

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.90>

**A RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PORTUGUESA
ENTRE O “PLENISMO” E O “ATOMISMO”**

*THE CIVIL LIABILITY OF THE PORTUGUESE TAX ADMINISTRATION BETWEEN
“PLENISM” AND “ATOMISM”*

Ricardo Pedro¹

Resumo

O presente artigo trata do regime geral de responsabilidade civil da administração tributária, assim como dos principais regimes especiais de indemnização de danos causados por este setor particular da administração pública. A partir da análise da atividade tributária sobre que incidem os regimes especiais de indemnização de danos, com destaque para a atividade de tributação, explora-se a ideia de esta atividade, dada a sua especial potencialidade de lesão e de modo a assegurar a garantia constitucional de uma justa reparação, reivindicar um regime geral de responsabilidade civil por factos ilícitos sem que se deva atender ao requisito indemnizatório culpa.

Palavras-chave: Administração Tributária; Responsabilidade Civil por Factos Ilícitos; Juros Indemnizatórios; Indemnização por Prestação Indevida de Garantia; Indemnização por Morosidade Decisória da Administração Tributária.

Abstract

This article deals with the general civil liability regime of the tax administration, as well as the main special compensation regime for damage caused by this sector of public administration. From the analysis of the tax activity on which special damage compensation regimes apply, with emphasis on taxation activity, the idea of this activity is explored, given its special potential for injury and to ensure the constitutional guarantee fair compensation, claim a general regime of civil liability for unlawful acts without having to meet the fault compensation requirement.

¹ Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. Investigador Integrado no *Lisbon Public Law Research Centre* (LPL) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

E-mail: r.lopesdinis@gmail.com; Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6339-5140>

Keywords: Tax Administration; Civil Liability for Illicit Facts; Compensation Interest; Compensation for Improper Provision of Guarantee; Compensation for Delayed Decision-Making by the Tax Administration.

1 INTRODUÇÃO

I. O exercício funcional da Administração Tributária traz naturalmente a questão de, no caso de este provocar danos, surgir o dever de indemnizar como uma garantia pública dos administrados sob a expressão do respetivo direito à indemnização.

O dever de reparar os danos causados no exercício das funções públicas resulta em Portugal de várias normas da Constituição da República Portuguesa, com destaque para o disposto nos artigos 1.º, 2.º, 13.º, 22.º e 271.º, merecendo especial atenção o disposto no artigo 22.º. Esta norma, por um lado, apresenta uma redação suficientemente ampla para admitir vários tipos de responsabilidade do Estado, desde logo, a responsabilidade *civil ou patrimonial* do Estado e, por outro, abrange todas as atividades estaduais, nomeadamente, a administrativa.

Apesar de a doutrina não ser unânime em considerar que o artigo 22.º inclui todas as espécies de responsabilidade civil, designadamente, a responsabilidade objetiva ou por factos lícitos, a tutela reparatória sempre deverá ter lugar, nomeadamente, por apelo aos preceitos previstos nos artigos 1.º, 2.º e 13.º da Constituição. Seguro é que está consagrada, ao nível constitucional, a responsabilidade civil direta do Estado e demais entidades públicas e não apenas a responsabilidade dos titulares de órgãos, funcionários ou agentes² e que esta apenas poderá ocorrer quando as condutas lesivas resultem do exercício de funções e por causa desse exercício.

II. O dever público de indemnizar encontra a sua principal concretização no regime de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro³, que aprovou, em anexo, o regime de

² Por todos, cf. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1.º volume, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 427.

³ Alterado pela Lei n.º 31/2008, de 17 de julho.

responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas (RRCEE). Sem prejuízo do que se referirá no final deste estudo, é, sobretudo, neste regime que se costuma assentar a responsabilidade civil da Administração Tributária, desde que não integradas em regimes indemnizatórios especiais previstos na lei fiscal e que não se trate de atuação derivada de relações obrigacionais⁴.

III. É comumente aceite que a responsabilidade civil da Administração Tributária por factos ilícitos e culposos surge como o instituto capaz de garantir as indemnizações devidas sempre que os regimes especiais não cubram tais danos, convocando a ideia de que o dever público de indemnizar tem horror/medo ao vácuo/vazio, revelando um plenismo indemnizatório – não havendo lugar para o vácuo ou vazio indemnizatório e também não se adiantando um tratamento atomístico de atividades tributárias particulares ou, pelo menos, com especificidades repercutíveis em matéria de danos a indemnizar.

Apesar da referida leitura, importa ter em conta que os regimes especiais, que encontram como figura paradigmática os “juros indemnizatórios”, revelam um dever de indemnizar assente na ilegalidade da atuação da Administração Tributária, desconsiderando o requisito culpa, o que convoca, desde logo, a questão de saber se certa atividade tributária “potencialmente geradora de mais situações de lesão”⁵ não deveria seguir este padrão de exigência, enquanto meio de garantia dos contribuintes assente nos danos, ou seja, apelando à figura da responsabilidade civil por factos ilícitos não culposos e revelando um iminente vácuo no RRCEE...

IV. Para a melhor compreensão do tema em consideração tratar-se-á do regime geral de responsabilidade civil por factos ilícitos e dos regimes especiais de indemnização de danos causados da Administração Tributária (2); analisar-se-á a limitação ou exclusão da responsabilidade civil, na vertente da imputação ao lesado (3); tratar-se-á da responsabilidade civil do agente, funcionário ou titular de órgão e do direito de regresso (4); e abordar-se-á o problema do “horror ao vácuo” no contexto

⁴ Sobre esta, cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Considerações sobre a responsabilidade civil da administração fiscal”, *Scientia Iuridica*, T.61, n.329 (Maio-Ago.2012), pp. 340 e ss.

⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 36.

da responsabilidade civil da Administração Tributária (5); por fim, apresentaremos uma breve conclusão (6).

2 RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 INTRODUÇÃO E REGIME GERAL

I. A responsabilidade civil geral da Administração Tributária⁶ enquadra-se na responsabilidade civil administrativa, tal como se encontra prevista no RRCEE⁷. Este regime apresenta uma noção legal de *atividade administrativa* ao esclarecer, no artigo 1.º/2, que correspondem ao exercício da função administrativa as (i) ações e omissões adotadas no exercício de prerrogativas de poder público ou (ii) reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo. Trata-se de uma noção legal que, segundo alguma doutrina, se reflete num *modo de execução de uma tarefa pública*⁸, que assenta na prévia previsão de prerrogativas de direito público ou na sujeição ao direito administrativo.

