude de a competência e o processo para julgar os correspondentes litígios pertencer então à jurisdição administrativa e não à jurisdição fiscal[39].

2.2. *O problema no quadro do actual sistema fiscal*

Mas as coisas mudaram completamente de figura quando o sistema fiscal português, em cumprimento do programa de reforma fiscal constante da Constituição, foi objecto de uma profunda reforma nos anos oitenta do século passado com a entrada em vigor do IVA, em 1986, e do IRS e IRC, em 1989. Impostos em relação aos quais, no que respeita à sua administração ou gestão, assistimos a uma verdadeira "privatização", suportada numa complexa rede de obrigações acessórias que oneram muito significativamente as empresas, que passaram a lançar, liquidar e cobrar a generalidade dos

um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Almedina, Coimbra, 2008, p. 67 e ss. (76 e ss.).

[38] Isto é, até ao Código de Processo Tributário, que entrou em vigor em 1 de Julho de 1991, e, a partir desse Código - v. RÚBEN A. CARVALHO e F. RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado e Comentado*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1969, p. 159; ALFREDO J. SOUSA e J. SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 1998, anots. ao art. 24º; e ANTÓNIO LIMA GUERREIRO e J. S. DIAS MARQUES, *Código de Processo Tributário Comentado*, Fisco, 1991, coments. ao art. 24º.

[39] Pois os litígios relativos a esses procedimentos apenas com a aprovação do ETAF, em 1984, passaram a ser da competência dos tribunais tributários.

impostos, seja com base na autoliquidação dos impostos de que são contribuintes, seja através da técnica de retenção na fonte de impostos de terceiros[40].

O que conduziu a que a Administração Fiscal passasse de uma administração activa para uma administração de controlo, sendo o seu actual papel nesse domínio fundamentalmente o de supervisionar e fiscalizar a actuação de liquidação e cobrança dos impostos por parte dos particulares, sobretudo das empresas. Daí a existência de todo um conjunto de procedimentos tributários especiais em relação aos quais obviamente a actuação ilegal da Administração Fiscal pode originar danos muito significativos aos contribuintes e demais sujeitos tributários passivos. Danos que jamais poderão ser objecto de um ressarcimento minimamente adequado pela via tradicional de que falámos[41].

Por isso, faz todo o sentido, hoje em dia, falar da responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal e convocar a lei geral que disciplina essa responsabilidade, como contendo o respectivo direito substantivo, sendo a mesma aplicável nos mesmos termos que é aplicada à Administração em geral. Não havendo, por conseguinte, quaisquer limitações, a não ser aquelas que eventualmente decorram da natureza das relações tributárias e que tenham uma específica disciplina em diplomas legais fiscais.

2.3. *As actuais especificidades da responsabilidade civil da Administração Fiscal*

Vejamos, então, que especificidades têm lugar na responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal tanto no plano do direito substantivo contido na lei, que serviu de pretexto a este colóquio, como no plano do direito adjectivo ou processual cuja disciplina encontramos, por um lado, no ETAF e, por outro lado, no CPPT.

2.3.1. *No plano substantivo*. Começando pelo plano substantivo, devemos dizer que não encontramos no direito fiscal normas que estabeleçam especificidades no respeitante à responsabilidade civil extracontratual da Administração Fiscal[42], a não ser, salvo melhor investigação, as normas relativas

[40] Uma privatização que não pode deixar de ser considerada *sui generis*, uma vez que se enquadra na actual trilogia do Estado pós-moderno conhecida pela expressão "liberalização, privatização e desregulação".
[41] Para uma consideração mais desenvolvida do que vimos de dizer, v. VASCO B. GUIMARÃES, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2007, esp. p. 213 e ss.
[42] O que não é nada de novo, uma vez que já assim se deviam entender as coisas no domínio do anterior regime da responsabilidade civil da Administração Pública constante do Decreto-Lei nº 48 051, de 21 de Novembro de 1967.

ao pagamento de juros indemnizatórios e dos juros moratórios a favor dos contribuintes, de um lado, e as relativas à "garantia em caso de prestação indevida" constantes do art. 53º da LGT, de outro lado.

