



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

Reclamações e Recursos do Órgão de Execução Fiscal

Notas práticas sobre os artigos 276º, 277º e 278º do CPPT

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Gregório Ribeiro
Maio de 2011

Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

[V Edição]

Reclamações e Recursos das Decisões do Órgão da Execução Fiscal

Notas práticas sobre os artigos 276º, 277º e 278º do CPPT

> **Gregório Ribeiro**

PORTO // Maio de 2011

INDICE

PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS	3
1 – INTRODUÇÃO	4
2 - CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS	6
2.1 - A tutela jurisdicional efectiva dos direitos dos administrados	6
2.2 – O processo de execução fiscal	8
3 - RECLAMAÇÕES E RECURSOS DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL ...	15
3.1. Apresentação das normas	15
3.2. Âmbito e Noções Gerais	17
3.3. Tramitação da reclamação	19
3.3.1 Actos susceptíveis de reclamação	19
3.3.2 – Quem pode reclamar?	22
3.3.3 – Prazos para reclamar	23
3.3.4 – Apresentação e requisitos da reclamação	24
3.3.5 - Autuação da reclamação no órgão de execução fiscal	25
3.3.6 – Revogação do acto reclamado	25
3.3.7 – Regime de subida e efeito suspensivo	27
4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39

PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS

Art.º – Artigo

Cfr. – Conferir

Cit. – Citado

CCJ – Código das Custas Judiciais

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPA – Código do Procedimento Administrativo,

CPC – Código de Processo Civil,

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CPT – Código de Processo Tributário,

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário,

CRP – Constituição da República Portuguesa,

DGCI – Direcção Geral dos Impostos;

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais;

LGT – Lei Geral Tributária,

PEF – Processo de Execução Fiscal

p. - Página

pp – Páginas;

Proc. – Processo;

SF – Serviço de Finanças

ss. – Seguintes;

STA – Supremo Tribunal Administrativo;

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal;

TC – Tribunal Constitucional;

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte;

TCAS – Tribuna Central administrativo Sul;

1 – INTRODUÇÃO

Terminada a fase de leccionação da V edição do curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, surgiu um derradeiro e aliciante desafio: a realização de um trabalho escrito que versasse as temáticas abordadas no curso.

No imenso e turbulento oceano do Direito Fiscal, apontamos a bússola para o mar do contencioso tributário.

Colocada de parte a veleidade de mergulhar a fundo neste mar, por muitos tido como tenebroso e traiçoeiro, resolvemos limitar o nosso estudo a uma ínfima e pouco cartografada porção de água: referimo-nos às reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal¹, previstas nos artigos 276.º e seguintes do CPPT

À medida que a Administração Tributária, com particular incidência na área da execução fiscal, automatiza e massifica os seus procedimentos (penhoras automáticas; compensações de dívidas com créditos tributários, desmaterialização dos processos executivos, ...), os riscos de violar os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros aumentam exponencialmente.

As decisões proferidas no âmbito da execução fiscal que afectem os direitos de qualquer interessado (executado ou terceiro) são impugnáveis contenciosamente, como dispõe o art.103.º, n.º 2, da LGT.

Ora, é no CPPT, mais precisamente nos artigos 276.º e ss, os quais integram a SECÇÃO XI – *Das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal* – do CAPÍTULO II – *Do processo* – do TÍTULO IV – *Da execução fiscal*, que vamos encontrar o instrumento processual que disciplina o modo de reacção contra quaisquer decisões do órgão de execução fiscal e de outras autoridades administração tributária que, no processo de execução fiscal, lesem direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados.

Como refere Serena Cabrita Neto ² “Esta reclamação judicial assume um papel especialmente relevante para obstar, numa base urgente, à prática de actos ilegais por parte do órgão de execução fiscal, como por exemplo, contestar a penhora excessiva de bens do executado”.

¹ Serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução (Art.149.º CPPT). Por norma, o processo de execução fiscal corre no órgão periférico local (Serviço de Finanças). Mas, por força da redacção dada pela Lei n.º 55 –A/2010, de 31-12 ao Art.150.º do CPPT, eventualmente também pode correr no órgão periférico regional (Direcção de Finanças).

² Serena Cabrita Neto, “Introdução ao Processo Tributário”, Instituto Superior de Gestão, 2004, p.107.