A responsabilidade civil pelos danos causados pela Administração Tributária pode resultar do exercício da função administrativa que está sujeita aos regimes de responsabilidade civil *por factos ilícitos* (cf. arts. 7.º a 10.º), *pelo risco* (cf. art. 11.º) e ainda pela *indenização pelo sacrifício*. No entanto, tem-se entendido que a

⁶ Cf. Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (com múltiplas alterações), que aprovou a Lei Geral Tributária e que prevê no artigo 1.º, n.º 3, que: «Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas 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 das autarquias locais».

⁷ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 15 e ss; JOSÉ CASALTA NABAIS, "Considerações sobre a responsabilidade civil da administração fiscal", *Scientia Iuridica*, T.61, n.329 (Maio-Ago.2012), pp. 326 e ss; TIAGO ALCOFORADO CALHAU, *Liquidação Ilegal de Imposto. Pressupostos da Responsabilidade Civil do Estado*, Almedina, Coimbra, 2012; BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 203 e ss. Numa perspetiva distinta – por via da valorização da dimensão obrigacional, cf. VASCO BRANCO GUIMARÃES, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2007.

⁸ PEDRO GONÇALVES, *Entidades Privadas com Poderes Públicos - O Exercício de Poderes de Autoridade por Entidades Privadas com Funções Administrativas*, Almedina, Coimbra, 2008 (reimpressão de 2005, pp. 463 e ss.

modalidade mais apta em geral para ressarcir danos causados pela atividade administrativo-tributária será a responsabilidade por atos ilícitos⁹ – pelo que será sobre esta que incidirá a atenção.

II. É, desde já, de destacar que, para além, do regime geral de responsabilidade civil pelos danos causados pela Administração Tributária, por apelo ao regime do RRCEE, se encontram ainda regimes especiais, que se sumariarão mais adiante. Na relação de especialidade, o regime geral apresenta valia sempre que os regimes especiais se revelem incapazes para reparar todos os danos, não apenas nas situações de retenção indevida de quantias¹⁰, mas ainda na restante atividade da Administração Tributária, nomeadamente com especial destaque para a lesão dos direitos e interesses legalmente protegidos que pode resultar do processo de execução fiscal.

A título de exemplo, pode ter-se em conta um acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 9 de janeiro de 2007¹¹, que revela uma situação de responsabilidade civil do Estado por falta de citação do órgão de execução fiscal. Esclarece este acórdão que: «Ordenada penhora em processo tributário sem ser precedida de citação do executado, como se impunha no caso face ao disposto no artigo 272.º do Código de Processo Tributário, penhora que se efectivou apesar de, na iminência da sua realização e com o objectivo de evitar a sua concretização, o autor ter alertado a administração fiscal da ilegalidade do acto a praticar, houve actuação ilícita susceptível de fazer incorrer o Estado em responsabilidade civil (artigo 22.º da Constituição da República)».

III. Esta jurisprudência segue uma linha doutrinária já assumida pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA). Veja-se a este propósito o acórdão do STA, de 12 de junho de 1996, processo n.º 032907, que admitiu a responsabilidade civil do Estado

⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 21.

¹⁰ Por referência às situações de retenção indevida de quantias geradoras de eventuais juros indemnizatórios e de mora incapazes de reparar todos os danos indevidamente sofridos, JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 17, 38 e 122.

¹¹ Processo n.º 6081/2006-7. Todos os acórdãos citados encontram-se em: www.dgsi.pt

em virtude de não se ter respeitado o prazo mínimo que decorre entre os anúncios dos editais e a venda, gerando a anulação da venda em hasta pública.

Importa ainda deixar expresso que apenas nos referimos à responsabilidade administrativa, isto é, à responsabilidade civil do resultante, por exemplo, de penhoras indevidas causadas pela administração fiscal - toda a atividade que está atribuída aos órgãos da administração tributária e não como resultado de condutas do Tribunal Tributário¹². Naquela atividade da administração tributária, estamos ainda perante o exercício de função administrativa *tout court*, desde logo, perante uma fase pré-judicial¹³ em que a administração atua no interesse público de arrecadação de receita¹⁴ (não visando o interesse público de administração da justiça) e que a gerar responsabilidade civil será pelo exercício da função administrativa-tributária¹⁵, pois, o Estado emerge aqui como parte, enquanto exequente, e não como órgão de soberania investido do poder de administrar a justiça¹⁶, ou seja, tal atividade não tem em vista o cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

IV. Importa ainda deixar uma nota no que tange ao carácter complementar do RRCEE face aos institutos previstos nos regimes especiais de indemnização de danos causados pela atividade da Administração Tributária. Ou seja, como se referiu, tais regimes especiais não são excludentes do regime do RRCEE e, por consequência,

¹² Tratando-se de responsabilidade civil por danos causados pelos Tribunais estará em causa responsabilidade civil do Estado pela administração da justiça. Sobre o tema, cf. RICARDO PEDRO, *Responsabilidade civil do Estado pela mau funcionamento da administração da justiça: fundamento, conceito e âmbito*, Almedina, Lisboa, 2016.

¹³ Portanto, estamos perante uma atividade materialmente administrativa. Neste sentido concorre o disposto no artigo 151.º/1 do CPPT. Em sentido contrário parece estar o disposto no artigo 103.º/1 da LGT, ao referir que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, embora o disposto no artigo 103.º/2 da LGT reafirme a natureza materialmente administrativa da atuação dos órgãos da administração tributária. Considerando que são atos jurisdicionais os atos de penhora de bens praticados pelo chefe de finanças, cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) de 7 de julho de 1998, processo n.º 024685.

¹⁴ Cf. BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 183 e ss.

¹⁵ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 16.

¹⁶ Esta distinção já se pode ver, a propósito do dever de indemnizar do Estado pela omissão indevida de citação em sede de execução fiscal, no Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 14 de abril de 1994, processo n.º 804/93.

de uma ação de responsabilidade civil pelos danos causados pela autuação ilegal da Administração Tributária, antes se deve entender que caso tais danos não encontrem cobertura total nos regimes especiais¹⁷, que, em regra, preveem mecanismos automáticos, simples e limitados, desde logo, no que tange aos danos indemnizáveis, deve a título complementar haverá lugar para a opção do instituto da responsabilidade civil, *maxime*, por factos ilícitos.

