

A EFECTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ANA ISABEL CORREIA (*)

This article offers an analysis of the judicial means of redress for unlawful conduct by the Portuguese Tax Authorities. The Author describes the legal remedies and means of redress available and concludes that, although the taxpayer is offered sufficient mechanisms for compensation, there are some aspects of the legal regime that require improvement and where a need for clarification persists in order to attain full and effective judicial protection.

Neste artigo procede-se a uma análise dos meios de efectivação da responsabilidade civil da Administração Tributária. Descrevem-se os remédios legais e os meios processuais de efectivação da responsabilidade concluindo-se que, embora o contribuinte disponha de mecanismos suficientes de ressarcimento de prejuízos, determinados aspectos do regime legal carecem ainda de clarificação e melhoria com vista a uma tutela judicial efectiva e plena.

ÍNDICE:

I — Introdução. II — Actuação geradora de responsabilidade civil e danos indemnizáveis. III — Relações entre a acção de responsabilidade e a acção impugnatória. IV — Meios processuais de efectivação da responsabilidade civil. V — Conclusões.

I — INTRODUÇÃO

Como o seu título indicia, o presente artigo pretende abordar a temática da efectivação da responsabilidade civil da administração tributária. Efectivamente, o que se pretende é deixar algumas notas sobre o caminho a percorrer nos meandros da Justiça Tributária com vista à reparação de lesões causadas aos contribuintes.

Consideramos que o tema assume relevância prática pois, colocando-se a questão da responsabilidade civil do Estado no âmbito da relação jurídica tributária tal como se coloca nos demais campos de actuação da Administração Pública, importa conhecer as possibilidades processuais do contribuinte de ver reparado um dano injusto. Assim, no âmbito

(*) Advogada, Garrigues.

desta análise, propomo-nos verificar se a esfera jurídico-patrimonial dos contribuintes está rodeada de uma eficaz protecção assumindo como premissa que a garantia constitucional de responsabilidade directa do Estado pelos danos causados na função administrativa não se basta com uma mera proclamação mas sim com uma tutela judicial efectiva.

Quanto à sequência, começaremos por delimitar o campo de efectivação da responsabilidade civil da administração tributária, analisando qual a actuação susceptível de gerar essa responsabilidade e afluindo de forma perfunctória os danos indemnizáveis. Em seguida, analisaremos a relação entre os meios processuais de anulação e as acções de responsabilidade no domínio tributário para, finalmente, nos debruçarmos sobre os meios processualmente adequados à efectivação da responsabilidade civil da administração tributária.

II — ACTUAÇÃO GERADORA DE RESPONSABILIDADE CIVIL E DANOS INDEMNIZÁVEIS

Para que se coloque a necessidade de efectivar a responsabilidade civil da administração tributária terá que existir, *a priori*, um acto ou omissão lesivos. Assim, para que possamos perceber, antes do mais, qual o âmbito da efectivação da responsabilidade extra-contratual da administração tributária por actos ilícitos, importa analisar, brevemente, qual a actuação que pode estar em causa e que é susceptível de gerar responsabilidade civil.

Neste respeito e em termos genéricos, estarão em causa todos e quaisquer actos, jurídicos e materiais, de conteúdo positivo ou negativo, da autoria dos titulares dos órgãos, funcionários ou agentes da administração tributária, no exercício da função administrativa e por causa desse exercício. Excluem-se, pois, do campo da efectivação da responsabilidade civil da administração tributária os designados actos pessoais.

De notar, ainda em termos gerais, que a responsabilidade do Estado pela actuação da administração tributária existirá, não apenas quando os danos tenham resultado de um comportamento concreto de um titular de órgão, funcionário ou agente determinado, mas também quando assim não suceda, ou não seja possível provar a autoria pessoal da acção ou omissão, mas devam ser atribuídos a um funcionamento anormal do serviço (cf. artigo 7.º, n.º 3, do Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas (RRCEE) aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro).

No que de específico concerne à actuação da administração tributária e ainda com o intuito de delimitação do campo da efectivação da responsabilidade civil, dir-se-á que os actos geradores de responsabilidade reconduzir-se-ão aos actos tributários em sentido amplo ⁽¹⁾, isto é, todos e quaisquer actos que possam ser praticados

⁽¹⁾ Seguimos aqui a terminologia e classificação de actos tributários de JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2006, p. 374 e ss.

no domínio das relações tributárias: os actos tributários em sentido estrito ou actos de liquidação de tributos e os actos em matéria tributária em sentido amplo. Estes últimos compreendem, por seu turno, os actos em matéria tributária em sentido estrito (actos preparatórios dos actos tributários que sejam destacáveis, como por exemplo os actos de determinação da matéria colectável) e os actos administrativos respeitantes a questões fiscais ou tributárias. Os actos administrativos respeitantes a questões fiscais são actos emitidos em procedimentos diversos do procedimento de liquidação de tributos como por exemplo actos de avaliação, as decisões de reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão dos actos tributários.

De referir, por fim, que, de acordo com uma noção ampla de administração tributária ⁽²⁾, devem considerar-se incluídos no âmbito da efectivação da sua responsabilidade civil os actos praticados por particulares legalmente incumbidos da liquidação e cobrança dos tributos, como por exemplo os actos praticados no âmbito da substituição tributária ⁽³⁾.

Assim, identificado o âmbito da actuação da administração tributária susceptível de gerar responsabilidade civil, importa apenas aflorar a natureza da obrigação indemnizatória e dos danos ressarcíveis em sede da efectivação de tal responsabilidade, matérias estas em que o domínio tributário não se reveste de maiores especificidades.

⁽²⁾ Integram a administração tributária, nos termos do disposto n.º 3 do artigo 1.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas [e, acrescentamos nós, privadas] legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais. Com efeito, deve adoptar-se, neste âmbito, uma noção ampla e material de administração tributária incluindo a intervenção dos privados no exercício da função administrativo-tributária. Afirma LIMA GUERREIRO, em anotação ao artigo 1.º da LGT, que “(...) a referência no n.º 3 do presente artigo a «entidades públicas» é insusceptível de fundamentar a não aplicação da Lei Geral Tributária a tributos liquidados e cobrados por entidades de direito privado, mas exercendo poderes públicos por delegação legal. (...)” (cf. *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, 2001, p. 40). Na verdade, o RRCEE prevê expressamente a sua aplicação à responsabilidade civil de pessoas colectivas de direito privado e respectivos trabalhadores, titulares de órgãos sociais, representantes legais ou auxiliares, por acções ou omissões que adoptem no exercício de prerrogativas de poder público ou que sejam reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo (cf. artigo 1.º, n.º 5, do RRCEE).

⁽³⁾ A jurisprudência vem entendendo que a cobrança notarial de impostos preenche o conceito de “erro imputável aos serviços”, dando por isso lugar ao ressarcimento dos contribuintes pela atribuição de juros indemnizatórios. Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em Acórdão de 12.11.2003, proferido no recurso n.º 1368/03, afirma que “(...) o responsável pelo pagamento de tais juros, por erro imputável aos serviços, não pode deixar de ser quem usufruiu dos montantes ilegalmente cobrados, não cabendo aqui e agora apreciar as relações de subordinação ou não do notário ao Estado, isto é, da entidade liquidadora à entidade recebedora (...)”. Consideramos, nesta mesma linha de entendimento, que são susceptíveis de preencher o conceito de “erro imputável aos serviços” os actos praticados por quaisquer entidades particulares investidas de prerrogativas de cobrança de impostos.

Ora, de acordo com o regime substantivo da responsabilidade civil extracontratual do Estado, a obrigação de indemnizar traduz-se na reconstituição *in natura*, a reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação, apenas se fixando a indemnização em dinheiro quando a reconstituição natural não seja possível, não repare integralmente os danos ou seja excessivamente onerosa. Compreendidos na obrigação de indemnizar estão os danos patrimoniais e não patrimoniais, bem como os danos já produzidos e os danos futuros, nos termos gerais de direito e conforme o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do RRCEE.