Pois bem, no caso de liquidação e cobrança ilegais de um imposto, o ressarcimento dos danos do contribuinte passa pelo pagamento por parte da Administração Fiscal de dos juros indemnizatórios, nuns casos, e de juros moratórios a favor do contribuinte, noutros casos. Juros esses que, todavia, não são iguais aos juros que os contribuintes pagam à Administração Fiscal: os juros compensatórios devidos "quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária" (art. 35.º, n.ºs 1 e 10, da LGT)[43]; e os juros moratórios "devidos quando o sujeito passivo não pague o imposto no prazo legal", sendo a sua taxa a definida para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas (art. 44.º, n.ºs 1 e 3, da LGT)[44].

Efectivamente, a taxa dos juros devidos aos contribuintes é, presentemente, sempre de 4% ao ano: a dos juros indemnizatórios porque a sua taxa, nos termos do art. 43º da LGT, é igual à taxa dos juros compensatórios; e a dos juros de mora porque, na ausência de uma disposição a estabelecer uma qualquer taxa especial para os mesmos, como a existente para os juros moratórios a favor do Estado, se entende que é igual à taxa dos juros legais civis[45].

Mas também em sede da responsabilidade da Administração Fiscal pelos danos causados em virtude da garantia prestada[46] em caso de prestação indevida, nos termos em que se encontra regulada no art. 53º da LGT, a indemnização dos devedores tributários se revela, a nosso ver, bastante limitada[47]. Efectivamente, segundo o disposto nos nºs 1 e 2 desse artigo, "o devedor que, para suspender a execução ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos

[43] Sendo a sua taxa equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do art. 559.º do Código Civil, a qual, segundo a Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, é presentemente de 4% ao ano.

[44] A qual, nos termos do n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 3 de Março, é presentemente e para as situações regra de 1% ao mês (12% ao ano), sendo de 0,5% ao mês (6% ao ano), no caso de dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.

[45] V. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. I cit., anot. 9 ao art. 61º.

[46] Garantia essa que, com a revogação do art. 183º-A do CPPT pelo art. 94º da LOE/2007 (Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro), deixou de caducar como até aí sucedia, o que, todavia, voltará a acontecer a partir de 1 de Janeiro de 2009, por força da recente Lei nº 40/2008, de 11 de Agosto, que veio repor aquela caducidade, se bem que em termos bem mais limitados, pois prevê essa caducidade apenas para o caso de reclamação.

[47] No mesmo sentido, v. o nº 6 do art. 183º-A do CPPT, preceito esse entretanto revogado como vimos de referir na nota anterior, o qual não foi retomado no novo art. 183º-A introduzido pela Lei nº 40/2008.

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 por objecto a dívida garantida", sendo que o prazo referido "não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo". Pelo que, se não se provar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, erro imputável aos serviços na liquidação do correspondente imposto, o devedor deste apenas será indemnizado se e na medida em que a garantia se tenha mantido por mais de três anos[48].

Por outro lado, segundo se determina no nº 3 desse preceito da LGT, a indemnização em causa "tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios". Ou seja, essa indemnização não pode ultrapassar 4% do valor garantido.

Pelo que estamos assim perante limitações da responsabilidade que, em geral, podem conduzir a uma indemnização insuficiente, ou mesmo manifestamente insuficiente para o ressarcimento dos efectivos danos sofridos pelo devedor fiscal com a prestação de garantia em caso de prestação tributária indevida. Uma situação que deve ser tida por constitucionalmente inaceitável na medida em que isso se venha a verificar, seja porque se não adequa aos princípios e normas constitucionais relativos à responsabilidade do Estado e demais entidades públicas pelos danos que causam, seja porque consagra uma discriminação de todo infundada dos lesados pela Administração Fiscal face aos lesados pela restante Administração Pública.