É, aliás, neste sentido que caminha a jurisprudência do STA, no acórdão de 9 de janeiro de 2019¹⁸, a propósito da indemnização por prestação indevida de garantia¹⁹, ao ter decidido que: «(...) nas situações não enquadráveis no artigo 53º da LGT, o potencial lesado não se encontra impedido de intentar uma ação de responsabilidade civil nos termos gerais; apenas lhe ficando vedado o mecanismo vertido nessa disposição. (...) Por isso, querendo, sempre a Reclamante poderá usar o mecanismo indemnizatório vertido na Lei nº 67/2007, pese embora tal pretensão tenha, neste caso, de ser exercida mediante ação de responsabilidade civil autónoma, nos termos gerais, e não na presente ação».

2.2 RESPONSABILIDADE CIVIL POR FACTOS ILÍCITOS E CULPOSOS

I. A responsabilidade por factos *ilícitos* já se encontrava prevista no diploma que o atual regime revogou (cf. arts. 2.º a 7.º)²⁰. A responsabilidade por factos ilícitos pode ser subjetiva ou objetiva, embora o RRCEE apenas preveja a responsabilidade civil por factos ilícitos subjetiva, exigindo a verificação dos seguintes pressupostos: *ilicitude, culpa, dano e nexa de causalidade*. Vejamos sinteticamente cada um destes requisitos.

¹⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, "Considerações sobre a responsabilidade civil da administração fiscal", *Scientia Iuridica*, T.61, n.329 (Maio-Ago.2012), pp. 350 e ss.

¹⁸ Processo n.º 03025/17.3BEPRT 0585/18.

¹⁹ No mesmo sentido, cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 346, nota de rodapé 6.

²⁰ Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de novembro de 1967.

a) Ilícitude

I. O RRCEE, no artigo 9.º/1, apresenta uma noção legal de *ilícitude*, decomposta em duas dimensões, uma que incide sobre a *conduta* e outra sobre o *resultado*. Assim, estará verificada a primeira dimensão se se verificar que as ações ou omissões dos titulares de órgãos, funcionários e agentes: (i) violam disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares, ou (ii) infrinjam regras de ordem técnica, ou deveres objetivos de cuidado. Cumulativamente, deve verificar-se uma ilícitude de resultado, que se consubstancia na ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos²¹.

De acordo com o disposto no artigo 9.º/2 do RRCEE, o requisito *ilícitude* encontra-se ainda cumprido logo que haja ofensa a direitos ou interesses legalmente protegidos resultantes do funcionamento anormal do serviço. De acordo com esta última inovação, o Estado é ainda responsável quando os danos não tenham (i) resultado do comportamento concreto de um titular de órgão, funcionário ou agente determinado, ou (ii) não seja possível provar a autoria pessoal da ação ou omissão, mas devam ser atribuídos a *um funcionamento anormal do serviço* (cf. art. 7.º/3).

Verifica-se funcionamento anormal do serviço quando, atendendo às circunstâncias e a padrões médios de resultado fosse razoavelmente exigível ao serviço uma atuação suscetível de evitar os danos produzidos (cf. art. 7.º/4), isto é, quando o serviço funcionou mal no seu conjunto, por falta anónima ou coletiva, gerando uma responsabilidade direta do Estado. Este requisito que foge ao conceito de culpa e que desloca o centro de imputação para o funcionamento do serviço, não tem sido entendido de modo unânime.

Para alguns autores, trata-se de uma *ilícitude de resultado*²², embora este Autor entenda que se está perante responsabilidade ilícita e culposa), já, para outros,

²¹ MARGARIDA CORTEZ, *Responsabilidade civil da Administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*, *Stvdia Iuridica* n.º 52, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, pp. 50 e ss.

²² MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, "Anotação ao artigo 9.º" in *Comentário ao Regime da Responsabilidade Civil do Estado e Demais Entidades Públicas*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2013, pp. 223 e ss.

trata-se de uma *culpa anónima ou coletiva ou organizacional interna*²³ e para outros ainda, está em causa um *ilícito de serviço*²⁴. As referidas caracterizações de objectivização deste regime põem em causa a afirmação de se estar perante uma responsabilidade civil por facto ilícito e culposo, considerando alguma doutrina que se está perante *uma responsabilização praticamente objetiva*²⁵.

b) Culpa

I. O requisito *culpa* surge como um dos elementos mais difíceis de apurar. O legislador, no artigo 10.º/2, apresenta uma concepção antropomórfica de justiça personificada no exercente de funções públicas, esclarecendo que a culpa dos titulares de órgãos, funcionários e agentes deve ser apreciada pela diligência e aptidão que seja razoável exigir, em função das circunstâncias de cada caso, de um titular de órgão, funcionário ou agente zeloso e cumpridor.

Para além da referida configuração do requisito culpa (importada da teoria geral da responsabilidade do Direito Civil e modelada ao Direito Administrativo) a jurisprudência administrativa tem desenvolvido algumas notas de objectivação daquele conceito. Notas estas que o legislador do RRCEE veio a positivizar quer pela admissão de uma presunção de existência de culpa leve na prática de atos ilícitos (cf. art. 10.º/2), quer pela já referida admissão do *funcionamento anormal do serviço*.

c) Danos

I. O RRCEE esclarece ainda que os *danos* a considerar são os danos *patrimoniais e não patrimoniais*, bem como os danos já produzidos e os danos futuros, nos termos gerais do direito. Ao fazer a remissão para os *termos gerais do*

²³ ANA PEREIRA DE SOUSA, "A culpa do serviço no exercício da função administrativa", *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 1, 2012, pp. 335 e ss.

²⁴ MARGARIDA CORTEZ, *Responsabilidade civil da Administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*, *Stvdia Iuridica* n.º 52, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 94.

²⁵ CARLA AMADO GOMES, "Nota breve sobre a tendência de objectivização da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas no regime aprovado pela Lei 67/2007, de 31 de dezembro", in CEJ, *Responsabilidade Civil do Estado*, e-book, 2014, p. 89.

direito, adotam-se dois modelos ressarcitórios, a *reparação in integrum* de danos patrimoniais [cf. art. 562.º e ss do Código Civil (CC)] e a compensação dos danos não patrimoniais (cf. arts. 494.º e 496.º do CC). No que toca a estes últimos, os critérios que balizam a equidade do julgador devem sofrer as necessárias adaptações que a responsabilidade civil do Estado e demais entes públicos exige²⁶.

II. Se a natureza dos bens patrimoniais lesados permite uma mais fácil avaliação, por via da equivalência pecuniária, já a natureza dos bens não patrimoniais lesados traz as dificuldades inerentes à falta dessa equivalência em dinheiro. Esta falta de equivalência leva o que o dano não patrimonial não possa ser reparado, muito menos *in integrum*, mas sim compensado. Visa-se, com a compensação dos danos não patrimoniais, "*atenuar um mal consumado, sabendo-se que a composição pecuniária pode servir para satisfação das mais variadas necessidades*"²⁷.