Podem conceber-se, na prática, variadíssimos prejuízos decorrentes da acção da administração tributária e susceptíveis de ressarcimento, tais como os decorrentes da alienação de património do contribuinte, da prestação de informações erradas, do pagamento de honorários de advogados no patrocínio de acções ⁽⁴⁾, prejuízos pela inclusão indevida nas listas de devedores, etc.

Importa, pois, seguidamente atentar nas vias processuais tendentes ao ressarcimento de tais prejuízos.

III — RELAÇÕES ENTRE A ACÇÃO DE RESPONSABILIDADE E A ACÇÃO IMPUGNATÓRIA

Neste ponto, munidos já de alguma compreensão quanto ao campo da efectivação da responsabilidade civil da administração tributária, iremos aprofundar a nossa análise de um ponto de vista processual, tentando perceber quais as relações que se estabelecem entre os meios processuais impugnatórios e a acção para a efectivação da responsabilidade.

A este respeito, a primeira questão que se coloca é a de saber se existe alguma relação de prejudicialidade ou dependência entre a impugnação do acto lesivo e o ressarcimento do dano por ele provocado. Por outras palavras, será necessário impugnar e obter a anulação do acto tributário, previamente ou concomitantemente, para que se possa obter o ressarcimento dos prejuízos que dele decorrem? Trata-se de uma questão que se prende com as finalidades distintas dos diferentes meios processuais e para a qual a resposta é hoje pacífica no sentido negativo, *i. e.* no sentido da autonomia entre os dois meios processuais e consequente desnecessidade

⁽⁴⁾ A mais recente jurisprudência do STA sustenta que as despesas judiciais, extrajudiciais e com honorários do advogado, desde que adequadas e necessárias para eliminar da ordem jurídica a actuação ilícita da Administração, geradora do dever de indemnizar, são danos indemnizáveis (cf. entre outros, os acórdãos de 02.06.1992 — Proc. n.º 029651, de 09.06.1999 — Proc. n.º 043994, de 31.05.2000 — Proc. n.º 041201, de 13.12.2000 — Proc. n.º 044761, de 14.03.2002 — Proc. n.º 047342, de 06.06.2002 — Proc. n.º 24779A (Pleno), de 08.03.2005 — Proc. n.º 039934-A, de 19.12.2006 — Proc. n.º 01036/05, de 04.03.2009 — Proc. n.º 0754/08).

da impugnação prévia do acto como pressuposto de efectivação da responsabilidade ⁽⁵⁾.

No entanto, tendo presente a autonomia dos diferentes meios, suscita-se, então, a questão de saber se é possível lançar mão da acção de responsabilidade civil quando tenham decorrido os prazos para a anulação administrativa ou judicial do acto tributário, obtendo dessa forma o mesmo efeito que seria obtido com os meios de reacção impugnatórios. O problema coloca-se com maior acuidade no que respeita aos actos de liquidação dos tributos que tenham sido pagos, voluntária ou coercivamente, e que não tenham sido atempadamente impugnados, situação em que os danos emergentes se identificam com a diminuição patrimonial e indisponibilidade da quantia pecuniária indevidamente liquidada e cobrada. Nesse caso, o efeito ressarcitório de uma acção de responsabilidade civil coincidiria com o efeito reintegrador e reconstitutivo próprio da acção de impugnação judicial. Com efeito, nesta particular situação, a execução da sentença anulatória passaria pelo reembolso da quantia pecuniária indevidamente desembolsada, não podendo operar-se aqui uma distinção entre o que seria a reconstituição em espécie e o que seria uma compensação pecuniária a obter em acção de responsabilidade.

Ora, no domínio geral do direito administrativo, este problema da articulação entre a acção impugnatória e a acção de responsabilidade é resolvido pelo artigo 38.º do CPTA em termos que se devem aplicar, a título subsidiário e sem especificidade de maior, *ex vi* artigo 2.º, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), às matérias tributárias. Assim, dispõe aquele preceito que a acção administrativa comum não pode ser utilizada para obter o efeito que resultaria da anulação do acto inimpugnável. Por conseguinte, no que concerne a actos de liquidação de tributos que tenham sido pagos, voluntária ou coercivamente, a única interpretação que pode ser dada ao n.º 2 do artigo 38.º do CPTA é a de que a acção de responsabilidade não pode servir para contornar a inimpugnabilidade do acto, sob pena de se tornar destituída de sentido a fixação de prazos para os meios específicos de tutela do contencioso tributário.

⁽⁵⁾ Actualmente é, de facto, assente a autonomia da acção de responsabilidade face à acção de impugnação do acto administrativo lesivo. Não era assim à luz do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 48.051, de 21 de Novembro de 1967. Na vigência do referido artigo instalou-se uma divergência na doutrina e jurisprudência opondo, de um lado, aqueles que interpretavam o preceito como elevando a acção impugnatória a pressuposto processual da acção de responsabilidade e, de outro lado, aqueles que reconduziam o normativo a uma limitação do *quantum* indemnizatório em função de eventual negligência processual do particular contribuindo para a existência ou agravamento do dano. O artigo 38.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), prevendo a possibilidade de, numa acção de responsabilidade, se conhecer incidentalmente da legalidade de acto administrativo inimpugnável afastou definitivamente a ideia da acção impugnatória constituir um pressuposto da acção indemnizatória. No mesmo sentido, o artigo 4.º do RRCEE caracteriza a omissão do recurso à acção impugnatória como eventual factor de concorrência de culpa do lesado.

Aliás, no domínio tributário, esta solução da preclusão da utilização da acção de responsabilidade para obtenção de um efeito próprio do processo impugnatório nem sequer se revelará de especial onerosidade se tivermos presente a possibilidade de utilização da revisão oficiosa ⁽⁶⁾ dos actos tributários como válvula de escape para as aludidas situações de caducidade dos meios impugnatórios, podendo dessa forma, inclusivamente, reabrir-se o prazo de impugnação judicial.

Em conclusão, a acção de responsabilidade será sempre inidónea para o efeito de obtenção da restituição do tributo indevidamente liquidado e pago, tratando-se aí de um efeito próprio do meio impugnatório da validade do acto ⁽⁷⁾ ⁽⁸⁾.

Questão diversa é a de saber o que sucede se o contribuinte tiver lançado mão dos meios impugnatórios mas não tiver, nessa sede, peticionado as indemnizações específicas previstas nas leis tributárias consistentes no pagamento de juros indemnizatórios e moratórios e indemnização por prestação de garantia indevida (cf. artigos 43.º, 53.º e 102.º da LGT). Será que fica irremediavelmente arredada a indemnização dos danos em questão por se tratar igualmente de um efeito a obter com a anulação do acto? Entendemos que não. Embora tais indemnizações específicas também se possam incluir nos efeitos reconstitutivos das sentenças anulatórias (restituição da situação actual hipotética) e nessa medida exista uma certa sobreposição dos efeitos dos meios impugnatório e indemnizatório, a verdade é que já não se trata aqui do efeito principal do meio impugnatório, *i.e.* da eliminação do acto ilegal da ordem jurídica. Neste âmbito, constitui uma faculdade a formulação dos pedidos indemnizatórios em sede impugnatória mas não está legalmente vedado o uso de acção autó-

⁽⁶⁾ A respeito deste procedimento veja-se, desenvolvidamente, CASALTA NABAIS, «A Revisão dos actos tributários», in *Revista de Legislação e de jurisprudência*, ano 139, n.º 3959, 2009.

⁽⁷⁾ De notar que a restituição do tributo indevidamente pago também não poderá, em regra, ser obtida por via do direito à restituição das importâncias indevidamente arrecadadas nos cofres do Estado previsto no regime da administração financeira do Estado, direito esse que prescreve no prazo de 5 anos (artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho). Na verdade, o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, determina que o disposto no referido 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92 não se aplica às matérias reguladas pelas normas do processo tributário.

