



Universidade do Minho
Escola de Ciências

Gonçalo José Coelho Domingues

**A responsabilidade civil da Autoridade
Tributária no âmbito das apreensões**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Gonçalo José Coelho Domingues

**A responsabilidade civil da Autoridade
Tributária no âmbito das apreensões**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Novembro de 2020

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-Não Comercial-Sem Derivações
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Agradecimentos

Um ano e meio após a escolha da temática que serve de objeto ao presente estudo, damos por concluída a trajetória, disponibilizando a dissertação que abaixo se apresenta. Efetivamente, o percurso subjacente à realização de uma dissertação acadêmica revela-se uma odisseia, na qual inúmeros obstáculos se assumem perante nós. A superação desses e de outros desafios não teria sido possível sem o inestimável contributo e suporte de algumas pessoas que me acompanharam ao longo deste período. Dessa forma, aproveito o ensejo para deixar aqui algumas breves palavras de gratidão e reconhecimento àqueles que estiveram presentes nesta caminhada.

Ao Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas Rocha, agradeço toda a orientação, disponibilidade e valiosos ensinamentos concedidos ao longo da realização desta dissertação.

Ao meu Patrono e colegas de escritório, por toda a compreensão e flexibilidade demonstrada.

Finalmente, à minha família e à Micaela, a quem tudo devo e a quem dedico o presente estudo académico.

Declaração de integridade

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Resumo

O objeto de estudo da presente dissertação prende-se com a responsabilidade civil da Autoridade Tributária no âmbito das apreensões.

Enquanto entidade de natureza pública, a Autoridade Tributária é responsável pela tarefa de arrecadação da receita tributária. Naturalmente, e mercê da pertinência e relevância que essa função assume, este organismo dispõe de um conjunto de prerrogativas especiais que lhe permitem agir com celeridade e eficácia na execução daquilo que são as suas incumbências.

Entre os diversos atos a que aludimos, encontra-se a possibilidade de o Fisco efetuar atos de apreensão. Como sabemos, a apreensão suscita um ato de desapossamento de um ou mais bens. Aquela poderá ocorrer em diversos contextos e, conseqüentemente, com distintos propósitos, desde que se verifiquem preenchidos os pressupostos necessários à efetivação da atuação. Todavia, não raras vezes, a Fazenda procede de forma ilícita na execução da ação de apreensão, o que acarreta uma lesão para os direitos e interesses do contribuinte visado.

Será aqui que surge o mecanismo da responsabilidade civil, o qual pretende a reparação dos danos sofridos pelo lesado. Assim, na mesma medida que a Autoridade Tributária deve fazer uso dos inúmeros instrumentos que se encontram ao seu alcance por forma a cobrar as quantias devidas - e que se afiguram absolutamente fundamentais na *alimentação* do nosso Estado Social - aquela deverá, igualmente, ser responsabilizada civilmente quando proceda ilicitamente, através do pagamento de uma indemnização.

Ao longo do percurso expositivo que empreendemos nesta dissertação, teremos oportunidade de constatar como, perante um vasto leque de possibilidades de apreensão que a Autoridade Tributária pode concretizar, a responsabilidade civil emergirá sempre que aquelas se demonstrem incorretamente efetuadas.

Palavras-chave: Autoridade Tributária, apreensão, responsabilidade civil, danos, indemnização.

Abstract

The object of study of this dissertation is related to civil liability of Tax Administration in the scope of seizures.

As entity of public nature, Tax Administration is responsible for collection of tax revenue. Naturally, and due to the pertinence that the function takes on, this organization has a set of special prerogatives which allows to act with celerity and effectiveness in the accomplishment of what are their duties.

Among the different acts that we mentioned, we find the possibility of Tax Administration perform seizure acts. As we know, seizure raises an act of dispossession of one or more goods. Seizure can happen in several contexts and, consequently, with different purposes, since the requisites necessary to the effectuation of the procedure are filled. However, often, Tax Administration operates illicitly in the achievement of seizure, which brings a damage to the rights and interests of the taxpayer targeted.

It will be in this moment that emerges civil responsibility, which intends the repair of the damages suffered by the injured. So, in the same measure that Tax Administration must use the countless instruments that are in their reach in order to collect the respective amounts - which are absolutely fundamental in the feed of our Social State - that should, equally, be responsible when acts illicitly, through the payment of compensation.

Along the exhibition route that we undertake in this dissertation, we`ll have the opportunity of see how, towards a wide range of seizure possibilities that Tax Administration can accomplish, civil responsibility will emerge whenever those aren` t well materialized.

Keywords: Tax Administration, seizure, civil liability, damages, compensation.

Índice

Introdução.....	10
1. Apresentação do tema e delimitação do objeto.....	10
2. Atualidade e pertinência: Motivos da escolha.....	11
3. Da sequência da exposição	12
A responsabilidade civil.....	14
1. Da figura	14
1.1. Conceito	14
1.2. Distinção face a outras modalidades de responsabilidade	15
1.3. Finalidades.....	21
1.4. A dualidade na responsabilidade civil	24
2. Responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas.....	27
2.1. Do regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas: da responsabilidade administrativa.....	28
2.2. A previsão constitucional do direito fundamental à reparação do dano: a questão da solidariedade e a sua aplicabilidade.....	30
2.3. Responsabilidade civil de titulares de órgãos, funcionários e agentes: da efetivação do direito de regresso	36
As apreensões	39
1. Considerações iniciais	39
2. Das várias apreensões.....	40
2.1. Instrumentos cautelares	40
2.2. Processo de execução fiscal: a penhora.....	57
3. Meios impugnatórios	61
3.1. Impugnação judicial: medidas cautelares	62
3.2. Reclamação das decisões do órgão de execução fiscal.....	66
A responsabilidade civil extracontratual da Autoridade Tributária nas apreensões.....	70

1. Os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual do Estado.....	70
1.1. Facto voluntário do lesante.....	70
1.2. Illicitude.....	72
1.3. Culpa.....	76
1.4. Dano	78
1.5. Nexo de causalidade	81
2. Relação jurídica entre a AT e os obrigados tributários	82
3. Outras figuras indemnizatórias	84
3.1. Juros Indemnizatórios	85
3.2. Juros Moratórios a favor do contribuinte	89
3.3. Cumulação de juros indemnizatórios e moratórios a favor da contribuinte	89
4. Relação entre os meios impugnatórios e a ação de responsabilidade civil.....	90
5. Meio processual adequado à efetivação da responsabilidade civil.....	94
6. Competência jurisdicional	99
Conclusões	103
Referências bibliográficas	106
Jurisprudência consultada.....	112

Lista das principais abreviaturas utilizadas

AT – Autoridade Tributária

CRP – Constituição da República Portuguesa

RRCEE – Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas coletivas

LGT – Lei geral tributária

CPPT – Código de procedimento e de processo tributário

RGIT – Regime geral das infrações tributárias

RCPITA – Regime complementar de inspeção tributária e aduaneira

RGIT – Regime geral das infrações tributárias

ETAF – Estatuto dos Tribunais administrativos e fiscais

CPC – Código de processo civil

CPP – Código de processo penal

CIRE – Código de insolvência e recuperação de empresas

CT – Código do trabalho

CC – Código civil

CP – Código penal

CISV – Código do imposto sobre veículos

CIUC – Código do imposto único de circulação

RGCO – Regime geral das contra-ordenações

CPA – Código do procedimento administrativo

LGTFP – Lei geral do trabalho em funções públicas

ISV - Imposto sobre veículos

IUC - Imposto único de circulação

STA – Supremo Tribunal administrativo

STJ – Supremo Tribunal de justiça

art. – Artigo

n.º – Número

Ac. – Acórdão

DL – Decreto-Lei

Introdução

1. Apresentação do tema e delimitação do objeto

A matéria que nos propomos tratar na presente dissertação respeita à responsabilidade civil da Autoridade Tributária no âmbito das apreensões.

A AT¹ prossegue a indispensável tarefa de arrecadação da receita tributária com o propósito de “*satisfação das necessidades financeiras do Estado*”². Esta atividade reveste um carácter absolutamente fundamental, no quadro de um Estado de natureza marcadamente social como é o nosso. Desse prisma, a receita tributária emerge como o principal meio de financiamento das despesas públicas. Assim, e mercê desta preponderância, justifica-se plenamente que a AT possua um conjunto de prerrogativas que a auxiliem na prossecução do interesse público, nomeadamente o privilégio de execução prévia ou a presunção de legalidade de que gozam os seus atos.

No exercício dessa função, a AT procede, diariamente, à prática de inúmeros atos que se revelam, não raras vezes, lesivos para a esfera patrimonial do contribuinte. Na esfera dos distintos atos que a AT pode executar, encontram-se os atos de apreensão. O instrumento jurídico da apreensão traduz-se no *desapossamento* de um ou mais bens, direitos ou documentos que se encontram no património de um indivíduo ou de uma pessoa coletiva. Esta realidade não constitui, *per si*, um facto censurável juridicamente na medida em que, como dissemos, a AT tem como finalidade última a cobrança de tributos, ainda que esta seja efetuada de forma coerciva.

A problemática suscita-se quando o ato lesivo é praticado de forma ilícita, danificando desse modo direitos e interesses do contribuinte e gerando assim uma obrigação de indemnizar o contribuinte. Em matéria de responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, o art. 22.º, da CRP, consagra o princípio geral, ao estipular que estes “são civilmente responsáveis, (...) por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para

¹ Enquadram-se, no conceito de AT, todas as entidades legalmente competentes para efetuar a liquidação e cobrança de tributos, a saber, 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 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 (cf. art. 1.º, n.º 3, da LGT).

Não se confunda, portanto, com a ATA (Autoridade Tributária e Aduaneira) a qual respeita a um serviço da administração direta do Estado, integrado na orgânica do Ministério das Finanças (cf. art. 4.º, alínea f), do DL n.º 117/2011, de 15 de dezembro e art. 1.º, n.º 1, do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro).

² Cf. art. 103.º, n.º 1, da CRP.

outrem.” Por sua vez, a Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, veio dar concretização àquele preceito, estabelecendo o regime legal aplicável às relações jurídicas em que o Estado ou outras entidades públicas se vejam envolvidas.

2. Atualidade e pertinência: Motivos da escolha

Ora, uma vez delimitado o objeto do nosso estudo, cumpre agora enunciar as razões subjacentes à escolha da temática. O universo da responsabilidade civil tem recolhido grande atenção da doutrina ao longo dos tempos, talvez até, ao ponto de podermos afirmar que será dos mecanismos jurídico-legais que mais abordagens suscitou. Cumpre, porém, realçar que esse tratamento tem sido, sobretudo, concedido por parte da doutrina civilista. Esta realidade justifica-se a nosso ver por várias ordens de razão. Desde logo, a designação do instituto jurídico remete-nos para uma esfera tendencialmente privatística. Em segundo lugar, o regime disciplinador do mecanismo da responsabilidade civil encontra residência no diploma legal que regula as relações jurídicas particulares, o Código Civil. Finalmente, diremos que se verifica, tradicionalmente, uma maior pendência de pedidos de indemnização cível de particulares para com particulares do que de particulares para com o Estado. Ora, estes serão, do nosso ponto de vista, alguns dos motivos que poderão explicar a circunstância de a matéria da responsabilidade civil ser, maioritariamente, estudada por uma doutrina de perfil privatístico.

Como se depreende, a contrário, das nossas palavras, não se verifica no domínio da bibliografia publicista a mesma dedicação ao objeto da responsabilidade civil no âmbito das relações jurídicas que colocam em oposição o Estado e os particulares. Esta circunstância é, particularmente, agravada quando falamos da AT. Efetivamente, a responsabilidade civil que recai sobre a AT aquando da prática de ações ou omissões ilícitas que causam prejuízos à esfera jurídica de outrem não tem sido, especialmente, investigada e explorada. Ora, julgamos que esse seria motivo suficiente para pretendermos conferir o nosso humilde contributo para uma melhor compreensão da responsabilidade civil da AT.

Por outro lado, e como facilmente se infere, as diversas possibilidades de atos da AT que poderiam, em tese, ser praticados de modo ilícito, acarretando assim um dano para o visado, seriam por demais extensas para que coubessem na economia daquilo que se pretende um estudo de dissertação. Pelo que entendemos por bem restringir o objeto do nosso estudo ao âmbito das apreensões concretizadas pela AT. Esta opção encontra razão de ser no facto de uma considerável percentagem dos atos lesivos efetivados pela AT envolver um ato de desapossamento. Mais ainda,

tendo em consideração as distintas e diversas possibilidades de apreensão que o legislador tributário tipificou a favor da AT.

3. Da sequência da exposição

Aqui chegados, impõe-se agora dar nota da sequência que timbra o nosso estudo. A presente dissertação encontra-se organizada em três capítulos fundamentais. Vejamos.

O primeiro capítulo respeita à figura da responsabilidade civil, considerada de forma genérica e abrangente. Assim, neste segmento abordaremos, ainda que de uma forma breve, diversos aspetos concernentes à figura da responsabilidade civil. Numa primeira fase, a abordagem centrar-se-á na figura da responsabilidade civil *stricto sensu*. Trataremos assim aqui de matérias como o conceito de responsabilidade civil, bem como da distinção deste instituto de outras noções como a responsabilidade penal, contraordenacional, disciplinar, financeira e política. Seguidamente, dedicar-nos-emos às finalidades que este mecanismo prossegue, a saber, indemnizatória, punitiva e sancionatória. Terminaremos pela tradicional temática da dualidade da responsabilidade civil - contratual e extracontratual - e da situação de concurso de ambas.

Numa segunda fase, restringiremos o âmbito de abordagem da responsabilidade civil àquelas situações em que estejam em causa o Estado e demais entidades públicas. Assim, abordar-se-á a o regime da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, previsto na Lei 67/2007 de 31 de dezembro. Daremos igualmente nota da previsão constitucional, ínsita no art. 22.º, do direito fundamental à reparação do dano. Finalmente, terminar-se-á a presente abordagem, com a referência à responsabilidade civil dos titulares de órgãos, funcionários ou agentes do Estado, com menção à questão da solidariedade no cumprimento da obrigação indemnizatória entre o Estado e os seus agentes, bem como da figura do direito de regresso.

No segundo capítulo, dirigiremos o nosso foco para o universo das apreensões que podem ocorrer em contexto tributário. Após uma breve ordem de considerações acerca da apreensão e daquilo que esta representa, elencaremos as diversas possibilidades apreensivas de que a AT dispõe. De forma sistemática, distinguimos as apreensões no direito tributário em dois diferentes segmentos: aquelas que ocorrem a título cautelar e aquelas que ocorrem no âmbito de um processo de execução fiscal no momento da penhora. Após a efetivação da apreensão, cumpre compreender quais serão as possibilidades de que o lesado dispõe para reagir contra aquele ato. Dedicaremos então, o último apartado deste capítulo, ao estudo dos meios de impugnação de que o contribuinte pode fazer uso para colocar em crise o ato de apreensão.

Por fim, o terceiro capítulo do nosso estudo, ocupa-se da responsabilidade civil da AT nas apreensões. Neste último segmento, encetaremos a abordagem por aqueles que constituem os cinco pressupostos de aplicação do instituto da responsabilidade civil - o facto, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexó de causalidade. Após, dedicaremos algumas palavras àquilo que é a relação jurídica entre a AT e os obrigados tributários, enquanto seio da responsabilidade civil. Efetuaremos uma breve referência à presença no direito tributário de figuras próximas à da responsabilidade civil, a saber, os juros indemnizatórios e os juros moratórios a favor da AT. O presente capítulo terminará por uma abordagem de cunho marcadamente processual. Esta será segmentada em três dimensões. Na primeira trataremos de perceber se poderá existir alguma relação de dependência entre o meio de impugnação da apreensão e o pedido de indemnização civil; na segunda, debruçar-nos-emos sobre o meio processual adequado à efetivação de uma ação de responsabilidade civil contra a AT; e, finalmente, importará perceber qual o Tribunal que detém competência jurisdicional para julgar as ações de responsabilidade civil intentadas contra a AT.

A responsabilidade civil

1. Da figura

1.1. Conceito

Nas mais diversas situações que surgem no dia-a-dia, deparamo-nos com a adoção de comportamentos – ações ou omissões – por parte de uma pessoa ou entidade que se revelam causadores de danos a outrem. Nessa medida, e como eloquentemente afirma MOTA PINTO, o instituto da responsabilidade civil consistirá na “necessidade imposta pela lei a quem causa prejuízos a outrem de colocar o ofendido na situação em que estaria sem a lesão”³. Efetivamente, esta figura visa reparar o dano sofrido por alguém, em virtude de uma ação ou omissão ilícita de outrem.

A aludida necessidade de reparação do dano que esta figura visa não se restringe ao estrito domínio das relações privatísticas, estendendo-se também ao âmbito das relações estabelecidas entre o Estado e o particular. A referência que aqui se deixa à responsabilidade civil da Administração Pública reveste ainda maior importância se tomarmos em consideração que é neste domínio que se situa a responsabilidade civil da AT. De facto, como parte integrante da Administração Pública que é, e encarregada do dever de arrecadação de receita tributária, sempre que aquela se encontre envolvida numa ação de responsabilidade civil por danos causados ilicitamente a um particular, estaremos na presença de uma relação jurídica de direito público. Dessa forma, se entende a polivalência desta figura, a qual se evidenciará, quer no âmbito das relações estabelecidas entre entes privados, mas também naquilo que são as relações tidas entre o Estado, por via dos seus vários organismos, e os particulares. Esta obrigação de indemnizar, imposta pela figura da responsabilidade civil, em que o responsável é o devedor e a vítima o credor, nasce diretamente da lei e não da vontade das partes⁴. Abordado o conceito desta figura, deixaremos para uma fase posterior do nosso estudo, mais esclarecimentos, designadamente, no

³ Cf. PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Coimbra Editora, 1976, p. 84.

⁴ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, 11ª edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 2008, p. 518.

que respeita à forma como a responsabilidade civil se poderá operacionalizar e quais os seus diversos pressupostos.

1.2. Distinção face a outras modalidades de responsabilidade

Afigura-se-nos oportuno deixar uma breve nota com o propósito de assinalar a divergência da figura da responsabilidade civil com outras noções de responsabilidade, como são os casos da responsabilidade penal, contraordenacional, disciplinar, financeira ou, inclusive, política. Como se constata, qualquer destas noções partilha entre si o conceito base de responsabilidade e daí a similitude entre as mesmas; não obstante, como veremos, apresentam diversas diferenças entre si. Há, no entanto, um denominador comum a todas as modalidades de responsabilidade que abordaremos infra, que reside no facto de qualquer uma delas poder ser articulada e cumulada com a figura da responsabilidade civil.

1.2.1. Responsabilidade penal

A responsabilidade penal e a responsabilidade civil foram, durante muito tempo, encaradas e aplicadas de forma conjunta – a sua individualização foi-se dando paulatinamente. Estas duas modalidades de responsabilidade distanciam-se na medida em que prosseguem finalidades completamente opostas. A responsabilidade penal destina-se à satisfação dos interesses da comunidade, ao passo que a responsabilidade civil se dirige à reparação dos interesses daquele que foi lesado. Significa isto que, perante a existência de um facto lesivo de bens jurídicos, os quais atentam e perturbam a ordem social e a paz pública, a responsabilidade penal atua punindo os autores desses mesmos atos; *a contrario*, a responsabilidade civil procura reparar os interesses individuais do lesado, daí que as penas neste domínio sejam privadas e disponíveis⁵.

De uma forma, que se pretende objetiva, poderemos afirmar que enquanto que a responsabilidade penal pune o autor do comportamento danoso, a responsabilidade civil visa a reparação do dano perpetrado.

Não obstante estas diferenças conceptuais, estes dois institutos caminham muitas vezes lado a lado. Assiste-se frequentemente à existência de factos que reúnem em si, um ilícito penal e um ilícito civil. O exemplo mais paradigmático desta realidade será o de um homicida que vê

⁵ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 521 e 522, alega que no âmbito das sanções civis, aquilo que importa consiste na restituição dos interesses lesados, enquanto que as sanções criminais visam defender a sociedade.

serem-lhe aplicadas duas penalizações: o direito penal aplica-lhe uma pena privativa da sua liberdade, enquanto que o direito civil o obriga ao pagamento de uma indemnização aos familiares da vítima, por forma a reparar os danos causados.

No que respeita ao âmbito do poder público, particularmente da AT, que serve de base e propósito a este estudo, a verificação de uma ocorrência onde exista uma cumulação destas duas vertentes da responsabilidade será inexequível. Vejamos o porquê desta circunstância.

A legislação penal portuguesa consagrou durante muito tempo o princípio da individualidade da responsabilidade criminal, plasmado no art. 11.º do CP, e à luz do qual apenas as pessoas singulares eram suscetíveis de responsabilidade criminal. Todavia, a Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro, veio alterar aquele paradigma, introduzindo no CP a regra da responsabilidade das pessoas coletivas, embora restringida ao catálogo de crimes previstos no n.º 2, do art. 11.º.

Ora, desta equação ficam de fora o Estado, as pessoas coletivas no exercício de prerrogativas de poder público e de organizações de direito internacional público, o que significa que estas entidades nunca poderão ser abrangidas pelo manto da responsabilidade criminal⁶. Assim, conforme se depreende, a AT não poderá ser responsabilizada criminalmente, porquanto se insere na orgânica do Estado.

Não obstante, note-se que a circunstância de a AT não poder ser responsabilizada criminalmente, não impede que os seus funcionários possam sê-lo, por força do art. 271.º, n.º 1, da CRP. Nesse sentido, o CP tipifica um vasto elenco de ilícitos criminais que podem ser cometidos por funcionários no exercício de funções públicas (corrupção, peculato, abuso de autoridade, violação de segredo, abandono de funções). Nesses casos haverá naturalmente lugar à responsabilidade criminal do funcionário e, conseqüentemente, à responsabilidade civil do mesmo. Dado que os crimes cometidos no exercício de funções públicas são crimes efetivados contra o Estado, deverá ser este a intentar ação de responsabilidade civil contra o funcionário, uma vez que foi àquele que os danos foram provocados⁷.

1.2.2. Responsabilidade contraordenacional

⁶ Defende MÁRIO PEDRO MEIRELES: “Que o Estado não pode sofrer a aplicação de uma pena por ser o detentor do poder punitivo por excelência, pode ser argumento de peso, pois levaria à “confusão” entre a entidade que comete o crime e simultaneamente pune a sua prática; contudo, alerta o Autor “(..) tal argumento não é, nem deve ser bastante para afastar a reflexão quanto à sua eventual responsabilidade penal no futuro, pelo menos enquanto sujeito colocado perante a comunidade internacional.” Cf. A responsabilidade penal das pessoas colectivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao Código Penal ditada pela Lei 59/2007 de 4 de setembro: algumas notas, *in Julgar*, n.º 5, 2008, p. 124, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-M%C3%A1rio-Pedro-Meireles-Resp-Penal-Pess-Coletivas.pdf>.

⁷ Cf. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 18 de setembro de 2014, processo n.º 50/10.9TBSVC.L1-2.

A responsabilidade civil também não se confunde com a responsabilidade contraordenacional. A responsabilidade contraordenacional incidirá sobre aquele que haja praticado uma contra-ordenação, também designada por ilícito de mera ordenação social⁸.

Em primeiro lugar, importa, desde já esclarecer em que é que consiste o conceito de contra-ordenação. O art. 1.º, do RGCO, define a contra-ordenação como o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima⁹.

De uma forma objetiva, diremos que as contra-ordenações abrangem determinados comportamentos que, pela sua menor importância e relevância no plano ético e social, não justificam a sua inserção na esfera dos crimes.

Ora, efetuando o exercício comparativo a que nos propomos, podemos constatar que a responsabilidade contraordenacional se distingue também da responsabilidade civil, na medida em que aquela não pretende a reparação de um dano, mas sim a punição do autor pela prática de um facto ilícito. Além do mais, a punição dirá respeito ao pagamento de uma coima e já não de um montante indemnizatório, como sucede no âmbito da responsabilidade civil.

Finalmente, também no plano processual, as figuras da responsabilidade civil e da responsabilidade contraordenacional se separam. Enquanto que na primeira, o órgão competente para o processamento e aplicação da pena será o tribunal¹⁰, na segunda, o processamento das contra-ordenações e a aplicação das coimas e das sanções acessórias caberá às autoridades administrativas¹¹.

1.2.3. Responsabilidade disciplinar

A responsabilidade disciplinar apresenta significativas diferenças face àquelas que já se trataram. O âmbito da responsabilidade disciplinar insere-se no contexto de relações funcionais, designadamente no vínculo estabelecido entre a Administração Pública e o trabalhador. Note-se que o poder disciplinar existe independentemente de nos encontrarmos perante o setor privado ou a função pública. Porém, dada a natureza do nosso estudo, essencialmente, publicista, abordaremos o exercício do poder disciplinar no contexto da Administração Pública.

Para que possa existir responsabilidade disciplinar por parte do trabalhador, é necessário que este haja praticado uma infração disciplinar no exercício da sua atividade laboral. A infração

⁸ No que concerne à localização exata do ramo do direito das contra-ordenações no leque jurídico a doutrina diverge, considerando alguns que aquele se aproxima do direito penal, enquanto que outros o colocam mais junto do direito administrativo.

⁹ Cf. art. 1.º, do RGCO.

¹⁰ Cf. art. 8.º, do CPP.

¹¹ Cf. art. 33.º, do RGCO.

disciplinar vem definida no art. 183.º da Lei geral do trabalho em funções públicas¹², como “o comportamento do trabalhador, por ação ou omissão, ainda que meramente culposos, que viole deveres gerais ou especiais inerentes à função que exerce.”

Dessa forma, o exercício do poder disciplinar é exercido pelo empregador público sobre o trabalhador ao seu serviço, enquanto vigorar o vínculo de emprego público¹³. Como considerou o Tribunal Central Administrativo do Norte: “O direito disciplinar público fundamenta-se num poder de supremacia da Administração face aos seus trabalhadores, poder esse que lhe permite sancionar comportamentos destes considerados desviantes relativamente ao exigido, que causem prejuízo ao funcionamento, imagem e prestígio do serviço”¹⁴.

As sanções disciplinares serão diversas, consoante, a gravidade da infração cometida, podendo ir desde a repreensão escrita, à aplicação de uma multa, suspensão do trabalhador, ou inclusive, despedimento disciplinar ou demissão¹⁵.

Como se constata, a responsabilidade disciplinar visa distintos fins da responsabilidade civil. Todavia, não podemos deixar de sublinhar a partilha de alguns pressupostos de aplicação entre as duas modalidades. Efetivamente, também na responsabilidade disciplinar é necessária a prática de um facto, que poderá ser materializado através de uma ação ou omissão; a culpa deverá estar presente na conduta do agente (ainda que sob a forma de mera culpa); e exige-se ainda, a violação de deveres gerais ou especiais inerentes à função, naquilo que poderá ser entendido como uma aproximação, ainda que não sinónimo, à função que a ilicitude desempenha no quadro da responsabilidade civil.

Pensando aqui numa dimensão de aplicação conjunta destes dois institutos, podemos considerar a possibilidade de o funcionário da AT que, praticando uma apreensão de forma ilícita, incorrerá não apenas na obrigação de pagamento de uma quantia indemnizatória, a título de responsabilidade civil, como poderá igualmente ser objeto de um procedimento disciplinar, no seio da AT, caso haja atuado em violação de deveres subjacentes à função que exerce.

1.2.4. Responsabilidade financeira

Definir responsabilidade financeira suscita um exercício de aplicabilidade da mesma em diversos contextos e realidades. Isto porque, consoante o meio onde a mesma se insere, diferentes

¹² Doravante, designada, abreviadamente LGTFP.

¹³ Cf. art. 76.º, da LGTFP.

¹⁴ Cf. Ac. do TCA – Norte (1.ª Secção – Contencioso Administrativo), de 13 de março de 2020, processo n.º 00257/15.2BEMDL.

¹⁵ Cf. art. 180.º, n.º 1, da LGTFP. Aos titulares de cargos dirigentes e equiparados é aplicável a sanção disciplinar de cessação da comissão de serviço, a título principal ou acessório, Cf. art. 180.º, n.º 2, *ibidem*.

interpretações pode assumir. Desde logo, podemos ter responsabilidade financeira no âmbito de obrigações assumidas para com outrem, mercê da celebração de um contrato – *vide* o contrato de locação; poderá, igualmente, aparecer como decorrência do princípio da responsabilidade pela gestão, o que pressupõe um dever de prestação de contas daqueles que fazem a gestão e aplicação dos recursos financeiros públicos; este princípio possui, ainda, uma outra vertente, onde a responsabilidade financeira implica um estado de sujeição dos decisores financeiros às sanções tipificadas e previstas legalmente para os casos em que se verifique uma atuação desconforme com a lei¹⁶.

Das múltiplas vertentes que aqui apresentamos, diremos que aquela que mais releva para o nosso estudo será a terceira e última dimensão de responsabilidade financeira – aquela que incide sobre os decisores financeiros que hajam praticado infrações ao proceder de forma irregular ou ilegal na aplicação de políticas financeiras. Neste parâmetro, o Tribunal de Contas assume um papel fundamental, ao funcionar como órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas, competindo-lhe designadamente, a efetivação da responsabilidade por infrações financeiras¹⁷.

Como se verifica, a responsabilidade civil afasta-se da responsabilidade financeira, na medida em que não se traduz em nenhuma das vertentes acima elencadas, mas sim numa obrigação de reparação do dano, que incumbe sobre aquele que o praticou de forma ilícita.

Solicitando agora, um exercício de conjugação da responsabilidade financeira com a responsabilidade civil, não será difícil conceber que, o decisor financeiro que cometa alguma infração no desempenho das suas funções enquanto tal, possa igualmente ver-se responsabilizado civilmente pelos danos causados em decorrência da sua atuação.

1.2.5. Responsabilidade política

Por responsabilidade política entender-se-á aquela que incide sobre o titular de um cargo político no âmbito daquilo que são as suas competências e funções. A ideia de responsabilidade política decorre da existência de um vínculo de obrigações jurídicas e políticas entre governante e

¹⁶ Cf. para mais desenvolvimentos sobre o tema, ROCHA, Joaquim Freitas da; GOMES, Noel, Da Responsabilidade Financeira in *Scientia Juridica*, pp. 7 e ss, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/51205>.

¹⁷ Cf. art. 214.º, n.º 1, al. c) da CRP.

A respeito do papel desempenhado pelo Tribunal de Contas na fiscalização da responsabilidade financeira, ensina-nos GUILHERME MARTINS que "A responsabilidade financeira é o resultado da conjugação de três tipos de controlo - o controlo administrativo, o controlo político e o controlo jurisdicional (...). A própria natureza do controlo (...) sofreu um processo evolutivo, desde o século XIX, no sentido de se criar uma entidade que concentrasse o controlo e a efectivação da responsabilidade decorrente dos três tipos de controlo, isto é, do controlo administrativo, do controlo político e do controlo financeiro jurisdicional." Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, A responsabilidade financeira: evoluções recentes in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 88, Braga, Cejur, 2011, p. 52.

governados. Dessa forma, aqueles que desempenham cargos políticos deverão responder perante aqueles que os elegeram¹⁸.

Esta conceção encontra respaldo na nossa Lei Fundamental. O art. 191.º da CRP regula a responsabilidade dos membros do governo. Ora, aquele preceito determina – nos números 1 e 2 – que o Primeiro-Ministro, Vice-Primeiros-Ministros e os Ministros são responsáveis politicamente perante a Assembleia da República¹⁹. Ora, à luz do art. 147.º da CRP, a Assembleia da República é a assembleia representativa de todos os cidadãos portugueses. Por conseguinte, os membros do governo ao responderem politicamente perante a Assembleia da República estão a responder perante os seus cidadãos.

Importa alertar para a circunstância de, por norma, a responsabilidade política incidir, mormente, sobre o principal titular numa determinada área de tutela. Pense-se, por exemplo, no aluimento de uma infraestrutura com vítimas a registar. Naturalmente que o responsável político por aquela ocorrência será o ministro que tem a tutela daquele setor, no caso as infraestruturas e obras públicas. Ainda que aquele não tenha uma responsabilidade direta naquela infraestrutura, nem naquela ocorrência, enquanto responsável maior por aquele setor, será quem deve responder politicamente. A título ainda meramente exemplificativo, considere-se a possibilidade de ter ocorrido a celebração de um contrato, no âmbito de um determinado ministério, tendo-se vindo a constatar irregularidades substanciais no mesmo, acarretando prejuízo para os interesses públicos. Uma vez mais, será o responsável por aquele ministério quem deverá responder politicamente, prestando os devidos esclarecimentos sobre os contornos e a substância daquele contrato.

Não raras vezes, a responsabilidade política possui o seu culminar com a demissão do visado.

Diga-se ainda, que, embora a responsabilidade política incida, sobretudo, sobre os responsáveis políticos que exercem cargos dentro do governo central, nada impede que ao nível do poder local (*e.g.*, câmaras municipais e juntas de freguesia), os decisores não possam ser politicamente responsáveis.

Ora, como se pode concluir, a responsabilidade civil também nunca se poderá confundir ou substituir pela responsabilidade política, uma vez que esta não permite a reparação do dano

¹⁸ Cf., para mais desenvolvimentos, CÔRREA, Andrey Lucas Macêdo; BORGES, Alexandre Walmott, A responsabilidade política: uma contextualização crítica a partir de Pierre Ansart, *in Revista Estudos Institucionais*, Vol. 2, 1, 2016, pp. 337 e ss, disponível em <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/29>.

¹⁹ Os Secretários e Subsecretários de Estado são responsáveis perante o Primeiro-Ministro e o respetivo Ministro, cf. art. 191º, n.º 3, da CRP.

causado na esfera do lesado. Todavia, a responsabilidade política poderá facilmente ser acompanhada, não apenas de responsabilidade civil, como inclusive, penal.

1.3. Finalidades

A aplicação do instituto da responsabilidade civil pretende, à semelhança de várias outras figuras jurídicas, o alcance de diversas finalidades. Os objetivos prosseguidos por este instituto jurídico nem sempre foram reconhecidos de forma pacífica. Não obstante, julgamos ter-se verificado, nos últimos anos, um consenso generalizado, ao nível da diversa doutrina²⁰ e jurisprudência²¹, ao considerar a existência de três escopos essenciais nesta figura²².