Esta bifurcação de modelos ressarcitórios, apesar de beneficiar de princípios comuns, concretiza-se no ordenamento em análise com regimes distintos, nomeadamente na quantificação da medida dano.

d) Nexo de causalidade

I. Quanto ao *nexo de causalidade*, o diploma nada dispõe. No entanto, existe uma vasta jurisprudência²⁸ a defender que deve valer a teoria da causalidade adequada na formulação negativa, que encontra apego jurídico no artigo 563.º do CC²⁹.

Apesar das diferentes teorias possíveis para a sua compreensão – *maxime*: (i) a teoria da causalidade adequada, (ii) a teoria da esfera de proteção da norma e (iii) a teoria da conexão do risco, o artigo 563.º do CC terá eleito a *teoria da causalidade*

²⁶ RICARDO PEDRO, *Contributo para o estudo da responsabilidade civil do Estado por violação do direito a uma decisão em prazo razoável ou sem dilações indevidas*, AAFDL, Lisboa, 2011, pp. 143 e ss.

²⁷ ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 604.

²⁸ Entre muitos, cf. acórdão do STA, de 6 de novembro de 2012, processo n.º 0976/11.

²⁹ RICARDO PEDRO, "Nota ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (formação de apreciação preliminar da secção do contencioso administrativo), de 10 de Julho de 2014, proc. n.º 0783/14: *Novas interrogações! Novas soluções?*", *Revista do Ministério Público*, n.º 139, julho-setembro de 2014, p. 272.

adequada, segundo a qual uma condição do dano deixará de ser considerada causa dele sempre que seja de todo indiferente para a produção do dano e só se tenha tornado condição dele, em virtude de outras circunstâncias extraordinárias. Para que um dano seja considerado como efeito adequado de certo facto não é necessário que ele seja previsível pelo autor desse facto em face das circunstâncias por ele conhecidas ou reconhecíveis. Naturalmente que se a responsabilidade depender de culpa do lesante é imprescindível a previsibilidade do facto constitutivo da responsabilidade, mas nem aqui se exige que sejam previsíveis os danos subsequentes³⁰. A avaliação desta previsibilidade, que não dispensa a noção de causalidade ontológica, é efetuada mediante um juízo virtual de prognose formulado após a ocorrência do facto voluntário e do resultado (prognose póstuma)³¹.

II. De acordo com a nossa jurisprudência administrativista³²: «O art. 563.º do Código Civil consagra a teoria da causalidade adequada, na sua formulação negativa, segundo a qual, o nexos de causalidade entre a condição abstratamente adequada à produção do dano e o dano só é afastado se se provar que aquela condição não interferiu no dano, que ele se teria verificado independentemente de tal condição, isto é, que ele só se produziu devido a circunstância extraordinária para a qual a condição abstrata foi indiferente»³³.

Na mesma linha de entendimento, a jurisprudência civilista esclarece que: «A nossa lei adoptou a formulação negativa (mais ampla) da teoria da causalidade adequada, segundo a qual o facto que actuou como condição do dano só não deverá ser considerado causa adequada do mesmo se, dada a sua natureza geral e em face das regras da experiência comum, se mostrar indiferente para a verificação do efeito»³⁴.

³⁰ ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 8.ª edição, Almedina, Coimbra, 1994, pp. 908 e ss.

³¹ Por todos, cf. MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Responsabilidade Civil Administrativa, Direito Administrativo Geral, Tomo III*, Dom Quixote, Lisboa, 2008, p. 31.

³² Cf., entre muitos, acórdãos do STA: de 24 de novembro de 1999, processo n.º 045248; de 9 de junho de 2005, processo n.º 0679/04; de 17 de janeiro de 2007, processo n.º 01164/06; 22 de novembro de 2011, processo n.º 0628/11; de 13 de março de 2012, processo n.º 0477/11, e de 6 de novembro de 2012, processo n.º 0976/11.

³³ Acórdão do STA, de 30 de março de 2004, processo n.º 01613/02.

³⁴ Acórdão do STJ, de 2 de dezembro de 2008, revista n.º 3505/08 - 6.ª Secção.

Ou seja, «são efeito do acto ilícito todos os prejuízos que não se teriam verificado, se aquele não houvesse sido praticado»³⁵, pelo que importa «distinguir, no acervo de circunstâncias que concorrem para a produção do dano, entre aquelas sem cujo concurso o dano se não teria verificado e as outras, que também contribuíram para o mesmo evento, mas cuja falta não teria obstado à sua verificação»³⁶.

e) Obrigação de indemnizar

I. O RRCEE, no artigo 3.º, estabelece um princípio de reconstituição natural - deve ser reconstituída a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação -, admitindo apenas uma indemnização fixada em dinheiro quando a reconstituição natural não seja possível, não repare integralmente os danos ou seja excessivamente onerosa. Este dever de reconstituição natural também se encontra previsto no artigo 100.º/1, da Lei Geral Tributária (LGT) que prevê a «plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade».

2.3 REGIMES ESPECIAIS DE INDEMNIZAÇÃO DE DANOS CAUSADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. Para além do regime geral de responsabilidade civil por danos causados por atos ilegais/ilícitos da Administração Tributária importa ainda ter em consideração que, em Portugal, se podem elencar regimes especiais em que a Administração Tributária pode ser constituída no dever de indemnizar.

A admissibilidade de regimes especiais resulta expressamente do artigo 1.º/1, do RRCEE³⁷. Vejamos em passada os principais regimes especiais relativos à indemnização por atuações da Administração Tributária.

³⁵ FERNANDO PESSOA JORGE, *Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil*, Almedina, 1999, p. 389.

³⁶ ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, I, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 887 e ss.

³⁷ Que prevê: «1 - A responsabilidade civil extracontratual do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público por danos resultantes do exercício da função legislativa, jurisdicional e administrativa rege-se pelo disposto na presente lei, em tudo o que não esteja previsto em lei especial».

a) Juros indemnizatórios

I. Um dos modos de indemnizar os danos causados pela retenção indevida de quantias por parte da Administração Tributária vem a encontrar-se na figura dos juros indemnizatórios, prevista no artigo 43.º da LGT, enquanto figura más ágil para a reparação de danos causados aos contribuintes.