⁽⁸⁾ Refira-se ainda, a este respeito, que no caso de o contribuinte ter lançado mão do meio impugnatório, obtido sentença de anulação do acto tributário mas ter deixado caducar o prazo de execução de julgados, não estará vedado o recurso à acção indemnizatória mas também aqui o efeito a obter não pode ser o que seria obtido com o uso atempado do processo executivo, designadamente o reembolso do imposto pago. Sobre a caducidade do prazo de execução de julgados, refere RODRIGO ESTEVES DE OLIVEIRA que "(...) permanecendo em situação de incumprimento ilícito, não dando execução à sentença, a Administração incorre em responsabilidade perante o interessado, como expressamente se determina, aliás, no art. 159.º/1 [do CPTA]. Sendo este o princípio, parece-nos no entanto dever assinalar-se limites especiais a esse direito de indemnização do interessado pelo facto ilícito da inexecução de sentença, por forma a que ele não represente, objectivamente, um meio de subversão do referido efeito típico do decurso do prazo da acção executiva, retirando a este qualquer consequência prática (...)", sendo de afastar a hipótese de (...) o interessado pedir a restauração da sua situação jurídica (...) e devendo (...) funcionar aqui um critério de concorrências de culpas (...) (cf. «Processo Executivo: algumas questões», in *A Reforma da Justiça Administrativa*, BFDUC, Studia Iuridica 86, Coimbra, 2005, p. 252).

noma com essa finalidade ⁽⁹⁾. Aliás, sempre poderá o direito de indemnização ser efectivado em acção de responsabilidade nas situações em que os prejuízos excedem os limites indemnizatórios especificamente fixados naquele domínio ou em que existem prejuízos diversos daqueles especificamente contemplados ⁽¹⁰⁾. Assim, se o con-

⁽⁹⁾ Neste sentido, veja-se o entendimento de LOPES DE SOUSA, referindo, a respeito dos juros indemnizatórios, que "(...) mesmo que se entenda que não pode ser reconhecido tal direito a juros quando o pedido não é formulado em reclamação graciosa ou processo de impugnação, não poderá deixar de reconhecer-se ao interessado a possibilidade de efectivar a responsabilidade do ente público que tenha praticado o acto ilegal, através de uma acção de indemnização, como é constitucionalmente garantido pelo art. 22.º da CRP. (...)" (cf. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, Lisboa, 2006, p. 480). No sentido de que o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida pode ser formulado em acção de responsabilidade autónoma, em consonância com o disposto no artigo 53.º, n.º 3, da LGT, norma prevalecente sobre o artigo 171.º do CPPT, afirma LOPES DE SOUSA que, "(...) em face da supremacia da L.G.T. sobre o C.P.P.T., não pode excluir-se a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de responsabilidade civil. Por isso, este art. 171.º tem de ser entendido não com o alcance de excluir a possibilidade de fazer uso daquele meio contencioso administrativo, mas sim com o de estabelecer os termos em que esse direito de indemnização pode ser exercido no contencioso tributário (...)" (cf. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. II, Lisboa, 2007, p. 187).

⁽¹⁰⁾ O limite dos juros será o inerente às taxas de juros legais. A taxa dos juros indemnizatórios é equivalente à taxa dos juros compensatórios, ou seja, corresponde à taxa de juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil, actualmente 4% ao ano (cf. artigos 43.º, n.º 4, 35.º, n.º 10, da LGT e Portaria n.º 291/2002, de 8 de Abril). Vem entendendo a jurisprudência do STA que a taxa dos juros moratórios a favor do contribuinte, por inexistência de norma legal que a equipare à taxa dos juros moratórios a favor da administração tributária, será igualmente a referida taxa de juros legais de 4% ao ano (cf., a título de exemplo, o Acórdão de 24.10.2007, no recurso n.º 1095/05). Consideramos que, mesmo na ausência de norma expressa, a taxa dos juros moratórios devidos ao contribuinte deveria ser idêntica à taxa de juros moratórios devidos por este último, por imperativo do princípio da igualdade, ou seja, correspondendo actualmente à média das médias mensais das taxas EURIBOR a 12 meses, verificadas nos últimos 12 meses, acrescida de um diferencial de cinco pontos percentuais (cf. artigos 44.º, n.º 3, da LGT e 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março). A indemnização por garantia indevida tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 3 do artigo 53.º da LGT. A respeito deste último limite refere LOPES DE SOUSA que "(...) verificados os pressupostos da responsabilidade civil, não poderá excluir-se o direito a indemnização por quaisquer prejuízos gerados por actos de liquidação ilegais, mesmo para além do limite máximo de indemnização previsto no art. 53.º, n.º 3, da LGT, que será materialmente inconstitucional se for interpretado com o alcance de impedir o exercício deste direito. (...)" (cf. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. II, cit., p. 187). A respeito de prejuízos distintos daqueles contemplados nas leis processuais tributárias, causados pelos actos tributários, refere LOPES DE SOUSA que "(...) a previsão, no art. 43.º da LGT, dos casos em que há direito a juros indemnizatórios numa interpretação compatível com a Constituição, terá de ser entendida não como uma indicação exhaustiva dos casos em que os contribuintes têm direito a ser indemnizados por actos da administração tributária, mas como uma lista de situações em que é de presumir a existência de um prejuízo para os contribuintes e a responsabilidade daquela administração fiscal pela ocorrência do mesmo. Nos casos não contemplados nesta norma, terá o sujeito passivo de propor a adequada acção para efectivação da responsabilidade civil e nela fazer prova dos prejuízos sofridos e da imputabilidade dos mesmos à actuação da administração." (...)" (cf. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, cit., p. 471).

tribuinte não peticionou as indemnizações com expressa previsão nas leis tributárias, nem mesmo em sede de execução de sentença ⁽¹¹⁾; ⁽¹²⁾, poderá ainda procurar efectivar tal ressarcimento, se em prazo, em sede da acção de responsabilidade, fazendo prova dos danos incorridos. Sem prejuízo, pode o *quantum* da indemnização ser determinado

⁽¹¹⁾ A jurisprudência do STA vem afirmando a possibilidade de o contribuinte que não pediu juros indemnizatórios na impugnação judicial poder ainda formular esse pedido na respectiva execução de sentença, com base na consideração de que “(...) a execução dos julgados administrativos implica a reconstituição da situação hipotética que existiria actualmente se não tivesse sido praticado o acto anulado, o que inclui a compensação pelos danos dele resultantes, entre eles, a privação da importância despendida (...)” e de que “(...) abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico [obrigação do pagamento de juros indemnizatórios] em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art. 43.º, n.º 1, da LGT o faz depender (...)” (cf. Acórdão do STA, de 16.01.2008, no recurso n.º 0465/07). Quando o pedido de juros indemnizatórios ou de indemnização por prestação de garantia indevida não seja formulado no âmbito de reclamação graciosa e nesta se anule o acto tributário, reconhecendo-se o erro imputável aos serviços, surge a dúvida sobre qual o meio de reacção para a efectivação desses específicos direitos indemnizatórios. Consideramos que, à semelhança do que sucede quando o meio usado é a impugnação judicial, se deverá admitir a formulação do pedido no âmbito do processo tendente a execução da decisão administrativa, como seja a intimação para um comportamento prevista no artigo 147.º do CPPT, seja a execução de acto administrativo inimpugnável nos termos do artigo 157.º, n.º 3, do CPTA.

⁽¹²⁾ Questão controversa é a de saber se o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida pode ser formulado em sede de execução de julgados, à semelhança do que sucede com o pedido de juros indemnizatórios, atento o n.º 1 do artigo 171.º do CPPT que dispõe que “A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”.

A jurisprudência do STA vem negando o direito a tal indemnização quando o pedido é formulado fora do prazo previsto no artigo 171.º do CPPT, sem prejuízo de admitir a efectivação de tal direito em acção de responsabilidade civil (cf. Acórdãos de 12.12.2006, no recurso n.º 440/06, e de 20.02.2008, no recurso n.º 0998/07).