Teremos assim, como primeira e principal função deste instituto, a finalidade ressarcitória ou indemnizatória. Seguidamente, num patamar inferior e acessório, encontraremos duas outras finalidades: um objetivo sancionatório ou punitivo, por um lado; e uma pretensão dissuasora ou preventiva, por outro. Vale isto por dizer que apesar de a responsabilidade civil visar, fundamentalmente, um objetivo reparador, através da atribuição de uma indemnização, a sua aplicação termina por atingir igualmente, objetivos de cariz sancionatório e preventivo.

Quando a figura da responsabilidade civil recai sobre alguém, a mesma acarretará estas três consequências que aqui descrevemos. Procuraremos então, nos pontos seguintes, conferir uma abordagem genérica a estes três fins que aqui se elencaram.

1.3.1. Finalidade indemnizatória

No que concerne ao fundamental objetivo que o instituto em causa prossegue, não se colocam entraves ao reconhecimento do desígnio indemnizatório como legítimo possuidor desse título. Definitivamente, o que se pretende com a figura da responsabilidade civil é

²⁰ A propósito das finalidades da responsabilidade civil veja-se, entre outros, BARBOSA, Ana Mafalda Castanheira Neves de Miranda, Estudos a Propósito da Responsabilidade Objetiva, 1ª edição, Cascais, Príncipe, 2014, pp. 41 e ss; CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, Vol. II, *Direito das Obrigações*, Tomo III, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 419 e seguintes; COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 4ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 2013, p. 102; VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 2000, pp. 878 e ss; ALPA, Guido, *Tratato di Diritto Civile IV, La Responsabilità Civile*, Milano, Giuffrè Editore, 1999, pp. 131 e ss; CUPIS, Adriano, *El Daño - Teoría General de La Responsabilidad Civil*, Tradução da 2ª Edição italiana por Ángel Martínez Sarrión, Barcelona, Bosch, 1975, pp. 747 e ss;

²¹ No que respeita à jurisprudência proveniente do STA, não se verifica uma particular abundância de acórdãos que tratem, convenientemente, as diferentes finalidades que aqui se elencam. Veja-se, contudo, os Ac. do STA (2ª Subsecção do CA) de 23 de setembro de 2009, processo n.º 0606/09 e do STA (1ª Subsecção do CA), de 20 de janeiro de 2010, processo n.º 01042/09;

Ad contrarium, o STJ apresenta vasta jurisprudência, a respeito das finalidades desta figura. Mercê desta realidade, bem como pelo facto de a figura em estudo apresentar um perfil transversal, aproveitaremos o ensejo para deixar, ao longo deste capítulo, alguma jurisprudência particularmente elucidativa por parte do STJ.

²² Neste sentido, veja-se o Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães, de 20-09-2018, processo n.º 6101/15.3T8BRG.G1, onde se afirma que "a responsabilidade civil no nosso direito tem como primordial a *função compensatória*, ou seja, a reparação do dano, condição essencial e limite da obrigação de indemnizar, ainda que dentro de tais limites se contenham *finalidades acessórias preventivas e mesmo sancionatórias*."

ressarcir/indemnizar aquele que sofreu um dano praticado por outrem. Pretende-se, assim, deslocar o prejuízo sofrido da esfera jurídica da vítima para a esfera do lesante, ou por outras palavras, “tornar *indemne* aquele que, por uma ação ilícita e culposa de outrem, sofreu um dano”²³.

Fazendo uma aplicação concreta ao nosso estudo, diremos que será por força deste escopo que a figura da responsabilidade civil assume que um contribuinte que tenha sido lesado em virtude de uma apreensão indevida por parte da Autoridade Tributária, poderá ser ressarcido pelos prejuízos que esta atuação lhe haja causado.

1.3.2. Finalidade sancionatória e preventiva

A abordagem aos restantes desígnios da responsabilidade civil suscita uma certa agilidade discursiva. Optámos por abordar estas duas finalidades no mesmo apartado por duas ordens de razão. Em primeiro lugar, porque entendemos que uma consiste numa decorrência natural da outra; e, em segundo lugar, porque ambas as finalidades possuem a sua origem natural num outro domínio.

Assim, principiando pela finalidade sancionatória ou punitiva, não podemos deixar de considerar que quando alguém é obrigado ao pagamento de uma indemnização a título de responsabilidade civil, essa medida constitui, simultaneamente, uma sanção para o infrator. Nos dias que correm, quer a doutrina²⁴, quer a jurisprudência²⁵, tendem a reconhecer um escopo sancionatório à figura em questão.

²³ Cf. BARBOSA, Ana Mafalda Castanheira Neves de Miranda, *Lições ...*, op. cit., p. 43.

²⁴ Entre eles, cf. BARBOSA, Ana Mafalda Castanheira Neves de Miranda, *Lições...*, op. cit. pp. 43 e ss, defende a autora que “num sentido amplo, a sanção corresponderá a uma reação do ordenamento jurídico perante um comportamento chancelado como desvalioso. É, portanto, inequívoco que uma obrigação indemnizatória há de ser vista como uma sanção.”; CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, op. cit., pp. 419, refere que “tradicionalmente, a responsabilidade civil assumiria um simples fim de ressarcimento, assim se contrapondo à responsabilidade penal, preventiva e retributiva.” No mesmo sentido, COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Noções ...*, op. cit., p. 102, refere que “não é inédito, (...) que juristas e legisladores assinalem, subsidiariamente, uma função punitiva e preventiva ao ato ilícito civil.” ALPA, Guido, *Tratatto ...*, op. cit., p. 132, considera a existência de quatro finalidades da responsabilidade civil, “a) *la funzione di reagire all'atto illecito dannoso, allo scopo di risarcire i soggetti ai quali il danno è stato recato*; è, a questa correlata b) *la funzione di ripristinare lo status quo ante (...)* c) *la funzione di riaffermare il potere sanzionatorio (o «punitivo») dello Stato, e nel contempo, d) la funzione di «deterrente» per chiunque intenda, volontariamente o colposamente, compiere atti pregiudizievole per i terzi.*”; CUPIS, Adriano, *El Daño - Teoria General ...*, op. cit., pp. 747 e ss, reconhece também uma finalidade sancionatória à figura em causa, determinando que “*el resarcimiento quiere equilibrar los intereses en la medida en que han sido perjudicados. (...) Sin embargo, aun siendo su fin meramente reparatorio, el resarcimiento en sí mismo viene a constituir una sanción, impuesta al responsable de la lesión injusta de un interés gravando con tal consecuencia desfavorable la violación de su norma protectora.*”

²⁵ Cf., entre outros, Ac. do STJ, de 01-07-2014, processo n. 824/06.5TVLSB.L2.S1, “(...) cada vez mais se acentua que a responsabilidade civil deve ter uma *função sancionatória* (...)”

Por outro lado, encontramos uma finalidade preventiva, na medida em que o pagamento de um montante indemnizatório, provocará um efeito dissuasor quer no agente, quer na sociedade, que vê aquele género de práticas ser punido²⁶.

Ora, dando corpo à ideia avançada no início deste apartado, é nosso entendimento que, efetivamente, através do escopo punitivo que esta figura possui se atinge um desígnio de prevenção, em simultâneo – ambas as finalidades se materializam com a condenação no pagamento de uma indemnização.

A segunda noção referida aquando da introdução, prendia-se com a circunstância de os desígnios de punição e prevenção não decorrerem natural e originariamente da figura da responsabilidade civil, mas sim de uma dimensão penalista. Efetivamente, aí se considera que as penas aplicadas no contexto de um processo penal desempenharão um papel punitivo, por um lado, e um papel preventivo, por outro.

O STJ debruçou-se sobre estas duas ideias aqui aduzidas, de uma forma absolutamente elucidativa e esclarecedora²⁷. Com o propósito de ilustrar a natureza penal destes dois fitos, referia aquele Tribunal, que a finalidade repressiva²⁸ desta figura – comumente designada de “*danos punitivos*” (expressão importada do termo anglo-saxónico “*punitive damages*”) ou “indemnização punitiva” – é uma figura com escopos idênticos ao direito criminal, encerrando uma *função retributiva*, característica da justiça corretiva e uma *finalidade preventiva*, associada à justiça distributiva²⁹.

Seguidamente, a propósito da correlação existente entre ambas as finalidades, o STJ alude à circunstância de que os danos punitivos são também “designados por *exemplary damages*, pois visam orientar os agentes económicos na conduta correcta e exprimem a reacção da sociedade a uma conduta ilícita, que tem impacto, não apenas individual, mas social.” Neste ponto, se afere que, efetivamente, a indemnização ao acarretar uma punição para o agente, desencadeia igualmente um efeito preventivo.

²⁶ Como afirma, MAFALDA BARBOSA, “se sobre o eventual lesante impende a ameaça de uma obrigação indemnizatória, ele tenderá, ao agir, a observar determinados deveres de cuidado de forma a evitar a causação de danos na esfera jurídica alheia (...) “este desencorajamento funcionará, efetivamente, como uma forma de prevenção de futuros comportamentos ilícitos e culposos. Cf. *Lições ...*, *op. cit.*, p. 46:

²⁷ Cf. Ac. do STJ, de 25-02-2014, processo n.º 287/10.0 TBMIR. S1.

²⁸ Estabelece o Ac. citado que “mesmo a doutrina, no início de vigência do Código Civil de 1966, reconhecia à responsabilidade civil uma *finalidade sancionatória ou punitiva*, embora de natureza secundária e subordinada à finalidade reparatória;

²⁹ Neste sentido, o referido Ac. vai mais longe afirmando que “a categoria dos danos punitivos “esbate as fronteiras entre o Direito Civil e o Direito Penal, e significa o reconhecimento de que os princípios da responsabilidade civil e da responsabilidade penal são os mesmos. Entre o ilícito civil e o ilícito penal, há um continuum que passa por figuras intermédias como o ilícito de mera ordenação social e a sanção civil punitiva.

O dano tem uma dimensão simultaneamente individual e comunitária. As noções de interesse privado e de interesse público, como sempre reconheceu a ciência jurídica, entrecruzam-se, de forma que a ofensa aos direitos de uma pessoa pode traduzir também ofensa a interesses sociais.”

Mais uma vez, e fazendo o paralelismo com esta investigação, se a AT, aquando de uma apreensão injustificada for condenada no pagamento de uma quantia a título indemnizatório pelos danos causados, não só tal facto representa uma punição para aquilo que foi a sua atuação, como certamente que em futuras ocasiões a mesma procederá com outra cautela, designadamente, no que respeita à verificação do preenchimento dos pressupostos necessários àquele procedimento.

1.4. A dualidade na responsabilidade civil

1.4.1. Responsabilidade contratual e responsabilidade extracontratual

Aqui chegados, e antes de tratar da dimensão que presentemente mais nos interessa, entendemos pertinente dissecar, de forma breve, o carácter dual – desempenhado pelas figuras da responsabilidade contratual e extracontratual – que assume a figura da responsabilidade civil. Ao longo do nosso estudo, concederemos uma primazia à vertente da responsabilidade civil extracontratual. Essa opção não é, de todo, aleatória, e justifica-se pelo facto de essa ser a vertente de responsabilidade civil aplicável às relações jurídicas tributárias que aqui se abordam. Não obstante, julgamos apropriado neste ponto efetuar uma abordagem a ambas as dimensões da responsabilidade civil, a fim de poder estabelecer os pontos distintivos que separam as mesmas.

Antes de procedermos a essa mesma análise, cabe deixar uma outra breve nota em relação à temática terminológica. De facto, estas duas modalidades podem assumir diferentes designações. A responsabilidade contratual pode igualmente ser intitulada de “obrigacional” ou “negocial”³⁰, enquanto que a responsabilidade extracontratual é também conhecida por “aquiliana”, “extraobrigacional” ou “delitual”³¹. Da nossa parte, entendemos adotar a designação contratual e extracontratual pelo simples facto de serem aquelas que, a nosso ver, se encontram mais generalizadas.

Posto isto, e feitos estes dois breves parêntesis, debruçar-nos-emos agora sobre as modalidades referidas supra, fundamentalmente sobre a definição de cada uma, e consequentemente, sobre aquilo que as diferencia.

³⁰ ANTUNES VARELA considera a designação “contratual” pouca rigorosa, “na medida em que a obrigação de reparação do dano por ela abrangida nem sempre resulta da violação de um contrato”; em relação à expressão “obrigacional”, o autor considera-a “equivoca, por não fazer a distinção entre o *dever de prestar*, tendente ao cumprimento da obrigação, e o *dever de indemnizar*, correspondente ao seu não cumprimento”; por fim, em relação ao conceito “negocial”, defende que este não tem nenhuma tradição, cf. *Das Obrigações...*, op. cit., p. 519, nota 1. No mesmo sentido cf., COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, op. cit., pp. 539 e ss – o autor aponta exatamente as mesmas críticas às expressões supra referidas, entendendo no entanto, que a designação mais completa é a de responsabilidade obrigacional. Ainda, a respeito de uma solução terminológica, MENEZES CORDEIRO, defende igualmente a designação “obrigacional”, cf. *Tratado...*, op. cit., p. 387.

³¹ Em relação à expressão de responsabilidade delitual, VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, op. cit., p. 520, defende que a mesma “também suscita as suas reservas, já porque é vaga e imprecisa a noção de delito (...), já porque a lei civil se estende muito além para além dos casos dos delitos tipificados na lei penal”, cf. *Tratado...*, op. cit., p. 387, prefere o conceito de responsabilidade aquiliana.

Assim, encetando pelo âmbito da responsabilidade contratual³², poderemos afirmar que aquilo que caracteriza esta figura é o facto de estar em causa o não cumprimento, *lato sensu*, de deveres relativos próprios das obrigações, independentemente da sua proveniência. Desta qualificação podemos inferir que, em primeiro lugar, a responsabilidade contratual pressupõe a prévia existência de uma obrigação, (um dever de prestar) a qual não foi cumprida e deu origem ao surgimento de uma indemnização; em segundo lugar, não teremos que estar necessariamente na presença de uma obrigação decorrente da celebração de um contrato para a existência de uma situação de responsabilidade contratual, visto que a mesma pode derivar de um negócio unilateral, da própria lei³³, ou inclusive de sentença judicial.

A responsabilidade extracontratual³⁴, por sua vez, ocupa-se dos casos em que ocorre uma violação de deveres gerais – *i.e.*, “deveres de conduta impostos a todas pessoas” –, que correspondem aos direitos absolutos, ou inclusive, a prática de certos atos que, embora lícitos, causam prejuízo a outrem³⁵. Estão aqui em causa “deveres genéricos de respeito, de normas gerais destinadas à proteção de outrem (...)”³⁶. Verifica-se aqui, *a contrario* da realidade contratual, a inexistência de uma relação pré-existente entre as partes. Além do mais, os direitos tutelados são transversais a todas as pessoas – absolutos – e, como tal, o dever de respeito para com estes, é exigido a todos os indivíduos.

Feita a densificação destas duas variantes da responsabilidade civil, cumpre dar nota daquilo que as diferencia. Assim, daquilo que acima se desenvolveu, decorre a conclusão de que a responsabilidade extracontratual surge como consequência da existência de uma violação de direitos absolutos, estando estes desvinculados de uma qualquer relação intersubjetiva, existente entre o lesante e o lesado. Por sua vez, a responsabilidade contratual, “pressupõe a existência de uma relação intersubjetiva, que primariamente atribuía ao lesado, um direito à prestação, surgindo como consequência da violação de um dever emergente dessa relação específica”³⁷.

No que concerne aos regimes jurídicos atinentes a cada uma destas duas modalidades, MENEZES LEITÃO distingue ainda:” a) a presunção de culpa na responsabilidade obrigacional (art.

³² O art. 798º do CC, estabelece o princípio geral em matéria de responsabilidade civil contratual, determinando que “O devedor que falta culposamente ao cumprimento da obrigação torna-se responsável pelo prejuízo que causa ao credor.”

³³ A propósito do tema, cf. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, *op. cit.*, pp. 520 e ss; TELLES, Inocêncio Galvão, *Direito das Obrigações*, 6ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1989, pp. 321 e ss; COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito ...*, *op. cit.*, pp. 539; LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações*, Vol. I, Introdução; Da Constituição de Obrigações, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2002, p. 286; CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, *op. cit.*, pp. 388 e ss.

³⁴ O princípio geral em matéria de responsabilidade civil extracontratual, decorre do art. 483º, n.º 1, do CC, o qual estabelece que “Aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação.”

³⁵ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito ...*, *op. cit.*, pp. 539 e ss.

³⁶ Cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, *op. cit.*, p. 286.

³⁷ Seguimos aqui de perto LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, *op. cit.*, p. 288.

799.º n.º 1), mas não na delitual (art. 487.º, n.º 1); b) a responsabilidade delitual tem prazos de prescrição mais curtos (art. 498.º), enquanto que a responsabilidade obrigacional é sujeita aos prazos de prescrição gerais das obrigações (art. 309.º e ss); c) é diferente o regime da responsabilidade por atos de terceiro (arts. 500.º e 800.º); d) em caso de pluralidade de responsáveis na responsabilidade delitual o regime aplicável é o da solidariedade (art. 497.º e ss), (...) na responsabilidade obrigacional tal só acontecerá se esse regime já vigorar para a obrigação incumprida; (...)”³⁸.

1.4.2. Concurso de responsabilidades

Apesar da distinção que traçamos entre as duas vertentes de responsabilidade civil, e não obstante o facto de geralmente funcionarem como organismos autónomos e separados, podemos facilmente encontrar eventos que colocam estas duas realidades no mesmo espaço³⁹.

Ambas as modalidades de responsabilidade civil poderão nascer do mesmo facto e transitar da esfera normativa própria de uma para o domínio da outra. Pensemos na possibilidade de a AT ter efetuado uma apreensão ilícita, sendo condenada judicialmente ao pagamento de uma indemnização, a título de responsabilidade civil extracontratual. Se, em seguida, a AT não proceder ao pagamento ou se, inclusive, recusar a pagar a quantia indemnizatória, estaremos perante um ilícito contratual, havendo lugar a responsabilidade contratual.

Por outro lado, podemos ter uma situação de concurso de responsabilidades. Tal situação verificar-se-á quando o mesmo evento preencha, em simultâneo, os pressupostos de ambas as responsabilidades – contratual e extracontratual –, implicando para o agente ou omitente, responsabilidade contratual – violação de uma obrigação – e, simultaneamente, responsabilidade extracontratual, por prejudicar um direito absoluto⁴⁰. Note-se que estamos perante a prática de um único facto, o qual produz um único dano, no qual coexistem duas espécies de responsabilidade.

Parece-nos que, no âmbito da atividade da AT, a possibilidade de concurso de responsabilidades contratual e extracontratual não terá uma aplicabilidade significativa. Isto porque, para que possamos ter um concurso de responsabilidades, será necessária por norma, *a priori*, a existência de uma relação obrigacional entre as partes. O incumprimento dessa obrigação contratual poderá preencher, cumulativamente, os pressupostos da responsabilidade contratual e

³⁸ Cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, *op. cit.*, p. 288.

³⁹ Cf. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, *op. cit.*, p. 522, defende que, apesar da distinção concetual entre as duas variantes, “a verdade é que elas não constituem, sobretudo na prática da vida, compartimentos estanques. (...) sob vários aspetos, responsabilidade contratual e extracontratual funcionam como verdadeiros vasos comunicantes”.

⁴⁰ Cf. CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, *op. cit.*, pp. 398 e 399.

da responsabilidade extracontratual. Todavia, como sabemos, a relação da AT com o sujeito passivo, não decorre da existência de uma relação contratual. A relação entre ambos surge alicerçada em duas circunstâncias: por um lado, a prática de um facto tributário por parte do sujeito passivo, que origina o dever de pagar o tributo; e, por outro lado, o ónus que recai sobre a AT de cobrança desse tributo.

2. Responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas

Uma vez definidas e exploradas aquelas que constituem as duas principais vertentes da figura da responsabilidade civil, centraremos a nossa atenção, doravante, no âmbito da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, a qual desempenha papel de absoluta preponderância no nosso estudo.

A análise sistemática ao universo da responsabilidade civil extracontratual do Estado e das demais entidades públicas, não se afigura uma tarefa simples.

Desde logo, o estudo daquela realidade convoca a necessidade de nos debruçarmos de forma interligada e coordenada entre dois diplomas legais diversos, a saber, a CRP, onde se encontra prevista a responsabilidade, quer do Estado, quer dos seus funcionários e agentes, e a Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, que regula o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas.

Por outro lado, a presença de uma maior dificuldade na abordagem a esta matéria prende-se com a necessidade de articulação entre a, dita, responsabilidade civil extracontratual do Estado, com a responsabilidade dos titulares dos seus órgãos, agentes e funcionários, na medida em que existe entre ambas as dimensões uma relação de solidariedade no cumprimento do pagamento do montante indemnizatório ao lesado.

Avancemos então, para a análise da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, enformada pelas circunstâncias supra referidas.

2.1. Do regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas: da responsabilidade administrativa

Em primeiro lugar, cumpre deixar umas breves palavras a respeito do diploma legal que norteia todo o nosso estudo, a Lei n.º 67/2007 de 31 de dezembro⁴¹, que veio substituir o Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de dezembro de 1967.

Este diploma acarretou diversas modificações, tais como o alargamento da responsabilidade civil dos titulares dos órgãos, funcionários ou agentes, uma progressiva objetivação da culpa na responsabilidade civil da Administração por facto ilícito, o alargamento da responsabilidade civil pelo risco e os pressupostos de indemnização por sacrifício e a consagração da responsabilidade por danos resultantes da função legislativa e da função jurisdicional⁴².

O RRCEE procede à regulação da responsabilidade civil do Estado, por eventuais danos causados ao particular no exercício da sua função legislativa, administrativa ou jurisdicional⁴³.

A utilização da expressão “responsabilidade civil” neste diploma não recolhe unanimidade. ALEXANDRA LEITÃO⁴⁴ entende que o uso desta expressão é equívoco, dado estarmos perante um regime público, diferente do regime civil de responsabilidade. Assim, entende a Autora que poder-se-ia ter utilizado a expressão “responsabilidade patrimonial”, como acontece em Espanha. Por outro lado, defende igualmente que o “conceito de responsabilidade civil não é uma figura do direito civil, mas de direito comum, entendido este como um conjunto de princípios, regras e institutos que são comuns a todos os ramos do Direito, público e privado.”

De facto, os resquícios civilistas presentes no diploma são diversos e facilmente detetáveis, em vários preceitos do RRCEE⁴⁵. Vejamos os seguintes casos.

O art. 3.º, n.º 1, do RRCEE, que determina a obrigação de reparar o dano, mediante a reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação”, encontra paralelo no art. 562.º, do CC; por sua vez, o art. 3.º, n.º 2, que prevê a indemnização em dinheiro, quando a reconstituição natural não seja possível, não repare integralmente os danos ou seja excessivamente onerosa, possui correspondência com o art. 566.º, n.º 1, do CC.

⁴¹ Doravante, designado, RRCEE.

⁴² Cf. MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição portuguesa anotada*, Tomo I, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 483.

⁴³ Cf. art. 1.º, *ibidem*;

⁴⁴ Cf. LEITÃO, Alexandra, *Duas questões a propósito da responsabilidade extracontratual por (f)actos ilícitos e culposos praticados no exercício da função administrativa: da responsabilidade civil à responsabilidade pública. Ilícitude e presunção de culpa*, 2011, p. 2, disponível em <http://www.icjp.pt>.

⁴⁵ Neste sentido, cf. FONSECA, Guilherme da; CAMARA, Miguel Bettencourt da, *A responsabilidade civil dos poderes públicos*, 1ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 13.

O art. 4.º, do RRCEE, estipula a culpa do lesado, prevendo que quando o comportamento culposo do lesado tenha concorrido para a produção ou agravamento dos danos causados, designadamente por não ter utilizado a via processual adequada à eliminação do ato jurídico lesivo, cabe ao tribunal determinar, com base na gravidade das culpas de ambas as partes e nas consequências que delas tenham resultado, se a indemnização deve ser totalmente concedida, reduzida ou mesmo excluída. Este normativo possui diversas similitudes com o disposto no art. 570.º do CC.

O art. 5.º, do RRCEE, respeitante à matéria da prescrição efetua inclusive, uma remissão para o regime civilista, ao determinar que o direito à indemnização por responsabilidade civil extracontratual do Estado, das demais pessoas coletivas de direito público e dos titulares dos respetivos órgãos, funcionários e agentes bem como o direito de regresso prescrevem nos termos do artigo 498.º do Código Civil. Nesses termos, o direito de indemnização prescreve no prazo de três anos, a contar 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 (art. 498.º, n.º 1, do CC); o direito de regresso entre responsáveis prescreve igualmente no prazo de três anos, a contar do cumprimento (art. 498.º, n.º 2, do CC).

Finalmente o art. 10.º, n.º 1, do RRCEE, determina a apreciação da culpa dos titulares de órgãos, funcionários e agentes 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. Ora, embora com algumas *nuances*, nomeadamente, no que se refere ao modelo de referência – funcionário ou agente zeloso e cumpridor –, não podemos deixar de notar aqui alguma inspiração no princípio do *bonus pater familias*, inserto no art. 487.º, n.º 2, do CC.

Considerando o carácter executivo que reveste a atuação da AT, poderemos afirmar que a vertente da responsabilidade extracontratual do Estado que mais interessará ao nosso estudo será aquela que resulta da função administrativa do mesmo. Por sua vez, a responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, no exercício da atividade administrativa, poderá desenvolver-se por duas vias, a saber, 1) por factos ilícitos e 2) pelo risco.

No que concerne à responsabilidade por factos ilícitos, esta equivalerá à conhecida responsabilidade extracontratual ou aquiliana, a qual já foi por nós abordada no ponto 1.4.1. e continuará a ser ao longo deste estudo, pelo que deixamos apenas esta breve nota a respeito da mesma.

A vertente da responsabilidade pelo risco, também designada de objetiva, prevê a possibilidade de que o Estado e outras pessoas coletivas de direito público possam, alternativamente, responder pelos danos provenientes de atividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos. Na eventualidade de ficar provada a existência de força maior ou concorrência de culpa do lesado, o Estado poderá ver ser reduzida ou excluída o valor da indemnização⁴⁶.

A principal nota diferenciadora da responsabilidade por facto ilícito (extracontratual) face à figura da responsabilidade pelo risco prende-se com a questão da “culpa”. Na responsabilidade por factos ilícitos vigora o princípio da responsabilidade subjetiva, *i.e.*, exige-se a presença de culpa na conduta ilícita do indivíduo que provoca o dano a outrem para que possa existir uma obrigação de reparação. *A contrario*, na responsabilidade pelo risco prevalece o princípio da responsabilidade objetiva, caracterizando-se esta, precisamente, pela dispensa da existência de culpa na conduta do agente⁴⁷. Desta forma, ainda que o lesante tenha atuado sem culpa, o lesado tem o direito a ver o seu dano ser reparado por aquele.

De qualquer forma, a responsabilidade pelo risco, não obstante a sua aplicabilidade se estenda ao âmbito das diversas entidades públicas não será objeto do nosso estudo, uma vez que o art. 11.º do RRCEE só prevê responsabilidade independente de culpa em relação aos “*danos decorrentes de actividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos*”, conceito que não se enquadra na atividade da AT⁴⁸.

2.2. A previsão constitucional do direito fundamental à reparação do dano: a questão da solidariedade e a sua aplicabilidade

O direito a ser ressarcido pelo dano praticado pelo Estado e demais entidades públicas encontra reconhecimento constitucional no art. 22.º da Lei Fundamental. Na redação presente no normativo, o Estado surge, a par das demais entidades públicas, como responsável civil, de forma solidária, para com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões que hajam sido praticadas por estes no exercício das suas funções e quando, por causa desse exercício, resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

⁴⁶ Cf. art.º 11, n.º 1, do RRCEE.

⁴⁷ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito ...*, *op. cit.*, p. 612; CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, *op. cit.*, p. 405, vai mais longe e afirma que na responsabilidade pelo risco não se verifica a existência de “culpa” nem de “ilicitude”. Além disso, também não há “facto” no sentido de atuação livre e consciente do indivíduo, capaz de originar um dano. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...* *op. cit.*, p. 285, defende que aqui “prescinde-se do juízo de desvalor, efetuando-se a imputação de acordo com critérios objetivos de distribuição”.

⁴⁸ Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a responsabilidade civil da administração tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 21.

Com efeito, o propósito maior desta norma diz respeito à consagração de um princípio geral em matéria da responsabilidade civil do Estado e das demais entidades públicas⁴⁹. A diversa jurisprudência tem sido unânime em considerar que o art. 22.º integra um direito fundamental, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 17.º, da CRP), à indemnização pelos prejuízos causados ilícita e culposamente pelo poder público⁵⁰. Por sua vez, a Administração Pública encontra-se adstrita à obrigação de reparação mercê da vinculação daquela aos direitos fundamentais, mormente, aos direitos, liberdades e garantias (*ex vi* art. 18.º, n.º 1, da CRP) e aos princípios do respeito das posições jurídicas subjetivas dos particulares e da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 1, da CRP), daqui derivando a proibição da provocação ilegal de danos da esfera jurídica dos particulares ou a sua reintegração mediante indemnização⁵¹.

Apenas umas breves notas em relação a outros aspetos da norma⁵². Em primeiro lugar, o texto constitucional não faz depender a responsabilidade das entidades públicas do carácter ilícito dos factos causadores dos danos – caso contrário, deixaria de fora a responsabilidade do Estado por atos lícitos e pelo risco, lesando assim o princípio geral de reparação dos danos⁵³. Em segundo lugar, o normativo inclui na sua previsão a possibilidade de existência de responsabilidade civil por quaisquer comportamentos lesivos dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, incluindo-se aqui quer as ações, quer as omissões, desempenhadas pelos agentes públicos. Por fim, o disposto exige uma relação de conexão entre o exercício das funções e o comportamento do qual resulta a violação de direitos, liberdades e garantias, para que haja lugar a responsabilidade civil do Estado.

Contudo, a redação deste preceito é controversa entre a doutrina, designadamente, no que diz respeito à temática da responsabilidade solidária.

O preceito constitucional coloca o Estado e as demais entidades públicas como responsáveis civilmente, em forma solidária, para com os titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes. A existência do mecanismo de solidariedade é compreensível e oportuna, no contexto de um quadro orgânico, em que o agente público, atua em representação do Estado. Esta

⁴⁹ Cf. MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição ...*, *op. cit.*, pp. 472 e 473, segundo os autores, a principal função do princípio é reparadora, cumprindo igualmente uma função preventiva e de controlo do bom funcionamento dos serviços públicos.

No mesmo sentido, CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa*, 3ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993, p. 168, “este artigo consagra o princípio da responsabilidade patrimonial directa das entidades públicas por danos causados aos cidadãos.”

⁵⁰ Dessa forma, o direito à indemnização (art. 22º) pode ser aplicável diretamente, não carecendo, por regra, de mediação ou concretização legislativa, aplicando-se mesmo na ausência de lei, contra a lei e em vez da lei, sendo inválidas as normas que o contrariem. Cf. Ac. do TCA – Norte (1ª Secção – Contencioso Administrativo), de 30 de março de 2006, processo n.º 00005/04.2BEPRT, Ac. do TCA – Sul (CA – 2º Juízo), de 19 de outubro de 2017, processo n.º 78/08 3.9BEBJA e Ac. do STA (1ª Secção), de 12 de março de 2015, processo n.º 041/14.

⁵¹ Cf. Ac. do STA (1ª Secção), de 27 de novembro de 2019, processo n.º 0425/10.3BEPRT;

⁵² Acompanhamos aqui de perto, CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 169.

⁵³ Entendimento diverso possuem JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, afirmando os autores de que “o art. 22º consagra tão somente um princípio geral em matéria de responsabilidade civil do Estado e das demais entidades públicas por factos ilícitos e culposos, cf. *Constituição...*, *op. cit.*, p. 476.

circunstância implica que o agente público, ao executar determinada ação ou omissão, no exercício das suas funções, vincule a sua entidade patronal, leia-se, o Estado. Quando, da prática de uma ação ou omissão, nas circunstâncias referidas, resulte uma violação de direitos, liberdades, e garantias ou prejuízo para terceiro, quer o agente que praticou o ato, quer o Estado enquanto organismo, serão responsáveis civilmente perante o lesado⁵⁴.

Todavia, se por um lado, o instrumento de solidariedade, no que respeita à satisfação da obrigação indemnizatória, se afigura absolutamente justificado e conveniente, por outro, não é menos verdade de que a alusão àquele mecanismo no art. 22.º, da CRP, acarreta alguma ambiguidade e vaguidade. Vejamos o porquê desta circunstância.

Em primeiro lugar, o art. 22.º tratando da “responsabilidade das entidades públicas”, e consagrando, como já se disse, um princípio geral em matéria de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, dispensaria facilmente a menção à figura da responsabilidade solidária do Estado para com os seus funcionários. Tanto mais, se tivermos em consideração que existe um disposto constitucional, o art. 271.º, onde surge regulada a responsabilidade dos funcionários e agentes do Estado – a qual será objeto do nosso estudo no apartado seguinte. Ora, a existência deste preceito constitucional retira sentido de oportunidade e pertinência à referência à responsabilidade dos titulares de órgãos, funcionários e agentes presente no art. 22.º. Nesta linha de pensamento, encontra-se MARGARIDA CORTEZ que considera este preceito constitucional equívoco, uma vez que após referir a responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, vem dispor que estes respondem de forma solidária para com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, podendo sugerir um alargamento da previsão normativa daquele artigo⁵⁵.

Em segundo lugar, a relevância e primazia dada no art. 22.º à figura da responsabilidade solidária, do Estado para com os titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes, revela-se, não apenas desnecessária como, sobretudo, imprecisa, tendo em conta aquilo que é a realidade atual prevista no RRCEE⁵⁶.

⁵⁴ Como refere ARANA MUÑOZ, “cuando se produce un daño o se lesiona un bien de un ciudadano desde la Administración pública, es siempre consecuencia de que alguien, alguna persona o algunas personas revestidas de poder público, con su actuación o con su omisión provoca dicha situación.” Motivo pelo qual, acrescenta o Autor, “parece lógico que no responda única y exclusivamente la Administración, sino que, responda, porque es el causante del daño, el funcionario que actúa en determinado sentido y que provoca una determinada lesión o perjuicio en un derecho o en un bien de un ciudadano.” Cf. MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana, Nuevas orientaciones doctrinales sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 40, Braga, Cejur, 2003, pp, 50 e ss.