De acordo com o acórdão do STA, de 2 de novembro de 2006, processo n.º 0604/06: «Em súmula, o artigo 43º da LGT, em vez de conflitar com o artigo 22º da Constituição, dá-lhe corpo, prevendo um meio rápido, fácil e cómodo para os interessados obterem ressarcimento dos danos presumidos causados pela actuação da Administração nos casos a que é aplicável. Ou porque, por erro que lhe é imputável, exigiu imposto indevido, ou porque excedeu prazos procedimentais a que estava obrigada, a Administração é forçada, por directa e imediata decorrência da lei, independentemente de alegação e prova feitas pelo interessado, a satisfazer os juros indemnizatórios estabelecidos no artigo 43º da LGT».

II. Esta forma de indemnização, a par de outros regimes especiais, deve ser entendida como mais uma peça do *puzzle* indemnizatório cerzido pelas leis tributárias que nunca afastarão o RRCEE – enquanto rosa-dos-ventos do dever público de indemnizar em concretização geral do artigo 22.º da CRP – sempre que se verifiquem danos por indemnizar aos contribuintes em razão de uma atuação ilícita da Administração Tributária.

III. O regime dos juros indemnizatórios encontra-se previsto no artigo 43.º da LGT, para o qual remetem várias normas tributárias, identificando várias situações em que tais juros são devidos em razão de ilegalidades materiais: (i) «quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços³⁸ de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»; (ii) «[Q]uando não seja cumprido o prazo legal de

³⁸ De acordo com o disposto no artigo 43.º/2 da LGT prevê-se que: «Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas».

restituição oficiosa dos tributos»; (iii) «[E]m caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito»; (iv) «[Q]uando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária»; (v) «[E]m caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução».

IV. Para melhor compreensão do quadro jurídico sobre os juros indemnizatórios é de ter em conta o disposto no artigo 100.º da LGT, que determina: «1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei. 2 - No procedimento tributário, a reconstituição da situação através da reposição da legalidade deve ser executada no prazo de 60 dias».

b) Indemnização por prestação indevida de garantia

I. Outro dos regimes especiais que prevê um mecanismo ágil de indemnização dos danos causados pela atuação ilegal da Administração Tributária encontra-se no dever de indemnizar por «prestação indevida de garantia», previsto no artigo 53.º/1 da LGT, que determina o seguinte: «1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida».

II. Na situação de, em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, haver *erro imputável aos serviços* na liquidação do tributo, o prazo de três anos (referido no artigo 53.º/1 da LGT) não se aplica, assim o impõe o disposto no artigo 53.º/2 da LGT, mantendo-se o dever de indemnizar.

Este dever de indemnização deve ainda ser compaginado com o disposto no artigo 100.º da LGT, tal como é reconhecido pela jurisprudência – como se pode ler no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 18 de dezembro de 2014, processo n.º 08086/14: «7. Mais se deve recordar que esta posição é a que melhor se compagina com o teor do aludido artº. 100, da L.G.T., e o citado dever de plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio. Na verdade, se é certo que a indemnização por garantia indevida não se insere no âmbito do dever de execução espontânea (designadamente, porque a A. Fiscal nem saberá, exactamente, o que o impugnante despendeu com a prestação de garantia), também é certo que o acto anulado constitui uma condição sem a qual não teria sido prestada a garantia e está ligado a esta por um nexo de causalidade adequada, pelo que a indemnização se insere no âmbito do dever de reconstituição que existiria se não tivesse sido praticado o acto ilegal, em que se consubstancia a execução de julgado anulatório de acto administrativo».

c) Indemnização por morosidade decisória da Administração Tributária

I. Importa ainda ter em conta que a violação do dever de decidir pode gerar um dever de indemnizar da Autoridade Tributária, nomeadamente, a não decisão em prazo legal³⁹. Tal resultaria desde logo em razão do artigo 56.º/1 da LGT prever que: «A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo».

³⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 18.

De notar que, nos termos do numero 2 do artigo em referência, este dever cessa se a Administração Tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos ou tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do ato tributário.

Ou seja, o atraso – violação dos prazos legais de decisão –, sempre que haja dever de decidir, revelaria a verificação do pressuposto ilicitude, assumindo a regra da presunção de culpa dos atos ilícitos (artigo 10.º/2, do RRCEE) e cabendo ainda apurar-se em concreto a verificação dos requisitos danos e nexos de causalidade de modo a que pudesse ter lugar responsabilidade civil por factos ilícitos culposos.

II. A solução adiantada apresenta-se distinta da que, em regra, tem sido defendida pela doutrina administrativista, que, quando se refere à administração em geral, apela não à ideia de violação de «Áreas Editoria, Lisboa, prazos legais», mas à de «prazos razoáveis»⁴⁰.

Ou seja, o regime especial previsto para a Administração Tributária revela-se mais exigente do que o previsto em geral para violação do procedimento em prazo razoável, que implica um juízo concreto de ponderação à luz das suas circunstâncias e que em situações poderá encontrar cobertura na figura no funcionamento anormal do serviço⁴¹ (nos casos de culpa anónima) noutras nem por isso (nos casos de culpa de um agente identificado), antes impondo uma ponderação sustentada em critérios objetivos que permitam criar uma jurisprudência segura.

3 LIMITAÇÃO OU EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE CIVIL: IMPUTAÇÃO AO LESADO

I. A responsabilidade civil da Administração Tributária pode ser excluída ou limitada em razão da verificação de alguma causa que impeça o nexo de imputação do facto ao agente ou do agente aos danos, que se pode expressar, nomeadamente,

⁴⁰ Cf. CARLA AMADO GOMES, "A decisão do procedimento em prazo razoável: uma nova responsabilidade administrativa" in *Textos dispersos sobre direito da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas: em especial, por facto da função administrativa*, Lisboa, AAFDL, 2024, pp. 315-322.

⁴¹ Cf. *supra* 2.2.

como causa de exclusão de ilicitude ou de culpa. Importa dar nota de uma causa de exclusão ou limitação da responsabilidade civil que convoca a apreciação do comportamento do lesado, ou seja, permite ponderar em que medida o comportamento do lesado concorreu de algum modo para o surgimento ou agravamento dos danos – permitindo, assim, calibrar o regime de responsabilidade civil na medida em que coloca na mesma balança os comportamentos do lesante e do lesado.

A culpa (conduta) do lesado está prevista no artigo 4.º do RRCEE, que se refere a “culpa do lesado”. De destacar que a terminologia usada pelo legislador é infeliz, não só dada a cada vez menor utilidade prática do conceito de culpa, como pela perda de peso deste conceito no direito público – que, segundo nos parece se coaduna melhor, em muitas situações, com *standards* de funcionamento.