No sentido da possibilidade da formulação do pedido em execução de julgados, veja-se o Acórdão do STA de 9.10.2002, no recurso n.º 9/02, o qual postula que “(...) proferida decisão anulatória de uma liquidação, em processo de impugnação judicial, o impugnante pode, em execução do julgado, pedir juros indemnizatórios e moratórios que lhe sejam devidos, bem como as despesas com a garantia bancária prestada, mesmo que a decisão proferida no processo de impugnação não contemple tal pagamento (...)”. No mesmo sentido, em acórdão de 21.11.2007, proferido no recurso n.º 633/07. A este respeito, refere LOPES DE SOUSA que “(...) a razoabilidade desta posição [admissibilidade do pedido em execução de sentença] é reforçada com a aplicabilidade aos processos de execução de julgados do novo regime previsto no CPTA (...)” processo que “(...) contém os momentos declarativos necessários para a definição completa dos direitos do exequente, como se conclui do art. 47.º, n.º 3, do CPTA, em que se estabelece que a não formulação dos pedidos cumulativos no âmbito de processos impugnatórios não preclui a possibilidade de as mesmas pretensões serem accionadas no âmbito do processo de execução de sentença de anulação. (...)” (cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, cit., pp. 186 e 187). Também entendemos que nada obsta a que o referido pedido apenas seja feito em sede de execução de julgados, meio processual que não só é adequado como tem a virtualidade de permitir reconhecer o direito à indemnização já quantificado ao contrário do que sucede aquando da dedução de reclamação graciosa/impugnação judicial.

em função da culpa do lesado, designadamente pela não formulação do pedido indemnizatório, desde logo, no processo em que se discutiu a legalidade do acto ⁽¹³⁾.

Por fim, cumpre apenas salientar que, embora tenhamos aludido especificamente aos actos tributários *stricto sensu* e aos efeitos anulatórios e indemnizatórios que a estes dizem respeito, também no que concerne aos demais actos em matéria tributária, como por exemplo um acto praticado em sede de execução fiscal ou o indeferimento da concessão de um benefício fiscal, valerão as considerações expendidas sobre o princípio de plena admissibilidade de acção de responsabilidade com independência do meio impugnatório, a regra de preclusão da obtenção dos efeitos de reintegração da legalidade através da acção indemnizatória e, bem assim, o princípio da concorrência de culpas na produção do dano como critério orientador do *quantum* indemnizatório.

IV — MEIOS PROCESSUAIS DE EFECTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE CIVIL

Tendo analisado no capítulo anterior as relações que se estabelecem entre os meios processuais impugnatórios e os de efectivação da responsabilidade civil e avançado algumas noções sobre os âmbitos e finalidades distintos de tais meios processuais, afigura-se-nos pertinente analisar, em seguida, os meios processuais concretamente adequados para efectivar a responsabilidade civil extracontratual da administração tributária, não sem antes dilucidar qual a jurisdição e quais os tribunais competentes para o conhecimento destas matérias.

Ora, a Constituição da República Portuguesa (CRP) fornece um critério de atribuição de competência jurisdicional, dispondo o n.º 3 do artigo 212.º da CRP que “*Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*” ⁽¹⁴⁾. Como tal, o contencioso sobre a responsabilidade da administração tributária não fugirá à regra geral segundo a qual cabe ao juiz do

⁽¹³⁾ Por maioria de razão, quando o contribuinte nem sequer lançou mão de qualquer meio impugnatório, judicial ou gracioso, com vista a anulação do acto tributário e este vem a ser revogado no âmbito de uma revisão oficiosa, haverá uma restrição do direito indemnizatório condicente com a medida de negligência processual pelo não recurso ao meio anulatório de eficácia retroactiva. Desde logo, o direito a juros indemnizatórios já não será integral, desde a data do pagamento indevido, como resulta das alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

⁽¹⁴⁾ A competência dos tribunais administrativos e fiscais, à face daquela norma constitucional, abrange os litígios que *emergem* e não apenas os que se incluem *no seu âmbito*, como se referia no artigo 3.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 1984. A expressão *emergir* contraposta à expressão *no âmbito* utilizada anteriormente no artigo 3.º do ETAF, levou a concluir que a revisão constitucional de 1989 introduziu uma extensão da competência dos tribunais administrativos e fiscais, estendendo-a aos litígios que, embora não se desenvolvam no âmbito das relações administrativas e fiscais, reguladas por normas de direito administrativo e fiscal, resultam dessas relações.

foro administrativo e fiscal conhecer da responsabilidade da força pública. Resta saber, então, dada a subespecialização da jurisdição em causa, se é competente o juiz administrativo ou o juiz fiscal ⁽¹⁵⁾.

Buscando a resposta na lei ordinária, deparamo-nos com o artigo 4.º do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, preceito que define em bloco a competência da jurisdição administrativa e fiscal incluindo, nos termos das alíneas *g*) e *h*), as questões de responsabilidade extracontratual dos entes públicos e dos servidores públicos. Este artigo não é inteiramente concludente quanto à repartição de competências entre o juiz administrativo e o juiz fiscal tal como o não são os artigos 44.º e 49.º do ETAF sobre as competências dos tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários. Porém, pode extrair-se alguma orientação da referência na alínea *a*) do artigo 4.º do ETAF à tutela de “(...) *direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares directamente fundados em normas de direito administrativo ou fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo ou fiscal*”. Tal menção traz ínsita uma repartição do poder jurisdicional em função da natureza da relação jurídica de que emerge o litígio, como aliás também a Constituição distingue o âmbito da jurisdição administrativa e fiscal da jurisdição comum.

Assim, em face do ETAF, será legítimo concluir que a competência dos tribunais administrativos e dos tribunais tributários para o conhecimento das pretensões perante os mesmos deduzidas está repartida em função dos litígios serem emergentes, respectivamente, de relações jurídicas administrativas ou de relações jurídicas fiscais, estas últimas tais como definidas no artigo 1.º da LGT ⁽¹⁶⁾. Diversamente do que sucedia com o ETAF

⁽¹⁵⁾ Note-se que quando se fala em juiz fiscal ou tribunais fiscais, a referência deve ser entendida como feita aos tribunais tributários uma vez que a jurisprudência e a doutrina são unânimes em considerar que o âmbito da competência destes tribunais inclui não apenas o imposto mas os tributos em geral. Neste sentido, vide FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, Coimbra, 2009, p. 9.

⁽¹⁶⁾ Para efeitos de repartição de competências entre os tribunais administrativos e fiscais, o STA vem afirmando que “(...) *são questões fiscais «tanto as resultantes de imposições autoritárias que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que as dispensem ou isentem, ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal, com atinência ao exercício da função tributária da Administração Pública, em suma, ao regime legal dos tributos (...)*” — Acórdão de 27 de Junho de 2007, no processo n.º 0264/07. Ainda a respeito da distribuição de competência entre os tribunais administrativos e fiscais, refere-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 26 Novembro de 2009, no recurso n.º 01009/07.9BEPRT, que “(...) *À face do ETAF na jurisdição administrativa e fiscal a competência dos tribunais administrativos e dos tribunais tributários para o conhecimento das pretensões perante os mesmos deduzidas está repartida em função dos litígios serem emergentes, respectivamente, de relações jurídicas administrativas ou de relações jurídicas fiscais (...)*”. Neste sentido também VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, Coimbra, 2007, p. 128. Por sua vez, também o Tribunal dos Conflitos se tem pronunciado no sentido de a área própria da jurisdição administrativa e fiscal, e dentro desta das “subjurisdições” administrativa e fiscal, ser delimitada em função da natureza da relação jurídica de que emerge o litígio. Afirma este Tribunal em Acórdão de 7 de Julho de 2009, no

de 1984, deixa de considerar-se os tribunais administrativos como dispendo de competência residual na falta de atribuição expressa aos tribunais tributários de competência para a apreciação de uma determinada pretensão em matéria tributária ⁽¹⁷⁾.