⁵⁵ Cf. CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil da administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p. 25. De resto, a autora, baseando-se no pensamento de SINDE MONTEIRO, entende que se deveria poder, em alternativa, entender que o art. 22º preceitua que “as entidades públicas respondem sempre que o facto gerador da obrigação de indemnizar tiver sido praticado por um titular de um órgão, funcionário ou agente no exercício das suas funções e por causa desse exercício”. Cf. MONTEIRO, J. F. Sinde, “Aspectos particulares da responsabilidade médica” in *Direito da Saúde e Bioética*, Lisboa, Lex, 1991, p. 139 e ss, *apud* CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil...*, op. cit., p. 25.

⁵⁶ Convém atender à circunstância de que o art. 22º mantém a sua redação inalterada desde o ano de 1976.

Aquele diploma, determina que a responsabilidade solidária, entre o Estado e os titulares dos seus órgãos, funcionários, ou agentes, apenas existirá quando os segundos hajam praticado danos – ações ou omissões ilícitas – com *culpa grave* ou *dolo*⁵⁷. Nos restantes casos, em que os danos resultem de ações ou omissões ilícitas, praticadas com *culpa leve*, o Estado responderá civilmente de forma exclusiva perante o lesado⁵⁸.

Ora, conforme se verifica, a análise ao regime consagrado no RRCEE, permite-nos concluir que a responsabilidade solidária, entre o Estado e os seus funcionários, apenas se aplica em determinadas circunstâncias. Em detrimento de uma responsabilidade solidária, prevista para toda e qualquer circunstância merecedora de responsabilidade civil, o legislador entendeu efetuar uma distinção entre os conceitos de culpa leve e de culpa grave ou dolo⁵⁹. Com base nesta distinção, o Estado surge como exclusivamente responsável perante o lesado, na esmagadora maioria das ocorrências, que serão aquelas que hajam sido praticadas com culpa leve, aplicando-se a responsabilidade solidária apenas em relação às situações em que se verifique que o agente atuou com culpa grave ou dolo⁶⁰.

A nosso ver, tal solução merece-nos um enaltecimento. Efetivamente, o método adotado permite, por um lado, uma maior expectativa do lesado, de ver o dano ser reparado, e configura-se, por outro lado, como uma solução mais pragmática e atual.

A maior confiança do lesado em ver o dano ser reparado decorre da circunstância de, na maioria das ocasiões, ser o Estado a responder civilmente. Tal fator acarreta, inevitavelmente, uma maior garantia do pagamento do montante indemnizatório. Na eventualidade de ser o funcionário a responder civilmente perante o lesado, em toda e qualquer circunstância, o mais natural seria que, frequentemente, o funcionário não possuísse capacidade de satisfazer, *per si*, a pretensão indemnizatória. Dessa forma, o Estado acabaria por, mais tarde ou mais cedo, ter que avançar para o pagamento da indemnização, e posteriormente, exercer o seu direito de regresso perante o funcionário.

Por outro lado, a ausência de uma distinção ao nível dos diferentes graus de culpa, no que respeita à aplicação do mecanismo da responsabilidade solidária, poderia funcionar, a nosso

⁵⁷ Cf. art. 8.º, n.º 1 e n.º 2, do RRCEE. Voltaremos a este preceito, de forma mais detalhada, no seguinte apartado.

⁵⁸ Cf. art. 7.º, n.º 1, do RRCEE.

⁵⁹ Veja-se, o Ac. do TCA – Norte (1ª Secção - Contencioso Administrativo), de 15 de junho de 2018, processo n.º 03220/12.1BEPRT.

⁶⁰ Neste sentido, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA assumem, igualmente, que relativamente ao problema da imputação, verifica-se a atribuição, a título direto, às entidades públicas, da responsabilidade por danos causados pelos titulares dos seus órgãos ou pelos seus funcionários ou agentes. O cidadão lesado poderá demandar quer o Estado, quer os funcionários e agentes, quer ambos conjuntamente. Defendem ainda os autores, que “a responsabilidade das entidades públicas deixou de ser apenas indireta e subsidiária (o que se traduzia numa simples cobertura, pelo Estado, dos danos causados pelos seus funcionários), para passar a ser direta e objetivamente imputável aos entes públicos”, cf. *Constituição...*, *op. cit.*, p. 168.

ver, e em certa medida, como um obstáculo a outros princípios constitucionalmente consagrados, nomeadamente, o princípio da prossecução do interesse público. Isto na medida, em que a perspectiva da possibilidade de incorrer em responsabilidade civil, perante a mínima ilegalidade, de que resultasse um comportamento lesivo, poderia funcionar como fator de constrangimento na atuação do agente público⁶¹. Aquilo que se procura com esta diferenciação será a introdução de um fator de equilíbrio na atuação da administração pública, na medida em que, se por um lado, deve existir uma intensa ponderação subjacente e antecedente à prática de um ato lesivo, por outro lado – e aqui, particularmente, no domínio da AT – aquela deverá possuir uma certa segurança e confiança, sabendo que, uma vez reunidos os pressupostos necessários à execução do ato, poderá efetivá-lo.

No que respeita à responsabilidade solidária, importa ainda deixar uma referência acerca de uma dimensão preponderante ao funcionamento da mesma. Como dissemos, a responsabilidade solidária apenas terá lugar em relação aos danos praticados, pelos titulares de cargos, funcionários e agentes, com culpa grave ou dolo. Ora, colocar-se-á a necessidade de aferir se o agente, naquele caso concreto, atuou com culpa leve ou com culpa grave/dolo, por forma a que se possa determinar a existência de responsabilidade exclusiva do Estado ou de responsabilidade solidária.

Assim, após a prática de uma ação ou omissão ilícita, da qual resulte um dano para o particular deverá ter lugar a instauração de procedimento tendente ao apuramento do grau de culpa, por forma a determinar se o agente atuou com culpa leve ou com culpa grave.

A dimensão da culpa, na medida em que constitui um dos pressupostos da figura da responsabilidade civil será, por nós adiante tratada no ponto 1.3. do capítulo III, para o qual remetemos.

⁶¹ Conforme defendem, JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, “a conjugação do princípio da solidariedade com outros princípios constitucionais, designadamente com o princípio da prossecução do interesse público (...), deve legitimar, por exemplo, soluções legais que excluam a solidariedade no âmbito das atuações com culpa leve.”, cf. *Constituição...*, op. cit., p. 483.

Neste sentido, CARLOS CADILHA, defende igualmente que “a exclusão da responsabilidade pessoal no caso de culpa leve deve-se a razões de política legislativa e tem em vista evitar os constrangimentos de atuação que poderiam ocorrer – com consequências negativas para a atividade corrente da Administração e para a própria eficiência administrativa – se o funcionário ou agente tivesse de responder civilmente sempre que, em cada situação concreta, tivesse agido com menor cuidado ou empenho.” cf. *Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas anotado*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 179.

Note-se, contudo, que a previsão de duas presunções legais de culpa leve, quer na prática de atos jurídicos ilícitos⁶², quer sempre que tenha havido incumprimento de deveres de vigilância⁶³, leva-nos a afirmar que, com esta opção, o legislador reduziu ainda mais o âmbito de aplicabilidade do mecanismo da responsabilidade solidária no domínio da responsabilidade civil do Estado. Se aquela já havia visto a sua ação ser restringida, ao abranger apenas comportamentos praticados com culpa grave ou dolo, a consagração de uma presunção legal da existência de culpa leve, no comportamento do agente, aplicável quer à prática de atos jurídicos ilícitos, quer aos casos em que se verifique incumprimento de deveres de vigilância, acarretou uma encolhimento ainda maior do âmbito de atuação da responsabilidade solidária, uma vez que o Estado assumir-se-á como responsável perante o lesado, de forma exclusiva, nestas circunstâncias⁶⁴.

Por fim, importa dar nota de outro cenário em que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público poderão ser responsabilizados civilmente. Falamos aqui daquilo que JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS designam de *faltas anónimas* e *faltas coletivas*⁶⁵. Inserem-se neste domínio aquelas situações em que os danos não tenham resultado do comportamento concreto de um titular de órgão, funcionário ou agente determinado, ou não seja possível provar a autoria pessoal da ação ou omissão, mas devam ser atribuídos a um funcionamento anormal do serviço⁶⁶. O funcionamento considerar-se-á como tal quando, com base nas circunstâncias e nos padrões médios do serviço, fosse razoavelmente exigível ao serviço uma atuação diversa que permitisse evitar os danos ocorridos⁶⁷.

⁶² Cf. art. 10.º, n.º 2, do RRCEE.

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 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. art. 8.º, n.º 4, do RRCEE.

⁶³ Cf. art. 10.º, n.º 3, do RRCEE.

Quando haja pluralidade de responsáveis, é aplicável o disposto no artigo 497.º do Código Civil, cf. art. 10.º, n.º 4, do RRCEE.

⁶⁴ Nesta linha, veja-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA: o Autor defende que “o novo regime continua a repudiar uma solução na qual os titulares dos órgãos, funcionários ou agentes sejam civilmente responsabilizados, quer diretamente perante os lesados quer em sede de direito de regresso, por factos ilícitos não praticados com dolo ou culpa grave, cf. MEDEIROS, Rui (org.); ALMEIDA, Mário Aroso de, (colab.) [et al], *Comentário ao regime da responsabilidade extracontratual do Estado e demais entidades públicas*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2013,

⁶⁵ Cf. MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição...*, op. cit. p. 483.

⁶⁶ Cf. art. 7.º, n.º 3 do RRCEE.

⁶⁷ Cf. art. 7.º, n.º 4 do RRCEE.

2.3. Responsabilidade civil de titulares de órgãos, funcionários e agentes: da efetivação do direito de regresso

Neste apartado procuraremos versar, não apenas sobre a responsabilidade civil dos titulares de órgãos, funcionários e agentes do Estado, mas também abordar o exercício do direito de regresso, na sequência da responsabilidade solidária. Encetemos pela primeira dimensão.

No âmbito do quadro normativo estabelecido pela Lei Fundamental, o art. 271.º, n.º 1, determina a responsabilidade civil, criminal e disciplinar dos funcionários e agentes do Estado e demais entidades públicas pelas ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções, quando por causa desse exercício resulte uma violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Diga-se, contudo, que a responsabilidade do funcionário ou agente ficará excluída sempre que aquele atue no cumprimento de ordens ou instruções emanadas do seu legítimo superior hierárquico e em matéria de serviço, desde que haja previamente reclamado delas ou exigido a sua transmissão ou confirmação por escrito⁶⁸.

Como verificamos no apartado anterior, a solução que resulta do art. 8.º, n.º 1, do RRCEE, determina que os titulares de órgãos, funcionários e agentes do Estado apenas responderão civilmente perante o lesado quando os danos por eles praticados resultem de ações ou omissões ilícitas, cometidas com dolo ou com diligência e zelo manifestamente inferiores àqueles a que se encontravam obrigados em razão do cargo. Nestas circunstâncias, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público são responsáveis de forma solidária com os respetivos titulares de órgãos, funcionários e agentes, se as ações ou omissões referidas no número anterior tiverem sido cometidas por estes no exercício das suas funções e por causa desse exercício⁶⁹.

Ora, sempre que o mecanismo de solidariedade se efetive, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público gozam de direito de regresso contra os titulares de órgãos, funcionários ou agentes responsáveis⁷⁰.

O art. 6.º do RRCEE desenvolve o instituto do direito de regresso, determinando a sua obrigatoriedade, nos casos em que a lei o prevê, sem prejuízo do procedimento disciplinar a que haja lugar⁷¹.

⁶⁸ Cf. art. 271.º, n.º 2, da CRP. Cessa o dever de obediência sempre que o cumprimento das ordens ou instruções implique a prática de qualquer crime, cf. n.º 3, do art. 271.º, da CRP.

⁶⁹ Cf. art. 8.º, n.º 2, do RRCEE.

⁷⁰ Cf. art. 8.º, n.º 3, do RRCEE, compete aos titulares de poderes de direção, de supervisão, de superintendência ou de tutela adotar as providências necessárias à efetivação daquele direito, sem prejuízo do eventual procedimento disciplinar.

⁷¹ Cf. art. 6.º, n.º 1, do RRCEE.

Para efeitos do exercício do direito de regresso, a secretaria do tribunal que tenha condenado a pessoa coletiva remete certidão da sentença, logo após o trânsito em julgado, à entidade ou às entidades competentes para o exercício do direito de regresso, cf. art. 6.º, n.º 2, do RRCEE.

O mecanismo da responsabilidade solidária e o instrumento do direito de regresso, constituem as duas faces da mesma moeda. Apenas existirá direito de regresso, se anteriormente, se houver verificado a satisfação de uma obrigação imposta pelo mecanismo de solidariedade. O art. 524.º, do CC estabelece que o devedor que satisfizer o direito do credor além da parte que lhe competir tem direito de regresso contra cada um dos condevedores, na parte que a estes compete. No contexto que presentemente nos interessa, o Estado ao efetuar o pagamento do montante indemnizatório, tornar-se-á credor do funcionário, em relação à quantia que haja pago, naquilo que se designa de direito de regresso.

JORGE LOPES DE SOUSA⁷² defende que no âmbito da atividade da AT, caracterizada pela prática de vários atos agressivos da esfera jurídica dos cidadãos, a existência do direito de regresso acarreta inconvenientes, dada a circunstância de anualmente, serem anulados milhares de atos tributários de forma contenciosa. O Autor adverte ainda para o facto de que, caso se executasse à letra o regime do direito de regresso e prosseguissem os respetivos processos judiciais tendentes ao apuramento do grau de culpa do titular de órgão, funcionário ou agente, responsável pelo ato ilegal, tal circunstância implicaria que estes últimos tenham que se defender pessoalmente contra o Estado, em inúmeros processos judiciais. Esta realidade poderia ainda comprometer a eficiência do exercício das funções por parte do funcionário demandado, não apenas em virtude da quebra de rendimento usualmente associada a um clima laboral litigioso, mas também mercê de uma maior preocupação, por parte dos visados, em torno da sua defesa face ao Estado.

Finalmente, uma nota importante para abordar a questão da responsabilidade disciplinar, a qual vem referida em diversos preceitos – art. 271.º, n.º 1, da CRP⁷³; art. 8.º, n.º 3, parte final, do RRCEE; e art. 6.º, n.º 1, parte final, do RRCEE. Efetivamente, além da responsabilização civil, existe a possibilidade, quando caso disso, de ocorrência de responsabilidade disciplinar⁷⁴. *In casu*, o funcionário da AT, que haja efetuado um ato de apreensão de forma ilícita, manifestando o seu comportamento culpa grave ou, inclusive, dolo, poderá ser responsabilizado não apenas civilmente – através da reparação do dano perante o lesado – mas também disciplinarmente, perante a sua entidade empregadora, que será o Estado (AT).

Como advertem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, a responsabilidade direta e solidária das entidades públicas não exclui a responsabilidade dos respetivos órgãos e dos funcionários ou

⁷² Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a responsabilidade civil...*, op. cit., p.30.

⁷³ O preceito alude, inclusive, à possibilidade de ocorrência de responsabilidade criminal – que tratamos no ponto 1.2. a), para o qual se remete.

⁷⁴ A responsabilidade disciplinar foi objeto do nosso estudo no ponto 1.2. c), para o qual se remete.

agentes envolvidos, pois “a responsabilidade do Estado visa garantir o cidadão, não a impunidade dos titulares de órgãos, agentes ou funcionários”⁷⁵.

⁷⁵ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição...*, *op. cit.*, pp. 169 e 170.

As apreensões

1. Considerações iniciais

Ao longo do primeiro capítulo, a nossa atenção incidiu particularmente na figura da responsabilidade civil. Agora, uma vez finda essa etapa e aqui chegados, ocorre o momento de dirigirmos o nosso estudo para aquelas que constituem as possibilidades de realização de apreensões no domínio tributário. Todavia, antes de proceder a essa mesma descrição e análise, procuraremos efetuar um breve preâmbulo a respeito do instituto da apreensão que aqui trataremos.

Em primeiro lugar, importa esclarecer em que é que consiste a figura da apreensão. Ora, a ocorrência de uma apreensão traduz-se no *desapossamento*⁷⁶ de um ou mais bens que se encontram no património de um indivíduo ou de uma pessoa coletiva.

Em segundo lugar, a prática de uma apreensão pode dar-se em distintas dimensões, em diferentes processos e com diversos propósitos. Numa primeira aproximação podemos avançar, desde já, a existência de duas dimensões onde a apreensão se verifica com particular assiduidade no direito tributário, a saber, a vertente cautelar por um lado, – a qual poderá revestir um cunho jurisdicional ou administrativista – e a vertente da execução fiscal, por outro lado.

De seguida, no que respeita aos meios processuais/procedimentais em que a apreensão sucede, esta poderá ter lugar no âmbito de um arresto ou de um procedimento inspetivo/fiscalização, no caso das medidas cautelares e aquando da realização da penhora, no caso do processo de execução.

⁷⁶ Note-se que, independentemente da forma que possa revestir, a apreensão provocará apenas e só o *desapossamento* do bem, isto é, este continuará na titularidade do respetivo proprietário. Para melhor se perceber esta realidade, impõe-se efetuar uma breve incursão no segmento dos direitos reais, a fim de estabelecer a distinção entre as noções de posse e de propriedade.

A posse é definida nos termos do art. 1251.º, do CC, como o poder que se manifesta quando alguém atua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real.

A propriedade, por seu lado, consiste no poder que assiste ao proprietário de gozar de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas – art. 1305.º, do CC.

Ora, a perda da posse não implica, necessariamente, a perda do direito de propriedade sobre o bem. É o que sucede aquando da existência de uma apreensão: o proprietário dos bens perde a posse dos mesmos, não deixando, todavia, de figurar como proprietário daqueles. Posteriormente, e dependendo de um conjunto de fatores, designadamente, da atuação do sujeito no processo, este poderá ou não vir a deixar de ser o titular do direito de propriedade.

Veja-se, o que afirmou o STJ, no Ac. de 8 de maio de 2001, processo n.º 01A1116, no caso paradigmático da penhora: “O dono da coisa perde a posse da mesma com a penhora, ainda que seja nomeado depositário. Com a venda judicial perde a propriedade. Com a venda, a propriedade e a posse transferem-se para o adquirente.”

Consequentemente, em função do meio em que se insira, a apreensão visará distintos propósitos, entre os quais: garantir a cobrança do crédito tributário, no arresto; adquirir e conservar a prova no procedimento de inspeção; ou venda dos bens penhorados, para com o produto da venda poder pagar a dívida tributária, no caso da penhora.

Note-se que, também em relação ao aspeto temporal, a apreensão poderá surgir em momentos processuais díspares. Se estivermos perante um procedimento de fiscalização, no qual se detete uma irregularidade tributária, a apreensão ocorrerá numa fase mais precoce do processo; todavia, se nos encontrarmos perante um ato de penhora, a apreensão tem lugar numa fase bastante mais avançada processualmente.

Finalmente, a figura da apreensão encontra-se muito longe de poder ser apenas considerada na esfera tributária. Efetivamente este instituto jurídico é transversal, encontrando-se facilmente noutros ramos do direito. Desde logo, no campo privatístico, onde à semelhança do direito tributário, encontramos tipificadas as figuras do arresto⁷⁷, do processo de execução para cobrança de dívidas⁷⁸, e do processo de insolvência⁷⁹; por outro lado, no domínio penal, também nos deparamos com a previsão de apreensões tendo em vista a obtenção de prova⁸⁰.

2. Das várias apreensões

2.1. Instrumentos cautelares

Conforme já dissemos, na introdução feita supra, a apreensão surge regularmente no contexto dos instrumentos cautelares⁸¹. Assim, procuraremos, neste apartado, deixar algumas notas em relação a determinados aspetos que caracterizam e definem os meios cautelares.

Presente noutros âmbitos jurídicos, como o direito civil ou administrativo, a providência cautelar constitui uma ferramenta *processual* que o legislador arquitetou tendo em vista aquelas situações em que é necessária uma proteção eficaz e célere de um direito ou interesse. Ora, conforme se compreende, a urgência na concessão daquela proteção não é compaginável com a

⁷⁷ Cf. art. 391.º e seguintes do CPC.

⁷⁸ Cf., art. 703.º e seguintes do CPC.

⁷⁹ Cf., art. 149.º n.º 1 do CIRE.

⁸⁰ Cf., arts. 178.º a 186.º do CPP.

⁸¹ Ao nível terminológico, esta figura pode igualmente ser designada por providência ou medida cautelar.

o percurso temporal habitual que a tramitação jurídico-tributária - processo ou procedimento – acarreta⁸².

Assim, será adequado e rigoroso afirmar que este instituto jurídico encerra em si uma função primacial de prevenção, sendo na exata medida desse escopo preventivo que a providência cautelar exerce o seu fim, em virtude da diminuição ou eliminação do perigo na demora na atuação.

Nessas ocasiões, e perante o preenchimento de dados requisitos, que abaixo estudaremos, o Tribunal poderá conceder, a pedido do interessado, uma proteção cautelar que vise a proteção de um determinado direito ou interesse. Pensemos, por exemplo, naquela situação em que havendo um incumprimento da obrigação tributária, por parte do sujeito passivo, a AT – receando a dissipação de bens que possam constituir garantia à dívida tributária existente – solicita ao Tribunal o decretamento de providência cautelar, por forma a salvaguardar o seu direito ao recebimento da prestação pecuniária.

O recurso à providência cautelar vem inserto no art. 51.º da LGT, permitindo à AT utilizar este instrumento para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. A adoção de providências cautelares deve sempre atender ao princípio da proporcionalidade e da necessidade, por forma a não causar dano de impossível ou difícil reparação⁸³. Os instrumentos cautelares poderão consistir na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito⁸⁴.

Em relação ao quadro tipológico que caracteriza o segmento jurídico dos meios cautelares, deveremos abordar o mesmo naquilo que são as suas diferentes perspetivas e dimensões⁸⁵.

No que respeita ao beneficiário – pessoa ou entidade a quem beneficia em concreto a medida –, poderemos encontrar instrumentos cautelares desenhados a favor da AT (arresto ou arrolamento, desde logo) ou a favor do contribuinte (suspensão de atos administrativos, *e.g.*)⁸⁶.

⁸² JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, aponta como consequências da morosidade e do arrastamento burocrático: 1) a possibilidade de prejudicar a descoberta da verdade material, 2) o benefício do incumprimento, 3) o acarretamento de alguma injustiça e 4) a probabilidade de prejuízos sérios para o interessado, cf. Tutela cautelar em matéria tributável *in Cadernos de justiça tributária*, n.º 8, Braga, Cejur, 2015;

⁸³ Cf. art. 51.º, n.º 2, da LGT;

Na análise ao preceito, o Ac. do TCA – Sul (CT - 2.º Juízo), de 7 de junho de 2011, processo n.º 04809/11, afirma que o normativo “traça (...), um duplo limite à adoção das providências cautelares: não devem ser excessivas, o que é uma proibição meramente relativa, respeitando ao conteúdo e extensão concretos de cada providência; nem causar dano de impossível ou difícil reparação ao particular, o que significa a proibição absoluta das medidas provisórias que atinjam esse resultado, mesmo quando o seu objetivo seja evitar um dano de difícil ou impossível reparação à Fazenda Nacional, e gerando a inobservância dessa disposição um dever de indemnização por parte da Administração Tributária.”

⁸⁴ Cf. art. 51.º, n.º 3, da LGT.

⁸⁵ Neste sentido, cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 394 e 395.

⁸⁶ Cf. art. 128.º do CPTA *ex vi* art. 2.º do CPPT.

Em relação aos efeitos, os instrumentos cautelares podem ter natureza antecipatória, cujo objetivo consiste em antecipar, para o momento presente, determinado efeito jurídico ou material que apenas se verificaria posteriormente; ou natureza conservatória, cuja finalidade é a manutenção do estado presente de determinada situação jurídica ou fática.

Quanto ao modo de efetivação, os instrumentos cautelares levados a cabo pela AT, poderão ser administrativos, se levados a cabo diretamente pela AT, ou jurisdicionais, se apenas puderem ser executados mediante uma autorização ou decisão do Tribunal nesse sentido. Os primeiros serão verdadeiros atos administrativos, que a AT poderá executar de forma autónoma e discricionária. Os segundos serão verdadeiras providências cautelares, que a AT poderá propor ao Tribunal e este decidirá, ou não, pelo seu decretamento. A doutrina tem considerado que o art. 51.º da LGT, acima citado, se refere exclusivamente às providências cautelares que a AT pode adotar sem recurso aos tribunais⁸⁷.

No que concerne à previsão normativa, os instrumentos cautelares poderão ser nominados ou inominados – os primeiros encontram-se previstos num tipo legal prévio e possuem a sua tramitação e os seus efeitos desenhados por via legal, enquanto que os segundos não se encontram legalmente previstos e a sua tramitação e efeitos são traçados pelo aplicador normativo casuisticamente.

Desta breve explanação que aqui se executou, devemos esclarecer desde já que as medidas cautelares que ocuparão o nosso estudo presentemente serão, naturalmente, aquelas que se encontram na disposição da AT, e que esta pode mover face aos contribuintes. Por conseguinte, dirigiremos a nossa atenção, primeiramente, para o âmbito das medidas cautelares jurisdicionais, para, posteriormente, analisar o campo das medidas cautelares administrativas.

2.1.1. Jurisdicionais: o arresto

Não podemos deixar de sublinhar, neste ponto, a evidente escassez de mecanismos cautelares ao dispor do contribuinte no direito tributário – a suspensão da eficácia do ato administrativo acima mencionada constitui um normativo proveniente do direito administrativo. Insuficiência esta que, apesar de já antiga, se viu agravada com a revogação do art. 147.º, n.º 6, do CPPT – o qual era, amplamente, apontado pela doutrina como a cláusula geral da tutela cautelar a favor do contribuinte –, tornando legítima a dúvida sobre se tem o legislador tributário dado concretização efetiva e inegável ao disposto no art. 268.º, n.º 4, da CRP.

Posição bastante crítica nesta matéria possui ELIZABETH FERNANDEZ, considerando que “a par da existência espartana de normas sobre tutela judicial que tem como objetivo acautelar ou assegurar os direitos dos contribuintes, a escassa jurisprudência dos tribunais tem vindo a revelar-se muito apertada na concessão das providências cautelares a favor dos obrigados tributários. Prossegue a Autora afirmando que se verifica no CPPT uma “diferença quantitativamente avassaladora (...) entre as normas que regulam a tutela cautelar a favor da Administração Fiscal e a tutela cautelar a favor do contribuinte.” Faz notar igualmente, a completa atipicidade a que estão votadas as medidas cautelares que podem ser concedidas a favor do contribuinte, para além da inexistência de um sistema próprio de tutela cautelar destinado à efetiva proteção dos contribuintes. Cf. Tutela cautelar em contexto tributário [A (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes] in *Cadernos de justiça tributária*, n.º 12, Braga, Cejur, 2016, pp. 3 e 4.

⁸⁷ Cf. CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de; *Lei geral tributária anotada e comentada*, 4ª edição, Lisboa, Encontro da Escrita, Lda., 2012, p. 421, anotação 4 ao art. 51.º da LGT.

Como já se disse, as providências cautelares *stricto sensu*, leia-se jurisdicionais, pressupõe uma prévia autorização do Tribunal que permitam a sua utilização. Entre os traços caracterizadores destes instrumentos jurídicos apontamos: em primeiro lugar, o caráter *instrumental* da providência cautelar, isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma ação principal cuja utilidade visa assegurar; em segundo lugar, a *provisoriedade* deste mecanismo, uma vez que não está em causa a resolução definitiva de um litígio; em terceiro, e último lugar, encontra-se a questão da *sumariedade*, que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente⁸⁸.

Ora, no que respeita às medidas cautelares jurisdicionais, no processo tributário, são admitidas as figuras do arresto e do arrolamento⁸⁹. O arrolamento, por não pressupor um ato apreensivo, não cabe no âmbito do objeto deste estudo. Vejamos então, como se articula e desenvolve a figura do arresto no direito tributário.

O arresto consiste numa apreensão judicial de bens⁹⁰, cuja finalidade visa garantir a cobrança de créditos tributários. Estamos perante um meio de conservação de garantia patrimonial, ao qual o credor de uma determinada dívida poderá deitar mão, quando exista um justo receio de perda daquela garantia⁹¹. Por outras palavras, este instrumento jurídico permitirá ao credor da dívida tributária (AT) assegurar que o devedor (contribuinte) não dissipa bens integrantes do seu património que poderão servir de garantia no cumprimento daquela obrigação.

Assim, o arresto poderá ser requerido relativamente a bens do devedor dos tributos ou do responsável solidário⁹². Na medida em que o arresto consiste numa antecipação da penhora, serão aplicáveis àquele as disposições relativas à penhora⁹³, só se arretando bens que também possam ser penhorados⁹⁴.

O requerente do arresto deverá deduzir os factos que tornam provável a existência do crédito e justificam o receio invocado, relacionando os bens que devem ser apreendidos, com todas as indicações necessárias à realização da diligência⁹⁵. No caso de o arresto ser requerido contra o adquirente de bens do devedor, o requerente, se não mostrar ter sido judicialmente

⁸⁸ Veja-se, neste sentido, o Ac. do TCA – Sul (CT- 2º Juízo), de 10 de julho de 2015, processo n.º 08820/15.

A respeito dos traços caracterizadores das providências cautelares veja-se, igualmente, ROQUE, Miguel Prata, *Providências cautelares com prazo de validade? - O protelamento no acesso à tutela cautelar administrativa* - Ac. do TCA Sul de 9.3.2006, P. 1307/05, in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 73, Braga, Cejur, 2009, pp. 38 e ss.

⁸⁹ Cf. art. 135.º, CPPT, e art. 31.º, n.º 1, do RCPITA.

⁹⁰ Cf. art. 391.º, n.º 2, do CPC *ex vi* art. 139.º, CPPT.

⁹¹ Cf. art. 619.º, n.º 1, do CC e art. 391.º, n.º 1, do CPC.

⁹² Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião, *Regime complementar do procedimento de inspeção tributária anotado e comentado*, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 159.

⁹³ Cf. art. 391.º, n.º 2, 2ª parte, CPC.

⁹⁴ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião, *Regime...*, *op. cit.*, p. 159

⁹⁵ Cf. art. 392.º, n.º 1, do CPC.

impugnada a aquisição, deduz ainda os factos que tornem provável a procedência da impugnação⁹⁶.

Uma vez examinadas as provas produzidas pelo Tribunal, o arresto é decretado, sem que haja lugar a audiência da parte contrária, desde que se mostrem preenchidos os requisitos legais⁹⁷. Só haverá lugar ao contraditório quando o arrestado for notificado da decisão, podendo aqui optar por duas vias contenciosas possíveis: a) recorrer do despacho que decretou o arresto, “quando entenda que, face aos elementos apurados, ela não devia ter sido deferida;” ou b) deduzir oposição à decisão de decretamento do arresto, “quando pretenda alegar factos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinem a sua redução, aplicando-se, com as adaptações necessárias”⁹⁸.

Naquilo que diz respeito ao direito tributário, o arresto poderá verificar-se em dois momentos distintos: antes ou após a instauração do processo de execução fiscal. Vejamos então como se processa a execução do arresto nestas duas diversas fases processuais.

2.1.1.1. Arresto anterior ao processo de execução fiscal

No âmbito de uma relação jurídica tributária, estabelecida entre sujeito passivo e AT, o papel do credor será, naturalmente ocupado, pelo órgão público. O arresto decretado antes da execução fiscal rege-se pelo preceituado no art. 136.º e seguintes do CPPT. Por conseguinte, caberá ao representante da Fazenda Pública requerer o arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário⁹⁹, perante a verificação de determinadas circunstâncias em simultâneo, a saber:

a) um fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários¹⁰⁰ – *periculum in mora*;

⁹⁶ Cf. art. 392.º, n.º 2, do CPC.

⁹⁷ Cf. art. 393.º, n.º 1, do CPC.

⁹⁸ Cf. art. 372.º, n.º 1, a) e b), do CPC.

⁹⁹ Ao arresto contra bens do responsável subsidiário pelo pagamento do imposto, aplicam-se os mesmos pressupostos que para o arresto de bens do devedor originário, cf. Ac. do TCA – Norte, (2ª Secção - Contencioso Tributário), de 15 de janeiro de 2015, processo n.º 00974/14.4BEPNF.

¹⁰⁰ O legislador pensa aqui naquelas circunstâncias, em que o contribuinte, com uma situação tributária não regularizada, poderá ter a intenção de alienação de um ou vários bens a outrem, com o propósito de não ver os mesmos serem arrestados pela AT, para cumprimento da obrigação tributária.

b) o tributo encontrar-se liquidado ou em fase de liquidação – *fumus boni iuris*^{101 102}.

Logicamente, a existência destes pressupostos deverá ser devidamente demonstrada por parte do representante da Fazenda Pública, relacionando os bens que devem ser arrestados¹⁰³, com as menções necessárias ao arresto¹⁰⁴. Dessa forma, aquele deverá alegar os factos que demonstrem a existência efetiva ou provável de um crédito tributário, através da sua liquidação, se aquela já estiver efetuada, ou através da demonstração dos pressupostos da sua existência, bem como, a presença de um perigo justificado, uma probabilidade séria, baseando-se para tal nas regras da experiência comum, de diminuição dos patrimónios dos titulares dos bens que servem de garantia à cobrança de créditos tributários – devedor originário, responsável solidário e responsável subsidiário¹⁰⁵.

No entanto, o arresto pode ficar sem efeito na eventualidade de se preencher uma das seguintes circunstâncias¹⁰⁶:

1) o pagamento da dívida em causa;

2) quando no processo de liquidação do(s) tributo(s) para cuja garantia é destinado, se apure até ao fim do ano posterior àquele em que se efetuou não haver lugar a qualquer ato tributário e, ainda, se, a todo o tempo, for prestada garantia nos termos previstos no CPPT;

3) quando tendo sido decretado na pendência de procedimento de inspeção tributária, a entidade inspecionada não for notificada do relatório de inspeção no prazo de 90 dias a contar da data do seu decretamento, a menos que, findo este período, ainda não tenha terminado o prazo legal para a conclusão daquele procedimento de inspeção, com as eventuais prorrogações legais, caso em que o arresto fica sem efeito no termo deste último prazo legal;

4) ou ainda, na medida do que exceder o montante suficiente para garantir o tributo, juros compensatórios liquidados e o acrescido relativo aos seis meses posteriores;

¹⁰¹ Cf. art. 136.º, n.º 1 do CPPT.