II. A “culpa do lesado” expressa um princípio de autorresponsabilidade (processual, procedimental e substantiva) e de não inculpação de outrem pelos danos causados a si próprio – que se revela num princípio de concorrência dos comportamentos danosos, a que o juiz terá de atender para efeitos de identificação do património responsável (público e/ou privado). Por outras palavras, a conduta do lesado surge como um ónus para o lesado e uma válvula geral de escape para o sistema, de modo a permitir a consideração de todos os comportamentos (dignos de indemnização) na justiça a arbitrar no caso concreto.

Esta figura encontra-se prevista nas disposições gerais – pelo que se deverá aplicar a todas as modalidades de responsabilidade/indemnização aí previstas. Este regime tende a encontrar a sua atividade privilegiada na função administrativa, mas não exclusivamente.

III. A conduta/culpa do lesado, relevante para efeitos de limitação ou exclusão de responsabilidade civil, surge como um conceito amplíssimo, que vai além da adequada reação jurisdicional (seja cautelar ou definitiva e urgente ou normal), incluindo a reação adequada para a evitação de danos, nomeadamente, por condutas materiais. Esta conduta do lesado, culposa deve ter concorrido para a produção ou

agravamento dos danos causados, ou seja, terá de ser causa adequada da produção/agravamento de danos.

Perante a emergência, por um lado, de danos e, por outro, da encruzilhada de comportamentos culposos, o juiz terá de ponderar, ao abrigo do critério da gravidade das culpas (negligência, culpa grave e dolo) de ambas as partes e das consequências que delas tenham resultado, que indemnização é devida ao lesado, desvendando-se três cenários: reparação integral, redução parcial e exclusão. Trata-se na nossa opinião de um juízo muitas das vezes não isento de dificuldades para o tribunal, pois a sua fundamentação deve incluir o apuramento (de facto e de direito) da gravidade da culpa do lesante e da culpa do lesado, ao que se adiciona a aferição das consequências resultantes de cada uma das culpas de cada parte e ao que se soma ainda o juízo final de determinação do montante indemnizatório devido ao lesado ou da sua exclusão (nos casos em que o lesado foi, ao mesmo tempo, autolesante). Tais dificuldades, aliadas ao uso do conceito indeterminado gravidade das culpas, não podem conduzir a um juízo assente num subjetivismo substitutivo de uma racionalidade argumentativa própria da atividade jurisdicional.

IV. No contexto das atuações da Administração Tributária o comportamento do lesado terá naturalmente de ser apreciado casuisticamente, desde logo, perante situações de autoliquidação⁴², ou seja, em muitas destas situações estará excluído o dever de indemnizar; no entanto, não se pode deixar de colocar a hipótese em que o comportamento da Administração Tributária possa ter conduzido ao dano, desde logo, pela prestação de informações erradas pelos serviços (responsabilidade que, aliás, pode resultar dos artigos 67.º e 59.º da LGT, assim como, em geral, do artigo 11.º do Código do Procedimento Administrativo).

De outra perspetiva, a "culpa do lesado" poderá ainda relevar sempre que, apesar de a liquidação ser feita pelos serviços e não pelo contribuinte, se apurar que o sujeito passivo apresentou uma informação errada que afetou a liquidação. É ainda

⁴² JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 49.

de destacar que a figura da culpa do lesado permite superar a lógica do tudo ou nada que está subjacente aos regimes especiais de indemnização.

4 RESPONSABILIDADE CIVIL DO AGENTE, FUNCIONÁRIO OU TITULAR DE ÓRGÃO E DIREITO DE REGRESSO

4.1 RESPONSABILIDADE CIVIL DO AGENTE, FUNCIONÁRIO OU TITULAR DE ÓRGÃO

I. A responsabilidade civil da Administração Tributária será *exclusiva* no caso de culpa leve dos servidores públicos (artigo 7.º, n.º 1, do RRCEE) e nos casos de funcionamento anormal do serviço (artigo 7.º, n.º 3 e 4, do RRCEE) e será *solidária* da Administração Tributária com os titulares de órgãos, funcionários e agentes nos casos de dolo ou culpa grave destes. Esta solidariedade resulta, desde logo, do artigo 22.º da Constituição, significando que o lesado poderá exigir a indemnização a cada um dos responsáveis individualmente ou a todos em conjunto (artigo 512.º do CC) no caso de dolo ou culpa grave do servidor público.

II. Acresce que nos termos do artigo 8.º, n.º 1, 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", ou seja, pode ter lugar uma responsabilidade civil *directa* dos titulares de órgãos, funcionários e agentes no âmbito da sua atuação funcional, no caso de dolo ou culpa grave.

4.2 DIREITO DE REGRESSO

I. Como refere o artigo 8.º, n.º 3, do RRCEE, "Sempre que satisfaçam qualquer indemnização nos termos do número anterior, o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público gozam de direito de regresso contra os titulares de órgãos, funcionários ou agentes responsáveis, competindo aos titulares de poderes

de direcção, de supervisão, de superintendência ou de tutela adoptar as providências necessárias à efectivação daquele direito, sem prejuízo do eventual procedimento disciplinar". Isto é, na hipótese de condenação da Administração Tributária em responsabilidade civil e caso não seja apurada a culpa dos titulares de órgãos, funcionários ou agentes na própria ação, deve ter lugar uma ação de regresso para o apuramento do grau de culpa destes e consequente afetação do seu património em função do dolo da culpa grave.

É neste contexto que se compreende o dever de regresso que, em concretização do disposto no artigo 271.º/4 da CRP, se encontra previsto no artigo 6.º do RRCEE e que determina que o exercício do direito de regresso é *obrigatório* nos casos previstos neste regime. O facto de esta disposição se encontrar no capítulo dedicado às *disposições gerais* leva o intérprete a entender que se aplica a *todas as modalidades de responsabilidade e indemnização públicas*, na medida em que seja compatível com a atividade estadual em causa.

O direito/dever/poder de regresso surge como uma concretização do dever de justa repartição de encargos à luz da concreta imputabilidade, para além de poder contribuir para o saudável funcionamento dos serviços públicos⁴³. Mais do que um dever de defesa do património público, interessa à ordem jurídica que o património de determinado ente, público ou privado, não sirva para satisfazer uma indemnização que não lhe é imputável.