Por conseguinte, dentro da jurisdição administrativa e fiscal serão os tribunais tributários os competentes para o conhecimento das acções de responsabilidade civil extracontratual por danos decorrentes da actuação da administração tributária ⁽¹⁸⁾.

No que concerne ao processo a seguir para a apreciação de tais pretensões, se atentarmos à lista dos meios processuais que integram o processo judicial tributário, constante do artigo 97.º do CPPT, não encontramos qualquer referência expressa a uma acção de responsabilidade. Da mesma forma não encontramos uma tal referência na enumeração constante do artigo 101.º da LGT sobre os meios processuais tributários nem no artigo 49.º do ETAF sobre a competência dos tribunais tributários ⁽¹⁹⁾. Ao passo que no contencioso administrativo cedo se consagrou uma acção

recurso n.º 010/09, que "(...) atento o princípio constitucionalmente consagrado da tutela jurisdiccional efectiva, os tribunais administrativos e fiscais apresentam-se hoje como tribunais comuns em matéria administrativa e fiscal, o que implica terem os meios processuais adequados para dar satisfação às pretensões formuladas pelos administrados em processos da sua competência, pelo que as normas processuais administrativas e tributárias devem ser interpretadas em conformidade com esse princípio constitucional (ainda que, para esse efeito, e a título subsidiário, seja necessário recorrer à aplicação das normas do processo civil)...)", referindo ainda que "(...) é «absolutamente irrelevante que a questão concreta agora sob litígio (...) não seja materialmente uma questão fiscal, no sentido de que não se trata de um litígio onde se discute uma relação jurídica fiscal (...). É que a competência do tribunal tributário, em sede de execução fiscal, decorre deste processo ter por objectivo primacial a cobrança coerciva de créditos tributários (...), ou seja, decorre ainda de uma relação jurídica de natureza fiscal ou administrativa. (...)» (sublinhado nosso).

⁽¹⁷⁾ Neste sentido, refere JORGE LOPES DE SOUSA que "(...) o ETAF de 2002, embora não explicitamente, configura os tribunais tributários como os tribunais comuns para o conhecimento do litígios emergentes das relações jurídicas fiscais(...)", cf. «Os invios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário», in *Justiça Administrativa*, n.º 71, Setembro/Outubro 2008. Anteriormente, na vigência do ETAF de 1984, considerava-se que os tribunais administrativos dispunham de competência residual na jurisdição administrativa e fiscal. Era o que resultava da alínea j) do n.º 1 do artigo 51.º, prevendo a competência dos tribunais administrativos de círculo para conhecer dos recursos e das acções pertencentes ao contencioso administrativo para que não fosse competente outro tribunal, conjugada com o n.º 3 do mesmo artigo 51.º, que excluía do disposto nos números anteriores as matérias respeitantes ao contencioso fiscal.

⁽¹⁸⁾ A este respeito, refere JOSÉ CASALTA NABAIS que a competência dos tribunais fiscais "(...) 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. (...)», cf. «Responsabilidade Civil da Administração Fiscal», in *Fiscalidade* 33, Lisboa, Janeiro/Março 2008, p. 22.

⁽¹⁹⁾ De notar, ainda assim, que não se tratam, no artigo 97.º do CPPT e artigo 49.º do ETAF, de listas exaustivas de meios processuais do contencioso tributário, como decorre da referência aí feita a outros meios processuais previstos na lei.

específica com vista à efectivação da responsabilidade dos entes públicos, no contencioso tributário não foi esse o caminho eleito.

A este respeito, há quem fale de uma lacuna de regulamentação ⁽²⁰⁾, mais concretamente, numa lacuna de regulamentação quanto às acções comuns emergentes de relações tributárias, onde se incluíam as acções de efectivação da responsabilidade civil extracontratual. De facto, a ausência de previsão expressa tem conduzindo, quer à importação para o contencioso tributário do meio processual do contencioso administrativo *acção administrativa comum*, quer à efectivação de tais pretensões no âmbito dos tribunais administrativos ⁽²¹⁾.

No entanto, consideramos que a falta de indicação expressa, no âmbito do contencioso tributário, de um concreto meio processual tendente à efectivação da responsabilidade civil não deve conduzir liminarmente à procura de tutela fora da sub jurisdição tributária. Cumpre ter presente que a interpretação das leis processuais deve ser conforme ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, entendida numa perspectiva de plenitude de garantia contenciosa (cf. artigos 96.º, n.º 1, do CPPT e 9.º, n.º 1, da LGT), donde decorre que cada direito ou interesse legalmente protegido dos cidadãos perante a Administração Pública encontra, na jurisdição administrativa e tributária, a via de protecção adequada. Assim, na medida do possível, o elenco dos meios processuais do contencioso tributário deverá ser interpretado de forma ampla, não restringindo em demasia o tipo de pretensões que podem aí ser accionadas.

Feito este enquadramento, cumpre ainda sublinhar que o meio processual para efectivar a responsabilidade civil da administração tributária poderá, desde logo, ser distinto em função do tipo de actuação administrativa que origine a lesão, designadamente por decorrência da existência de diferentes formas de processo impugnatório e diferentes tramitações consoante o acto tributário em causa.

Tratando-se de actos tributários *stricto sensu*, já vimos que se poderá cumular com o pedido de anulação em impugnação judicial os pedidos de indemnização por prestação de garantia indevida e de juros indemnizatórios ⁽²²⁾. Porém, quaisquer outras

⁽²⁰⁾ LOPES DE SOUSA, «Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário», in *Justiça Administrativa*, cit., p. 25.

⁽²¹⁾ Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.07.2010, no processo n.º 04882/09, em que é condenado o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social na indemnização de danos decorrentes da prestação de informações erradas sobre a situação contributiva do Autor; Assumindo igualmente a competência da sub jurisdição administrativa para o conhecimento das matérias de que se vem cuidando, veja-se o Acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do STA, de 04.11.2009, no processo n.º 01076/07, em que é apreciada e negada a responsabilidade do Estado pela omissão em execução fiscal da notificação do proprietário do imóvel alienado para exercer o seu direito de preferência.

⁽²²⁾ Tal possibilidade de cumulação decorre das referências à determinação ou verificação, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, do erro que é pressuposto do direito ao juros e àquela indemnização.

pretensões indemnizatórias terão que ser objecto de acção autónoma dada a muito restrita admissibilidade de cumulação de pedidos consagrada no artigo 104.º do CPPT para o processo de impugnação judicial ⁽²³⁾. Tal restrição à cumulação do pedido anulatório com o pedido indemnizatório valerá igualmente para outros tipos de actos em que o processo de impugnação judicial é o meio processual previsto para a respectiva anulação, tais como os actos de determinação da matéria colectável, os actos de fixação de valores patrimoniais ou actos administrativos respeitantes a questões fiscais que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Do mesmo modo, no que respeita a determinado tipo de actos para os quais estão previstos meios impugnatórios específicos no contencioso tributário, como por exemplo a decisão de derrogação do sigilo bancário (para o que se prevê o recurso interposto pelo contribuinte no artigo 146.º-B do CPPT), a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante do artigo 89.º-A da LGT (manifestações de fortuna) igualmente susceptível de recurso contencioso obedecendo à tramitação do artigo 146.º-B do CPPT, ou os actos praticados pelo órgão de execução fiscal impugnáveis nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT, face à ausência de consagração legal da possibilidade de cumulação de pedido indemnizatório, a eventual responsabilidade civil gerada por tais actos lesivos deverá efectivar-se em acção autónoma.