Refira-se, ainda, que o legislador estabeleceu no n.º 5 do mesmo artigo, uma presunção a favor da AT para os casos de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais, como o IVA ou o IRS, cf. art. 136.º, n.º 5.

Deverá o requerente do arresto que pretenda beneficiar da presunção legal estipulada invocar os factos de que deriva a obrigação de retenção ou repercussão do imposto, cf. Ac. do TCA – Norte, (2ª Secção - Contencioso Tributário), de 27 de fevereiro de 2014, processo n.º 01292/13.0BEBRG.

¹⁰² Nos tributos periódicos considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respetivos rendimentos se reportem; nos impostos de obrigação única, o imposto considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário, cf. art. 136.º, n.º 2 e 3 do CPPT.

¹⁰³ O STA considerou no Ac. (2ª secção) de 5 de agosto de 2015, processo n.º 0832/15, que apesar de a lei impor, no procedimento cautelar de arresto, a indicação, logo no requerimento inicial, dos concretos bens a apreender, tal não impedirá, mesmo após ter sido decretado o arresto por sentença transitada em julgado, a indicação de outros bens no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente designados, não sendo necessário alegar e provar novamente os requisitos da decretação da providência cautelar.

¹⁰⁴ Cf. art. 136.º, n.º 4 do CPPT.

¹⁰⁵ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. II, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 447, anotação 6 ao art. 136.º do CPPT.

¹⁰⁶ Cf. art. 137.º do CPPT.

Por sua vez, a competência para realizar o arresto pertence ao Tribunal tributário de 1.^a instância da área do domicílio ou sede do executado¹⁰⁷. Todavia, pode o Tribunal autorizar a AT a executar as diligências do arresto de bens, que judicialmente foi decretado¹⁰⁸.

2.1.1.2. O arresto no processo de execução fiscal

O arresto poderá igualmente ter lugar na sequência de um processo de execução fiscal, situação que vem prevista no art. 214.º do CPPT.

A concretização do arresto, em sede executiva, apenas se justificará na eventualidade de já não poder ser efetuada penhora, pelo que deverá ocorrer, por norma, na fase preliminar do processo de execução fiscal, no período que decorre desde a instauração até ao termo do prazo de oposição¹⁰⁹.

No que concerne aos requisitos do decretamento do arresto em fase executiva, aqueles serão os mesmos que os previstos para o arresto na fase pré-executiva. Também aqui, deverá verificar-se um justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens¹¹⁰, por parte do devedor – consubstanciando o *periculum in mora*. Por outro lado, embora o normativo não o refira expressamente, é indispensável a presença de um tributo liquidado. A inexistência de uma referência no preceito à necessidade de o tributo estar liquidado é compreensível, uma vez que a instauração de um processo de execução fiscal pressupõe, indispensavelmente, a liquidação do tributo.

À semelhança do arresto decretado na fase pré-executiva, também no seio da execução fiscal, os requisitos necessários ao decretamento do arresto, serão presumidos no caso de dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue nos prazos legais¹¹¹. O arresto converter-se-á em penhora, no decurso da execução fiscal¹¹².

Um último parágrafo, com o propósito de dar nota da prerrogativa de que dispõe a AT para, nos casos de arresto ou penhora dos bens do contribuinte, poder ser requerida às instituições bancárias informação acerca do número das suas contas e respetivos saldos¹¹³. Na verdade, a possibilidade de solicitar a derrogação do sigilo bancário assume-se como um apanágio da AT,

¹⁰⁷ Cf. art. 138.º do CPPT.

¹⁰⁸ Veja-se, neste sentido, o Ac. do STA (2.^a secção), de 23 de novembro de 2016, processo n.º 01157/16.

¹⁰⁹ Isto nos casos em que não se deva efetuar a penhora logo no momento da citação (art. 104.º, n.º 3, do CPPT), cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. III, 6.^a edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 576, anotação 2 ao art. 214.º do CPPT.

¹¹⁰ Cf. art. 214.º, n.º 1 do CPPT,

¹¹¹ Cf. art. 214.º, n.º 2 do CPPT.

¹¹² Cf. art. 214.º, n.º 3 do CPPT.

¹¹³ Cf. art. 214.º, n.º 4 do CPPT.

não apenas no que respeita ao arresto, mas noutras circunstâncias, designadamente no âmbito do combate à fraude e à evasão fiscal¹¹⁴.

2.1.2. Administrativas

No que respeita ao setor das medidas cautelares administrativas, caracterizadas por uma execução direta, sem dependência de uma decisão por parte do Tribunal, encontramos um vasto leque de possibilidades. A análise sistemática ao universo destas medidas, que se encontram ao dispor da AT, convoca a necessidade de efetuar uma busca pelos diversos diplomas legais que regulam a matéria tributária. Será justo afirmar que a prática das medidas cautelares de cariz administrativista realiza-se, fundamentalmente, no âmbito de procedimentos inspetivos. Perante a deteção de irregularidades ou ilegalidades na situação tributária do sujeito passivo, a AT procede, de forma cautelar, à apreensão dos elementos considerados necessários e pertinentes. Ora, como nos ensina RUI DUARTE MORAIS, as apreensões ocorridas a título cautelar, visam o alcance de diversas finalidades, tais como a aquisição e conservação de prova, garantir o efetivo pagamento do imposto, garantir a prestação tributária, coimas e custas, ou ainda, impedir a continuidade da prática da atividade criminosa¹¹⁵.

Debrucemo-nos então, nos apartados seguintes, acerca de cada uma destas apreensões.

2.1.2.1. Inspeção Tributária

Não raras vezes, a apreensão decorre na sequência de um procedimento de inspeção tributária. Os funcionários da AT poderão, como forma de aquisição e conservação da prova, apreender bens demonstrativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros, tais como elementos de escrituração, suportes informáticos, computadores, dossiers, etc¹¹⁶. Significa isto que os bens visados na inspeção tributária terão de possuir relevância para efeitos tributários no sentido de permitirem à AT uma correta perceção daquela que é a situação tributária do sujeito passivo. Quando haja lugar à prática deste tipo de medidas cautelares, as mesmas deverão ser fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim que se destinam¹¹⁷.

¹¹⁴ Veja-se, a respeito das possibilidades de derrogação do sigilo bancário, o art. 63º-B, da LGT.

¹¹⁵ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Manual de procedimento e processo tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 310 e 311.

¹¹⁶ Cf. art. 30.º, n.º 1, a), do RCPITA.

¹¹⁷ Cf. art. 30.º, n.º 2 do RCPITA.

Sempre que haja lugar à execução de uma apreensão, em sede de inspeção tributária, será lavrado o respetivo termo e serão autenticadas as fotocópias ou duplicados dos elementos apreendidos¹¹⁸.

A apreensão em sede de um procedimento inspetivo processar-se-á quando, os agentes da AT, detetem a prática de omissões, inexatidões, ou irregularidades naquilo que é a situação tributária do sujeito passivo procedendo ao confisco de bens que permitam demonstrar aquela realidade.

A hipótese de responsabilidade civil da AT neste domínio ocorrerá quando se efetive uma apreensão que, não respeitando as formalidades elencadas supra, venha a constituir uma lesão na esfera do sujeito alvo da inspeção. Equivale isto por dizer que os inspetores tributários deverão atender a um conjunto de pressupostos antes de proceder à efetivação da apreensão, sob pena de procederem de forma ilícita dando origem à obrigação de indemnizar.

Note-se, ainda, que o RCPITA permite à AT, no procedimento de inspeção tributária, o recurso à providência cautelar do arresto. No caso de justo receio de frustração dos créditos fiscais, a AT deve propor a providência cautelar de arresto¹¹⁹. A propositura do arresto tem por base informação que deve conter dados como a descrição dos factos demonstrativos do tributo ou da sua provável existência; a fundamentação do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança do tributo; e a relação de bens suficientes para garantir a cobrança da dívida e acrescido, com a indicação do valor, localização e identificação de registo predial ou outras menções que permitam concretizar a descrição¹²⁰.

Diga-se, finalmente, que a apreensão cautelar efetuada no âmbito de uma inspeção tributária deve observar os princípios do procedimento tributário, tipificados no art. 55.º da LGT, o qual determina que a AT exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários¹²¹.

¹¹⁸ Cf. art. 30.º, n.º 3, do RCPITA.

¹¹⁹ Cf. art. 31.º, n.º 1, do RCPITA.

¹²⁰ Cf. art. 31.º, n.º 2, do RCPITA.

¹²¹ Cf. Ac. do STA (2ª Secção), de 24 de novembro de 2010, processo n.º 0759/10.

2.1.2.2. Controlo de bens em circulação para efeitos de IVA

As operações de controlo de bens para efeitos de IVA constituem outro dos campos de atuação e aplicação de medidas cautelares.

Todos os bens em circulação em território nacional, independentemente da sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte¹²². Serão considerados documentos de transporte a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes¹²³. No que toca aos bens em circulação abrangidos pelo diploma, apenas relevarão aqueles que possam ser suscetíveis de transmissão ou de prestação de serviços, para efeitos de incidência de IVA¹²⁴.

Assim, caso as entidades fiscalizadoras detetem indícios da prática de infração criminal, podem exigir prova da proveniência ou destino daqueles bens, devendo esta ser imediatamente feita, sob pena de imediata apreensão provisória dos mesmos e do veículo transportador¹²⁵. A apreensão tornar-se-á definitiva, caso aquela prova não seja efetuada imediatamente ou no prazo de cinco dias úteis¹²⁶.

No que concerne à tramitação, cumpre referir que da apreensão dos bens e dos veículos será lavrado auto em duplicado ou, no caso de o fiel depositário não ser o condutor do veículo ou o transportador, em triplicado, sendo os mesmos entregues a um fiel depositário, de abonação correspondente ao valor normal dos bens apreendidos expressamente referido nos autos, salvo se puderem ser removidos, sem inconveniente, para qualquer depósito público¹²⁷.

O original do auto de apreensão é entregue no serviço de finanças da área onde foi detetada a infração, devendo este serviço dar conhecimento imediato ao órgão de polícia criminal com competência na matéria¹²⁸.

Nos casos de apreensão em que o remetente não seja o transportador dos bens, proceder-se-á, no prazo de três dias úteis, à notificação do remetente¹²⁹. Dessa forma, nos 15 dias seguintes

¹²² Cf. art. 1.º, do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

¹²³ Cf. art. 2.º, n.º 1, b), do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

¹²⁴ Cf. art. 2.º, n.º 1, a), do DL n.º 147/2003 de 11 de julho e Ac. do STA (2.ª Secção), de 6 de março de 2013, processo n.º 0209/13;

¹²⁵ Cf. art. 15.º, n.º 1, do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

Do auto devem obrigatoriamente constar os fundamentos que levaram à apreensão provisória (...), cf. art. 15.º, n.º 2 do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

¹²⁶ Cf. art. 15.º, n.º 3, do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

¹²⁷ Cf. art. 16.º, n.º 3, do DL n.º 147/2003 de 11 de julho.

¹²⁸ Cf. art. 16.º, n.º 4, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho. O duplicado do auto de apreensão será entregue ao fiel depositário mediante recibo. Quando o fiel depositário não for o condutor do veículo ou o transportador, será entregue a este último, ou na sua ausência ao primeiro, um exemplar do auto de apreensão, cf. art. 16.º, n.º 5 e 6, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho.

¹²⁹ Cf. art. 16.º, n.º 7, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho.

à apreensão ou à notificação referida, poderão os infratores demonstrar a proveniência ou destino dos bens perante o órgão de polícia criminal, sem prejuízo da coima que ao caso couber¹³⁰.

Nesse caso, o órgão de polícia criminal dá conhecimento ao serviço de finanças da área onde foi detetada a infração da inexistência de indícios de crime, devendo o serviço de finanças prosseguir com o processo de contraordenação, levantando-se, para o efeito, o respetivo auto de notícia relativo à infração praticada¹³¹.

Da decisão de apreensão cabe recurso para o Tribunal judicial de 1.^a instância, com competência criminal, da área em que foi efetuada a apreensão¹³². Por outras palavras, após a realização da apreensão pela AT, o sujeito passivo que tenha visto os seus bens serem confiscados poderá impugnar o ato de apreensão, caso entenda que aquela atuação foi executada indevidamente. Devemos, todavia, sublinhar o facto de o legislador ter atribuído nesta matéria competência jurisdicional aos Tribunais judiciais. Ora, esta opção legislativa parece-nos colidir com aquilo que vem estipulado no regime geral de impugnação das apreensões, inserto no art. 143.º, do CPPT - o qual será objeto do nosso estudo infra no ponto 3.1.1. Isto porque aquele normativo diz-nos que serão competentes para o conhecimento da impugnação os Tribunais tributários, ao passo que o diploma que ora se estuda remete a questão contenciosa para a jurisdição judicial. Nessa medida, e dada a evidente contradição legislativa em matéria jurisdicional, julgamos que seria pertinente e desejável a existência de uma clarificação legislativa neste domínio.

2.1.2.3. Instauração de processo contra-ordenacional

Neste capítulo encontramos-nos perante uma realidade, substancialmente, distinta dos anteriores apartados. Isto porque, neste segmento, a apreensão acontecerá quando se identifique a prática de infrações tributárias por parte do sujeito passivo. Ora, as infrações tributárias poderão ser classificadas em crimes e em contra-ordenações¹³³ e a sua prática dará origem à instauração de processo contraordenacional ou criminal fiscal, respetivamente, contra o infrator. Por agora, estudaremos apenas as apreensões no contexto das contra-ordenações, deixando aquelas que ocorrem aquando da prática de crimes para o apartado seguinte.

Assim, a apreensão de bens que tenham constituído objeto de contra-ordenações, poderá efetuar-se no levantamento do auto de notícia ou no decurso do processo pela entidade

¹³⁰ Cf. art. 17.º, n.º 1, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho.

¹³¹ Cf. art. 17.º, n.º 2, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho. As despesas originadas pela apreensão são da responsabilidade do infrator, sendo cobradas conjuntamente com a coima, cf. art. 17.º, n.º 3, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho.

¹³² Cf. art. 17.º, n.º 11, do DL n.º 147/2003, de 11 de julho.

¹³³ Cf. art. 2.º, n.º 2, do RGIT.

competente, servindo a mesma para efeitos de prova ou de garantia da prestação tributária, coima ou custas no correspondente processo contra-ordenacional¹³⁴.

Na eventualidade de a apreensão incidir sobre dinheiro líquido, os valores serão depositados em instituição de crédito devidamente autorizada, à ordem das autoridades competentes¹³⁵. Caso a apreensão verse sobre bens móveis sujeitos a registo, serão igualmente apreendidos os respetivos documentos identificativos. Enquadram-se aqui as hipóteses de apreensão de veículos, navios e aeronaves, visto serem os únicos bens móveis sujeitos a registo¹³⁶. No caso dos navios e das aeronaves, diremos que os casos de apreensão, neste domínio, são menos comuns. Ao invés, a apreensão de veículos mostra-se significativamente mais numerosa. Este circunstancialismo deve-se, desde logo, ao facto da legislação tributária automóvel, particularmente o CISV e o CIUC, preverem o confisco dos veículos quando a situação fiscal dos mesmos não se encontre regularizada.

O interessado pode requerer ao tribunal tributário competente a revogação da decisão que determinou a apreensão de bens com fundamento em ilegalidade¹³⁷.

No âmbito das apreensões motivadas pela prática de contra-ordenações tributárias, podemos afirmar que aquelas se verificam, essencialmente, no âmbito das contra-ordenações fiscais, mais concretamente, a falta de entrega da prestação tributária, e no contexto de contra-ordenações aduaneiras, como o descaminho, a introdução irregular no consumo e as irregularidades no reembolso de imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos.

Vejamos, individualmente, cada uma destas vertentes.

2.1.2.3.1. Falta de pagamento do ISV

No que respeita ao ISV, o CISV prescreve que o pagamento daquele tributo é efetuado no prazo de 10 dias úteis a contar da data da notificação da liquidação¹³⁸. Quando hajam decorridos 30 dias sobre o vencimento do imposto sem que se tenha efetuado o respetivo pagamento ou declaração de abandono do veículo a favor do Estado, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo procede de imediato à respetiva apreensão, promovendo procedimento contra-ordenacional por introdução irregular no consumo e emitindo certidão de

¹³⁴ Cf. art. 73.º, n.º 1, do RGIT.

¹³⁵ Cf. art. 75.º, n.º 5, do RGIT.

¹³⁶ Cf. art. 1.º, n.º 2, do DL n.º 277/95 de 25 de outubro.

¹³⁷ Cf. art. 73.º, n.º 7, do RGIT.

¹³⁸ Cf. art. 27.º, n.º 1, do CISV.

dívida, a remeter ao serviço de finanças do domicílio fiscal do devedor para efeitos de cobrança coerciva¹³⁹.

Como se constata, da leitura do preceito, a falta de cumprimento da obrigação tributária, acarreta múltiplas consequências para o infrator. Num primeiro momento, a entidade fiscalizadora começa por apreender o veículo que apresenta a sua situação tributária irregularizada. Paralelamente, será intentado o respetivo procedimento contra-ordenacional contra o sujeito passivo, por introdução irregular no consumo¹⁴⁰. Finalmente, a AT procede à emissão de certidão de dívida, a qual será remetida ao serviço de finanças do domicílio fiscal do devedor para efeitos de cobrança coerciva.

Note-se, ainda, que os veículos tributáveis não podem ser matriculados sem que a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo tenha comunicado ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., ou às direcções regionais de transportes terrestres das regiões autónomas, informação comprovativa de que o imposto sobre veículos e, se for o caso, os direitos aduaneiros e o imposto sobre o valor acrescentado, se encontram pagos ou garantidos, ou de que foi reconhecida a sua isenção ou a não sujeição ao imposto sobre veículos¹⁴¹.

2.1.2.3.2. Circulação com matrícula provisória

Em relação à circulação com matrícula provisória, o CISV estipula que os veículos matriculados em série provisória de um Estado membro da União Europeia, só podem beneficiar do regime de admissão temporária pelo período máximo de 90 dias, a contar da respetiva entrada em território nacional, na condição de serem admitidos e conduzidos pelos seus proprietários ou legítimos detentores, pessoas não residentes em território nacional e requererem na alfândega a emissão de guia de circulação¹⁴².

Os veículos portadores de matrícula de série provisória apenas poderão circular em território nacional enquanto se mantiver a respetiva validade; de outro modo, considerar-se-á existir introdução ilegal no consumo¹⁴³.

Ora, caso as entidades fiscalizadoras detetem em circulação um veículo que não preencha os requisitos aludidos supra, aquelas notificarão o proprietário ou legítimo detentor, com conhecimento à alfândega mais próxima, para que se dirija a esta no prazo de dois dias úteis a

¹³⁹ Cf. art. 27.º, n.º 2, do CISV.

¹⁴⁰ Contra-ordenação prevista no art. 109.º do RGIT.

¹⁴¹ Cf. art. 27.º, n.º 3, do CIUC.

¹⁴² Cf. art. 31.º, n.º 1, do CISV.

¹⁴³ Cf. art. 31.º, n.º 2, do CISV.

fim de ser emitida guia de circulação, sob pena de apreensão do veículo e participação da prática da infração tributária¹⁴⁴. Esta circunstância dará, naturalmente, lugar à instauração de procedimento contra-ordenacional contra o infrator pela prática da contra-ordenação aduaneira de introdução irregular no consumo, prevista e punível nos termos do art. 109.º, do RGIT.

2.1.2.3.3. Falta de pagamento do IUC

No âmbito do IUC, a lei prevê uma vez autuada a falta de entrega, total ou parcial, daquele imposto, haverá lugar à apreensão ou imobilização imediata do veículo bem como à apreensão dos documentos que titulam a respetiva circulação, até ao cumprimento das obrigações tributárias em falta¹⁴⁵. Concomitantemente, as entidades competentes procederão à instauração de procedimento contra-ordenacional contra o infrator em virtude da falta de entrega da prestação tributária¹⁴⁶, *in casu*, do IUC, contraordenação prevista e punível nos termos do art. 114.º, do RGIT¹⁴⁷.

Caso não seja possível a apreensão ou imobilização imediata do veículo, o agente ou funcionário que apure a infração deve mencionar o facto no auto de notícia ou na participação, devendo o chefe do serviço de finanças competente promover imediatamente as diligências para a apreensão, junto das autoridades policiais ou de aviação civil¹⁴⁸.

Para satisfação do imposto e das coimas resultantes da falta de pagamento da prestação tributária, bem como das despesas de remoção e armazenagem do veículo, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário especial sobre o veículo tributável, salvo se a transmissão se tiver concretizado por venda judicial ou extrajudicial em processo a que o Estado deva ser chamado a deduzir os seus direitos¹⁴⁹. Verificada a apreensão da documentação, deve a mesma ser apresentada juntamente com o auto de notícia no serviço de finanças competente, comunicando este a ocorrência de imediato ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P., ou aos serviços competentes em matéria de transportes terrestres, no caso das regiões autónomas¹⁵⁰.

Uma vez efetuado o pagamento da coima, por parte do sujeito passivo, cessam os efeitos da apreensão, cabendo ao serviço de finanças competente a devolução da documentação

¹⁴⁴ Cf. art. 31.º, n.º 3, do CISV.

A notificação deve indicar o respetivo destinatário e o seu domicílio, o veículo em causa e a alfândega territorialmente competente para a emissão da guia, cf. art. 27.º, n.º 4, do CISV.

¹⁴⁵ Cf. art. 22.º, n.º 1, do CIUC.

¹⁴⁶ Cf. art. 21.º, do CIUC.

¹⁴⁷ Cf. art. 21.º, do CIUC.

¹⁴⁸ Cf. art. 22.º, n.º 2, do CIUC.

¹⁴⁹ Cf. art. 22.º, n.º 3, do CIUC.

¹⁵⁰ Cf. art. 22.º, n.º 4, do CIUC.

apreendida e comunicar o facto ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., ou aos serviços competentes em matéria de transportes terrestres, no caso das regiões autónomas¹⁵¹.

2.1.2.3.4. Perda dos meios de transporte: contra-ordenações aduaneiras

Ora, como já tivemos oportunidade de avançar na introdução deste segmento, as apreensões em sede de contraordenações tributárias não se verificam apenas no âmbito da tributação automóvel. De facto, poderemos encontrar apreensões dos meios de transporte no seguimento da prática de contraordenações aduaneiras, nomeadamente, por descaminho, por introdução irregular no consumo e por irregularidades no reembolso de imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos.

O n.º 2, do art. 73.º, do RGIT, prevê a possibilidade de apreensão dos meios de transporte utilizados na prática das contra-ordenações de descaminho e de introdução irregular no consumo, quando a mercadoria objeto da infração consista na parte de maior valor relativamente à restante mercadoria transportada e desde que esse valor líquido de imposto exceda 3.750 euros, salvo se se provar que a utilização foi efetuada sem o conhecimento e sem a negligência dos seus proprietários. Também as armas e os demais instrumentos utilizados na prática das contraordenações referidas, ou que estiverem destinados a servir para esse efeito, serão igualmente apreendidos, salvo se se provar que a utilização foi efetuada sem o conhecimento e sem a negligência dos seus proprietários¹⁵².

A apreensão verificar-se-á também em relação aos meios de transporte utilizados na prática de irregularidades no reembolso de imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos. Os meios de transporte utilizados na prática dos factos previstos nos números 1 e 2 do art. 109-A.º, do RGIT, através da utilização de combustível marcado para efeitos do artigo 93- A.º do CIEC, não cumprindo os pressupostos estabelecidos naquele artigo, podem ser imobilizados pelo período de um a seis meses, através da apreensão dos respetivos documentos pela AT, mediante decisão fundamentada e após audiência prévia¹⁵³.

2.1.2.3.5. Instauração de processo criminal

¹⁵¹ Cf. art. 22.º, n.º 5, do CIUC.

¹⁵² Cf. art. 73.º, n.º 3, do RGIT.

¹⁵³ Cf. art. 109º - A.º, n.º 4, do RGIT.

a) Perda de mercadorias

Finalmente, as apreensões cautelares podem ter lugar naquelas situações em que haja indícios da prática de um crime tributário. O art. 18.º, do RGIT, prevê no seu n.º 1, que as mercadorias que forem objeto dos crimes previstos nos artigos 92.º, 93.º, 94.º, 95.º e 96.º do mesmo diploma serão declaradas perdidas a favor da Fazenda Nacional, salvo se pertencerem a pessoa a quem não possa ser atribuída responsabilidade na prática do crime¹⁵⁴. Além da apreensão, a prática de um crime fiscal importa a instauração, pelas entidades competentes, do correspondente processo criminal fiscal.

No caso de as mercadorias pertencerem a pessoa desconhecida não deixarão de ser declaradas perdidas¹⁵⁵. Se as mercadorias não tiverem sido apreendidas, o agente responderá pelo quantitativo equivalente ao seu valor de mercado, salvo quando o mesmo não se possa determinar, caso em que o agente pagará uma importância a fixar pelo tribunal entre 15 euros e 15.000 euros¹⁵⁶.

Os interessados poderão requerer a reversão das mercadorias sujeitas a perda a favor da Fazenda Nacional, desde que, satisfeitas a multa e demais quantias em dívida no processo, paguem uma importância igual ao seu valor¹⁵⁷.

Quando se trate de equipamentos de telecomunicações e de informática ou outros com interesse para a instituição que procedeu à sua apreensão, ser-lhe-ão afetos sempre que esta reconheça interesse na afetação¹⁵⁸.

b) Perda dos meios de transporte

Os meios de transporte que hajam sido utilizados na prática dos crimes previstos no n.º 1, do art. 18.º, do RGIT, serão também declarados perdidos a favor da Fazenda Nacional, exceto na eventualidade de a) ser provado que foi sem conhecimento e sem negligência dos seus proprietários que tais meios foram utilizados, caso em que o infrator pagará o respetivo valor, ou b) o tribunal considerar a perda um efeito desproporcionado face à gravidade da infração e, nomeadamente, ao valor das mercadorias objeto da mesma, caso em que fixará a perda da quantia que entender razoável¹⁵⁹.

¹⁵⁴ Nesta eventualidade, o agente será condenado a pagar à Fazenda Nacional uma importância igual ao valor das mercadorias, sendo o seu proprietário responsável pelo pagamento dos direitos e demais imposições que forem devidos, cf. art. *ibidem*, n.º 2.

¹⁵⁵ Cf. art. 18.º, n.º 3, do RGIT.

¹⁵⁶ Cf. art. 18.º, n.º 4, do RGIT.

¹⁵⁷ Cf. art. 18.º, n.º 5, do RGIT.

¹⁵⁸ Cf. art. 18.º, n.º 6, do RGIT.

¹⁵⁹ Cf. art. 19.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT.

Em tudo o resto, a apreensão dos meios de transporte utilizados na prática de crimes segue um regime semelhante ao estatuído para o segmento das mercadorias¹⁶⁰.

c) Perda de armas e outros instrumentos

As armas e os demais instrumentos utilizados na prática de quaisquer crimes aduaneiros, ou que estiverem destinadas a servir para esse efeito, serão declarados perdidos a favor da Fazenda Nacional, salvo se se provar que foi sem conhecimento e sem culpa dos seus proprietários que tais armas e instrumentos foram utilizados, caso em que o infrator pagará o respetivo valor¹⁶¹.

As armas, munições e outros instrumentos perdidos a favor da Fazenda Nacional serão afetos à Brigada Fiscal sempre que por despacho do comandante-geral da Guarda Nacional Republicana for reconhecido o seu interesse para a atividade policial¹⁶².

d) Depósito de mercadorias e instrumentos do crime nas estâncias aduaneiras ou depósitos públicos e venda imediata

Nas situações em que haja lugar à apreensão de mercadorias, meios de transporte, armas e outros instrumentos do crime, estes serão depositados nas estâncias aduaneiras ou depósitos públicos, a não ser que estes não possam recebê-los por falta de espaço¹⁶³. Mediante despacho da autoridade judiciária competente, os objetos apreendidos pela Brigada Fiscal, podem ser por esta utilizados provisoriamente até à declaração de perda ou de restituição, sempre que seja reconhecido interesse na sua utilização¹⁶⁴.

As operações de venda são realizadas pelos órgãos competentes da administração tributária, sendo o produto da venda depositado à ordem do processo respetivo¹⁶⁵. Se a decisão final não decretar a perda, o produto da venda será entregue ao proprietário dos objetos apreendidos¹⁶⁶.

Na eventualidade de não ser possível o transporte imediato dos objetos apreendidos para as estâncias aduaneiras ou depósitos públicos, ou aqueles os não puderem receber, serão os mesmos relacionados e descritos em atenção à sua qualidade, quantidade e valor e confiados a

¹⁶⁰ Cf. art. 19.º, n. 2 e 3, do RGIT.

¹⁶¹ Cf. art. 20.º, n.º 1, do RGIT.

¹⁶² Cf. art. 20.º, n.º 3, do RGIT.

¹⁶³ Cf. art. 38.º, n.º 1, do RGIT.

¹⁶⁴ Cf. art. 38.º, n.º 2, do RGIT. Se a apreensão respeitar a coisas perecíveis, perigosas ou deterioráveis, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 185.º do Código de Processo Penal, devendo a decisão ser proferida no prazo de dois dias, cf. n.º 3, *ibidem*.

¹⁶⁵ Cf. art. 38.º, n.º 4, do RGIT.

¹⁶⁶ Cf. art. 38.º, n.º 5, do RGIT.

depositário idóneo, com exceção das armas ou outros instrumentos da infração, que ficarão sob a guarda de agentes da autoridade, lavrando-se do depósito o respetivo termo, assinado pelos apreensores, testemunhas, havendo-as, e depositário, ficando este com duplicado¹⁶⁷.

e) Violação das garantias aduaneiras e quebra de marcas e selos

Quando o dono, depositário, transportador ou declarante aduaneiro de quaisquer mercadorias apreendidas, as alienar ou onerar, destruir, danificar ou tornar inutilizáveis, no ato da apreensão ou posteriormente, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias¹⁶⁸. A mesma pena é aplicável a quem, depois de tomar conhecimento da instauração contra si ou contra um participante de processo por crime ou contra-ordenação relativos a infração prevista no presente diploma, destruir, alienar ou onerar bens apreendidos ou arrestados para garantia do pagamento da importância da condenação e prestação tributária, ainda que esta seja devida por outro participante ou responsável¹⁶⁹.

O legislador previu igualmente uma penalização para aquele que abrir, romper ou inutilizar, total ou parcialmente, marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras, apostos por funcionário competente, para identificar, segurar ou manter inviolável mercadoria sujeita a fiscalização ou para certificar que sobre esta recaiu arresto, apreensão ou outra providência cautelar, será punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias¹⁷⁰.

2.2. Processo de execução fiscal: a penhora

A abordagem ao momento da penhora no âmbito do processo de execução fiscal obriga a que se efetue um prévio enquadramento deste meio processual. O processo de execução fiscal surge, indiscutivelmente, como a forma processual de maior relevo no direito tributário. Desde logo, a sua existência é bem reveladora da extrema relevância que um órgão como a AT desempenha no quadro de um Estado de Direito, democrático e social como é o nosso. A presença deste mecanismo processual no domínio da AT é facilmente compreensível e justificada se atendermos à finalidade principal deste organismo. Dito de uma forma objetiva e rigorosa, a AT encontra-se incumbida da tarefa de arrecadação da receita tributária. Receita essa que,

¹⁶⁷ Cf. art. 39.º, n.º 1, do RGIT. Não havendo no local da apreensão depositário idóneo, as mercadorias e demais bens apreendidos ficarão sob guarda de agentes da autoridade, cf. n.º 2, *ibidem*.

¹⁶⁸ Cf. art. 98.º, n.º 1, do RGIT.

¹⁶⁹ Cf. art. 98.º, n.º 2, do RGIT.

¹⁷⁰ Cf. art. 99.º, n.º 1, do RGIT. A tentativa é punível, cf. n.º 2, *ibidem*.

posteriormente, será utilizada pelo Estado como forma de responder às imensas vertentes da despesa pública¹⁷¹.

Ora, no cumprimento desse encargo, a AT depara-se frequentemente com inúmeras dificuldades. Nesse sentido, e afigurando-se a arrecadação de receita tributária como algo fundamental enquanto principal fonte de subsistência de um Estado Social, o órgão encarregue dessa tarefa deve dispor de privilégios especiais, nomeadamente, da faculdade de fazer uso de um processo de execução de dívidas tributárias próprio. Este mecanismo processual será, fundamentalmente, utilizado pela AT na cobrança coerciva de tributos¹⁷². O âmbito da execução fiscal será assim extremamente abrangente, uma vez que poderá incidir sobre qualquer tipo de tributo, desde que o pagamento daquele não haja sido regularizado pelo sujeito passivo.

Sem qualquer prejuízo da importância que as restantes formas de apreensão possuem, diremos, que será no contexto do processo de execução fiscal, que a apreensão possui maior incidência na atividade da AT, seja sob a forma de arresto, seja sob a forma de penhora. Pelo que, e até em virtude da própria natureza do processo de execução fiscal, podemos afirmar, com alguma segurança, que é neste segmento que os pedidos de indemnização por responsabilidade civil da AT se verificam com maior pendência.

Conforme já referido, o processo de execução fiscal abrange toda e qualquer cobrança coerciva de tributos¹⁷³. Dessa forma, aproveitamos o ensejo para dar nota da possibilidade de ocorrência de execuções fiscais, também ao nível autárquico. Como sabemos, as autarquias procedem a inúmeras cobranças de taxas (ocupação do espaço público, licenças de construção, recolha e tratamento de resíduos e águas sanitárias, etc.). Assim, naturalmente que, quando o sujeito passivo de imposto não procede ao pagamento devido da respetiva taxa municipal, aquele será alvo de um processo de execução fiscal tendente à cobrança coerciva daquela taxa.

No demais, como qualquer meio processual, o processo de execução fiscal possui diversas fases. A dimensão temporal que presentemente mais nos ocupará será a fase da penhora, isto é, aquele momento em que, terminado o prazo para o devedor proceder ao pagamento da dívida ou apresentar oposição à execução fiscal, se efetua a apreensão dos bens e/ou rendimentos do

¹⁷¹ Cf., a respeito das finalidades da tributação, art. 103.º, n.º 1, da CRP e art. 5.º, n.º 1, da LGT.