II. No que toca à *função administrativa*, parecem não residir dúvidas quanto à sua possibilidade, desde logo, pela reafirmação que é feita, no que toca à responsabilidade por factos ilícitos, pelo artigo 8.º, n.º 4, que prevê: "4 - Sempre que, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º, o Estado ou uma pessoa colectiva de direito público 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 envolvido, a respectiva acção judicial prossegue nos próprios autos, entre a pessoa colectiva de direito

⁴³ ORIOL MIR PUIGPELAT, "Funcionaris responsables. La responsabilitat civil del personal al servei de l'Administració", *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 4, 2000, p. 1027.

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".

No entanto, tratando-se de atividade administrativa-tributária coloca-se um problema de operacionalização do direito de regresso⁴⁴, o que pode desvelar que não se está, em regra, perante um regime de responsabilidade civil subjetiva, mas antes perante um regime de responsabilidade objetiva. Adicionalmente o dever de regresso não surge na configuração dos regimes especiais acima referidos, dado seu carácter alheio à culpa. Voltaremos a este tema mais adiante⁴⁵.

5 O PROBLEMA DO "HORROR AO VAZIO" NO CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1 ATIVIDADE ADMINISTRATIVA-TRIBUTÁRIA PÚBLICA

I. Apesar de se vislumbrarem vários tipos de atuações da Administração Tributária, desde logo, na dimensão de prestação de serviços e constitutiva de direitos para os particulares⁴⁶, não se pode deixar de considerar uma atividade mais "agressiva para os [direitos] particulares"⁴⁷, em particular, na tributação e execução do património dos contribuintes. Assim, o carácter de maior agressividade de certa atividade tributária⁴⁸, muitas das vezes através de atos ablativos, reflete-se na potenciação de violação de direitos fundamentais, desde logo, do direito de propriedade.

⁴⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 30 e ss.

⁴⁵ Cf. *infra* 5.3.

⁴⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 17 e 36.

⁴⁷ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 17 e 36.

⁴⁸ BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 100 e ss.

Ora, este cenário de maior capacidade de lesão é acompanhado de meios especiais de indemnização, com as características que se referirão adiante, sem que; no entanto, no que tange ao regime geral de responsabilidade civil, se adiante um regime que possa acompanhar essa natureza da referida atividade tributária. Vejamos mais de perto como se comportam os regimes especiais de indemnização pelos causados pela referida atividade tributária e ainda como reage o RRCEE.

5.2 O VAZIO DEIXADO PELOS REGIMES ESPECIAIS DE INDEMNIZAÇÃO DE DANOS CAUSADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. Uma aproximação a um regime de responsabilidade civil objetiva é o que se retira dos regimes especiais referentes à indemnização de danos causados pela Administração Tributária⁴⁹. Ou seja, apesar de não se tratarem de mecanismos de responsabilidade civil, mas antes, por um lado, figuras mais limitadas de indemnização e, por outro, mais ágeis, a verdade é que a sua operacionalidade beneficia em muito da não exigência de um juízo de censura ético-jurídico do titular do órgão, funcionário e agente ou do serviço.

Estes regimes especiais, ao não relevarem o elemento culpa, tornam impossível fazer operar qualquer mecanismos de responsabilidade do agente, funcionário ou titular do órgão e, por consequência, operar o direito de regresso. Ainda que teoricamente se pudesse equacionar uma ação de regresso na sequência do funcionamento de um dos regimes especiais (situações extremas em que se vislumbrasse uma atuação ostensivamente culposa), a verdade é que o regime do direito de regresso previsto no RRCEE está pensado sobre o requisito culpa, pelo que faltando este requisito acaba por faltar o combustível que alimenta este meio de tutela do património público.

⁴⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 52.

II. Os regimes especiais de indemnização, como demonstra a figura dos juros remuneratórios, apresentam-se como "(...) uma componente do próprio capital (da obrigação pecuniária em causa) na medida em que o reintegram pelo atraso indevido no seu pagamento"⁵⁰ e sendo que a "(...) função dos juros moratórios é essencialmente indemnizatória do dano do lesado decorrente do atraso de cumprimento da concernente obrigação pecuniária"⁵¹, ou seja, "representam o prejuízo do credor da privação do seu capital"⁵². Assim, facilmente se percebe que os regimes especiais, tendo como figura paradigmática os "juros indemnizatórios", não estão pensados para indemnizar danos não patrimoniais. Danos que se podem verificar⁵³ quer na esfera das pessoas singulares, quer das pessoas colectivas⁵⁴ e cuja compensação apela à disciplina prevista no artigo 496.º/1 do CC ex vi 3.º/3 do RRCEE, "constituindo entendimento comum ao nível doutrinal e jurisprudencial o de que a gravidade do dano há-de medir-se, tendo em linha de conta as circunstâncias de cada caso, por um padrão objetivo"⁵⁵.

5.3 OCUPAÇÕES E VAZIOS DO RRCEE...

I. No contexto do dever público de indemnizar os danos causados pelas atuações lesivas da Administração Tributária o RRCEE e, em particular, o regime da responsabilidade civil por factos ilícitos e culposos representa um meio de garantia do dever de indemnizar, desde logo, em face dos limites que os regimes especiais apresentam para uma reparação integral dos danos ocorridos, surgindo como uma espécie de "corretor indemnizatório".

⁵⁰ Acórdão Tribunal Constitucional n.º 497/2004, de 30 de outubro de 2004.

⁵¹ Acórdão STJ, de 26 de fevereiro de 2004, processo n.º 04B410.

⁵² Acórdão do STJ, de 29 de setembro de 1998, processo n.º 98A756.

⁵³ BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 311 e ss.

⁵⁴ Sobre a indemnização de danos não patrimoniais às pessoas coletivas à luz da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, cf. RICARDO PEDRO, *Contributo para o estudo da responsabilidade civil do Estado por violação do direito a uma decisão em prazo razoável ou sem dilações indevidas*, AAFDL, Lisboa, 2011, pp. 152 e ss.

⁵⁵ Entre muitos, acórdão do STA, de 17 de maio de 2017, processo n.º 01422/17.

Ou seja, se, por um lado, se reconhece utilidade aos regimes especiais enquanto mecanismos ágeis de reparação de danos específicos, por outro, reconhecem-se as suas limitações no cumprimento do dever constitucional de reparação integral dos danos causados por atuações lesivas da Administração Tributária. É no contexto destas limitações que se chama à colação a responsabilidade civil da Administração Tributária enquanto mecanismo garantidor do dever público de indemnizar capaz de reparar todos os danos mercedores de indemnização, desde logo, eventuais danos não indemnizados pelos regimes especiais. Colocando o tema em duas perspetivas, (i) se os regimes especiais fossem vistos *per se* dificilmente seriam, em todas as hipóteses, conformes com as exigências constitucionais impostas pelo artigo 22.º; (ii) de outro ângulo, os regimes especiais permitem a reparação de danos específicos – o que em muitas situações será suficiente. Na primeira perspetiva, o RRCEE surge como peça do *puzzle* que permite o cumprimento da reparação integral dos danos. Na segunda perspetiva, o RRCEE surge como um meio autónomo para reparar outros danos que mereçam reparação.