Tratando-se, por sua vez, o acto lesivo de um acto administrativo respeitante a questão fiscal ou tributária, como por exemplo um acto de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, bem como outros

⁽²³⁾ Discordamos, neste ponto, da posição de CASALTA NABAIS, ao pronunciar-se no sentido da inexistência de qualquer obstáculo à apreciação de indemnizações superiores às que resultam dos juros indemnizatórios “(...) 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.” — «A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal», cit., p. 24. Por outro lado, também nos parece problemático o enquadramento legal da possibilidade de cumulação de pedido indemnizatório com um pedido de intimação para um comportamento, nos termos do disposto no artigo 147.º do CPPT. Como refere LOPES DE SOUSA “(...) A utilização deste procedimento, visando obter o cumprimento de um dever pela administração tributária, supõe que esteja definida previamente a existência deste, uma vez que, ao contrário do que sucede com a acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, não se inclui no processo de intimação uma fase declarativa. Tal definição da existência de um dever pode resultar directamente da lei, quando se esteja em face de direitos cuja existência não necessite de actos de aplicação ou decorra necessariamente de determinada situação fáctica (...)” (cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, cit., p. 1083). Por sua vez, DIOGO FEYO, refere que “(...) na intimação para um comportamento a obrigação de actuação da Administração retira-se de uma simples interpretação literal da lei. (...)” (cf. «Intimação para um comportamento como meio processual principal», in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano I, Coimbra, 2004, p. 451). Ora, no processo de intimação para um comportamento, para lá da ausência de uma norma expressa referente à possibilidade de cumulação de pedidos, a falta de uma fase declarativa e necessidade de prévia definição legal ou administrativa do dever da administração tributária bem como a ausência de uma fase de instrução, coadunam-se mal com um pedido de condenação em indemnização.

actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação, determina o artigo 97.º, n.º 2, do CPPT, que a sua contestação é feita através das normas sobre processo nos tribunais administrativos, leia-se através da acção administrativa especial. Ora, quando tais actos sejam geradores de responsabilidade civil parece-nos que nenhum obstáculo se levantará à cumulação de um pedido indemnizatório com o pedido de anulação do acto e de condenação à prática do acto devido, nos termos do disposto nos artigos 4.º, n.º 2, alínea *f*), e 47.º, n.º 1, ambos do CPTA. Nestas situações, o particular, além de ver satisfeito o seu direito ou interesse à emissão do acto administrativo devido, pode ser, com recurso a uma única acção, igualmente indemnizado pelos danos resultantes da actuação danosa por parte da administração tributária. A forma processual a seguir, nesse caso, é a acção administrativa especial (cf. artigo 5.º, n.º 1, do CPTA). Perante uma tal cumulação, para que seja cumprido o pressuposto processual de legitimidade passiva, a acção deverá ser intentada, não só contra o ministério a cujo órgão seja imputável o acto administrativo respeitante a questão fiscal, a quem incumbirá deduzir a contestação relativa ao pedido impugnatório e de condenação à prática de acto devido, mas também contra o Estado, aqui representado pelo Ministério Público, a quem incumbirá contestar o pedido indemnizatório ⁽²⁴⁾. É de referir ainda a possibilidade de a cumulação do referido pedido indemnizatório acontecer apenas em sede de execução de julgado de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 47.º do CPTA.

Em face do que se vem de expor, a questão curial e premente com que nos deparamos é a da identificação do meio processual adequado à efectivação da responsabilidade civil da administração tributária, quer nas situações em esteja vedada a cumulação de pedido indemnizatório com o pedido anulatório, quer nas situações em que apenas se pretenda efectivar a responsabilidade civil da administração tributária por actos ilícitos, com total autonomia em relação a qualquer acção impugnatória ou de condenação à prática de acto administrativo devido.

Assim, sem prejuízo inexistir, como já aludimos, uma expressa referência à pretensão de efectivação da responsabilidade civil da administração no âmbito dos tradicionais meios processuais que integram o processo judicial tributário, sempre caberá verificar se existe algum meio próprio do contencioso tributário que se adegue àquele fim.

Ora, o único meio processual, próprio do contencioso tributário, cuja aplicação se poderá conceber será a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse

⁽²⁴⁾ Como referem AROSO DE ALMEIDA e FERNANDES CADILHA, “(...) Não opera, nesta circunstância, o princípio da irrelevância jurídica do erro quanto à indicação da parte demandada, a que se refere o n.º 4 deste artigo 10.º [do CPTA], pelo que, quando os pedidos cumulados forem deduzidos contra uma mesma entidade, verifica-se uma situação de ilegitimidade passiva, competindo à entidade (Estado ou ministério) que tenha sido indevidamente citada para contestar todos os pedidos suscitar essa questão na contestação referente ao pedido relativamente ao qual efectivamente lhe compete deduzir a defesa. (...)” (cf. *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, 2007, p. 88).

legítimo em matéria tributária prevista no artigo 145.º do CPPT, cujo antecedente foi o artigo 165.º do Código de Processo Tributário ⁽²⁵⁾.

Na verdade, como é hoje jurisprudência quase pacífica do STA, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, destinado a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos.

É o que, aliás, resulta do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dispor que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido. Estaria, pois, aqui consagrada aquela que ficou conhecida como a teoria do alcance médio ⁽²⁶⁾, nos termos da qual a necessidade ou desnecessidade do uso do meio processual terá de ser apreciada em concreto mediante a ponderação de quais os meios processuais que melhor asseguram a efectiva tutela jurisdicional dos direitos do administrado. Nestes termos, o interessado, ao propor esta acção, deverá alegar a necessidade da tutela do seu direito ou interesse por este via, demonstrando a impossibilidade de obter adequada tutela por outro meio contencioso ao seu dispor ou alegar que este meio tutela melhor o seu direito que qualquer outro dos legalmente previstos ⁽²⁷⁾.

Tradicionalmente e no âmbito do contencioso administrativo, a acção para reconhecimento de um direito seria aplicável “(...) *em situações de incumprimento de deveres relativos a certos direitos subjectivos dos particulares (direitos ao pagamento de uma quantia em dinheiro, à entrega de uma coisa certa ou a uma prestação de facto determinada), de prática ou omissão de actos materiais lesivos (designadamente,*

⁽²⁵⁾ A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo teve a sua origem no contencioso administrativo como forma de ampliar a tutela judicial dos administrados. Com efeito, com a revisão constitucional de 1982, o artigo 268.º da CRP passou a garantir aos interessados o recurso contencioso para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido. Por sua vez, a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, veio consagrar a acção para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, acrescendo aos dois tradicionais meios do contencioso administrativo: o *recurso contencioso*, de anulação ou de declaração de nulidade ou de inexistência jurídica do acto administrativo, ou a *acção administrativa* cujo âmbito se prendia com a efectivação da responsabilidade civil das pessoas públicas e o contencioso dos contratos administrativos.

⁽²⁶⁾ Sobre as várias interpretações do alcance desta acção, vide LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, cit., p. 1017 e ss.

⁽²⁷⁾ A este respeito, o STA vem reiterando que a referida acção “(...) *só logra campo de efectiva e porventura eficaz aplicação quando os demais meios processuais postos por lei à disposição do administrado/contribuente, designadamente os que a lei especifica ou tipicamente consagra, para a tutela efectiva de determinados direitos ou interesses legalmente protegidos, se revelem porventura inadequados à perseguida garantia constitucional da tutela judicial efectiva (...)*” (cf. Acórdão de 29.01.2003, proferido no recurso n.º 01514/02).

nos casos de «via de facto», de actos de execução ilegais ou omissão de actuações indevidas) ou de dívida, incerteza ou receio fundado de mau entendimento pela Administração relativamente à existência ou ao alcance de um direito ou interesse legítimo (...)»⁽²⁸⁾.

Assim, analisada, em termos genéricos, a figura da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, interessa ainda averiguar da sua concreta adequação para a efectivação da responsabilidade civil da administração tributária.