¹⁷² Pode igualmente abranger a cobrança de coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns; Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias; Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo; Reembolsos ou reposições; Custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial, cf. art. 148.º CPPT.

¹⁷³ Recorde-se que, nos termos do art. 3.º, n.º 2, da LGT, os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

executado. Após a penhora, será efetuada a venda executiva dos bens apreendidos, servindo o produto dessa venda para pagamento do montante em dívida ao Estado.

Nas palavras de JOSÉ LEBRE DE FREITAS, a penhora traduz-se na “apreensão judicial de bens que constituem objeto de direitos do executado”¹⁷⁴. Naquela que é a específica configuração do processo de execução no domínio fiscal, a penhora será efetuada pelo órgão de execução fiscal. Esta etapa processual assume-se absolutamente imprescindível, pois sem ela os bens do património do executado continuariam na sua esfera jurídica, não se podendo proceder à sua venda, por forma a extinguir a dívida ao exequente¹⁷⁵.

Assim, e tendo em consideração o carácter crucial deste momento processual, a realização da penhora deverá observar um conjunto de formalidades e requisitos, os quais, caso não sejam respeitados, poderão colocar em crise todo o processo de execução fiscal levado a efeito até ali.

Face às inúmeras circunstâncias, cuja verificação poderá enfermar a penhora no processo de execução, optamos por abordar três situações de índole formal e substancial que, pela sua natureza, se constatarem com maior acuidade. Nesse sentido, o legislador tributário tipificou no art. 278.º, n.º 3, do CPPT, um conjunto de anomalias que poderão ditar a ilegalidade da penhora efetuada¹⁷⁶. Vejamos então, quais serão essas circunstâncias.

2.2.1. Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada

A inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos decorre da violação daquilo que vem estipulado nos arts. 736.º a 739.º do CPC em que se determina a impenhorabilidade de determinados bens¹⁷⁷. A impenhorabilidade que vem estabelecida naqueles preceitos poderá ser absoluta, relativa ou parcial.

Na impenhorabilidade absoluta (art 736.º, do CPC), os bens não podem ser, de forma alguma, penhorados. Incluem-se aqui as coisas ou os direitos inalienáveis¹⁷⁸, os bens pertencentes

¹⁷⁴ Cf. FREITAS, José Lebre de, *A ação executiva à luz do código de processo civil de 2013*, 6ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 299.

¹⁷⁵ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas de, *Lições...*, *op. cit.*, p. 354.

¹⁷⁶ Seguimos neste ponto, de perto, os ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, cf. *Sobre a responsabilidade...*, *op. cit.*, pp. 135 e ss.

¹⁷⁷ Conforme estipula o Ac. do TCA – Norte (2º Secção – Contencioso Tributário), de 12 de novembro de 2015, processo n.º 01341/15.8BEPNF, “À penhora de bens em execução fiscal também são de aplicar as restrições e condicionamentos previstos no CPC, desde logo os que resultam da consideração de interesses vitais do executado.”

¹⁷⁸ Cf. art. 736.º, alínea a), do CPC.

ao Estado¹⁷⁹, ou os objetos cuja apreensão seja ofensiva dos bens costumes ou careça de justificação económica¹⁸⁰.

Na impenhorabilidade relativa (art. 737.º, do CPC), os bens apenas podem ser penhorados em determinadas circunstâncias ou para pagamento de certas dívidas. Uma vez mais, a título de exemplo, considerar-se-ão isentos de penhora, entre outros, os bens do Estado e das restantes pessoas coletivas públicas, exceto tratando-se de execução para pagamento de dívida com garantia real; também os instrumentos de trabalhos e os objetos indispensáveis ao exercício da atividade ou formação profissional do executado, serão impenhoráveis, salvo se aquele os indicar para penhora, ou a execução se destinar ao pagamento do preço da sua aquisição ou do custo da sua reparação.

Finalmente, na impenhorabilidade parcial (art. 738.º, do CPC), os bens apenas poderão ser penhorados em certa parte. À luz daquele normativo, serão impenhoráveis, entre muitos outros, dois terços da parte líquida dos vencimentos, salários, prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de qualquer outra regalia social, seguro, indemnização por acidente, renda vitalícia, ou prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado¹⁸¹.

Por sua vez, a ilegalidade derivada da extensão da penhora dar-se-á quando esta viole o pressuposto no art. 217.º, do CPPT, penhorando-se bens, cujo valor se afigura excessivo em relação ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido¹⁸². Pensemos, por exemplo, na existência de uma dívida tributária no valor de 5.000,00 €, em relação à qual a penhora incide sob um bem de 50.000,00€. Podemos considerar que o bem penhorado possui um valor excessivo em comparação com o valor em dívida.

2.2.2. Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda

A imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda encontra adesão naquelas normas que impõe a penhora prioritária de determinados bens.

Um exemplo visível desta realidade dá-se no âmbito de dívidas da responsabilidade de ambos os cônjuges ou de apenas um dos cônjuges. Pensemos na eventualidade de se penhorarem bens próprios de cada um dos cônjuges, quando ainda hajam bens comuns suficientes para responder pela dívida de ambos (art. 1695.º, n.º 1, do CC); ou, quando por dívidas da exclusiva

¹⁷⁹ Cf. *ibidem*, alínea b).

¹⁸⁰ Cf. *ibidem*, alínea c).

¹⁸¹ Cf. art. 738.º, n.º 1, do CPC.

¹⁸² Veja-se ainda, neste sentido, entre tantos outros, os Ac. do STA (2ª Secção), de 7 de outubro de 2009, processo n.º 0850/09, e TCA – Sul (Contencioso Tributário), de 30 de setembro de 2019, processo n.º 894/18.3BELRS.

responsabilidade de um dos cônjuges, se penhorar a sua meação nos bens comuns, quando os bens próprios do cônjuge devedor ainda eram suficientes (art. 1696.º, n.º 1, do CC). Ambos os casos aludidos consubstanciam uma situação de imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda, pelo que aquela deverá ser considerada ilegal.

A prioridade dos bens a penhorar não deverá ser confundida com a prioridade de responsabilidades por determinadas dívidas entre os patrimónios de várias pessoas, como se verifica nos casos de responsabilidade subsidiária, prevista nos arts. 23.º, n.º 2, da LGT e art. 153.º do CPPT.

2.2.3. Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência

A penhora ilegal por incidência sobre bens que, não respondendo, à luz do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos está relacionada com a existência de determinados bens do devedor que possuem autonomia e que, como tal, não respondem perante certas dívidas.

Uma situação enquadrável neste normativo é aquela que se encontra plasmada no art. 157.º, n.º 2, do CPPT, que versa sobre a reversão contra terceiros adquirentes de bens e, nos termos do qual, estes só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo.

Ora, haverá penhora ilegal no caso de esta incidir sobre bens diversos daqueles que hajam sido transmitidos e que não tenham sido nomeados à penhora em substituição pelo terceiro adquirente.

3. Meios impugnatórios

Analisadas as diversas possibilidades de apreensão no direito tributário, cabe agora analisar os meios impugnatórios ao dispor do visado, por forma a colocar em crise o procedimento apreensivo. Mercê do carácter polivalente que revestem as variadas formas de apreensão, o criador normativo procedeu à tipificação de diferentes regimes impugnatórios.

Note-se, contudo, que a utilização de um meio impugnatório – impugnação judicial e reclamação¹⁸³ –, não substitui nem se confunde com o instituto da responsabilidade civil. Quer naquilo que concerne aos fins que cada um destes institutos prossegue, quer no que respeita ao momento em que se verificam, estas duas figuras divergem. De facto, ao passo que o meio impugnatório visa colocar em causa o ato de apreensão praticado pela AT, a figura da responsabilidade civil pretende a obtenção de uma quantia a título indemnizatório, mercê da existência de um dano ilícito sofrido pelo sujeito passivo. Nesta medida, uma precede a outra. Isto é, a impugnação do ato apreensivo possui o seu espaço temporal em momento anterior à ação de responsabilidade civil. Adiante no nosso estudo, veremos se existe entre estes dois meios alguma relação de dependência.

3.1. Impugnação judicial: medidas cautelares

Ora, numa primeira aproximação ao regime impugnatório das apreensões e das providências cautelares, efetivadas pela AT, importa deixar algumas palavras acerca do meio processual que aqui se trata, o processo de impugnação judicial. Este mecanismo representa um dos meios processuais existentes no direito tributário (*ex vi* art. 101.º, alínea a), da LGT) e, como refere JORGE LOPES DE SOUSA, “será de utilizar quando o ato a impugnar é um ato de liquidação ou um ato administrativo que comporta a apreciação de um ato desse tipo e, relativamente a atos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo «impugnação» para referenciar o meio processual a utilizar”¹⁸⁴. O processo de impugnação judicial, visando a anulação total ou parcial de atos tributários, distancia-se da reclamação graciosa por, entre outras circunstâncias, decorrer exclusivamente perante o Tribunal, e não no seio da AT¹⁸⁵. O processo de impugnação possui uma tramitação própria, insita nos arts. 102.º e seguintes do CPPT. Porém, a impugnação judicial para efeito de apreensões e de providências cautelares, que nós estudaremos, apresenta algumas *nuances* face ao estatuído no regime geral, não se confundido com a impugnação judicial tradicional.

No que concerne à temática que mais nos ocupa neste estudo, encontramos duas possibilidades de impugnação judicial, ínsitas nos arts. 143.º e 144.º do CPPT. Analisaremos

¹⁸³ Como observa JORGE LOPES DE SOUSA, (Cf. *Código (...)* Vol. II, *op. cit.*, p. 75, anotação 8 ao art. 97-A.º do CPPT), como processos impugnatórios de atos deverão considerar-se (...) a impugnação de atos de apreensão (art. 143.º CPPT), a impugnação das providências cautelares adotadas pela AT (art. 144.º CPPT) e também a reclamação de atos praticados na execução fiscal (art. 276.º CPPT).

¹⁸⁴ Cf. *Código (...)* Vol. II, *op. cit.*, p. 107, anotação 2 ao art. 99º do CPPT.

¹⁸⁵ Cf., mais desenvolvimentos sobre as diferenças existentes entre os dois meios, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições... op. cit.*, pp. 292 e seguintes.

abaixo, mais detalhadamente, os regimes previstos nestes artigos. Contudo, poderemos desde já avançar um traço distintivo entre os dois preceitos.

O art. 143.º encontra-se especificamente dirigido para as apreensões. Entendemos que, pelo facto de as restantes apreensões – arresto e penhora – possuírem um regime próprio, o legislador inseriu aqui aqueles atos apreensivos de perfil cautelar e administrativista; por seu turno, o art. 144.º, alcançará uma outra amplitude, direccionando-se para a impugnação das ditas providências cautelares de carácter judicial – arresto e arrolamento.

Não obstante estarmos perante o mesmo instrumento jurídico – impugnação judicial – e com diversas similitudes entre ambos os regimes, o legislador entendeu tipificar separadamente a possibilidade de impugnar judicialmente as medidas cautelares.

3.1.1. Impugnação judicial das apreensões

Ora, como referimos, no domínio do art. 143.º encontram-se aquelas apreensões movidas pela AT, a título cautelar e com um traço administrativista. Desse modo, inserir-se-ão neste contexto, as apreensões ocorridas no âmbito de um procedimento de inspeção tributária¹⁸⁶, na esfera de um processo contraordenacional¹⁸⁷ ou criminal fiscal, ou ainda, no decurso de uma operação de fiscalização de bens em circulação para efeitos de IVA.

O sujeito passivo dispõe assim da possibilidade de impugnar judicialmente os atos de apreensão de bens praticados pela AT, no prazo de 15 dias, a contar do levantamento do auto¹⁸⁸. Uma vez que nos encontramos perante a impugnação de uma apreensão de bens, circunstância que acarreta uma lesão patrimonial ao contribuinte, aquela reveste sempre carácter urgente, precedendo as diligências respetivas a quaisquer outros atos judiciais não urgentes¹⁸⁹.

A ação de impugnação será da competência do Tribunal tributário de 1ª instância da área em que a apreensão tiver sido efetuada¹⁹⁰, cabendo a legitimidade para a impugnação ao proprietário ou detentor dos bens apreendidos¹⁹¹. Na eventualidade de se encontrar pendente

¹⁸⁶ Cf. neste sentido, o Ac. do STA, (2ª Secção), de 24 de novembro de 2010, processo n.º 0759/10, o qual determina que “dos atos de apreensão de documentos efetuados pela AT, nos termos do artigo 30.º do RCPIT, é admitida impugnação judicial com fundamento na sua ilegalidade e que se reveste de carácter urgente (artigo 143.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT). A instauração de processo de inquérito, em que é ordenada apreensão dos mesmos documentos, não retira o carácter urgente àquela impugnação nem determina a sua suspensão até ao desfecho do mesmo, por não se mostrar prejudicial nem justificado.”

¹⁸⁷ Cf. neste sentido, o Ac. do STA, (2ª Secção), de 13 de setembro de 2006, processo n.º 0736/06, onde se refere que “em caso de apreensão de bens em processo de contra-ordenação fiscal, a impugnação dessa apreensão tem tradução legal no art. 143.º do CPPT.”

¹⁸⁸ Cf. art. 143.º, n.º 1, do CPPT;

À luz do n.º 5, do art. 143.º, sempre que as leis tributárias exijam a notificação dos atos de apreensão ao proprietário ou detentor dos bens apreendidos, o prazo da impugnação conta-se a partir dessa notificação.

Os prazos da impugnação judicial contam-se nos termos do art. 279.º do CC, *ex vi* art. 20.º do CPPT.

¹⁸⁹ Cf. art. 143.º, n.º 2, do CPPT.

¹⁹⁰ Cf. art. 143.º, n.º 3, do CPPT.

¹⁹¹ Cf. art. 143.º, n.º 4, do CPPT.

processo contra-ordenacional, a decisão judicial da impugnação do ato de apreensão faz caso julgado, considerando-se sempre definitiva a libertação dos bens e meios de transporte, independentemente da decisão quanto às coimas¹⁹². Ora, significa isto que aquilo que sucede no âmbito do processo de impugnação do ato de apreensão não influi no decurso do processo de contraordenação. Só assim se percebe que, na eventualidade de o proprietário ou detentor dos bens apreendidos impugnar o ato de apreensão e obter vencimento, possa reaver os seus bens, sem que, no entanto, isso interfira ou impeça o sujeito passivo de ser condenado no pagamento de coima em sede do processo de contraordenação, pela prática da infração tributária.

O legislador estipulou igualmente que sempre que o arguido proceda à regularização da situação tributária na pendência do processo de impugnação, este extingui-se-á¹⁹³. De facto, o texto legal é bastante óbvio. Vejamos. A apreensão, por norma, dar-se-á caso se detetem irregularidades na situação tributária do sujeito passivo. Se o sujeito passivo impugna o ato apreensivo, será, à partida, por considerar que não existiram fundamentos legais para a realização da apreensão, designadamente, porque o mesmo entende que a sua situação fiscal se encontra absolutamente legal. Assim sendo, na eventualidade de existir uma regularização pelo sujeito passivo da sua situação tributária, essa circunstância traduz, a nosso ver, uma assunção por parte do visado em como a sua realidade tributária não se encontraria em conformidade legal, circunstância motivadora da apreensão. Pelo que, ao decidir avançar para a regularização da sua situação tributária não faria, de todo, sentido, que o sujeito passivo pretendesse a subsistência do processo de impugnação. Dessa forma, o normativo determina aquilo que seria, já *per si*, uma decorrência normal da decisão de cumprimento da obrigação tributária.

Em último caso poder-se-á afirmar que a impugnação do ato de apreensão, seguida de uma regularização da situação tributária, poderá traduzir uma tentativa do sujeito passivo de, à falta de melhor expressão, "atirar o barro à parede", na expectativa de que caso a impugnação tenha sucesso, se evite de efetuar a devida regularização.

3.1.2. Impugnação judicial das providências cautelares: arresto

Por sua vez, as providências cautelares propriamente ditas, isto é, jurisdicionais, são igualmente passíveis de impugnação judicial. Nesse sentido, o art. 144.º, vem permitir ao sujeito passivo impugnar as providências cautelares adotadas pela administração tributária no prazo de

¹⁹² Cf. art. 143.º, n.º 5, do CPPT.

¹⁹³ Cf. art. 143.º, n.º 7, do CPPT.

15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efetivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade¹⁹⁴. A impugnação da providência cautelar deverá ser apresentada no Tribunal tributário de 1ª instância da área do serviço da AT¹⁹⁵. Tendo presente o caráter urgente que assiste as providências cautelares, também a sua impugnação deverá primar pela mesma celeridade, precedendo as respetivas diligências aos demais atos judiciais não urgentes¹⁹⁶.

O requerimento elaborado pelo contribuinte deverá invocar as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar. Antes de o Tribunal proferir decisão, é ouvida obrigatoriamente a AT sobre a necessidade e legalidade da providência¹⁹⁷.

Uma última nota de enorme importância, no sentido de referir que a impugnação das providências cautelares adotadas pela AT não possui efeito suspensivo, devendo, no entanto, até à decisão a AT abster-se da prática de atos que possam comprometer os efeitos úteis do processo¹⁹⁸. Poderemos, no entanto, questionar até que ponto não se verificará, na prática, uma suspensão do processo, uma vez que a AT fica impedida de praticar qualquer ato que coloque em causa o bem ou conjunto de bens apreendidos. Isto porque, não obstante o legislador não ter atribuído à impugnação do ato apreensivo efeito suspensivo do processo, a circunstância de a AT não poder praticar atos que coloquem em causa os bens apreendidos, reduz significativamente a sua margem de atuação. A imposição desta limitação à AT afigura-se absolutamente razoável, pois caso assim não fosse, poderia suceder que, ainda que o sujeito passivo lograsse sucesso ao impugnar o ato, os bens apreendidos já não estivessem na disposição da AT aquando da decisão judicial.

3.1.3. Similitudes de regimes

Como se constata, as similitudes presentes entre os dois regimes são evidentes. Desde logo, começando pelo facto de ambos visarem colocar em crise ações efetivadas pela AT. Num caso, as ações dizem respeito às apreensões *stricto sensu* – cautelares/administrativas; no outro, dizem respeito às providências cautelares – que, como vimos, no caso do arresto, também se consubstancia numa apreensão; o meio processual colocado ao dispor do sujeito passivo é o mesmo em ambos os regimes (impugnação judicial); o prazo estipulado para deitar mão da

¹⁹⁴ Cf. art. 144.º, n.º 1, do CPPT.

¹⁹⁵ Cf. art. 144.º, n.º 2, do CPPT.

¹⁹⁶ Cf. art. 144.º, n.º 3 e 4, do CPPT.

¹⁹⁷ Cf. art. 144.º, n.º 5, do CPPT.

¹⁹⁸ Cf. art. 143.º, n.º 6, do CPPT.

impugnação judicial é, para um e outro, de 15 dias¹⁹⁹; também, a competência territorial será, em ambos os normativos, do Tribunal tributário de 1ª instância; a impugnação judicial, quer da apreensão, quer das providências cautelares, possui caráter urgente, precedendo as diligências respetivas face a quaisquer outros atos judiciais não urgentes; e, finalmente, a impugnação judicial, quer num caso, quer noutro, não possui efeitos suspensivos, não obstante prossigam termos como processos urgentes.

Embora as semelhanças patentes entre ambos os regimes, os mesmos não são iguais. Nem poderiam sê-lo. Isto porque, sem prejuízo de outras justificações, nem todas as apreensões são efetuadas a título cautelar (*vide* o caso da penhora), nem todas as providências cautelares se traduzem na prática de uma apreensão (*vide* o caso do arrolamento). Dessa forma, não se adequaria a previsão de um regime impugnatório único que abrangesse instrumentos jurídicos com finalidades tão díspares, ainda que com alguns pontos em comum que os pudessem aproximar. Assim, andou bem o legislador tributário ao estatuir regimes jurídicos distintos para figuras legais diversas.

3.2. Reclamação das decisões do órgão de execução fiscal

Da mesma forma que no segmento das apreensões ocorridas em contexto cautelar, também na penhora, o executado terá na sua disponibilidade um instrumento que lhe permite defender-se dos atos administrativos praticados pelo órgão de execução fiscal. Nesse sentido, estipula, o art. 103.º, n.º 2, da LGT que: “É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária (...)”.

Ora, em sede de processo executivo, a oposição à penhora é deduzida através da reclamação²⁰⁰, regulada nos arts. 276.º e seguintes do CPPT. O interessado poderá assim deduzir reclamação das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro²⁰¹, para o Tribunal tributário de 1ª instância²⁰².

¹⁹⁹ O prazo inicia a sua contagem, no caso do art. 143.º, a partir do levantamento do auto, e no caso do art. 144.º, após a realização da apreensão ou o seu conhecimento efetivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade.

²⁰⁰ Cf. a este propósito, o Ac. do STA (2ª Secção), de 5 de novembro de 2014, processo n.º 031/14;

²⁰¹ “O direito de reclamação terá como objeto todos os atos materiais administrativos cuja revogação total ou parcial ou cuja prática tenha utilidade objetiva, considerando-se como tal a não prática, no tempo devido, dos atos próprios do processo de execução”, cf. CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de; *Lei geral...*, *op. cit.*, p. 890, anotação 2 ao art. 103.º da LGT.

²⁰² Cf. art. 276.º do CPPT.

Este regime visa “provocar a intervenção do juiz para dirimir um determinado conflito relativo à atuação da administração fiscal nesse processo”²⁰³.

Não obstante a reclamação ser dirigida ao Tribunal tributário, aquela é apresentada no órgão da execução fiscal, no prazo de 10 dias após a notificação da decisão que se reclama, indicando expressamente os fundamentos e conclusões²⁰⁴. Nessa fase, e também no prazo de 10 dias, o órgão da execução fiscal poderá ou não revogar o ato reclamado²⁰⁵.

O n.º 1 do art. 278.º do CPPT estipula um princípio geral de *subida diferida* em matéria de reclamações das decisões do órgão de execução fiscal, ao determinar que o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final²⁰⁶.

Todavia, o n.º 3 abre uma exceção àquele regime, prevendo uma *subida imediata* das reclamações ao juiz, nos casos em que se verifique a existência de um prejuízo irreparável para o executado, causado por qualquer uma das seguintes ilegalidades:

- a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- e) Erro na verificação ou graduação de créditos
- f) Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação.

Caso se verifiquem aquelas circunstâncias, o executado verá a sua reclamação ser levada ao juiz, antes de o processo conhecer o seu *términus*, devendo o órgão de execução fazer subir a mesma, no prazo de oito dias, ao Tribunal²⁰⁷. Aí, caberá ao juiz apreciar se se verifica ou não o risco que o executado invoca, e caso se confirme, decidirá de imediato a questão.

Todavia, apesar de o legislador não o ter previsto expressamente, não serão apenas admitidos aqueles casos em que haja um prejuízo irreparável para o lesado, devendo também ser

²⁰³ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Manual...*, op. cit., p. 346.

²⁰⁴ Cf. art. 277.º, n.º 1, do CPPT.

Caso o ato reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias, cf. art. 277.º, n.º 3, do CPPT.

²⁰⁵ Cf. art. 277.º, n.º 2, do CPPT.

²⁰⁶ Antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder, no prazo de oito dias, ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo, cf. art. 278.º, n.º 2, do CPPT.

²⁰⁷ Cf. art. 278.º, n.º 4, do CPPT. Em caso de subida imediata, a administração tributária remete por via eletrónica a reclamação e o processo executivo que a acompanha. cf. n.º 5, *ibidem*.

incluídas todas aquelas situações em que a retenção da reclamação, até ao fim do processo, tornaria aquela absolutamente inútil. O entendimento do STA vai exatamente neste sentido, ao afirmar que “independentemente da alegação e prova do prejuízo irreparável, devem subir de imediato as reclamações cuja subida diferida lhes retiraria toda a utilidade.”²⁰⁸

Nesta linha, RUI DUARTE MORAIS, defende que a jurisprudência sempre entendeu que a enumeração, prevista no n.º 3, é meramente exemplificativa, porquanto o relevante é saber se a retenção da reclamação é suscetível de provocar prejuízo irreparável ou perda do seu efeito útil.

Importa reparar que, a existência ou não de prejuízo irreparável, será apreciada de forma exclusiva pelo Tribunal, e não pelo órgão administrativo que praticou o ato recorrido²⁰⁹. Uma vez mais, o STA, determina perentoriamente que “independentemente do juízo de valor que o órgão da execução possa fazer, no caso de o reclamante fundamentar a reclamação em prejuízo irreparável, o órgão de execução fiscal deve enviar a reclamação ao tribunal (...)”²¹⁰.

Num entendimento semelhante, JORGE LOPES DE SOUSA, afirma o seguinte: “não pode o órgão da execução fiscal obstar à subida imediata da reclamação ao tribunal, mesmo que lhe pareça evidente que não se verificam os requisitos desse regime de subida. A competência que é atribuída ao órgão da execução fiscal relativamente ao conteúdo da reclamação e sua tramitação restringe-se ao poder ou não revogar o ato e proceder ao seu envio ao tribunal, sendo a este que cabe decidir se a reclamação deve ou não subir imediatamente”²¹¹.

Finalmente, uma nota particularmente relevante que se prende com a circunstância de a reclamação efetuada nos termos do n.º 3, suspender os efeitos do ato reclamado e seguir as regras previstas para os processos urgentes²¹². Na eventualidade de o sujeito passivo, interpor reclamação com base numa das ocorrências previstas acima, sem que exista qualquer fundamento razoável para tal, considerar-se-á má-fé, para efeitos de tributação e sanção pecuniária²¹³. Concebe-se razoável e justificada esta penalização, na medida em que o sujeito

²⁰⁸ Cf. Ac. do STA (2ª Secção), de 4 de maio de 2016, processo n.º 0304/16. No mesmo sentido, veja-se o Ac. do STA (2ª Secção), de 10 de janeiro de 2018, processo n.º 01454/17, onde se afirma que “O conhecimento imediato da reclamação tem carácter excepcional e está reservado aos casos em que do diferimento da decisão resultariam prejuízos irreversíveis aos direitos e interesses legalmente protegidos do interessado, que serão, não apenas os previstos nas diversas alíneas do n.º 3 do art. 278.º, mas todos aqueles em que do diferimento do conhecimento da reclamação resultaria a consumação dos efeitos do acto reclamado a que o interessado pretende obstar, interpretação que se impõe sob pena de restrição inadmissível aos princípios constitucionais da tutela jurisdicional efectiva e do acesso aos tribunais (cfr. arts. 20.º e 286.º, n.º 4, da CRP).”

²⁰⁹ Cf. ROCHA, *Lições...*, op. cit., p. 380.

²¹⁰ Cf. Ac. do STA (2ª Secção), de 2 de dezembro de 2015, processo n.º 01217/13.

²¹¹ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. IV, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 302.

²¹² Cf. art. 278.º, n.º 6, do CPPT.

O recurso de decisão proferida em reclamação de acto do órgão de execução fiscal que foi considerado urgente por força do disposto no art.º 278º do CPPT mantém a natureza de processo urgente em todas as fases processuais, designadamente para efeitos de recurso da decisão nele proferida, desde que expressa e fundamentadamente se não decida em sentido contrário, cf. Ac. do STA (2ª Secção), de 30 de maio de 2018, processo n.º 01335/17.

²¹³ Cf. art. 278.º, n.º 7, do CPPT.

passivo utilizará um instrumento jurídico que permite a subida imediata da reclamação de uma decisão do órgão de execução fiscal, com os demais benefícios que tal implica, sem que possua verdadeiramente um motivo para tal atuação.

A responsabilidade civil extracontratual da Autoridade Tributária nas apreensões

1. Os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual do Estado

Ao longo do percurso expositivo que temos vindo a empreender, procuramos abordar os vários aspetos da figura da responsabilidade civil. Não obstante, como qualquer instituto jurídico, a sua aplicabilidade convoca a necessidade de preenchimento de um conjunto de pressupostos, de forma cumulativa, para que da mesma possa emergir o dever indemnizar.

Ora, os pressupostos necessários à execução da responsabilidade civil extracontratual do Estado serão exatamente os mesmos que se encontram previstos em relação às situações de responsabilidade civil por factos ilícitos ocorridas no âmbito do direito privado²¹⁴. Nesse sentido, terão que se encontrar preenchidos os pressupostos respeitantes ao facto, à ilicitude, à culpa, ao dano e à existência de um nexo de causalidade entre o facto e o dano. Uma vez verificada a presença destes cinco requisitos, desenvolver-se-á uma obrigação de indemnização ao lesado, por parte do lesante, *in casu*, o contribuinte e o Estado, respetivamente.

Debrucemo-nos então, nos seguintes pontos, sobre estes pressupostos.

1.1. Facto voluntário do lesante

O primeiro pressuposto que fará desenvolver a obrigação de indemnizar consiste na prática de um *facto* lesivo de direitos e interesses alheios. Para que o elemento do facto possa relevar em termos indemnizatórios, é fundamental que o mesmo seja dominável ou controlável pela vontade – isto é, voluntário²¹⁵.

O requisito do facto poderá assumir quer uma vertente positiva, denominada ação, quer uma vertente negativa, designada omissão. A ação traduzir-se-á na violação de um dever geral de abstenção, do dever de não ingerência na esfera de ação do titular do direito absoluto, enquanto

²¹⁴ Veja-se a respeito desta temática, os Ac. do STA (1ª Secção), de 20 de fevereiro de 2020, processo n.º 0129/08.7BEPRT 0622/17, de 31 de outubro de 2019, processo n.º 0183/14.2BEBRG e de 13 de março de 2019, processo n.º 0437/12.2BEALM 0683/18.

²¹⁵ “(...) pois só quanto a factos dessa índole têm cabimento a ilicitude, o requisito da culpa e a obrigação de reparar o dano nos termos em que a lei a impõe.” cf. VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, *op. cit.*, p. 527.

que a omissão apenas será considerada causa do dano, se sobre o agente recair um dever jurídico especial de praticar aquele ato, o qual, muito provavelmente, poderia ter evitado o dano²¹⁶.

Todavia, quando se alude à necessidade de existência de um facto voluntário, não se exige que o ato haja sido praticado intencionalmente pelo agente – tendo aquele prefigurado mentalmente os efeitos da execução do ato –, bastando que exista uma conduta que possa ser imputada ao agente, em virtude de estar no controlo da sua vontade²¹⁷. Dessa forma, haverá diversos casos, em que mesmo não existindo aquela configuração mental, existirá obrigação de indemnizar. Falamos aqui de situações de negligência inconsciente, distração ou falta de auto-domínio²¹⁸.

Por outro lado, a responsabilidade civil não abrangerá aqueles danos, que dada a sua natureza, se encontram completamente alheios à vontade humana, tais como os acontecimentos naturais (tremores de terra, inundações, ciclones...), uma vez que estes se apresentam como sendo objetivamente incontroláveis²¹⁹.

No âmbito da responsabilidade civil da AT pela prática de apreensões, como se compreenderá, serão os comportamentos positivos (ações) do agente que mais relevo assumem. Efetivamente, uma conduta omissiva, dificilmente poderá consubstanciar uma apreensão. Seja no âmbito de uma operação de fiscalização de bens para efeitos de IVA, seja no contexto de um arresto de bens, ou ainda no domínio de uma execução fiscal, será sempre necessária a existência de uma ação para que a apreensão se efetue.

Não obstante, poderemos encontrar exemplos de situações inseridas no âmbito das apreensões em que um comportamento omissivo da AT dá origem a uma obrigação indemnizatória. Pense-se, por exemplo, na penhora por parte da AT de um automóvel. Tratando-se de um bem móvel sujeito a registo, será obrigatória a citação do cônjuge do executado - cf. art. 239.º, n.º 1, do CPPT. Caso essa formalidade seja preterida, tal circunstância, além de ferir o processo de execução de nulidade, na medida em que prejudica o direito do interessado à defesa

²¹⁶ Cf. a respeito do tema, VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, op. cit., p.527; LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, op. cit., p. 290;

À luz do art. 486.º do CC, “as simples omissões dão lugar à obrigação de reparar os danos, quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou de negócio jurídico, o dever de praticar o acto omitido.”

Veja-se, neste sentido, o Ac. do TCA – Norte, (1.ª Secção - Contencioso Administrativo), de 9 de setembro de 2016, processo n.º 00282/14.OBEMDL.me

²¹⁷ Cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, op. cit., p. 290.

²¹⁸ Cf. VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, op. cit., p.529.

²¹⁹ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, op. cit., p. 558.

Ficarão de fora também, do âmbito da responsabilidade civil, aqueles fenómenos que, embora respeitantes ao agente, não constituem factos voluntários em virtude de ao agente faltar a consciência ou não possa exercer domínio sobre a sua vontade.”, cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, op. cit., p. 290.

(art. 165.º, n.º 1, a) do CPPT e art. 195.º, do CPC), poderá igualmente suscitar uma obrigação de indemnizar o executado por parte da AT pela omissão de uma formalidade devida.

1.2. Ilicitude

Para que o facto voluntário lesivo dos direitos e interesses de outrem possa ser indemnizável, aquele deverá ser *illicito*. O RRCEE define, no art. 9.º, três variantes de ações ou omissões executadas por titulares de órgãos, funcionários e agentes, através das quais se poderá manifestar o carácter antijurídico ou ilícito do facto: a) violação de disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares, b) infração de regras de ordem técnica ou deveres objetivos de cuidado²²⁰ ou c) funcionamento anormal do serviço²²¹. Vejamos em que consiste cada uma destas modalidades de ilicitude.

A primeira forma de ilicitude corresponde à primeira parte do artigo 9.º, n.º 1, e compreende os casos de violação de normas de que resulte a violação de direitos de outrem, e.g., de direitos absolutos, direitos reais, direitos de personalidade ou de normas que têm por escopo proteger interesses alheios. Conforme considerou o Tribunal Central Administrativo do Norte, “neste concreto tipo de ilicitude é indispensável que se verifique uma correspondência entre a lesão dos interesses do particular e a violação de uma determinada norma legal, ou seja, a tutela dos interesses particulares deve figurar entre os fins da norma violada e o dano deve ter-se por registado no círculo de interesses que a lei vise tutelar. Este tipo de ilicitude é, de facto, aquele que mais se liga ao princípio da legalidade enquanto princípio orientador da atuação da Administração”²²².