Especificidades importantes são de antever, estamos em crer, no que ao exercício do *direito de regresso* respeita. Não no que concerne ao direito de regresso contra os titulares de órgãos, funcionários e agentes da Administração Fiscal, que não terá especificidades face aos titulares de órgãos, funcionários e agentes da Administração Pública em geral, mas relativamente aos particulares, sobretudo as empresas, quando com dolo ou culpa grave provocam danos ao actuarem no quadro da actual "privatização" da administração ou gestão dos impostos.

Com efeito, o exercício desse direito de regresso não poderá deixar de se confrontar, de um lado, com o facto de essa actividade pública ser exercida pelos particulares sem qualquer remuneração e, por

[48] Refira-se que esse prazo resulta da redacção dada a esse preceito pela LOE/2003 (Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro), pois anteriormente era de dois anos.

outro, com a circunstância de a actuação em causa ser, por via de regra, assumida ou "homologada" tacitamente pela Administração Fiscal[49].

2.3.2. *No plano judiciário e processual*. Já em sede quer do direito judiciário tributário, isto é, dos tribunais competentes para conhecer das acções de responsabilidade civil por danos decorrentes da actuação da Administração Fiscal, quer do direito processual tributário relativo portanto ao processo a seguir no julgamento dessas acções, nos parece haver algumas especificidades traduzidas, de um lado, na competência dos tribunais fiscais para conhecer dessas acções e, de outro lado, na forma de processo a seguir.

Assim e quanto à competência dos tribunais fiscais, esta impõe-se pelas razões de especialização que estão na base da exigência constitucional de uma jurisdição administrativa e fiscal diversa da jurisdição comum. Pelo que, impondo a Constituição a existência dentro da jurisdição administrativa e fiscal de duas subjurisdições (a subjurisdição administrativa e a subjurisdição fiscal), afigura-se-nos que não seria conforme a esse imperativo constitucional atribuir a competência para o julgamento das acções de responsabilidade em causa aos tribunais da subjurisdição administrativa. A menos que a lei venha dizer o contrário, conquanto que uma tal opção do legislador se enquadre no entendimento de uma reserva constitucional relativa de competência dos tribunais administrativos face aos tribunais fiscais e destes face àqueles[50].

Quanto ao processo a seguir pelas acções de responsabilidade por danos decorrentes da actuação da Administração Fiscal, parece-nos que o mesmo deve seguir a forma ou formas previstas no actual direito processual tributário, mais especificamente no CPPT, nos termos que vamos referir. Por isso, não é necessário socorrermo-nos das formas de processo previstas no CPTA, ou seja, da acção administrativa comum prevista nesse Código, que se imporia não só pelo facto de o direito fiscal ser um ramo especial do direito administrativo, mas sobretudo em virtude do âmbito de aplicação do CPTA decorrente da

[49] De homologação tácita se fala no caso de autoliquidação – cf. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 326 e s. Uma qualificação por certo bem mais difícil no respeitante à retenção na fonte de impostos de terceiros, sobretudo quando essa retenção tem a natureza de pagamentos por conta.

[50] Como acontece em sede da reserva de competência dos tribunais administrativos face aos tribunais judiciais e destes face àqueles. V. sobre esse entendimento, por todos, J. C. VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, ob. cit., p. 99 e ss.

convocação das "normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos" contida na alínea *c)* do art. 2º do CPPT[51].

Naturalmente que a via processual para a efectivação da responsabilidade por danos decorrentes de actuação da Administração Fiscal depende do tipo de actos desta. Aqui será de separar os casos de indemnização por danos decorrentes de actos que impliquem ou conduzam ao pagamento ilegal de impostos, cuja indemnização se concretizará, por via de regra, no pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios ou moratórios, dos casos de indemnização por danos decorrentes de actos que não impliquem ou conduzam ao pagamento ilegal de impostos, cuja indemnização terá outros parâmetros para a sua concretização.