II. Para finalizar importa deixar uma dúvida (a merecer outros desenvolvimentos) que nos inquieta desde o início deste breve estudo e que tem a ver com o seguinte. Apesar de a doutrina fiscalista⁵⁶ esclarecer que em tese deverá ter lugar o regime de responsabilidade civil por factos ilícitos previsto nos artigos 7.º a 10.º do RRCEE, portanto, uma responsabilidade subjetiva, ainda que beneficiando de uma presunção de culpa no caso de atos jurídicos ilícitos (artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE), a verdade é que a análise dos regimes especiais e as particularidades da atividade tributária, desde logo, em sede de liquidação de impostos cuja anulação contenciosa de tais atos se cifra em milhares⁵⁷, assim como as dificuldades em operacionalizar o direito de regresso de, por exemplo, do responsável pela liquidação ilegal, parecem fazer crer que o regime mais adequado – em regra e em particular na

⁵⁶ Sem prejuízo de se admitirem particularidades no “quadro da relação de especialidade existente entre o direito fiscal e o direito administrativo”, cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Considerações sobre a responsabilidade civil da administração fiscal”, *Scientia Iuridica*, T.61, n.329 (Maio-Ago.2012), p. 326.

⁵⁷ Por todos, cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, 2010, p. 30.

atividade tributária potencialmente mais lesiva dos direitos, como acontece na liquidação de tributos – seria o da responsabilidade civil objetiva, isto é, uma responsabilidade civil por factos ilícitos sem culpa – regime que não se encontra previsto no RRCEE.

Se assim for, deve questionar-se qual o fundamento constitucional para a responsabilidade civil por factos ilícitos sem culpa da Administração Tributária, procurando-se resposta nos artigos 1.º, 2.º e 13.º da Constituição da República Portuguesa, desde logo, em razão do vazio deixado pelo RRCEE...

6 CONCLUSÃO

A Administração Tributária nas suas atuações revela atividades de diferentes naturezas, algumas delas devem ser entendidas como atividade tributária “potencialmente geradora de mais situações de lesão”. Para efeitos de indemnização dos danos causados por esta atividade, o legislador fiscal previu regimes especiais que assentam em figuras indemnizatórias específicas como acontece com o instituto dos “juros indemnizatórios”. Estão em causa figuras limitadas no que tange ao seu alcance indemnizatório, funcionalmente ágeis e estruturalmente alheias a juízos de censura ético-jurídicos dos titulares de órgãos, funcionários e agentes ou do serviço.

A manter-se o mesmo padrão de exigência indemnizatória para cobrir a geografia de situações merecedoras de indemnização, mas não cobertas pelos regimes especiais, deve apelar-se a um regime de responsabilidade civil por factos ilícitos sem culpa. No entanto, um regime deste tipo não encontra figurino no elenco dos regimes de responsabilidade civil previstos no RRCEE, revelando um iminente vazio que, de todo o modo, não pode deixar de encontrar resposta na Constituição da República Portuguesa, desde logo, por apelo aos fundamentos do estado de Direito e da igualdade de tratamento dos contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, "Anotação ao artigo 9.º" in *Comentário ao Regime da Responsabilidade Civil do Estado e Demais Entidades Públicas*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2013, pp. 223 e ss.

CALHAU, TIAGO ALCOFORADO, *Liquidação Ilegal de Imposto. Pressupostos da Responsabilidade Civil do Estado*, Almedina, Coimbra, 2012.

CANOTILHO, GOMES / MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1.º volume, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

CORTEZ, MARGARIDA, *Responsabilidade civil da Administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*, *Stvdia Iuridica* n.º 52, Coimbra Editora, Coimbra, 2000.

GOMES, CARLA AMADO, "Nota breve sobre a tendência de objectivização da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas no regime aprovado pela Lei 67/2007, de 31 de dezembro", in CEJ, *Responsabilidade Civil do Estado*, e-book, 2014, pp. 81-100.

---, "A decisão do procedimento em prazo razoável: uma nova responsabilidade administrativa" in *Textos dispersos sobre direito da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas: em especial, por facto da função administrativa*, Lisboa, AAFDL, 2024, pp. 315-322.

GONÇALVES, PEDRO, *Entidades Privadas com Poderes Públicos - O Exercício de Poderes de Autoridade por Entidades Privadas com Funções Administrativas*, Almedina, Coimbra, 2008 (reimpressão de 2005).

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2007.

JORGE, FERNANDO PESSOA, *Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil*, Almedina, 1999.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, "Considerações sobre a responsabilidade civil da administração fiscal", *Scientia Iuridica*, T.61, n.329 (Maio-Ago.2012), pp. 325-356.

PEDRO, RICARDO, *Contributo para o estudo da responsabilidade civil do Estado por violação do direito a uma decisão em prazo razoável ou sem dilações indevidas*, AAFDL, Lisboa, 2011.

---, "Nota ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (formação de apreciação preliminar da secção do contencioso administrativo), de 10 de Julho de 2014, proc.

n.º 0783/14: *Novas interrogações! Novas soluções?*", *Revista do Ministério Público*, n.º 139, julho-setembro de 2014, pp. 267-277.

---, *Responsabilidade civil do Estado pela mau funcionamento da administração da justiça: fundamento, conceito e âmbito*, Almedina, Lisboa, 2016.

PUIGPELAT, ORIOL MIR, "Funcionaris responsables. La responsabilitat civil del personal al servei de l'Administració", *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 4, 2000, pp. 1023-1058.

SOUSA, ANA PEREIRA DE, "A culpa do serviço no exercício da função administrativa", *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 1, 2012, pp. 335-358.

SOUSA, BÁRBARA PIAIRO DE, *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*, Coimbra, Almedina, 2021.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *J Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, 2010.

---, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, MARCELO REBELO DE / MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Responsabilidade Civil Administrativa, Direito Administrativo Geral, Tomo III*, Dom Quixote, Lisboa, 2008.
VARELA, ANTUNES, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 8.ª edição, Almedina, Coimbra, 1994.

---, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000.

Datas:

Recebido em: 08-08-2024

Aceito em: 25-10-2024

Publicado: 31/10/2024.