A ilicitude que decorre da violação de disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares constitui uma dimensão da maior importância, dada a especial relevância de que, por força do princípio da legalidade, se reveste a regulação normativa dos atos jurídicos unilaterais que exprimem o exercício de poderes da Administração. Isto, pois, na generalidade dos casos, a responsabilidade civil dos entes públicos pelo exercício da função administrativa, resulta da violação de normas ínsitas na Constituição, leis e regulamentos²²³.

A segunda categoria de ilicitude, presente na segunda parte do art. 9.º, n.º 2, é aquela que, no entender de MENEZES CORDEIRO, mais evidencia a influência do direito francês, em

²²⁰ Cf. art. 9.º, n.º 1, do RRCEE.

²²¹ Cf. art. 9.º, n.º 2, do RRCEE.

²²² Ac. do TCA – Norte (1ª Secção - Contencioso Administrativo), de 28 de abril de 2017, processo n.º 00674/14.5BECBR.

²²³ RENÉ, Chapus, *Droit Administratif Général*, tomo I, 15ª edição, 2001, p. 1295, *apud* MEDEIROS, Rui (org.); ALMEIDA, Mário Aroso de, (colab.) [et al], *Comentário...*, *op. cit.*, p. 244.

particular do conceito de *faute*. Segundo o Autor, ao fazer corresponder as situações de ilicitude das condutas administrativas, não só aos casos de violação de normas que deveriam pautar a atuação da Administração Pública, mas também às situações de inobservância dos deveres objetivos de cuidado, o preceito assume um entendimento amplo de ilicitude, no sentido francês de *faute* - que à luz do nosso direito civil corresponderá à culpa, entendida como a inobservância de deveres objetivos de cuidado²²⁴.

Em relação à terceira, e última, modalidade de ilicitude, o art. 9.º, n.º 2, remete expressamente para o art. 7.º, n.º 3. Da articulação dos dois normativos, podemos entender que a expressão “funcionamento anormal do serviço” pretende abarcar aquelas situações em que os danos não tenham resultado do comportamento concreto de um titular de órgão, funcionário ou agente determinado, ou não seja possível provar a autoria pessoal da ação ou omissão²²⁵. Naturalmente, e como nos ensina CARLOS CADILHA, para que possa existir um comportamento ilícito, em qualquer uma destas hipóteses, é necessário ainda que se encontrem preenchidos os requisitos de ilicitude objetiva e subjetiva a que se refere o art. 9.º, n.º 1²²⁶.

O traço distintivo do regime de responsabilidade por funcionamento anormal do serviço reside no facto de o juízo de censura não se reportar à conduta de um agente determinado da Administração, mas diretamente ao próprio funcionamento dos serviços²²⁷. Pensemos, por exemplo, na eventualidade de se verificar no último dia de prazo um bloqueio de índole informática que impossibilita os contribuintes ou os seus representantes de aceder ao Portal de Finanças, ficando com isso impedidos de entregar a declaração de IRS dentro de prazo. Esta circunstância implicará, além do pagamento de coima pelo atraso na entrega de uma declaração (art. 116.º, do RGIT), a perda de outras prerrogativas, como o direito às deduções à coleta, a entrega da declaração juntamente com o cônjuge, a isenção de pagamento de IMI e ainda um reembolso de IRS mais tardio. Como se depreende, os prejuízos provocados não poderão, à partida, ser imputados individualmente a um elemento da AT, devendo considerar-se um funcionamento anormal dos próprios serviços.

²²⁴ Cf. CORDEIRO, António Menezes, *Tratado, op. cit.*, p. 472.

²²⁵ Veja-se, neste sentido, o Ac. do TCA – Norte (1ª Secção - Contencioso Administrativo), de 28 de abril de 2017, processo n.º 00674/14.5BECBR, “O objetivo desta disposição foi o de imputar diretamente à Administração uma conduta lesiva, sem necessidade de imputar um determinado comportamento a um agente em concreto. Ou seja, mesmo não existindo um facto ilícito imputado a um sujeito individualizado considera-se existir funcionamento anormal do serviço sempre que seja possível aferir do conjunto do serviço uma atuação suscetível de preencher o conceito de ilicitude.”

²²⁶ “Isto é, que se trate de ações ou omissões que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou infrinjam regras de ordem técnica ou deveres objetivos de cuidado, e de que resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos, cf. CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Regime...*, *op. cit.*, p. 195.

²²⁷ Cf. MEDEIROS, Rui (org.); ALMEIDA, Mário Aroso de, (colab.) [et al], *Comentário...*, *op. cit.*, p. 250.

Feita a explanação sobre as diferentes formas que a ilicitude pode assumir no domínio do RRCEE, impõe-se ainda deixar algumas notas que julgamos pertinentes acerca deste pressuposto.

Em primeiro lugar, deve-se salientar o facto de o legislador não distinguir entre ilegalidades internas ou materiais e ilegalidades externas, procedimentais, formais ou orgânicas. As primeiras serão aquelas que afetam o conteúdo do ato jurídico, ao passo que as segundas apenas relevam face aos aspetos externos do mesmo – competência do autor para a prática do ato, formalidades de procedimento, forma do ato, etc²²⁸.

Esta questão assume particular relevância no que concerne aos tipos de ilícitos indemnizáveis, uma vez que alguma doutrina partilha da ideia de que apenas as ilegalidades das quais resultem a violação de direitos ou interesses legalmente protegidos de terceiros é que preenchem o conceito de ilicitude, deixando de fora as ilegalidades meramente formais²²⁹.

O STA considerou a este respeito que “quando a pretensão indemnizatória tenha fundamento em ato administrativo anulado, há que distinguir ilicitude derivada de ilegalidades formais da ilicitude de ilegalidades substantivas. Só as ilicitudes resultantes de ilegalidades substantivas terão idoneidade para suportar um pedido de indemnização por prejuízos derivados da decisão administrativa anulada”²³⁰.

Por outro lado, importa ainda abordar a temática da associação do conceito de ilicitude à noção de ilegalidade. Embora se apresente como uma matéria que provocou algum divisionismo entre a doutrina ao longo dos anos, parece-nos verificar-se atualmente, alguma unanimidade – doutrinária e jurisprudencial – em torno da não assimilação destes dois conceitos.

O pensamento de GOMES CANOTILHO vai precisamente neste sentido, afirmando que “nos devemos precaver contra a completa equiparação da ilegalidade à ilicitude (...) A violação dos

²²⁸ Cf. LEITÃO, Alexandra, *Duas questões ...*, op. cit. p. 9 e 10.

²²⁹ RUI MEDEIROS aceita o princípio da relevância negativa da causa virtual, nos casos em que a Administração substitui o ato anulado por um ato idêntico, sem repetir os vícios determinantes da anulação. Todavia, distingue para o efeito duas situações:

a) se os danos resultam da perda do bem, objeto do direito ou do interesse, basta a renovação do ato para exonerar o Estado da obrigação de indemnizar pelo facto ilícito; nesse caso, o ato ilícito não agravou a posição do particular lesado: mesmo que o dano tivesse sido produzido pelo segundo ato, legal, os danos sofridos seriam idênticos. Ex.: uma câmara municipal ordena a demolição de edifício que ameaça ruína ou perigo para a saúde pública, sem ter, previamente cumprido todas as formalidades essenciais. A ordem de demolição é executada e o ato é, entretanto, anulado. Caso a câmara, renove o ato, cumprindo as formalidades essenciais, não poderá ser exigida pelo particular, indemnização pelo valor da construção demolida.

b) se os danos provêm da falta de disponibilidade do bem durante o período que mediou entre a prática do ato anulado e a sua renovação, a responsabilidade civil da Administração só será excluída se o segundo ato tiver eficácia retroativa. Ex.: Um funcionário é demitido ilegalmente e, após a anulação do ato por falta de fundamentação, a autoridade administrativa aplica novamente a pena de demissão. Se o novo ato não tiver eficácia retroativa, o Estado é obrigado a indemnizar os danos suportados pelo funcionário por não ter estado ao serviço no período que decorreu entre a produção de efeitos dos dois atos. Cf. *Ensaio sobre a responsabilidade civil do Estado por actos legislativos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1992, p. 209.

CARLOS CADILHA defende que, “embora o preceito não tome posição explícita quanto a saber se a mera infração de normas orgânicas ou procedimentais (...) poderá ser suficiente para constituir a Administração no dever de indemnizar, essa eventualidade parece resultar implicitamente da maior abertura que é concedida ao conceito de ilicitude por via da dupla referência aos direitos e interesses legalmente protegidos, que consta do art. 9º, n.º 1, *in fine*, com o que se terá pretendido abranger não apenas os direitos subjetivos, mas também os interesses individuais reflexamente protegidos pela norma, cf. *Regime...*, op. cit., p. 184

²³⁰ Neste sentido, cf. Ac. do STA (1ª Secção) de 7 de novembro de 2019, processo n.º 01457/04.6BESNT.

preceitos jurídicos não é, por si só, fundamento bastante da responsabilidade. Quer se exija a violação de direitos subjetivos, quer a violação dum dever jurídico ou funcional para com o lesado, quer ainda uma falta da administração faz-se intervir sempre um elemento qualificador e definidor de uma relação mais íntima do indivíduo prejudicado para com a administração do que a simples legalidade e regularidade do funcionamento dos órgãos administrativos”²³¹.

Também ao nível da jurisprudência, o entendimento tem ido na mesma direção, com o STA a afirmar em diversos acórdãos a circunstância de que “a verificação do pressuposto ilicitude não se basta com a existência de ilegalidade, sendo necessário que esta se traduza na violação de normas que incluem, entre os fins que visam tutelar, a protecção – não meramente reflexa ou ocasional, mas directa e intencional – do interesse particular”²³².

Naquilo que diz respeito ao nosso estudo a realização de um ato apreensivo não será, *per sí*, suscetível de originar obrigação de indemnizar. Ainda que aquela haja sido praticada de forma ilícita, será necessário que se verifique uma afetação na esfera das normas ou dos princípios preconizados para a proteção do interesse do particular. Dito de outra forma, é necessário que o ato apreensivo, não apenas, haja sido praticado ilicitamente, como que haja violado uma posição jurídica substantiva do particular (direito subjetivo ou um interesse legalmente protegido do particular)²³³. Se ambas as vertentes se encontrarem preenchidas, estaremos perante uma ilicitude responsabilizante.

O pressuposto em análise comporta uma imensa riqueza do ponto de vista doutrinário, e imensas questões poderiam ser levantadas, desde a dicotomia ilicitude da conduta *versus* ilicitude do resultado ou ainda as causas de justificação (cumprimento de deveres, legítima defesa, estado de necessidade²³⁴, consentimento do lesado) que permitem a exclusão da ilicitude. Contudo, julgamos que se afastam do âmbito deste estudo, pelo que não serão objeto da nossa análise.

²³¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *O problema da responsabilidade do Estado por actos ilícitos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1974, p. 74 e 75. Idêntico pensamento possui RUI MEDEIROS, o qual alega que “nem toda a violação de uma norma jurídica constitui um facto ilícito. Cf. *Ensaio ...*, *op. cit.*, p. 168. Na mesma linha, v. CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil...*, *op. cit.*, p. 70 “(...) a ilicitude não se basta com a genérica antijuridicidade, uma vez que pressupõe a violação de uma posição jurídica substantiva (direito subjetivo ou interesse legalmente protegido) do particular.”

Por seu turno, MARCELLO CAETANO possuía um entendimento oposto, defendendo que a ilicitude coincidia com a ilegalidade do ato e se apura nos termos gerais em que analisam os respetivos vícios, cf. *Manual de direito administrativo*, II, Coimbra, (reimp.) 1982, pp. 1225 e ss. *apud* MEDEIROS, Rui, *Ensaio sobre a responsabilidade civil do Estado por actos legislativos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1992, p. 168.

²³² Cf. neste sentido, entre outros, os Acórdãos do STA (1ª Subsecção do CA), de 26 de setembro de 2007, processo n.º 0569/06 e de 15 de março de 2012, processo n.º 0215/10.

²³³ Veja-se, neste sentido, o Ac. do TCA – Sul (CA- 2º Juízo) de 15 de dezembro de 2016, processo n.º 09594/13, no qual se afirma que “(...) não é suficiente a existência de uma qualquer ilegalidade para se estar perante um ato ilícito gerador de responsabilidade civil, sendo necessário que a Administração tenha lesado direitos e interesses legalmente protegidos do particular, fora dos limites do ordenamento jurídico. Do mesmo modo, é necessário que a norma violada revele a intenção normativa de proteção do interesse material do particular, não bastando uma proteção meramente reflexa ou ocasional. Ou seja, o conceito de ilicitude não se reconduz, sem mais, ao conceito de ilegalidade, antes pressupõe a violação de uma posição jurídica substantiva (...)”.

²³⁴ O art. 3º, n.º 2, do CPA, admite a possibilidade de prática de atos administrativos em estado de necessidade. O Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA, entende que no âmbito da atividade da AT não parecem poder configurar-se situações de afastamento da ilicitude, com fundamento em estado de necessidade, particularmente no âmbito da sua principal atividade de liquidação e cobrança de tributos, mercê do

1.3. Culpa

O terceiro requisito necessário à execução da responsabilidade civil extracontratual da AT consiste na *culpa*. Este elemento consiste num juízo de reprovação ou censura do direito face à conduta do agente que teve o comportamento lesivo^{235 236}.

Nos termos do art. 10.º, do RRCEE, 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 cumpridor²³⁷. Esta norma acarreta consigo uma alteração face ao regime civilista, visto que o parâmetro aferidor e qualificador da culpa no comportamento do agente, deixou de ser o princípio do princípio do *bonus pater familias* (critério do homem médio), previsto no art. 487.º, n.º 2, do CC, para passar a ser o titular de órgão, funcionário ou agente médio²³⁸.

MENEZES CORDEIRO afirma-se crítico em relação à adoção da bitola do “funcionário ou agente zeloso e cumpridor”, na medida em que se abandonou a fórmula milenar do “*bonus pater familias*” que, na sua aplicação profissional, diria precisamente o mesmo²³⁹. Efetivamente, não podemos deixar de considerar esta alteração uma circunstância absolutamente secundária e com um efeito prático, em tudo, absolutamente semelhante ao princípio civilista.

O legislador estabeleceu, ainda, naquele normativo a aplicação de duas presunções de culpa leve na prática de atos jurídicos ilícitos (n.º 2) e quando tenha havido incumprimento de deveres de vigilância (n.º 3)²⁴⁰.

Ora, a natureza jurídica do instituto da presunção legal permite que haja lugar a uma inversão do ónus da prova. Isto na medida, em que já não caberá ao lesado provar a culpa do agente – conforme decorre do art. 487.º, n.º 1, do CC –, mas sim incumbirá ao lesante a prova

imperativo constitucional de observância do princípio da legalidade (art. 103, n.º3, da CRP), cf. *Sobre a responsabilidade civil...*, op. cit., pp. 19 e 20.

²³⁵ Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a responsabilidade civil...*, op. cit., p. 20. VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, op. cit., p. 566. “A culpa exprime um juízo de reprovabilidade pessoal da conduta do agente: o lesante, em face das circunstâncias do caso, podia e devia ter agido de outro modo”

²³⁶ Cf. Ac. do TCA – Sul (CA – 2.º Juízo), de 2 de março de 2017, processo n.º 12656/15, define a culpa como o “nexo de imputação ético-jurídico que liga o facto à vontade do agente (...)”.

²³⁷ Cf. art. 10.º, n.º 1, do RRCEE.

²³⁸ “Tem-se em conta, por conseguinte, que o facto suscetível de gerar o dever de indemnizar foi praticado no exercício de funções ou por causa desse exercício (...), pelo que interessa avaliar a conduta do agente, não por referência ao homem comum, mas atendendo à especial qualidade da pessoa que praticou o ato.” Cf. CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Regime...*, op. cit., p. 197 e 198.

²³⁹ Cf. *Tratado*, op. cit., p. 649

²⁴⁰ MENEZES CORDEIRO, uma vez mais, revela uma posição crítica em relação às presunções de culpa aqui estabelecidas, uma vez que, segundo o autor a culpa é um juízo de valor que se induz, mas não se presume. Cf. *Tratado*, op. cit., p. 649. Em sentido oposto CARLOS CADILHA, defende que a previsão de um critério próprio de aferição de culpa (...), bem como a referência específica a situações de presunção de culpa (...) permite uma maior clarificação legislativa, cf. *Regime...*, op. cit., p. 197.

de que atuou sem culpa (art. 344.º, do CC e art. 350.º CC). Todavia, não se trata de uma presunção *juris tantum* pelo que poderá ser ilidida, demonstrando que atuou sem culpa²⁴¹.

O pressuposto da culpa assume-se como absolutamente crucial no contexto da responsabilidade civil extracontratual. Sendo esta uma responsabilidade subjetiva, o requisito da culpa será o elemento distintivo da responsabilidade extracontratual face à responsabilidade objetiva ou pelo risco, que se caracteriza pela dispensa de culpa na conduta do agente²⁴². Contudo, diversa doutrina²⁴³, considera que se tem verificado, e particularmente com o novo RRCEE, uma evolução no sentido da objetivação deste elemento.

MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, aponta como motivos dessa objetivação, desde logo, a substituição no critério de apreciação da culpa (*bonus pater familias*), o que configura uma consagração do critério da culpa em abstrato e não da culpa em concreto; de seguida, considera que a consagração de diversas presunções de culpa contribui para a relativização da distinção tradicional entre responsabilidade culposa e não culposa; por fim, o autor aponta ainda o exemplo do art. 7.º, n.º 3, o qual, ao atribuir a responsabilidade ao Estado quando os danos não tenham resultado do comportamento concreto de um agente, ou não seja possível provar a autoria pessoal da ação ou da omissão, acabará poder não proceder à imputação do elemento da culpa a uma agente²⁴⁴.

Na defesa de uma responsabilidade ainda mais objetiva aplicável aos danos praticados pelo Estado, ALEXANDRA LEITÃO defende que quando está em causa a prática de um ato jurídico ilícito, designadamente um ato administrativo ilegal, tem de se considerar irrelevante que o titular do órgão, o funcionário ou o agente autor do ato estivesse ou não convencido da validade do mesmo, sob pena de se pôr em causa a garantia de reparação de danos que o artigo 22.º da CRP pretende assegurar”. Dessa forma, considera a autora “que deveria ser consagrada ou uma presunção inilidível de culpa leve decorrente da prática de atos jurídicos ilícitos ou mesmo prescindir-se completamente da culpa nestes casos, admitindo que se trata de responsabilidade objetiva e não subjetiva”²⁴⁵.

²⁴¹ Cf. art. 350.º, n.º 2, do CC.

²⁴² Neste sentido, cf. Acórdão do TCA – Sul (Contencioso Administrativo), de 27 de fevereiro de 2020, processo n.º 1041/16.1BELRA, “A culpa dirá respeito ao juízo de censurabilidade formulado pelo Direito relativamente à conduta ilícita do agente que praticou o facto danoso, sendo esta a base da imputação delitual ou aquiliana.”

²⁴³ Cf., entre outros, MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição...*, op. cit. p. 483. p. 473; CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil...*, op. cit. p. 91 e ss.

²⁴⁴ Cf. MEDEIROS, Rui (org.); ALMEIDA, Mário Aroso de, (colab.) [et al], *Comentário...*, op. cit., p. 267.

²⁴⁵ Cf. LEITÃO, Alexandra, *Duas questões ...*, op. cit. p. 14.

Finalmente, uma nota para referir a possibilidade de, existindo uma pluralidade de responsáveis, se determinar a solidariedade no cumprimento da obrigação entre aqueles, nos termos do art. 497.º do CC²⁴⁶.

1.4. Dano

O quarto pressuposto da responsabilidade civil respeita ao *dano* provocado, pela ação ou omissão do agente, na esfera do contribuinte lesado. Isto é, para que o facto ilícito culposos conduza à existência de obrigação de indemnizar é essencial que se verifique um dano. Por sua vez, o dano traduzir-se-á na supressão ou diminuição de uma situação favorável²⁴⁷. Naturalmente, a ocorrência de uma apreensão causará ao visado a privação de um ou mais bens, acarretando tal facto um prejuízo na sua esfera patrimonial.

O art. 3.º, do RRCEE, prevê a possibilidade de duas modalidades indemnizatórias: restauração natural (ou indemnização específica) e a indemnização em dinheiro/por equivalente²⁴⁸.

A restauração natural (n.º 1) determina que quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação.

Por outro lado, a indemnização por equivalente/em dinheiro (n.º 2) funcionará para aquelas circunstâncias em que a reconstituição natural não seja possível, não repare integralmente os danos ou seja excessivamente onerosa.

Da leitura da última norma conclui-se que o legislador deu prioridade à opção pela reconstituição natural no tocante à satisfação da indemnização, isto é, sempre que se verifique a existência de um dano dever-se-á optar, em primeira sede, pela direta remoção do dano real²⁴⁹. Quando aquela não seja possível, suficiente ou adequada optar-se-á pela indemnização em dinheiro.

Importa alertar para a circunstância de os conceitos de restituição natural e de restituição em dinheiro se encontrarem intimamente relacionados com as noções de *dano real* e *dano de cálculo/patrimonia*²⁵⁰. O dano real é o prejuízo *in natura* sofrido pelo lesado; o dano de cálculo ou

²⁴⁶ Cf. *ex vi*, art. 10.º, n.º 4, do RRCEE.

²⁴⁷ Cf. CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, *op. cit.*, p. 511.

²⁴⁸ Cf. CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil...*, *op. cit.* p. 109.

²⁴⁹ MARGARIDA CORTEZ sublinha a relutância verificada na jurisprudência administrativa em admitir a aplicabilidade do princípio civilista da restauração natural no domínio da responsabilidade extracontratual da Administração por atos de gestão pública, cf. para mais desenvolvimentos, *ibidem*, pp. 109 e 110.

²⁵⁰ Para mais desenvolvimentos, cf. VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, *op. cit.*, p. 598; LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, *op. cit.*, p. 334; CORDEIRO, António Menezes, *Tratado...*, *op. cit.*, p. 513, o autor utiliza a expressão “dano de cálculo,

patrimonial é a expressão monetária daquele prejuízo. Neste último, inserem-se uma avaliação abstrata – ponderação objetiva do prejuízo – e uma avaliação concreta – ponderação subjetiva do prejuízo. No âmbito da avaliação concreta, utiliza-se a teoria da diferença, estabelecida no art. 566.º, n.º 2, do CC – que confronta a situação real atual com a situação hipotética atual do lesado.

Assim, resumindo e exemplificando, o dano real interessa ao problema da causalidade e consequente opção entre restauração natural *versus* indemnização pecuniária/por equivalente; o dano de cálculo importa para o cálculo da indemnização por equivalente²⁵¹.

No que concerne aos tipos de danos abrangidos pela figura da responsabilidade civil, importa alertar para a circunstância de a doutrina efetuar inúmeras distinções neste capítulo, a saber, dano real e dano patrimonial, danos emergentes e lucros cessantes, dano patrimonial e dano não patrimonial, danos presentes e danos futuros, danos diretos e danos indiretos. Todavia o n.º 3, do disposto, elenca como danos indemnizáveis no contexto da responsabilidade civil, os danos patrimoniais e danos não patrimoniais, bem como aos danos já produzidos e danos futuros. Sem prejuízo do interesse que poderia suscitar uma abordagem mais detalhada às várias modalidades de danos existentes, entendemos seguir uma abordagem mais concreta e precisa, cingindo-nos àquelas que vem tipificadas no preceito.

Ora, no que concerne à dicotomia existente entre *danos patrimoniais* e *danos não patrimoniais*, diremos que os primeiros incidem sobre interesses de natureza material ou económica, refletindo-se no património do lesado; os segundos reportam-se a valores de ordem espiritual, ideal ou moral²⁵².

ANTUNES VARELA defende que os danos patrimoniais e não patrimoniais distinguir-se-ão consoante sejam ou não suscetíveis de avaliação pecuniária²⁵³. No entender do Autor, - entendimento partilhado por diversa jurisprudência -, os danos patrimoniais serão aqueles que são suscetíveis de avaliação pecuniária, podendo ser reparados ou indemnizados, senão diretamente (restituição natural), pelo menos indiretamente (indemnização pecuniária). Ao lado destes danos pecuniariamente avaliáveis, há outros prejuízos (dores físicas, desgostos, morais, exames, perda de prestígio ou reputação, complexos de ordem estética), que são insuscetíveis de avaliação pecuniária, pois atingem bens que não integram o património do lesado, (a saúde, a

discordando da utilização do conceito "dano patrimonial", na medida em que esta se contrapõe a moral – ora, o dano moral também pode ser real (o sofrimento da pessoa) e de cálculo (a cifra compensatória) – nota 1717.

²⁵¹ Cf. neste sentido, VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações...*, *op. cit.*, p. 600; COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 595 e 596.

²⁵² Seguimos aqui de perto, as definições avançadas de ALMEIDA COSTA, cf. *Direito...*, *op. cit.*, p. 592.

²⁵³ Cf. *Das obrigações...*, *op. cit.*, p. 600 e ss.

integridade física, a liberdade, a honra, o bom nome, a beleza, etc)²⁵⁴, apenas podendo ser compensados com a obrigação imposta ao agente, sendo esta mais uma *satisfação* do que uma indemnização. Estes serão os danos morais ou não patrimoniais. O facto de não serem avaliáveis pecuniariamente prende-se com a sua natureza imaterial, o que não significa que a lesão daqueles bens não possa e deva ser indemnizável. Neste sentido, MENEZES CORDEIRO defende que “se por definição o dano moral não é redutível a dinheiro, ele é, não obstante, compensável patrimonialmente”²⁵⁵.

Pensemos, na ocorrência de um arresto, no âmbito do qual, o lesado vê o seu automóvel ser apreendido. O dano patrimonial serão as despesas que o sujeito terá que efetuar por forma a suprir a falta da sua viatura – utilização de transportes públicos, aluguer, ou inclusive, adquirir um outro automóvel. Os danos morais dirão respeito, à ansiedade, ao desgosto e preocupação que a situação poderá gerar bem como algum constrangimento perante pessoas próximas como vizinhos, amigos, colegas de trabalho, etc.

Por outro lado, o preceito alude, igualmente, aos *danos presentes* e aos *danos futuros*. Os primeiros serão aqueles que já se encontram verificados no momento da indemnização, enquanto que os segundos serão o caso contrário²⁵⁶. O art. 564.º, n.º 2, do CC, refere que “na fixação da indemnização pode o tribunal atender aos danos futuros, desde que sejam previsíveis; se não forem determináveis, a fixação da indemnização correspondente será remetida para decisão ulterior.” Daqui resulta que o facto de o dano ainda não se ter verificado não é fundamento para excluir a indemnização, bastando-se o tribunal com a previsibilidade da verificação do dano para a fixar²⁵⁷.

Procurando aqui ilustrar a temática dos danos presentes e danos futuros, atente-se no seguinte exemplo. No âmbito de uma operação efetuada pela AT a um escritório de advogados, em que são apreendidos diversos computadores e material informático, os danos presentes consistem na indisponibilidade de utilização daqueles elementos e de toda a informação que os mesmos contêm. Por sua vez, os danos futuros traduzir-se-ão naquilo que essa privação imposta pela apreensão acarreta, designadamente, aquisição de novos dispositivos informáticos,

²⁵⁴ Veja-se a respeito da indemnização por danos não patrimoniais, o Ac. do STA (1ª Secção), de 4 de abril de 2019, processo n.º 0279/14.0BALSBS-1 e de 12 de julho de 2017, processo n.º 0865/15, no qual se determina que “na caracterização deste tipo de danos poderá partir-se do axioma que estabelece que tal prejuízo é o sofrimento psicossomático experimentado pelo lesado ou pessoas que tenham direito a indemnização por esse tipo de dano à luz dos normativos próprios.

²⁵⁵ Cf. *Tratado...*, op. cit. p. 515.

²⁵⁶ Cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito ...*, op. cit., p. 336.

²⁵⁷ Cf. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *ibidem*.

necessidade de retomar a atividade a partir do início ou, ainda, possíveis atrasos no que respeita ao cumprimento de prazos.

1.5. Nexo de causalidade

Por fim, o quinto e último pressuposto, de cujo preenchimento depende a aplicabilidade de responsabilidade civil é a existência de um *nexo de causalidade* entre o facto praticado e o dano observado. Este último requisito da responsabilidade civil vem determinar que a obrigação de indemnização só existe em relação aos danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão²⁵⁸. Significa isto que “não há que ressarcir todos e quaisquer danos que sobrevenham ao facto ilícito, mas tão-só os que ele tenha na realidade ocasionado”²⁵⁹.

O nexos de causalidade entre o facto e o dano assume uma dupla função: pressuposto da responsabilidade civil e medida da obrigação de indemnizar²⁶⁰. O requisito a que se alude desempenhará, a nosso ver, a função de ligar os restantes pressupostos. Isto é, de nada servirá que se verifique a prática de um facto ilícito culposo do qual resulte um dano, se não existir uma relação de conexão, entre a prática daquele facto ilícito e do dano que se veio a verificar²⁶¹.

Das várias concepções existentes sobre o nexos de causalidade, aquela que reúne mais consenso entre a doutrina e que foi acolhida no supra citado art. 563.º do CC foi a teoria da causalidade adequada²⁶².

A ideia chave desta doutrina é a seguinte: “considera-se causa de um prejuízo a condição que, em abstrato, se mostra adequada a produzi-lo”²⁶³. De acordo com a teoria da causalidade adequada os danos devem apresentar-se como uma consequência normal, provável e típica do facto ilícito²⁶⁴. Dessa forma, deverá apurar-se, casuisticamente, se aquele facto praticado, naquelas

²⁵⁸ Cf. art. 563.º, do CC.

²⁵⁹ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 605.

²⁶⁰ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *ibidem*.

²⁶¹ Cf., entre outros, o Ac. do STA (1ª Secção), de 8 de março de 2018, processo n.º 0446/16, onde se afirma no âmbito de uma execução fiscal que, “não demonstrando o cônjuge lesado de que a sua esfera patrimonial, ou a sua situação jurídica, seria diversa caso, no âmbito da execução fiscal em que foi omitida a sua citação, lhe tivessem sido assegurados e respeitados os direitos processuais previstos no art. 239.º do CPPT e de que, através do uso desses meios e mecanismos, teria obstado à exigibilidade da quantia exequenda e ao pagamento da mesma pelo produto da venda do imóvel comum do casal penhorado, não poderá considerar-se como estando estabelecido o nexos de causalidade entre a ilicitude e os danos produzidos”.

²⁶² A este propósito cf. Ac. do STA (1ª Secção), de 15 de março de 2018, processo n.º 0644/11, ou no mesmo sentido, Ac. do STA (2ª Secção do CA), de 5 de junho de 2007, processo n.º 0301/07. O STA tem defendido que o art. 563.º do CC, consagra a teoria da causalidade adequada, na sua formulação negativa, adotando para tal a doutrina de Enneccerus & Lehmann, que defende que “o facto que atuou como condição do dano só deixará de ser considerado como causa adequada se, dada a sua natureza geral, se mostrar de todo indiferente (...) para a verificação do dano, tendo-o provocado só por virtude das circunstâncias excepcionais, anormais, extraordinárias ou anómalas que intercederem no caso concreto”.

²⁶³ Cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 763.

²⁶⁴ Cf. Ac. do TCA – Sul (Contencioso Administrativo - 2º Juízo), de 15 de dezembro de 2016, processo n.º 09594/13;

circunstâncias, seria ou não apto a provocar aquele dano. Será na exata medida dessa equação – lesão verificada e danos daí resultantes – que se apurará o montante de indemnização.

Considere-se que, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, se dá a apreensão de determinadas mercadorias, as quais assumiriam grande relevância naquilo que é a atividade profissional do lesado e, em virtude de tal facto, o lesado não pôde proceder à venda das mesmas e com isso efetuar lucro. Poderemos afirmar que, existe um nexo de causalidade entre o facto que foi praticado, *i.e.*, a apreensão, e o dano verificado, ou seja, a existência de prejuízo por aquela venda não ter sido efetuada. Naturalmente, será também necessário que a apreensão se revele ilícita e culposa.

Ainda ao nível das apreensões tributárias, pensemos na circunstância de a AT efetuar uma penhora a uma clínica médica, no âmbito da qual é apreendido material terapêutico (diagnóstico, tratamento, reabilitação, etc), que se afigura totalmente indispensável à vida profissional dos clínicos. A apreensão daqueles elementos vem impedir aqueles profissionais de exercerem a sua atividade médica. Com isso, não poderão cumprir os compromissos assumidos com os seus clientes que, por sua vez, procurarão outras clínicas médicas que possam prestar aqueles serviços. Ora, a apreensão provocará neste caso, não apenas prejuízos de ordem financeira, mas também, danos reputacionais à imagem da clínica. Desta forma, facilmente se constata a presença de um nexo de causalidade entre o ato praticado (apreensão) e os danos obtidos (económicos, reputação, bom nome), preenchendo-se assim este requisito de aplicação da responsabilidade civil.

O nexo de causalidade completa o conjunto de requisitos, necessários à execução de responsabilidade civil. Para que o lesado possa obter a satisfação da sua pretensão indemnizatória, deverá demonstrar que a apreensão efetuada pela AT reúne aqueles cinco pressupostos.

2. Relação jurídica entre a AT e os obrigados tributários

Conforme já avançado no capítulo I, a responsabilidade civil emerge não apenas no contexto de relações estabelecidas entre entes privados, mas também no seio de vínculos desenvolvidos entre o Estado e o administrado. Dissemos igualmente que, para o âmbito do nosso estudo, o organismo público que nos interessará será aquele que lida com a cobrança e arrecadação da receita tributária – a AT. Ora, impõe-se nesta fase estudar esta conexão que se desenvolve entre a AT e o particular, enquanto meio embrionário da responsabilidade civil no âmbito das apreensões.

Numa primeira aproximação, cumpre referir que, não obstante a esmagadora maioria dos vínculos existentes entre a AT e os obrigados tributários se materializem na conhecida relação jurídica tributária²⁶⁵, existirão outras conjunturas em que este liame não se concretiza. Por forma a que consigamos compreender essa relação em que ocorre a responsabilidade civil da AT, torna-se necessário recapitular as várias possibilidades de apreensões existentes em direito tributário para percebermos qual o contexto relacional em que aquelas ocorrem. Adotaremos aqui uma ordenação similar à metodologia expositiva que foi empreendida no segundo capítulo. Porém, a fim de uma melhor perceção e adequação à temática, apresentaremos uma ligeira nuance na abordagem. Trataremos, assim, do instituto do arresto e da penhora na execução fiscal de forma conjunta e, seguidamente, das restantes medidas cautelares de perfil administrativista.