Assim, na medida em que os danos se reportem ao pagamento ilegal de impostos decorrente de actos tributários ilegais, isto é, de liquidações ilegais de impostos, a via processual a seguir é a que visa invalidar o acto tributário, a impugnação judicial (arts. 99º e seguintes do CPPT), processo em que o interessado deve cumular o pedido de invalidade ou de anulação do acto tributário com o de condenação ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios ou moratórios. Sendo certo que o pedido destes juros, mesmo que não tenha sido apresentado em cumulação com o pedido de invalidade ou de anulação do acto tributário no processo de impugnação, sempre pode ser feito em sede do correspondente processo de execução de julgados, como vem entendendo, e a nosso ver com inteiro acerto, o STA na jurisprudência mais recente[52].

Idêntica doutrina deve valer quando os danos decorrem da omissão ou recusa ilegal de acto administrativo relativo a questões fiscais que tenham como consequência a liquidação e cobrança, no todo ou em parte, de impostos, como ocorrerá no caso de omissão ou recusa relativa a uma isenção ou outro benefício fiscal que possa ter-se por legalmente devido. Também aqui o pedido de indemnização deve ser cumulado com o pedido de condenação da Administração Fiscal à concessão do benefício fiscal, ou seja, deve ser pedido no correspondente processo de intimação para um comportamento previsto no art. 147º do CPPT[53]. Mais, igualmente nos parece que esse pedido possa ser feito em sede

[51] Com concretizações específicas nos nºs 2 e 3 do art. 97º e no nº 2 do art. 146º do CPPT – cf. o nosso artigo «Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a Reforma da Justiça Administrativa», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, p. 159 e ss. (175 e s.).
[52] Depois de, numa fase anterior, exigir essa cumulação – v. sobre o problema com a referência a numerosa jurisprudência, JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol I, cit., anot. 7 ao art. 61º.
[53] É certo que o art. 147º do CPPT se refere apenas à omissão e não à recusa de acto. Todavia, numa leitura desse preceito à luz da garantia constitucional de uma tutela jurisdicional efectiva e do disposto no CPTA, que integra, nos termos dos

do correspondente processo de execução de julgados se e na medida em que os danos da referida omissão ou recusa se reportem à liquidação e cobrança ilegais de um imposto que essa omissão ou recusa permitiu e se concretizem nos correspondentes juros indemnizatórios ou moratórios. Com efeito, tendo em conta a similitude substancial desta situação com a referida anteriormente, por um lado, e a exigência constitucional de o sistema de justiça proporcionar uma tutela jurisdicional efectiva adequada aos contribuintes, por outro, não vemos razões para que assim não seja.

Já quanto à responsabilidade por danos decorrentes de actos que não impliquem ou conduzam ao pagamento ilegal de impostos, como acontecerá em geral com os actos dos procedimentos tributários especiais, a via processual a seguir há-de ser naturalmente a da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, ou seja, a acção prevista no art. 145º do CPPT, a qual, segundo o disposto no nº 4 desse preceito, segue os termos do processo de impugnação[54]. Uma forma de processo que, devemos sublinhar, conduz a uma importante diversidade entre as acções de responsabilidade contra a Administração Fiscal e as acções de responsabilidade contra a Administração Pública em geral, pois, enquanto aquelas seguem uma forma de processo que se aproxima da acção administrativa especial, estas seguem, nos termos da al. *f)* do nº 2 do art. 37º do CPTA, a forma de processo da acção administrativa comum.

arts. 46º, nº, al. *b)*, e 66º a 71º, ambas as situações na acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido, não se nos afigura descabido estender a referida via processual tributária à situação de recusa de acto. De resto, a não ser assim, parece que a via processual a seguir teria de ser a da acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido regulada no CPTA.

[54] Cf. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. I, cit., anot. 3 ao art. 61º e anots. ao art. 145º. Refira-se que este autor é de opinião, na mencionada anot. 3 ao art. 61º, de que a essa acção se deve recorrer também no caso de actos de liquidação ilegais, em que o sujeito passivo pretenda uma indemnização superior à que resulta dos juros indemnizatórios, uma solução que não nos parece a mais acertada, pois não vemos que obstáculos se possam levantar à apreciação dessa indemnização no processo de impugnação ou de intimação à concessão de um benefício fiscal legalmente devido, conquanto que esse pedido tenha sido cumulado com o correspondente pedido de invalidade ou de condenação.