De referir, em primeiro lugar, que nunca seria obstáculo ao uso de uma tal acção o facto de estar em causa, na efectivação de responsabilidade civil, um pedido de condenação e não um pedido de mero reconhecimento uma vez que, com a revisão constitucional de 1989 e a expressa consagração do direito dos administrados à obtenção de uma tutela dos seus direitos ou interesse legalmente protegidos, os normativos que prevêm as acções para reconhecimento de um direito passaram a ser interpretadas como admitindo a forma de reconhecimento que melhor assegure tal tutela, que poderá ser, para além da mera declaração do direito ou interesse, a condenação⁽²⁹⁾. Do mesmo modo, também a concreta tramitação processual da acção para reconhecimento de um direito, seguindo os termos tendencialmente simplificados do processo de impugnação judicial, não se revelaria, a nosso ver, desadequada para a efectivação da pretensão de que aqui se cuida.

No entanto, se atentarmos com maior cuidado à concreta formulação do artigo 145.º do CPPT, propendemos para concluir pela desadequação do referido meio processual à efectivação da responsabilidade civil da administração tributária.

Efectivamente, não estamos, nesta sede, rigorosamente, perante um *direito ou interesse em matéria tributária*. Se é certo que o direito indemnizatório que assiste ao particular por uma lesão causada pela actuação ilícita da administração tributária é um direito que *emerge* de uma relação jurídica tributária, razão pela qual não se discute a competência dos tribunais tributários para a apreciação da pretensão, já será dificilmente configurável como um *direito em matéria tributária*. Tradicionalmente, entendem-se como direitos em matéria tributária apenas aqueles que têm fundamento nas leis tributárias⁽³⁰⁾. Ora, nesta perspectiva, o direito indemnizatório perante o

⁽²⁸⁾ Cf. VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 2.ª ed., pp. 131 a 138, *apud* LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, cit., p. 1017. Identicamente, também no domínio tributário se identifica o campo de aplicação da acção para reconhecimento de um direito com as situações de "(...) omissão da Administração ou uma acção não lesiva da esfera jurídica dos particulares (mas criadora de situações de incerteza susceptíveis de atingir a "economia" ou a "posição substantiva" dos administrados (...))" (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 435/98, de 16 de Junho).

⁽²⁹⁾ Neste sentido, RUI MEDEIROS, «Estrutura e âmbito da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido», in *Revista de Direito e Estudos Sociais*, ano XXXI (1989), n.ºs 1 e 2, pp. 45-46.

⁽³⁰⁾ Sobre a interpretação do conceito de direito ou interesse em matéria tributária para efeitos da aplicabilidade da acção para reconhecimento de um direito do contencioso tributário, pode ver-se o

Estado por força da actuação ilícita da administração tributária tem o seu fundamento no regime substantivo da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas (RRCEE) e ainda que possa eventualmente convocar, a título prejudicial, a interpretação de uma norma de direito tributário, não se funda como pode até nada ter a ver com o a interpretação e aplicação do Direito Tributário.

Por outro lado, acresce que também o prazo de quatro anos para a instauração da acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária se poderá revelar desajustado à efectivação da pretensão, designadamente nas situações em que o termo de prescrição do direito substantivo seja ulterior ao prazo de caducidade da acção.

A este respeito, dispõe o artigo 5.º do RRCEE que “*O direito à indemnização por responsabilidade civil extracontratual do Estado, das demais pessoas colectivas de direito público e dos titulares dos respectivos órgãos, funcionários e agentes bem como o direito de regresso prescrevem nos termos do artigo 498.º do Código Civil, sendo-lhes aplicável o disposto no mesmo Código em matéria de suspensão e interrupção da prescrição*”. Assim, o direito à indemnização por danos patrimoniais e não patrimoniais prescreve no prazo de 3 anos, contados da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete, embora com desconhecimento da pessoa do responsável e da extensão integral dos danos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 498.º do Código Civil. Porém, tal prescrição interrompe-se nos termos dos artigos 323.º a 327.º do Código Civil, designadamente com a impugnação de actos lesivos, só recomeçando a correr o prazo com o trânsito em julgado da decisão do processo impugnatório (cf. n.º 1 do artigo 323.º e artigo 327.º, ambos do Código Civil, e n.º 3 do artigo 41.º do CPTA) ⁽³¹⁾. O prazo de prescrição do direito indemnizatório não pode exceder, porém, o prazo de 20 anos da prescrição ordinária contados desde o facto danoso e no caso de o facto ilícito também constituir crime sujeito a prazo prescricional mais longo, este prevalece sobre o prazo civil (cf. artigo 498.º, n.º 3, do Código Civil).

Assim, não será difícil conceber uma situação em que o prazo de quatro anos para a instauração da acção para reconhecimento de um direito, contados desde a

Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 22.09.1999, proferido no recurso n.º 023280, sendo relator o Conselheiro Lopes de Sousa, no qual se refere que “(...) *como direitos em matéria tributária devem entender-se apenas aqueles que têm fundamento em leis tributárias e não aqueles, em que se inclui o dos autos, que são assegurados exclusivamente por normas de direito civil (...)*” e que “(...) *uma acção emergente de uma relação jurídica tributária em que é formulado um pedido de condenação da Administração com fundamento em enriquecimento sem causa não visa o reconhecimento de qualquer direito ou interesse legítimo em matéria tributária (...)*”.

⁽³¹⁾ Também a formulação de pedido de execução de julgados conduz, nos termos do n.º 1 do artigo 323.º do Código Civil, à interrupção do prazo prescricional do direito de indemnização. Neste sentido se decidiu nos Acórdãos do STA de 12.01.1992, proferido no recurso n.º 30.864, e de 22.11.1994, proferido no recurso n.º 032917. Neste sentido também VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, cit., p. 197.

constituição do direito ou do conhecimento da lesão pelo interessado, já tenha terminado sem que tenha decorrido o prazo prescricional do direito indemnizatório. É certo que, em situações como as descritas, nada impediria o particular de instaurar de imediato a acção para reconhecimento de um direito contemporaneamente à apresentação da acção impugnatória e sem aguardar pelo desfecho desta última. No entanto, a forçosa pendência simultânea dos dois meios processuais autónomos não se afiguraria como a solução mais ajustada, quer em vista da defesa dos interesses dos particulares, quer para o bom funcionamento do sistema judicial, podendo conduzir a uma duplicação da actividade processual dispendida na apreciação da legalidade do acto lesivo e com o risco de decisões contraditórias a esse respeito.

Em face do exposto e não esquecendo, quer o campo de aplicação tradicional da acção em apreço, quer o contexto histórico em que surgiu no âmbito do contencioso administrativo, como um complemento aos meios processuais existentes entre os quais a acção de responsabilidade ⁽³²⁾, somos levados a concluir pela sua desadequação para a efectivação da responsabilidade civil da administração tributária.

Na verdade, retomando o que acima se disse sobre a interpretação ampla do elenco dos meios processuais do contencioso tributário, consideramos que a averiguação de qual o meio processual mais adequado para a tutela da pretensão em apreço deve fazer-se não apenas por referência aos meios processuais próprios do contencioso tributário mas também por referência aos meios processuais do contencioso administrativo, atendendo a que as normas de processo nos tribunais administrativos se aplicam subsidiariamente no contencioso tributário (cf. artigos 2.º, alínea c), e 97.º, n.º 1, alínea g), ambos do CPPT). Com efeito, em face da natureza do Direito Tributário como ramo do Direito Administrativo ⁽³³⁾, se constataremos que não foi expressamente previsto um meio de efectivação da pretensão indemnizatória nas leis adjectivas tributárias, nada impedirá o recurso supletivo ao meio do contencioso administrativo, tanto mais que nem é seguro que alguma especialidade das matérias tributárias exigisse a previsão de um específico e distinto meio no contencioso tributário para a efectivação da responsabilidade civil do Estado. Acresce que perante a necessidade de identificar “o meio mais adequado” e a impossibilidade lógica de existir mais do que um, não devemos ignorar a consagração expressa de um meio processual nas normas de processo administrativo que inclui no seu campo de actuação o litígio em análise.