A opção de tratar do arresto conjuntamente com a penhora, deve-se à circunstância de a efetivação daqueles meios decorrer no seio do mesmo contexto que é a relação jurídica tributária. Não pretendendo discorrer novamente sobre estes mecanismos, que já foram tratados supra, recordamos apenas que estes visam um acautelamento patrimonial por forma a proteger a expectativa da AT em arrecadar a receita tributária devida. Em qualquer um destes institutos jurídicos, a sua verificação pressupõe, *a priori*, a existência de uma relação entre a AT e o contribuinte. Por sua vez, essa conexão decorre da existência de um facto constitutivo que deu origem ao nascimento da relação jurídica tributária²⁶⁶. O facto constitutivo é uma realidade económico-social, à qual o ordenamento jurídico atribui relevância para efeitos jurídico-tributários. A circunstância fática irá diferir mediante o tributo em questão, podendo consistir na obtenção de um rendimento no caso do IRS ou do IRC, na aquisição de um bem ou de um serviço no caso do IVA, ou na titularidade de um veículo ou de um imóvel no caso do IUC e do IMI, respetivamente. Ora, o decretamento de um arresto ou de uma penhora apenas poderá suceder na eventualidade de o sujeito passivo não haver efetuado o pagamento do tributo que lhe competia. Pelo que, dificilmente poderá ter lugar o arresto ou a penhora sem que exista já uma relação jurídica tributária entre a AT e o contribuinte.

Por outro lado, nem todas as apreensões necessitam indispensavelmente da presença de uma relação jurídica tributária. Por essa razão se abordam agora, de forma separada, a restante panóplia de apreensões. Relembremos aqui que as apreensões em causa serão aquelas que têm

²⁶⁵ Veja-se, a respeito do tema, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 227 e ss; ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 31 e ss; SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Lex, 1998, pp. 107 e ss; HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar por MORENO, Andrés Báez; SERRANO, María Luisa González-Cuellar; CALLE, Enrique Ortiz, Madrid, Marcial Pons Ediciones jurídicas e sociales, S.A., 2005, p. 153 e ss; TESAURO, Francesco, *Compendio di diritto tributario*, 6ª edição, Vicenza, Utet giuridica, 2016, pp. 49 e ss.

²⁶⁶ Cf. art. 36.º, n.º 1, da LGT.

lugar em sede de um procedimento de inspeção tributária, no âmbito de um controlo de bens em circulação para efeitos de IVA, ou perante a prática de determinadas infrações tributárias pelo sujeito passivo.

No que respeita aos procedimentos de inspeção tributária e de controlo de bens em circulação para efeitos de IVA, estes traduzem-se em operações de fiscalização por parte das entidades competentes aos respetivos sujeitos passivos. No caso da inspeção tributária, esta visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias²⁶⁷; por seu lado, o controlo de bens em circulação para efeitos de IVA pretende certificar que aqueles são acompanhados de toda a documentação de transporte necessária e obrigatória. Por outro lado, no caso das infrações tributárias, dar-se-á a apreensão de bens quando se verifique que aqueles foram objeto de determinados crimes ou contraordenações.

Ora, como podemos constatar, nenhuma destas apreensões pressupõe a prévia existência de uma relação jurídica tributária para que possam ocorrer. Não vale isto por dizer que entre o titular dos bens alvo da apreensão e a AT não possa existir uma relação jurídica tributária. Todavia, a mesma não se afigura como requisito essencial à ocorrência deste género de apreensões. Pensemos, a título exemplificativo, naquela sociedade cujas instalações são objeto de um procedimento de inspeção tributária a fim de verificar todo o suporte contabilístico daquela. A apreensão que eventualmente possa ocorrer, caso haja lugar à deteção de irregularidades, não obriga à existência de uma relação jurídica tributária entre a AT e a entidade visada.

3. Outras figuras indemnizatórias

Neste segmento pretendemos dar nota da existência, no âmbito do normativo tributário, de noções análogas à da responsabilidade civil. Falamos aqui da figura dos juros tributários, os quais surgem inseridos no objeto da relação jurídica tributária, podendo ser devidos quer pelo sujeito passivo, quer pela AT. Ressalva-se, todavia, a circunstância de estes instrumentos jurídicos que aqui serão abordados não abrangerem o universo das apreensões, pelo que a sua inserção no objeto deste estudo deve-se, fundamentalmente, ao facto de prosseguirem uma finalidade que, salvo as devidas distâncias, se poderá associar à da responsabilidade civil.

No ordenamento jurídico português, os juros tributários desdobram-se em três espécies, a saber: juros indemnizatórios, juros compensatórios e juros moratórios. Por conseguinte, estes

²⁶⁷ Cf. art. 2.º, n.º 1, do RCPITA.

distinguem-se, desde logo, no que respeita aos seus destinatários: em geral, os juros indemnizatórios configuram uma prestação pecuniária destinada aos sujeitos passivos, os juros compensatórios revertem a favor da AT e os juros de mora tanto se poderão dirigir à AT, como aos sujeitos passivos. Em geral, insistimos, pois, como se sabe, o legislador é pródigo em criar soluções que não se coadunam na perfeição com os pressupostos da análise abstrata²⁶⁸.

Porquanto, os juros compensatórios constituem uma prestação pecuniária a favor do Fisco, e dado nos interessarem neste domínio aquelas prestações que se dirigem à esfera do contribuinte, esta modalidade não será por nós aprofundada neste estudo. Assim estudaremos, neste apartado, as figuras dos juros indemnizatórios e dos juros moratórios estabelecidos a favor do contribuinte, os quais – à semelhança daquilo que sucede com a responsabilidade civil – vêm permitir a este obter uma quantia indemnizatória por parte da AT.

Como dissemos, aquando do estudo das finalidades do instituto da responsabilidade civil, o pagamento de uma indemnização, prosseguindo, fundamentalmente, um objetivo ressarcitório, alcança também, reflexamente, desígnios de cariz punitivos e preventivos. Nas figuras jurídicas, que ora se tratam, cumpre ressaltar que os juros indemnizatórios se apresentam, tendencialmente, vocacionados para finalidades similares às da responsabilidade civil; por seu lado, os juros moratórios podendo concretizar efeitos reparadores, julgamos que assumem, fundamentalmente, um escopo sancionatório.

3.1. Juros Indemnizatórios

Os juros indemnizatórios revelam-se como um dos mecanismos jurídicos existentes no direito tributário, e ao dispor do contribuinte, que prosseguem o objetivo de indemnizar aqueles por atos ilegais efetivados pela AT. O liame das duas figuras foi sublinhado pelo Tribunal Central Administrativo do Sul, ao afirmar que “a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal (...)”²⁶⁹. Do mesmo modo que o instituto da responsabilidade civil, os juros indemnizatórios correspondem à concretização do direito à indemnização (art. 22.º) que se encontra na nossa Constituição.

²⁶⁸ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas; GOMES, Noel, A falta de qualidade legislativa como obstáculo à aplicação jurisdicional – o caso paradigmático da lei dos compromissos e dos pagamentos em atraso (LCPA) *in* *Julgar*, n.º 20, 2013, pp. 1 e 2, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60101>.

²⁶⁹ Cf. Ac. do TCA – Sul (Contencioso Tributário), de 22 de maio de 2019, processo n.º 1770/12.9BELRS.

Porém, não obstante partilharem entre si uma matriz ressarcitória, os dois instrumentos jurídicos não se confundem. Em primeiro lugar, estas duas figuras distinguem-se, desde logo, pelo facto de apenas os juros indemnizatórios integrarem o objeto da relação jurídica tributária²⁷⁰. Em segundo lugar, os juros indemnizatórios possuem uma esfera de atuação bastante mais reduzida, na medida em que se encontram legalmente previstos apenas para um conjunto de comportamentos lesivos praticados pela AT. Finalmente, os juros indemnizatórios pressupõem a existência de um pagamento por parte do sujeito passivo, o qual deverá ter sido efetuado em montante superior ao devido. Daqui decorre que todas as demais ações e omissões ilícitas, praticadas pela AT, lesivas dos direitos e interesses dos contribuintes, serão abrangidas pela proteção conferida pela responsabilidade civil.

Efetuada esta breve distinção entre estas duas dimensões indemnizatórias presentes no direito tributário, debruçar-nos-emos sobre a figura dos juros indemnizatórios propriamente dita.

O direito ao recebimento de juros indemnizatórios, por parte do contribuinte, assoma do art. 100.º, da LGT, o qual vem obrigar a AT, em caso de procedência total ou parcial de reclamações, recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, cabendo aqui o pagamento daqueles juros²⁷¹.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, defende que a existência de uma figura como os juros indemnizatórios no leque normativo tributário constitui uma decorrência normal da circunstância de o sujeito ativo possuir no seu domínio “um arsenal de poderes de vantagem (...) por causa das especiais incumbências de prossecução do interesse público, como a presunção de legalidade dos seus atos e o privilégio de execução prévia que a sua atuação comporta”²⁷². Facilmente se compreende a razão desta circunstância. Efetivamente, os mecanismos que a AT possui em seu poder, na mesma medida que lhe permitem atuar com eficácia e celeridade na arrecadação da receita tributária suscitam, igualmente, por vezes, casos em que os direitos dos contribuintes não são plenamente assegurados

²⁷⁰ Cf. art. 30.º, n.º 1, alínea e), da LGT.

²⁷¹ O TCA – Sul (Contencioso Tributário), em Ac. de 16 de novembro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 1388/15.4BELRS, considerou que “a anulação judicial do acto tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos “ex tunc”, tudo se passando como se o acto anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação actual hipotética. A reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios (...)”.

²⁷² ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral... (op. cit.)*, p. 125. ÉDERSON PORTO, afirma que “Infelizmente, as prerrogativas e competências da Administração e fiscalização de tributos são, com alguma frequência exercidas com abusos e/ou excessos.” Cf. PORTO, Éderison Garin, Responsabilidade civil da administração tributária e a possibilidade de condenação em dano moral *in Revista direito tributário atual*, n.º 35, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016, p. 112.

Vejamos então quais os comportamentos da AT que poderão conduzir ao pagamento de juros indemnizatórios.

Em primeiro lugar, os juros indemnizatórios serão devidos quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido²⁷³. A respeito deste normativo, a jurisprudência, acompanhada por alguma doutrina, contrapõe o conceito de “*erro imputável aos serviços*” ao conceito de “*vício*”. O primeiro decorre da aplicação ilegal das normas de incidência do imposto; o segundo corresponde a uma ilegalidade formal no procedimento. Apenas os *erros* serão suscetíveis de reparação pelo pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte²⁷⁵.

Em segundo lugar, o legislador tipificou igualmente outras ocorrências em relação às quais, além de haver um pagamento superior ao devido, existe igualmente um atraso por parte da AT em atuar, sendo esta última circunstância que determina o dever de pagamento de juros. Teremos assim lugar a juros indemnizatórios, nas seguintes situações²⁷⁶:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.
- d) Em 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.

Em qualquer uma destas circunstâncias, devemos salientar o facto de a taxa dos juros indemnizatórios ser igual à taxa dos juros compensatórios²⁷⁷, o que configura, a nosso ver, a introdução de um parâmetro de equidade entre a AT e o contribuinte neste domínio.

²⁷³ Cf. art. 43.º, n.º 1, da LGT.

JORGE LOPES DE SOUSA reconduz os pressupostos de aplicação deste normativo às seguintes circunstâncias: em primeiro lugar, é necessária a existência de um erro num ato de liquidação de um tributo; em segundo lugar, o erro deverá ser imputável aos serviços; seguidamente, a existência desse erro deve ser determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; e finalmente, é indispensável que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, cf. *Sobre a responsabilidade civil...*, op. cit., p.41

²⁷⁴ Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, cf. art. 43.º, n.º 2, da LGT.

²⁷⁵ Cf. Ac. do TCA – Sul (Contencioso Tributário), de 28 de fevereiro de 2019, processo n.º 1387/11.5BELRA e Ac. do STA (Pleno da Secção do CT), de 28 de novembro de 2018, processo n.º 087/18.0BALS.B.

Considera JORGE LOPES DE SOUSA, que “o uso daquela expressão “*erro*”, tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios”, cf. *Sobre a responsabilidade civil...*, op. cit., p.42.

²⁷⁶ Cf. art. 43.º, n.º 3, da LGT.

²⁷⁷ Cf. art. 43.º, n.º 4, da LGT.

No que respeita ao prazo para pagamento dos juros indemnizatórios, o legislador previu que estes deverão ser liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respetivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo²⁷⁸.

Na eventualidade de a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios ser judicial, o prazo de pagamento contar-se-á a partir do início do prazo da sua execução espontânea²⁷⁹. Os juros deverão ser contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos²⁸⁰.

O direito aos juros indemnizatórios será reconhecido por distintas entidades consoante o ato ilegal que constitui a razão da sua existência²⁸¹:

a) Quando o fundamento for erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, os juros serão reconhecidos pela entidade competente para a decisão de reclamação graciosa;

b) Quando não haja sido cumprido o prazo legal de restituição, a competência caberá à entidade que determina a restituição oficiosa dos tributos;

c) Quando o motivo consistir em atraso no processamento de nota de crédito, a responsabilidade será da entidade competente para aquele processamento;

d) Quando não seja cumprido o prazo legal de revisão do ato tributário, será da incumbência da entidade competente para a decisão sobre o pedido de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte;

No caso de anulação judicial do ato tributário, cabe à entidade que execute a decisão judicial da qual resulte esse direito determinar o pagamento dos juros indemnizatórios a que houver lugar²⁸²;

Note-se, finalmente, que a atribuição de juros indemnizatórios depende da formulação de pedido, por parte do contribuinte, nesse sentido. Ainda que, a anulação do ato de liquidação seja feita de forma judicial, o Tribunal apenas poderá condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, caso o contribuinte deduza esse pedido. Caso assim não seja, a decisão judicial encontra-se ferida de nulidade por excesso de pronúncia²⁸³.

²⁷⁸ Cf. art. 61.º, n.º 3, do CPPT.

²⁷⁹ Cf. art. 61.º, n.º 4, do CPPT.

²⁸⁰ Cf. art. 61.º, n.º 5, do CPPT.

²⁸¹ Cf. art. 61.º, n.º 1, alíneas a, b, c, e d.

²⁸² Cf. art. 61.º, n.º 2, do CPPT.

²⁸³ Cf. art. 125.º, n.º 1, do CPPT.

3.2. Juros Moratórios a favor do contribuinte

Os juros moratórios destinam-se à reparação dos prejuízos sofridos por uma das partes da relação jurídica tributária, mercê de uma atuação extemporânea relacionada com a falta de pagamento de uma quantia no prazo estabelecido. Assim, quando um dos sujeitos da relação jurídica tributária pratique o ato extemporaneamente, sujeitar-se-á a incorrer em estado de mora, ficando com isso obrigado ao pagamento de juros associados a esta circunstância.

O art. 102.º, n.º 2, da LGT determina que haverá lugar a juros de mora a favor do contribuinte, nos casos em que a sentença implique a restituição de tributo já pago, sendo devidos, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea. O normativo mencionado estabelece que os juros de mora se contam a partir do termo do prazo da sua execução espontânea. Ora, deitando mão do estipulado no art. 146.º, n.º 2, do CPPT, conseguimos perceber que o prazo para a execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data do seu trânsito em julgado.

O preceito visa, na sua aplicação, aquela situação em que o contribuinte, após impugnar judicialmente um determinado ato de liquidação, obtém vencimento, ficando a AT obrigada a restituir ao contribuinte a quantia pecuniária paga indevidamente. Após o trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o direito do contribuinte ao recebimento de juros, haverá lugar a um período de execução espontânea, durante o qual a AT deverá efetuar a restituição do tributo. Caso este período atinja o seu *terminus*, sem que a AT haja dado cumprimento à decisão judicial, serão devidos, a partir desse momento, juros de mora ao contribuinte.

Os juros de mora deixarão de ser contabilizados no momento em que seja entregue ao contribuinte a nota de crédito.

3.3. Cumulação de juros indemnizatórios e moratórios a favor da contribuinte

Sintetizando aquilo que já estudamos, dir-se-á que os juros indemnizatórios se destinam à reparação dos danos sofridos em função da privação de uma quantia pecuniária paga de forma indevida, enquanto que os juros moratórios visam a eliminação dos prejuízos causados em função de uma atuação tardia por parte do devedor de uma obrigação pecuniária.

Ora, não obstante o seu carácter distinto, impõe-se dar uma breve perspectiva da possibilidade, que decorre da letra da lei, de os mesmos poderem ser aplicados de forma cumulativa. Esta circunstância emerge do aditamento efetuado pelo legislador ao art. 43.º, da

LGT²⁸⁴, ao estipular no n.º 5 do mesmo, que entre a data do termo do prazo de execução espontânea²⁸⁵ de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

Os juros indemnizatórios incidem sobre um período de tempo mais alargado, na medida em que se começam a contabilizar após o pagamento indevido do imposto. Por seu turno, os juros de mora, apenas principiam a decorrer após o termo do prazo de execução espontânea.

Ambos deixam de ser contabilizados após o momento em que a nota de crédito é emitida e entregue ao contribuinte. Daqui se conclui que, na eventualidade de se atingir o termo do prazo de execução espontânea para praticar o ato de restituição do imposto, calcular-se-ão juros indemnizatórios e juros moratórios, respeitantes ao mesmo período e à mesma quantia.

O mesmo entendimento emerge do Acórdão do STA, que veio uniformizar a jurisprudência, em relação ao supra citado art. 43.º, n.º 5, da LGT, determinando que é “admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo²⁸⁶.”

Efetivamente, o carácter redobrado que o legislador conferiu aos juros de mora, calculados nos termos do preceito que ora se dissecou, não pode deixar de ser considerado como uma penalização à AT, mercê da sua atuação extemporânea²⁸⁷.

4. Relação entre os meios impugnatórios e a ação de responsabilidade civil

Nesta fase, e após a devida compreensão quanto à matéria da responsabilidade civil da AT, o nosso estudo assumirá um vinco eminentemente processual, que pretenderá dar resposta a um conjunto de questões que poderão emergir no momento em que o lesado de uma atuação indevida por parte da AT pretende que esta seja responsabilizada civilmente, através do pagamento de um montante indemnizatório.

²⁸⁴ Introdução efetuada com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

²⁸⁵ O prazo para a execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data do seu trânsito em julgado, cf. art. 146.º, n.º 2, do CPPT.

²⁸⁶ Cf. Ac. do STA (Pleno da 2ª Secção), de 7 de junho de 2017, processo n.º 279/17.

²⁸⁷ Entendimento assumido pelo STA no Ac. (2ª Secção), de 1 de fevereiro de 2016, processo n.º 0285/16. no qual se defende que “(...) da leitura atenta que se faz deste preceito legal (artigo 43.º, n.º 5 da LGT), podemos perceber que a consideração de tal taxa de juro sancionatória justifica-se nos casos em que sejam devidos juros indemnizatórios, e no período expressamente assinalado no referido preceito legal -período de tempo que vai além do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito a favor do contribuinte; haverá, por isso, uma cumulação dos “normais” juros indemnizatórios, com os juros de mora “dobrados”, uma vez que estes mais não configuram do que uma sanção à administração relapsa. Efectivamente, estes juros “dobrados” a favor do contribuinte, ao contrário dos juros indemnizatórios, perdem a natureza indemnizatória/reatória que poderiam ter e apenas assumem a natureza de sanção”.

Ora, dando corpo a este desígnio, começaremos por abordar neste apartado a temática das relações existentes entre os meios impugnatórios do ato apreensivo e a ação de responsabilidade civil.

Nesta sede, uma das primaciais questões que se colocará, situa-se ao nível da relação de dependência entre a ação de impugnação do ato lesivo (*in casu*, a apreensão) e a ação de efetivação da responsabilidade civil. Dito por outras palavras: será que perante a prática de um ato, por parte da AT, que se revela prejudicial dos interesses e direitos do sujeito passivo, terá aquele que intentar, *a priori* ou concomitante, a correspondente ação de anulação do ato e obter a sua anulação, para poder deduzir o pedido de indemnização?

A resposta a esta questão afigura-se complexa, uma vez que impõe uma conjugação de diferentes dimensões. Na defesa de uma total desnecessidade da impugnação prévia do ato lesivo, poderíamos recorrer aos cinco elementos (o facto, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo de causalidade) que constituem os requisitos indispensáveis à aplicação do instituto de responsabilidade civil, onde facilmente constataríamos que a anulação do ato não figura entre os pressupostos necessários à dedução de pedido de indemnização. Pelo que, à luz desta, e apenas desta, realidade, poderíamos considerar que, efetivamente, a ação de responsabilidade civil não se encontra dependente da prévia ou paralela dedução de uma ação de impugnação do ato lesivo.

Todavia, não consideramos que a solução à questão avançada se possa cingir a uma mera recondução aos pressupostos previstos para a responsabilidade civil, na medida em que a abordagem a esta matéria obriga a uma análise operada a partir de outros ângulos.

Desde logo, poder-se-á questionar se, a circunstância de o lesado não impugnar o ato danoso não retira robustez à legítima pretensão de o sujeito passivo ser indemnizado pelos danos provocados. Senão, vejamos. Independentemente do género de apreensão que tenha lugar, a reação natural do sujeito passivo àquela privação será a de procurar inverter o cenário em que foi colocado. Dessa forma, o lesado – considerando que a apreensão teve lugar de forma ilícita – deverá fazer uso de um dos meios legalmente previstos no sentido de reverter aquele ato. Uma vez interposta ação de impugnação, caberá ao Tribunal decidir acerca da (i)legalidade do ato realizado. *A contrario*, caso o sujeito passivo não coloque em crise o ato de apreensão, impugnando ou reclamando do mesmo, aquele será legal. Ora, não obstante, a devida autonomia que julgamos dever existir entre os diversos mecanismos processuais, possuímos dificuldade em descortinar como poderá o sujeito lesado pela apreensão deduzir pedido de indemnização da

prática de um ato, sem que haja prévia ou concomitantemente, impugnado ou reclamado do mesmo.

Por outro lado, no caso de o lesado não colocar em crise o ato de apreensão, este continuará, naturalmente, a gerar os seus efeitos – neste caso, a privação imposta ao sujeito passivo de usar, fruir e dispor livremente dos seus bens, direitos ou documentos.

Pelo que, a inexistência de impugnação do ato lesivo por parte do sujeito passivo, traduz-se, não apenas na solicitação de pagamento de montante indemnizatório de um ato que é, à falta de decisão em contrário, legal, como poderá ser sintomática de alguma incongruência e pouca solidez na reação do lesado à atuação da AT. Ressalvando as devidas distâncias, tal circunstância seria análoga àquela que, em sede de processo penal, configuraria a vítima do crime deduzir pedido de indemnização cível contra o arguido sem haver efetuado prévia ou paralelamente a devida acusação.

Ainda que não de uma forma totalmente absoluta e frontal, parece-nos decorrer indiretamente da solução legislativa vertida no art. 4.º, do RRCEE, uma corroboração do nosso raciocínio. Afirma aquele preceito que: “Quando o comportamento culposo do lesado tenha concorrido para a produção ou agravamento dos danos causados, designadamente por *não ter utilizado a via processual adequada à eliminação do acto jurídico lesivo*, cabe ao tribunal determinar, com base na gravidade das culpas de ambas as partes e nas consequências que delas tenham resultado, se a indemnização deve ser totalmente concedida, reduzida ou mesmo excluída. Como se constata, o legislador não refere expressamente, a ausência de reação do lesado, ao ato jurídico lesivo como pressuposto necessário à dedução de pedido indemnizatório. Todavia, determina que a não utilização de uma *“via processual adequada à eliminação do acto jurídico lesivo”* concorre para uma eventual redução ou exclusão do direito à indemnização. Ora, à luz desta circunstância, somos levados a pensar que, por maioria de razão, a inexistência de qualquer atuação do lesado no sentido da eliminação daquele ato contribuirá, de forma inevitável, para uma menor robustez na pretensão indemnizatória do lesado, ainda que não precluda o seu direito ao ressarcimento. Neste sentido se pronunciou, eloquentemente, MARCO CALDEIRA, ao considerar que “com o artigo 4.º do RRCEEP, tornou-se absolutamente inequívoco que *a prévia impugnação do acto lesivo não constituía um pressuposto processual do pedido indemnizatório (e, portanto, a falta dessa impugnação não precludiria a apreciação da pretensão ressarcitória)*, apenas relevando enquanto *factor potencialmente evidenciador de culpa do lesado* – a qual, a existir, poderá ou não ter influência na determinação do quantum do montante da indemnização devida, sendo

legalmente admissível que, apesar da sua culpa, o lesado tenha direito a ver os seus danos integralmente reparados"²⁸⁸.

Um segundo tópico que cumpre abordar consiste em saber se a ação de impugnação do ato de apreensão será articulada conjuntamente com a ação de responsabilidade civil.

Antes de tudo, devemos desde já considerar a circunstância de estarmos perante meios processuais que pretendem finalidades absolutamente distintas. Como tivemos oportunidade de estudar, aquando do capítulo II, o contribuinte dispõe, essencialmente, de dois meios para reagir a uma apreensão efetuada pela AT. Seja sob a forma de impugnação judicial (aplicável às apreensões efetuadas a título cautelar), seja sob a forma de reclamação de decisões do órgão de execução fiscal (admissível para as apreensões feitas no âmbito da penhora), estas perseguem o propósito de anulação do ato. Por seu turno, a ação de efetivação de responsabilidade civil dispõe-se a ressarcir o lesado dos danos provocados pela apreensão praticada.

Ora, e nessa medida, a resposta à questão em análise não pode deixar de ser negativa. De facto, estando nós perante meios processuais absolutamente distintos, os quais prosseguem objetivos diversos, existe entre aqueles uma relação de autonomia e de independência. O mesmo tem considerado, o STA ao afirmar que “a propositura de acções de responsabilidade civil da Administração se mostra separada da impugnação dos actos administrativos que estão na sua origem, motivo pelo qual só a título incidental é que o Tribunal pode conhecer da ilegalidade de acto administrativo que a origina”²⁸⁹.

Finalmente, a terceira dúvida que poderá ser levantada, baseia-se em percebermos se, na eventualidade de não haver sido anulado o ato lesivo nos prazos estabelecidos para o efeito, não se acabará a produzir semelhante efeito em sede de ação de responsabilidade civil. A resposta a esta questão é-nos dado pelo CPTA. O art. 38.º, n.º 1, deste diploma, é axiomático, estipulando que nos casos em que a lei o admita, designadamente no domínio da responsabilidade civil da Administração por atos administrativos ilegais, o tribunal pode conhecer, a título incidental, da ilegalidade de um ato administrativo que já não possa ser impugnado. Prossegue o n.º 2, do preceito elencado, acrescentando que não pode ser obtido por outros meios processuais o efeito que resultaria da anulação do ato inimpugnável.

Ora, da leitura do dispositivo legal, conclui-se pela existência da possibilidade de o Tribunal conhecer, em sede de ação para efetivação de responsabilidade civil, o ato ilegal que deu origem

²⁸⁸ Cf. CALDEIRA, Marco, A culpa do lesado *in Responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas*, 1ª edição, Lisboa, CEJ, 2020, p. 72, disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ResponsCivilEstado_2020.pdf.

²⁸⁹ Cf. os Ac. do STA (1ª Secção), de 18 de outubro de 2018, processo n.º 0586/13.0BEPRT 0999/17, e de 23 de maio de 2019, processo n.º 0166/11.4BESNT.

ao pedido de indemnização. Porém, é afastada, por completo, a perspetiva de obtenção, através da ação de responsabilidade civil, dos efeitos que resultariam da anulação do ato²⁹⁰. Nem faria sentido que fosse de forma diversa. Estando perante meios processuais que têm em vista metas distintas, não poderia servir um para obter os efeitos proporcionados pelo outro. Neste sentido, afirma ANA ISABEL CORREIA, numa consideração ao citado n.º 2, do art. 38.º, que “a acção de responsabilidade não pode servir para contornar a inimpugnabilidade do ato, sob pena de se tornar destituída de sentido a fixação de prazos para os meios específicos de tutela do contencioso tributário”²⁹¹.

5. Meio processual adequado à efetivação da responsabilidade civil

Prosseguindo a nossa trajetória discursiva a respeito da dimensão processual, importa agora dirigirmos a nossa atenção para outra matéria de imensa relevância prática, a de saber qual ou qual o meio processual juridicamente adequado para fazer valer uma pretensão indemnizatória por parte do contribuinte.

Ao longo da abundante legislação tributária não se encontra definido qualquer meio processual que venha permitir ao contribuinte ver condenada a AT em responsabilidade civil. Nessa medida, e dado que nos encontramos em terrenos publicistas, será necessário recorrer subsidiariamente ao normativo administrativo (*ex vi* art. 2.º, alínea c), do CPPT e art. 2.º, alínea c), da LGT) para cumprir aquele desígnio. O carácter subsidiário do direito administrativo face ao direito tributário ficou claro, em Acórdão do STA, onde se considera que “é o próprio legislador que atribui à ordem administrativa *stricto sensu* uma competência “ubíqua” lato sensu e com características de plenipotenciária, para disciplinar todos os procedimentos em que intervenha a Administração Pública no uso das prerrogativas de *ius imperii*. (...) *As lacunas do Direito Tributário são, assim, supridas pelo Direito Administrativo comum* e não directamente pelo C.C.”²⁹²

O art. 37.º, n.º 1, alínea k) do CPTA dar-nos-á a solução processual para aquilo que se indaga, ao determinar que a ação administrativa é aplicável aos processos que tenham por objeto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da competência dos tribunais administrativos e que

²⁹⁰ Veja-se, a respeito, os Ac. do STA (1.ª Secção), de 26 de setembro de 2013, processo n.º 029/12 e de 23 de maio de 2019, processo n.º 0166/11.4BESNT.

²⁹¹ Cf. CORREIA, Ana Isabel, A efetivação da responsabilidade civil da administração tributária *in* *Fiscalidade N.º 49 - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 2012, p. 27, disponível em <https://www.garrigues.com/pt/pt-PT/news/efectivacao-da-responsabilidade-civil-da-administracao-tributaria>.

²⁹² Cf. Ac. (Pleno da Secção do CT), de 15 de junho de 2011, processo n.º 0802/10. Ainda do mesmo Tribunal, *vide* o Ac. (2.ª Secção), de 1 de outubro de 2014, processo n.º 0382/14, no qual se estipula que “na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.”

nem no presente Código, nem em legislação avulsa sejam objeto de regulação especial, designadamente a responsabilidade civil das pessoas coletivas, bem como dos titulares dos seus órgãos ou respetivos trabalhadores em funções públicas, incluindo ações de regresso.

De facto, não nos surpreende a opção do legislador em remeter subsidiariamente para o direito administrativo, particularmente para o CPTA, o pedido de responsabilidade civil da AT, que neste caso reveste a forma de ação administrativa. Conforme já tivemos oportunidade de avançar, a responsabilidade civil desempenha a sua função quer no contexto de relações estabelecidas entre sujeitos privados, quer no âmbito de relações publicistas. Na medida em que nos encontramos no domínio destas últimas, estaria, desde já, à partida, colocada de parte a possibilidade de se encontrar na lei privatística a previsão de uma ação de responsabilidade civil para aquelas situações em que se veja envolvido um ente público. Assim, e mercê do caráter publicista da AT, afigura-se absolutamente plausível a previsão de uma ação própria para as relações jurídicas administrativas e fiscais.

Poder-se-ia, eventualmente, questionar se, dada a existência de um diploma legal onde se encontra regulada a responsabilidade civil extracontratual do Estado e pessoas coletivas de direito público – a Lei n.º 67/2007, por nós tratada em sede do capítulo I – não poderia encontrar-se aí designada ação para efetivação de responsabilidade civil. Todavia, não faria qualquer sentido essa opção uma vez que aquela Lei assume uma natureza estritamente substantiva, deixando para a legislação processual o ónus de possuir no seu leque normativo a previsão de uma ação que vise o pagamento de montante indemnizatório.

O estudo de qualquer meio processual convoca a necessidade de abordar as diversas vertentes do mesmo, designadamente, as suas finalidades, a legitimidade processual dos interessados, o prazo para intentar a respetiva ação²⁹³ e a tramitação a que mesma está sujeita.

Ora, começando por aquilo que respeita aos fins, estes serão de fácil evidencia. Servindo o propósito deste estudo, a abordagem à temática da responsabilidade civil da AT, a ação administrativa dirigir-se-á, naturalmente, à efetivação do pedido de pagamento de montante indemnizatório, em função de um prejuízo ilícito causado por uma apreensão.

No que concerne à questão da legitimidade processual, esta dividir-se-á inevitavelmente, em legitimidade processual ativa, quando respeita ao autor, e em legitimidade processual passiva, quando respeita ao demandado. Fazendo aqui uma aplicação do conceito, proporcionado pelo

²⁹³ Veja-se, neste sentido, ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A justiça administrativa (Lições)*, 12ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 177 e ss.

CPC, dir-se-á que o autor será aquele a quem interessa demandar, intentando o processo em Tribunal, e o demandado aquele a quem interessa contradizer a pretensão do autor²⁹⁴.

Ora, regressando aos domínios administrativistas, a legitimidade ativa, caberá, nos termos do art. 9.º, n.º 1, do CPTA, àquele que alegue ser parte na relação material controvertida. No nosso caso, essa posição caberá ao contribuinte que defenda ter sido prejudicado em virtude de uma apreensão executada pela AT.

Quanto à legitimidade passiva, determina o art. 10.º, n.º 1, do CPTA, que a ação deve ser proposta contra a outra parte na relação material controvertida.

Ao enxertarem o regime civilista preconizado no art. 30.º, do CPC, os art. 9.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1, primeira parte, partem do pressuposto de que existe entre os sujeitos processuais uma prévia relação jurídica entre as partes²⁹⁵. Todavia, apesar de constituírem o critério comum, este acaba por ser de aplicabilidade residual, circunscrita aos tipos de litígios cuja estrutura se aproxima do modelo de processo civil e que, estatisticamente, não são os mais representativos do processo administrativo. Como nos ensina MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, “a este critério restritivo de legitimidade, reportado à (alegada) titularidade da relação material controvertida, tendem a sobrepor-se soluções de alargamento da legitimidade, necessárias nos múltiplos tipos de situações que, em processo administrativo, o litígio não pressupõe a pré-existência de uma relação jurídica entre as partes²⁹⁶”. Isso mesmo decorre já da parte final do art. 10º, n.º, 1, ao se admitir a propositura de ações contra as pessoas ou entidades titulares de interesses contrapostos aos do autor. Por sua vez, as restantes normas do preceito concretizam aquela circunstância.

O n.º 2, do art. 10.º, estabelece uma regra e uma exceção²⁹⁷. A regra é de que nos processos intentados contra entidades públicas, parte demandada é a pessoa coletiva de direito público, as quais serão aqui o Estado, as Regiões Autónomas, municípios, institutos públicos, ou empresas públicas. Todavia, o n.º 4, do preceito, estabelece que se considera regularmente proposta a ação quando na petição tenha sido indicado como parte demandada um órgão pertencente à pessoa coletiva de direito público, ao ministério ou à secretaria regional que devem

²⁹⁴ Cf. art. 30.º, n.º 1, do CPC.

O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advinha, cf. art. 30.º, n.º 2, do CPC.

²⁹⁵ Cf. neste sentido, FONSECA, Guilherme, Legitimidade processual singular, contencioso administrativo e associações sindicais *in* *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 43, Braga, Cejur, 2004, p. 25: "O tema da legitimidade, como pressuposto processual relativo às partes, vai sempre beber na sua fonte, que é o processo civil declarativo."

²⁹⁶ Cf. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Manual de processo administrativo*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 253.

²⁹⁷ Cf. ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao código de processo nos tribunais administrativos*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 108.

ser demandados. O n.º 8, prescreve que nos processos respeitantes a litígios entre órgãos da mesma pessoa coletiva, a ação é proposta contra o órgão cuja conduta deu origem ao litígio.

A exceção, prevista no n.º 2, é relativa aos processos que tenham por objeto uma ação ou omissão de órgãos do Estado ou das Regiões Autónomas, em que parte demandada é o ministério ou ministérios, ou a secretaria ou secretarias regionais, a cujos órgãos sejam imputáveis os atos praticados ou sobre cujos órgãos recaia o dever de praticar os atos jurídicos ou observar os comportamentos pretendidos.”

Tem entendido a doutrina, acompanhada da jurisprudência, que o regime previsto na segunda parte do n.º 2, em que a parte demandada deverão ser os ministérios ou as secretarias regionais aos quais pertençam os órgãos visados, apenas será válida para aquelas ações em que se pretenda a impugnação de atos administrativos, a condenação à prática de atos devidos, a condenação à não emissão de atos administrativos, a impugnação de normas, condenação à emissão de normas, bem como a condenação à adoção ou abstenção de comportamentos pela Administração Pública (art. 37.º, n.º 1, alíneas a), b), c), d), e), h), do CPTA). Todavia, é unanimemente considerado que não cabem ali (na 2º parte do n.º 2) ações para efetivação de responsabilidade civil extracontratual do Estado.

Em relação a esta matéria, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA efetuam uma diferenciação. De acordo com os Autores, as ações de responsabilidade civil extracontratual do Estado apenas caberão na 2ª parte do n.º 2, quando o pedido respeitante à responsabilidade ou ao contrato não seja o único pedido deduzido na ação ou, pelo menos, o pedido principal – uma vez que aí rege o n.º 7, do art. 10.º, do CPTA²⁹⁸. Ora, *a contrario*, sempre que o pedido único ou principal da ação intentada respeite a responsabilidade civil, será a regra estabelecida na 1ª parte do n.º 2, a aplicar, daí decorrendo que, e m sede de responsabilidade civil, a legitimidade processual passiva pertencerá não ao Ministério – das Finanças no nosso caso, dado a AT se encontrar inserida na orgânica do mesmo – mas sim ao Estado.

Posição perfilhada pela jurisprudência do STA, a qual estipula que “*podemos afirmar sem sombra de dúvidas que (i) quando estejam em causa ações de responsabilidade civil extracontratual, a parte demandada é o Estado, representado ou não pelo Ministério Público (...)*”²⁹⁹.

²⁹⁸ Cf. ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao código de processo nos tribunais administrativos*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 108 e 109.

²⁹⁹ Cf. entre outros, o Ac. do STA (1ª Secção), de 1 de outubro de 2015, processo n.º 0556/15 e do STA (2ª Subsecção do CA), de 3 de março de 2010, processo n.º 0278/09.

Quanto ao prazo de que o autor dispõe para propor a ação administrativa, o legislador decidiu que esta poderá ser deduzida a todo o tempo. Ressalvou, todavia, a possibilidade de se encontrar na lei substantiva ou no próprio CPTA disposição que venha a contrariar, o que nos impele a verificar se, efetivamente, a prerrogativa de interpor a ação não estará sujeita a um período mais restrito³⁰⁰. Ora, recorrendo à lei substantiva reguladora da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas coletivas de direito público, esta remete, em matéria de prescrição³⁰¹ para o regime previsto no art. 498.º, do CC. À luz deste preceito legal, o direito de indemnização prescreve no prazo de três anos, a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete³⁰².

Finalmente, no que respeita à tramitação a que está sujeito o pedido de indemnização civil efetuado pelo lesado contra a AT, cabe referir que o processo administrativo revela um percurso semelhante àquele que encontramos em sede civil. De uma forma breve e sucinta, apresentar-se-ão os principais passos processuais da ação indemnizatória.

A primeira etapa corresponde à fase dos articulados, iniciando-se o processo através da propositura da ação por parte do interessado. Esta considerar-se-á proposta logo que dê entrada a petição inicial na secretaria do tribunal³⁰³. Será aí, que entre outras informações, o interessado deverá expor a razão do seu pedido e em que valor o se cifra o montante indemnizatório. Por sua vez, os demandados disporão do prazo de trinta dias para contestar a pretensão do autor³⁰⁴. Na ausência de exceções ou de reconvenção invocadas na contestação, não haverá lugar a réplica ou tréplica, dando-se aí por terminada esta fase.

O momento seguinte, será o do saneamento e instrução do processo, o qual se traduz no primeiro contacto do Juiz com os autos. Nesta fase, o Juiz poderá, sendo caso disso, proferir despacho pré-saneador o qual permite às partes o suprimento de exceções dilatórias, o aperfeiçoamento dos articulados ou ainda a junção de documentos. Seguidamente, terá lugar audiência prévia, a qual visará, designadamente, alcançar uma conciliação entre as partes³⁰⁵. No

³⁰⁰ A temática da prescrição já foi por nós, ligeiramente, abordada no capítulo I, no ponto 2.1.1.

³⁰¹ Cf. art. 5.º, do RRCEE.

³⁰² Cf. art. 498.º, n.º, 1 do CC.

³⁰³ Cf. art. 78.º, n.º 1, do CPTA.

³⁰⁴ O demandado deverá na contestação individualizar a ação expor as razões de facto e de direito por que se opõem à pretensão do autor, bem como os factos essenciais em que se baseiam as exceções deduzidas, especificando-as separadamente, apresentar o rol de testemunhas, juntar documentos e requerer outros meios de prova. Cf. art. 82.º, n.º 1 e 2 do CPTA.

³⁰⁵ Cf. art. 87-A.º, n.º 1, do CPTA. Poderá igualmente servir para facultar às partes a discussão de facto e de direito, quando o juiz tencione conhecer imediatamente, no todo ou em parte, do mérito da causa; discutir as posições das partes, com vista à delimitação dos termos do litígio, e suprir as insuficiências ou imprecisões na exposição da matéria de facto que ainda subsistam ou se tornem patentes na sequência do debate; proferir despacho saneador, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º; determinar, após debate, a adequação formal, a simplificação ou a agilização do processo; proferir, após debate, despacho destinado a identificar o objeto do litígio e enunciar os temas da prova, e decidir as reclamações deduzidas pelas partes; programar, após audição dos mandatários, os atos a realizar na audiência final, estabelecer o número de sessões e a sua duração, e designar as respetivas datas.

âmbito da instrução, o Juiz ou o relator ordena as diligências de prova que considere necessárias para o apuramento da verdade, podendo indeferir, por despacho fundamentado, requerimentos dirigidos à produção de prova sobre certos factos ou recusar a utilização de certos meios de prova, quando o considere claramente desnecessário³⁰⁶.

Finalmente, dar-se-á a audiência final, a qual sucederá quando haja prestação de depoimentos de parte, inquirição de testemunhas ou prestação de esclarecimentos verbais pelos peritos³⁰⁷. Salvo em tribunal superior, esta decorrerá perante Juiz singular³⁰⁸. Quando sejam realizadas diligências de prova, sem que haja lugar à realização de audiência final, as partes, finda a instrução, são notificadas para apresentarem alegações escritas pelo prazo simultâneo de vinte dias³⁰⁹. Uma vez encerrada a audiência final ou apresentadas as alegações escritas ou decorrido o respetivo prazo, quando a essa apresentação haja lugar, o processo é concluso ao Juiz, para ser proferida sentença no prazo de trinta dias³¹⁰.

Em sùmula, o sujeito lesado em virtude de uma apreensão ilícita concretizada pela AT, poderá e deverá utilizar a ação administrativa para fazer valer a sua pretensão indemnizatória, a qual deverá ser deduzida contra o Estado, dispondo para tal do prazo de três anos, após a data em que teve conhecimento do direito.

6. Competência jurisdicional

Finalmente cabe tratar do último tópico que recolhe maior pertinência no que respeita à dimensão processual da responsabilidade civil. Após termos discorrido sobre as relações existentes entre a ação de impugnação do ato de apreensão e a ação para efetivação de responsabilidade civil, bem como sobre o meio processual adequado à dedução do pedido indemnizatório, impõe-se agora perceber onde é que a ação deverá ser interposta. Isto é, qual será o Tribunal que detém competência para decidir as ações de responsabilidade civil.

A Lei Fundamental, estipula no art. 212.º, n.º 3, que compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Por sua vez, o ETAF, vem concretizar a norma constitucional, ao determinar que recai sobre os Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objeto questões relativas à responsabilidade civil

³⁰⁶ Cf. art. 90.º, n.º 3, do CPTA.

³⁰⁷ Cf. art. 91.º, n.º 1, do CPTA.

³⁰⁸ Cf. art. 91.º, n.º 2, do CPTA.

³⁰⁹ Cf. art. 91.º-A, do CPTA.

³¹⁰ Cf. art. 94.º, n.º 1, do CPTA.

extracontratual a) das pessoas coletivas de direito público, incluindo por danos resultantes do exercício das funções política, legislativa e jurisdicional, b) dos titulares de órgãos, funcionários, agentes, trabalhadores e demais servidores públicos, incluindo ações de regresso, e c) dos demais sujeitos aos quais seja aplicável o regime específico da responsabilidade do Estado e demais pessoas coletivas de direito público³¹¹.

Do quadro legal invocado podemos concluir, desde já, que caberá à jurisdição administrativa e fiscal, e não aos Tribunais judiciais, a competência para decidir do mérito da ação de responsabilidade civil contra a AT³¹². Todavia, apesar de nos situarmos mais próximos da solução, necessitamos ainda de perceber se a ação para efetivação de responsabilidade civil deve ser deduzida em sede dos Tribunais tributários, mercê de estarmos na presença de uma relação jurídica tributária, ou se *a contrario*, aquela deverá ser intentada nos Tribunais administrativos, dado o mecanismo processual utilizado decorrer do CPTA³¹³.

Recorrendo novamente ao ETAF, podemos constatar que o mesmo não nos concede uma resposta explícita à questão da autonomia das áreas administrativa e tributária. Do lado da competência da jurisdição administrativa, o art. 44.º, n.º 1, adota uma formulação ampla e residual, ao estabelecer que “compete aos tribunais administrativos de círculo conhecer, em primeira instância, de todos os processos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal que incidam sobre matéria administrativa e cuja competência, em primeiro grau de jurisdição, não esteja reservada aos tribunais superiores.” Por outro lado, a competência dos Tribunais tributários encontra-se redigida de forma bem mais detalhada e clara quanto às ações que, efetivamente, cabem no seu âmbito jurisdicional. Todavia, não se deteta, em nenhuma das alíneas do art. 49.º, n.º 1, do ETAF, a menção à ação comum para concretização da responsabilidade civil do Estado e pessoas coletivas de direito público.

Como se verifica, da conjugação das duas normas, não decorre uma solução para a questão que pretendemos ver respondida. Pelo que, e abrindo aqui um parêntesis na nossa análise, talvez fosse pertinente, a existência de uma clarificação legislativa acerca desta problemática, uma vez que a repartição de competências prevista, nesta matéria, pelo ETAF afigura-se, no mínimo, confusa.

³¹¹ Cf. art. 4.º, n.º 1, alíneas f), g) e h), do ETAF.

³¹² De facto, nem sempre assim foi. O anterior ETAF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84 de 27 de abril, restringia a competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, ao excluir da jurisdição administrativa e fiscal os recursos e as ações que tinham por objeto questões de direito privado, ainda que qualquer das partes fosse pessoa de direito público (art. 4.º, n.º 1, alínea f).

³¹³ Isto porque nem o ETAF (art. 49.º), nem a LGT (art. 101.º), nem o CPPT (art. 97.º), incluem a ação comum no leque dos meios processuais tributários.

A circunstância de nenhuma das normas atribuidoras de competência (art. 44.º e 49.º, do ETAF) concederem uma resposta à dúvida de saber onde deve ser intentada a ação para efetivação de responsabilidade civil da AT, tem suscitado diversas situações, em que, quer do lado dos Tribunais administrativos, quer do lado dos Tribunais tributários, se verifica a recusa em julgar este género de ações por existir o entendimento de que as mesmas não se inserem no âmbito da sua competência. Motivo pelo qual tem sido convocado, em inúmeras ocasiões, o STA por forma a resolver este conflito negativo de competência³¹⁴.

Tem sido assim decidido por este Tribunal que *“as acções destinadas à apreciação da responsabilidade de entes públicos por prejuízos decorrentes da prática de atos tributários ou de atos administrativos em matéria tributária, fundando-se na responsabilidade civil extracontratual, são da competência material dos tribunais administrativos”*³¹⁵.

O raciocínio operado pelo STA para alcançar esta solução, assenta no pressuposto basilar de que o legislador atribuiu aos Tribunais Administrativos uma competência de natureza residual ou por exclusão. Isto é, uma vez que as ações de responsabilidade civil não se encontram inscritas diretamente no art. 49.º, a conclusão negativa que daí se retira é que estas serão da competência dos Tribunais administrativos. Este entendimento é ainda confirmado pelo CPTA, na medida em que os destinatários efetivos do ETAF são os Tribunais administrativos (art. 1.º, do ETAF), sendo aplicável supletivamente aos Tribunais tributários (art. 2.º, alínea c), do CPPT). Ora, o art. 37.º, n.º 1, alínea k), do ETAF é explícito no sentido de que a responsabilidade civil do Estado deve seguir a forma de ação administrativa, devendo ser interposta nos Tribunais que o diploma tem em vista – os Tribunais Administrativos³¹⁶. No mesmo sentido, VASCO PEREIRA DA SILVA defende que “A entrada em vigor da reforma do contencioso administrativo (...) estabelece a competência dos tribunais administrativos para o conhecimento da globalidade dos litígios em matéria de «responsabilidade civil extracontratual das pessoas colectivas de direito público» (...). Consagra-se

³¹⁴ Cf. art. 29.º, do ETAF.

³¹⁵ Cf. Ac. STA (Plenário), de 15 de outubro de 2014, processo n.º 0873/14, e de 18 de abril de 2018, processo n.º 01274/17.

Veja-se igualmente, o Ac. do STA (Plenário), de 10 de setembro de 2014, processo n.º 0621/14 ³¹⁵ “Não é a função - administrativa ou tributária - em que a Administração exerce o seu poder que determina a competência do Tribunal para o julgamento do conflito, visto essa competência resultar do facto de este emergir de uma relação jurídica ou de uma relação jurídica tributária. Só se pode falar em relação jurídica tributária quando um dos seus sujeitos for uma das entidades identificadas no n.º 3 do art. 1.º da LGT e o seu objecto for a liquidação e cobrança de tributos ou a resolução dos conflitos daí decorrentes (art.º 30.º do mesmo diploma) como só se pode falar em relação jurídica administrativa se o sujeito público que nela intervém não for uma das citadas entidades e não prosseguir as finalidades prosseguidas pela Administração tributária. Tendo sido proposta uma acção administrativa comum para efectivação de responsabilidade civil extracontratual do Estado – com vista à condenação deste no pagamento de uma quantia que repare os danos sofridos em resultado da ilegal retenção do IVA – não se está perante um conflito emergente de uma relação jurídica tributária tout court mas perante um conflito que, apesar de ter a sua origem remota nesse acto tributário, lhe é posterior e que nasce por diferentes razões. Por ser assim aquela acção é uma típica acção de responsabilidade civil extracontratual do Estado a qual se rege não por normas de direito tributário, mas por normas de direito civil e de direito administrativo o que, desde logo, determina que os Tribunais Administrativos sejam competentes para o seu conhecimento.”

³¹⁶ Cf., neste sentido, os Ac. do STA (Plenário) de 1 de junho de 2016, processo n.º 0417/16 e de 29 de setembro de 2016, processo n.º 01574/15.

assim a uniformização da competência jurisdicional relativa a todo o contencioso da responsabilidade civil pública, que passa a ser atribuída aos tribunais administrativos³¹⁷.

Conforme deriva do exposto, a localização competente para a apreciação de ações de responsabilidade civil contra o Estado situa-se nos Tribunais administrativos, ainda que o ato ilícito que deu origem ao pedido provenha de redutos tributários.

³¹⁷ Cf. SILVA, Vasco Pereira da, “Era uma vez...” o contencioso da responsabilidade civil pública, *in Cadernos de justiça administrativa*, n.º 40, Braga, Cejur, 2003, p. 63.

Conclusões

- I. A responsabilidade civil pretende a reparação, pelo lesante, dos danos causados na esfera jurídica do lesado.
- II. Não obstante prossiga, fundamentalmente, um desígnio indemnizatório e reparador, a responsabilidade civil alcança igualmente efeitos de natureza sancionatória e preventiva.
- III. Tradicionalmente, o instituto jurídico da responsabilidade civil pode assumir uma natureza contratual ou extracontratual.
- IV. O direito a ser ressarcido pelos danos causados pelo Estado e demais entidades públicas encontra reconhecimento constitucional no art. 22.º, da Lei Fundamental.
- V. A Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, dá concretização ao normativo constitucional, regulando o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas.
- VI. O RRCEE – que veio substituir o Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de dezembro de 1967 – será aplicável aos vínculos jurídicos que envolvam o Estado ou outros entes públicos nas relações com os seus administrados.
- VII. Apesar da sua matriz publicista, o RRCEE apresenta diversos vestígios civilistas, particularmente, visíveis nos artigos 3.º, 4.º, 5.º e 10.º.
- VIII. O mencionado art. 22.º, da CRP, determina a existência de uma responsabilidade civil, em forma solidária, do Estado para com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, pelas ações ou omissões que hajam sido praticadas por estes no exercício das suas funções e quando, por causa desse exercício, resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.
- IX. O art. 8.º, n.º 1, do RRCEE, esclarece que a responsabilidade solidária aludida apenas existirá quando se verifique uma atuação com culpa grave ou dolo; a contrario, quando

exista apenas culpa leve no desempenho do funcionário, o Estado assumirá a responsabilidade pelo pagamento do montante indemnizatório exclusivamente.

- X. Quando haja lugar à efetivação do mecanismo de solidariedade, o Estado gozará de direito de regresso contra os titulares de órgãos, funcionários ou agentes responsáveis, à luz do art. 8º, n.º 3, do RRCEE.
- XI. O mecanismo da apreensão, quando concretizado pela AT, importa o *desapossamento* de um ou mais bens, direitos ou documentos que se encontram no património de um indivíduo ou de uma pessoa coletiva.
- XII. No direito tributário, a apreensão pode ocorrer em distintas dimensões, em diferentes processos e com diversos propósitos.
- XIII. A apreensão poderá ter lugar no âmbito cautelar, seja a título jurisdicional (arresto), seja a título administrativista (procedimento de inspeção tributária, controlo de bens em circulação para efeitos de IVA, instauração de processo contra-ordenacional ou criminal), ou no âmbito de uma execução fiscal (penhora).
- XIV. A apreensão prosseguirá distintos objetivos: garantir a cobrança do crédito tributário, no arresto; adquirir e conservar a prova no procedimento de inspeção; ou venda dos bens penhorados, para com o produto da venda poder pagar a dívida tributária, no caso da penhora.
- XV. A apreensão surgirá em diferentes momentos: num procedimento de índole fiscalizadora, ocorrerá numa fase mais inicial, ao passo que no ato da penhora, aquela verificar-se-á num estágio mais avançado processualmente.
- XVI. Quando a apreensão se realize, o lesado poderá lançar mão de mecanismos impugnatórios, tais como ação de impugnação judicial, no caso das medidas cautelares, ou a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, no caso da penhora.
- XVII. A responsabilidade civil apenas se poderá considerar quando a atuação da AT, *in casu*, a apreensão, preencha um conjunto de requisitos de forma cumulativa.

- XVIII. Teremos que estar na presença de um facto voluntário ilícito, praticado com culpa, que provoque um dano, devendo existir um nexo de causalidade entre o facto praticado e o dano verificado.
- XIX. O mecanismo da responsabilidade civil encontra no normativo tributário noções análogas, como são os casos dos juros indemnizatórios e moratórios a favor do contribuinte.
- XX. No que concerne à vertente processual da figura da responsabilidade civil, importa referir que o pedido indemnizatório por parte do lesado não depende da prévia impugnação do ato lesivo.
- XXI. Na ausência de um meio processual próprio, previsto na legislação tributária, vocacionado à dedução de pedidos indemnizatórios, recorrer-se-á, subsidiariamente, ao direito administrativo (*ex vi* arts. 2.º, alínea c), do CPPT e da LGT).
- XXII. Será a ação administrativa o meio processual adequado e idóneo para o particular obter a condenação da AT em responsabilidade civil extracontratual (art. 37.º, n.º 1, alínea k) do CPTA).
- XXIII. A ação administrativa deverá ser intentada pelo lesado contra o Estado, dispondo para tal do prazo de três anos a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete (art. 498.º, n.º 1, do CC *ex vi* art. 5.º, do RRCEE).
- XXIV. Caberá aos Tribunais administrativos a competência para apreciar e julgar todo o contencioso em matéria de responsabilidade civil pública.

Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Mário Aroso de, *Manual de processo administrativo*, Coimbra, Almedina, 2013.
- ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao código de processo nos tribunais administrativos*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2017.
- ALPA, Guido, *Tratatto di Diritto Civile IV, La Responsabilitá Civile*, Milano, Giuffrè Editore, 1999.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A justiça administrativa (Lições)*, 12ª edição, Coimbra, Almedina, 2012.
- BARBOSA, Ana Mafalda Castanheira Neves de Miranda, *Estudos a Propósito da Responsabilidade Objetiva*, 1ª edição, Cascais, Príncipia, 2014;
- Lições de Responsabilidade Civil*, 1ª Edição, Cascais, Príncipia, 2017.
- CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas anotado*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- CALDEIRA, Marco, A culpa do lesado *in Responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas*, 1ª edição, Lisboa, CEJ, 2020, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ResponsCivilEstado_2020.pdf.
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de; *Lei geral tributária anotada e comentada*, 4ª edição, Lisboa, Encontro da Escrita, Lda., 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *O problema da responsabilidade do Estado por actos ilícitos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1974.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa*, 3ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993.

CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, Vol. II, *Direito das Obrigações*, Tomo III, Coimbra, Almedina, 2010.

CÔRREA, Andrey Lucas Macêdo; BORGES, Alexandre Walmott, A responsabilidade política: uma contextualização crítica a partir de Pierre Ansart, in *Revista Estudos Institucionais*, Vol. 2, 1, 2016, disponível em <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/29>.

CORREIA, Ana Isabel, A efetivação da responsabilidade civil da administração tributária in *Fiscalidade N.º 49 - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 2012, disponível em <https://www.garrigues.com/pt/pt-PT/news/efectivacao-da-responsabilidade-civil-da-administracao-tributaria>.

CORTEZ, Margarida, *Responsabilidade civil da administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, 11ª edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 2008.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 4ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 2013.

CUPIS, Adriano, *El Daño - Teoría General de La Responsabilidad Civil*, Traducción de la 2ª ed. italiana y estudio preliminar por Ángel Martínez Sarrión, Barcelona, Bosch, 1975.

FERNANDEZ ELIZABETH, Tutela cautelar em contexto tributário [A (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes] in *Cadernos de justiça tributária*, n.º 12, Braga, Cejur, 2016.

FONSECA, Isabel Celeste M., *Direito processual administrativo: roteiro prático*, Porto, Almeida e Leitão, 2008.

FONSECA, Guilherme da; CAMARA, Miguel Bettencourt da, *A responsabilidade civil dos poderes públicos*, 1ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

FONSECA, Guilherme, Legitimidade processual singular, contencioso administrativo e associações sindicais *in Cadernos de justiça administrativa*, n.º 43, Braga, Cejur, 2004;

FREITAS, José Lebre de, *A ação executiva à luz do código de processo civil de 2013*, 6ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar por MORENO, Andrés Báez; SERRANO, María Luisa González-Cuellar; CALLE, Enrique Ortiz, Madrid, Marcial Pons Ediciones jurídicas e sociales, S.A., 2005.

LEITÃO, Alexandra, *Duas questões a propósito da responsabilidade extracontratual por (f)actos ilícitos e culposos praticados no exercício da função administrativa: da responsabilidade civil à responsabilidade pública. Ilícitude e presunção de culpa*, 2011, disponível em <http://www.icjp.pt/>.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações*, Vol. I, Introdução; Da Constituição de Obrigações, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.

LUMBRALES, Nuno Botelho Moniz, *Sobre o conceito material de contra-ordenação*, Lisboa, Universidade Católica Editora, Unipessoal, Lda., 2006.

MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, A responsabilidade financeira: evoluções recentes *in Cadernos de justiça administrativa*, n.º 88, Braga, Cejur, 2011.

MEDEIROS, Rui (org.); ALMEIDA, Mário Aroso de, (colab.) [et al], *Comentário ao regime da responsabilidade extracontratual do Estado e demais entidades públicas*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2013.

MEDEIROS, Rui, *Ensaio sobre a responsabilidade civil do Estado por actos legislativos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1992.

MEIRELES, Mário Pedro, A responsabilidade penal das pessoas colectivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao Código Penal ditada pela Lei 59/2007 de 4 de setembro: algumas notas, *in Julgar*, n.º 5, 2008, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-M%C3%A1rio-Pedro-Meireles-Resp-Penal-Pess-Coletivas.pdf>.

MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição portuguesa anotada*, Tomo I, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de procedimento e processo tributário*, Coimbra, Almedina, 2012.

MUÑOZ, Jaime Rodriguez-Arana, Nuevas orientaciones doctrinales sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública *in Cadernos de justiça administrativa*, n.º 40, Braga, Cejur, 2003.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2015.

PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Coimbra Editora, 1976.

PORTO, Éderson Garin, Responsabilidade civil da administração tributária e a possibilidade de condenação em dano moral *in Revista direito tributário atual*, n.º 35, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014;

_ Tutela cautelar em matéria tributável *in Cadernos de justiça tributária*, n.º 8, Braga, Cejur, 2015.

ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião, *Regime complementar do procedimento de inspeção tributária anotado e comentado*, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

ROCHA, Joaquim Freitas da; GOMES, Noel, Da Responsabilidade Financeira in *Scientia Juridica*, Braga, Universidade do Minho, 2012, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/51205>.

_ A falta de qualidade legislativa como obstáculo à aplicação jurisdicional – o caso paradigmático da lei dos compromissos e dos pagamentos em atraso (LCPA) in *Julgar*, n.º 20, 2013, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60101>.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017.

ROQUE, Miguel Prata, Providências cautelares com prazo de validade? - O protelamento no acesso à tutela cautelar administrativa - Ac. do TCA Sul de 9.3.2006, P. 1307/05, in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 73, Braga, Cejur, 2009.

SANCHES, José Luis Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Lex, 1998.

SILVA, Vasco Pereira da, “Era uma vez...” o contencioso da responsabilidade civil pública in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 40, Braga, Cejur, 2003.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. II, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011;

_ *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. III, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011;

_ *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*, Vol. IV, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011;

_Sobre a responsabilidade civil da administração tributária por actos ilegais, Lisboa, Áreas Editora, 2010.

TELLES, Inocêncio Galvão, *Direito das Obrigações*, 6ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1989.

TESAURO, Francesco, *Compendio di diritto tributario*, 6ª edição, Vicenza, Utet giuridica, 2016.

VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol. 1, 10ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 2000;

_Das obrigações em geral, Vol. I, 10ª Edição, Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 2000.

Jurisprudência consultada

Supremo Tribunal Administrativo

Ac. de 27 de novembro de 2019, processo n.º 0425/10.3BEPRT;

Ac. de 20 de fevereiro de 2020, processo n.º 0129/08.7BEPRT 0622/17;

Ac. de 31 de outubro de 2019, processo n.º 0183/14.2BEBRG;

Ac. de 13 de março de 2019, processo n.º 0437/12.2BEALM 0683/18;

Ac. de 8 de março de 2018, processo n.º 0446/16;

Ac. de 15 de março de 2018, processo n.º 0644/11;

Ac. de 5 de junho de 2007, processo n.º 0301/07;

Ac. de 4 de abril de 2019, processo n.º 0279/14.0BALSBS-S1;

Ac. de 4 de abril de 2019, processo n.º 0279/14.0BALSBS-S1;

Ac. de 20 de janeiro de 2010, processo n.º 01042/09;

Ac. de 23 de setembro de 2009, processo n.º 0606/09;

Ac. de 12 de julho de 2017, processo n.º 0865/15;

Ac. de 12 de março de 2015, processo n.º 041/14;

Ac. de 26 de setembro de 2007, processo n.º 0569/06;

Ac. de 15 de março de 2012, processo n.º 0215/10;

Ac. de 7 de novembro de 2019, processo n.º 01457/04.6BESNT;

Ac. de 23 de novembro de 2016, processo n.º 01157/16;

Ac. de 5 de agosto de 2015, processo n.º 0832/15;

Ac. de 13 de setembro de 2006, processo n.º 0736/06;

Ac. de 10 de janeiro de 2018, processo n.º 01454/17;

Ac. de 30 de maio de 2018, processo n.º 01335/17;

Ac. de 7 de outubro de 2009, processo n.º 0850/09;

Ac. de 5 de novembro de 2014, processo n.º 031/14;

Ac. de 4 de maio de 2016, processo n.º 0304/16;

Ac. de 2 de dezembro de 2015, processo n.º 01217/13;

Ac. de 24 de novembro de 2010, processo n.º 0759/10;

Ac. de 6 de março de 2013, processo n.º 0209/13;

Ac. de 7 de junho de 2017, processo n.º 279/17;

Ac. de 18 de outubro de 2018, processo n.º 0586/13.0BEPRT 0999/17;

Ac. de 23 de maio de 2019, processo n.º 0166/11.4BESNT;
Ac. de 18 de abril de 2018, processo n.º 01274/17;
Ac. de 15 de outubro de 2014, processo n.º 0873/14;
Ac. de 1 de junho de 2016, processo n.º 0417/16;
Ac. de 29 de setembro de 2016, processo n.º 01574/15;
Ac. de 10 de setembro de 2014, processo n.º 0621/14;
Ac. de 28 de novembro de 2018, processo n.º 087/18.0BALSB;
Ac. de 26 de setembro de 2013, processo n.º 029/12;
Ac. de 23 de maio de 2019, processo n.º 0166/11.4BESNT;
Ac. de 1 de outubro de 2015, processo n.º 0556/15;
Ac. de 3 de março de 2010, processo n.º 0278/09;
Ac. 1 de fevereiro de 2016, processo n.º 0285/16;
Ac. de 15 de junho de 2011, processo n.º 0802/10;
Ac. de 1 de outubro de 2014, processo n.º 0382/14.

Supremo Tribunal de Justiça

Ac. de 25 de fevereiro de 2014, processo n.º 287/10.0 TBMIR. S1;
Ac. de 1 de julho de 2014, processo n. 824/06.5TVLSB.L2.S1;
Ac. de 8 de maio de 2001, processo n.º 01A1116.

Tribunal Central Administrativo - Norte

Ac. de 2 de fevereiro de 2018, processo n.º 00272/16.9BEBRG;
Ac. de 9 de setembro de 2016, processo n.º 00282/14.0BEMDL;
Ac. de 15 de junho de 2018, processo n.º 03220/12.1BEPRT;
Ac. de 15 de junho de 2018, processo n.º 03220/12.1BEPRT;
Ac. de 13 de março de 2020, processo n.º 00257/15.2BEMDL;
Ac. de 30 de março de 2006, processo n.º 00005/04.2BEPRT;
Ac. de 28 de abril de 2017, processo n.º 00674/14.5BECBR;
Ac. de 15 de janeiro de 2015, processo n.º 00974/14.4BEPNF;
Ac. de 27 de fevereiro de 2014, processo n.º 01292/13.0BEBRG;
Ac. de 12 de novembro de 2015, processo n.º 01341/15.8BEPNF;

Tribunal Central Administrativo - Sul

Ac. de 27 de fevereiro de 2020, processo n.º 1041/16.1BELRA;
Ac. de 15 de dezembro de 2016, processo n.º 09594/13;
Ac. de 15 de dezembro de 2016, processo n.º 09594/13;
Ac. de 2 de março de 2017, processo n.º 12656/15;
Ac. de 19 de outubro de 2017, processo n.º 78/08 3.9BEBJA;
Ac. de 7 de junho de 2011, processo n.º 04809/11;
Ac. de 10 de julho de 2015, processo n.º 08820/15;
Ac. de 30 de setembro de 2019, processo n.º 894/18.3BELRS;
Ac. de 22 de maio de 2019, processo n.º 1770/12.9BELRS;
Ac. de 16 de novembro de 2017, processo n.º 1388/15.4BELRS;
Ac. de 13 de outubro de 2016, processo n.º 09695/16;
Ac. de 28 de fevereiro de 2019, processo n.º 1387/11.

Tribunal da Relação de Guimarães

Ac. de 20 de setembro de 2018, processo n.º 6101/15.3T8BRG.G1.

Tribunal da Relação de Lisboa

Ac. de 18 de setembro de 2014, processo n.º 50/10.9TBSVC.L1-2.