⁽³²⁾ Na análise da aplicabilidade da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo e na averiguação da adequação do referido meio processual FREITAS DO AMARAL sugeria o seguinte percurso: “(...) tenta-se primeiro o percurso “acto administrativo — recurso de anulação — execução de sentença”, depois, ensaia-se o percurso “contrato administrativo — acção — execução de sentença”; enfim experimenta-se o percurso “facto danoso — acção de responsabilidade civil — execução de sentença”. Se algum destes caminhos for adequado à obtenção de uma tutela jurisdicional efectiva, é esse que deverá ser seguido; se nenhum deles oferecer a possibilidade de uma tutela jurisdicional efectiva, então poderá lançar-se a mão a uma acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos” — cf. *Direito Administrativo*, IV, Lisboa, 1988, pp. 291 e 292.

⁽³³⁾ A este respeito, vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 73 e ss.

Assim, existindo um meio processual especificamente previsto no CPTA com vocação para dirimir os litígios relativos à responsabilidade de civil das pessoas colectivas, bem como dos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, — a acção administrativa comum prevista nos artigos 37.º de seguintes daquele Código —, deverá aquela aplicar-se para a efectivação da responsabilidade civil da administração tributária ⁽³⁴⁾.

Trata-se, a nosso ver da solução interpretativa que melhor se coaduna não só com o princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa como também com o próprio princípio da tipicidade dos meios processuais que vigora no contencioso administrativo e tributário e que leva a que não seja admissível o recurso a qualquer tipo de acção para o efeito previsto em determinado meio processual.

Sem prejuízo da competência dos tribunais tributários para a apreciação do litígio, por se tratar de litígio emergente de uma relação jurídica fiscal, o processo seguirá então a forma de acção administrativa comum, ou seja, genericamente, seguirá os termos do processo de declaração do Código de Processo Civil, nas formas ordinária, sumária e sumaríssima, nos termos do disposto no artigo 42.º do CPTA. A acção administrativa comum pode ser proposta a todo o tempo, sendo certo que, tratando-se da efectivação da responsabilidade civil, o prazo sofrerá as limitações inerentes ao regime substantivo da prescrição. A acção é deduzida contra o Estado, representado em juízo pelo Ministério Público (cf. artigo 11, n.º 2, do CPTA) e eventualmente contra o titular de órgão, funcionário ou agente administrativo, quando este responda em regime de solidariedade passiva com o Estado ⁽³⁵⁾.

Sempre que o Estado seja condenado em responsabilidade civil fundada no comportamento ilícito adoptado por um titular de órgão, funcionário ou agente, sem que tenha sido apurado o grau de culpa do titular de órgão, funcionário ou agente envol-

⁽³⁴⁾ Na prática, a falta de previsão legal explícita não tem constituído obstáculo a que os tribunais tributários conheçam pretensões formuladas com recurso ao referido meio processual previsto no CPTA. Refere LOPES DE SOUSA que (...) *a jurisprudência dos tribunais tributários, no cumprimento do seu dever de assegurar da melhor forma possível o funcionamento do serviço público de justiça, foi fazendo o seu caminho, aplicando meios do contencioso administrativo no contencioso tributário sem esperar pela adaptação legislativa (...)*. Acrescenta que "(...) *embora sem lei expressa que as preveja, há já várias acções comuns no contencioso tributário no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, uma delas por via de um recente acórdão do Tribunal de Conflitos (...)*" — «Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário», cit., pp. 24 e 25. Discordando desta solução e considerando que o processo deve seguir a forma ou formas previstas na actual direito processual tributário, pode ver-se a opinião de CASALTA NABAIS, «Responsabilidade civil da Administração Fiscal», cit., p. 22.

⁽³⁵⁾ Nos termos do disposto no artigo 8.º do RRCEE, os titulares de órgãos, funcionários e agentes são responsáveis pelos danos que resultem de acções ou omissões ilícitas, por eles cometidas com dolo ou com diligência e zelo manifestamente inferiores àqueles a que se encontravam obrigados em razão do cargo, sendo o Estado solidariamente responsável com aqueles se as acções ou omissões tiverem sido cometidas por no exercício das suas funções e por causa desse exercício. Significa isto que, nestas situações, o autor pode deduzir a acção exclusivamente contra o Estado, exclusivamente contra o titular do órgão, ou contra ambos em listiconsórcio voluntário passivo. No sentido de que não é exigível o litisconsórcio necessário passivo nas situações de responsabilidade solidária da Administração com o funcionário ou agente, veja-se o Acórdão do STA, de 28.11.1996, proferido no recurso n.º 038313.

vido, a respectiva acção judicial prossegue nos próprios autos, entre a pessoa colectiva de direito público e o titular de órgão, funcionário ou agente, para apuramento do grau de culpa deste e, em função disso, do eventual exercício do direito de regresso por parte daquela (cf. artigo 8.º, n.º 4, do RRCEE).

V — CONCLUSÕES

Aqui chegados, estamos já em condições de dar resposta à questão que nos propusemos dilucidar: está ou não a esfera jurídico-patrimonial dos contribuintes rodeada de uma eficaz protecção em matéria da efectivação processual da responsabilidade civil da administração tributária?

Ora, a este respeito constatamos que a previsão legal de indemnizações específicas tais como os juros indemnizatórios e a indemnização por prestação de garantia indevida, dispensando a casuística demonstração dos pressupostos da responsabilidade civil, constitui uma importante garantia dos contribuintes que resolve uma dimensão muito significativa das lesões ilícitas causadas pela administração tributária. Na verdade, podemos concluir que a lei ordinária consagra actualmente mecanismos suficientes de ressarcimento de prejuízos causados pela actuação da administração tributária, não sendo necessário o recurso à aplicação directa do artigo 22.º da CRP pelos tribunais tributários.

No entanto, diversamente do que sucede noutros domínios como o da impugnação da legalidade dos actos tributários, em que o acervo garantístico dos contribuintes foi sendo ampliado até um nível porventura excessivo, consideramos que no campo da efectivação da responsabilidade civil da administração tributária existe ainda margem para desenvolvimentos e melhorias.

Efectivamente, alguns obstáculos de índole prática poderiam ainda ser eliminados pelo legislador com vista a uma mais eficaz protecção e defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Desde logo, seria desejável uma clarificação expressa legal, não só quanto à competência dos tribunais tributários para o conhecimento das pretensões indemnizatórias nos litígios com a administração tributária, como também quanto ao meio processualmente adequado à efectivação dessa responsabilidade, sobretudo levando em consideração que as dúvidas interpretativas no seio das leis adjectivas traduzem-se numa maior relutância na efectivação dos direitos. Por outro lado, ainda que o contencioso tributário se possa considerar um contencioso de plena jurisdição, continua a estar vedado formular um pedido indiferenciado de indemnização no âmbito do processo judicial cimeiro que é a impugnação judicial. Porém, nenhum argumento existe para a proibição ao juiz fiscal de atribuir uma indemnização — para lá dos juros e ressarcimento dos encargos com garantia — ao mesmo tempo que decide a desoneração do imposto. Assim, não nos parece despiciendo trazer para o contencioso tributário o princípio da resolução global da situação litigiosa e, designadamente, a amplitude de cumulação de pedidos, inicial ou superveniente, em função da mesma relação jurídica ou da mesma matéria de facto ou de direito, que já existe

actualmente no contencioso administrativo. Isto sem prejuízo para a tramitação simples e mais expedita própria do processo impugnatório, importando-se igualmente a possibilidade de ritmos diferentes de instrução com referência aos pedidos (cf. artigo 90.º, n.ºs 3 e 4, do CPTA).

Em suma, anunciando-se, desde há muito, a reforma do contencioso tributário com vista à sua harmonização com o CPTA, (o anúncio mais recente sendo a autorização legislativa contida no artigo 127.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril — Orçamento do Estado para 2010, mais uma vez por concretizar), parece-nos que estes são aspectos que não deverão ficar de fora e que contribuiriam para uma maior efectividade da tutela jurisdicional.