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2011³, o procedimento de verificação e graduação de créditos passou a ser da competência dos Serviços de Finanças, cabendo reclamação, nos termos e prazos previstos nos artigos 276.º e seguintes, para o tribunal tributário de 1ª instância (artigo 245.º do CPPT); alargando-se assim o leque de situações disciplinadas pela Secção XI do CPPT.

Contudo, um pouco incompreensivelmente, dada a relevância desta matéria, a mesma tem sido relegada para segundo plano pelos manuais e pela doutrina. Não obstante, a jurisprudência, muito embora dispersa, é bastante abundante.

Talvez por isso, este meio impugnatório é utilizado com parcimónia pelos potenciais interessados, sejam executados ou terceiros, cujos direitos e interesses legítimos pretensamente foram afectados em sede de execução fiscal.

Na mesma perspectiva, a própria AT, por vezes, tem dificuldade na forma como tramita este meio de sindicância contenciosa.

O reflexo dessa realidade pode ser encontrado nos dados divulgados pela Direcção de Serviços de Auditoria Interna da DGCI, em relatório de Auditoria às Reclamações das Decisões do Órgão da Execução Fiscal.⁴ Segundo este relatório, no biénio de 2008 e 2009, foram decididos nos tribunais 1.248 reclamações nos termos do art.º 276.º do CPPT (mais de 60% dizendo respeito aos Distritos de Lisboa, Porto e Setúbal). Outra das conclusões emanadas deste relatório é a falta de uniformidade de procedimento dos Serviços de Finanças no que refere à autuação das reclamações. Muito embora, na maioria dos Serviços de Finanças, a instrução da petição corra dentro do respectivo Processo de Execução Fiscal (PEF), como decore das normas legais.

Assim, este trabalho tem como objectivo descrever de forma breve e numa perspectiva de utilidade prática, o regime jurídico disciplinado pelos art.os 276.º, 277.º e 278.º do CPPT, tentando analisar as suas especificidades à luz da doutrina e da jurisprudência existente.

³ Lei nº 55-A/2010, de 31-12.

⁴ Direcção de Serviços de Auditoria Interna da DGCI, “Auditoria às Reclamações das Decisões do Órgão da Execução Fiscal: Fundamentos Tramitação e Resultados”, Dezembro de 2010.

2 - CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

2.1 - A tutela jurisdicional efectiva dos direitos dos administrados

O contencioso tributário constitui sempre um litígio de direito público⁵. Nas palavras de José Casalta Nabais “qualquer dos critérios tradicionalmente apontados para suporte da mais célebre e clássica dicotomia do mundo do direito – direito público/direito privado – integra a disciplina jurídica dos impostos no *ius publicum*, o qual continua a caracterizar-se por ser constituído por normas que disciplinam relações entre o Estado e os particulares que têm por objectivo satisfazer as necessidades colectivas da comunidade organizada no Estado (moderno), em que este se apresenta, por via de regra, munido de poderes de autoridade ou de *ius imperii*”⁶.

Assim, no contencioso tributário o “litígio tem características próprias como consequência directa dos poderes que são atribuídos à Administração para as suas tarefas de aplicação da lei e que lhe permitem afectar a esfera jurídica do administrado sem prévia intervenção judicial”⁷

Consequentemente, torna-se necessária a existência de meios que acautelem o controlo da acção da Administração de modo a garantir aos particulares (cidadãos portugueses ou estrangeiros, pessoas físicas ou pessoas jurídicas) tutela judicial efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

É na Constituição, nos n.ºs. 4.º e 5.º do art.º 268, que actualmente se encontra consagrado o direito dos administrados “à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.”⁸

“Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.”⁹

Estamos perante a “concretização do direito à tutela jurisdicional, que, em termos genéricos, decorre do art.º 20.º, pelo qual a Constituição garante o acesso aos tribunais a

⁵Cfr. José Luís Saldanha Sanches – “Princípios do Contencioso Tributário”, Editorial Fragmentos, 1987. pp 29 a 32.

⁶ José Casalta Nabais – “Direito Fiscal”, 5ª Edição – Reimpressão da edição de Março/2009, Almedina, Janeiro de 2010, p.73.

⁷ José Luís Saldanha Sanches – “O Direito Processual Fiscal”, in “Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal”, Coimbra Editora, 2000, p.127.

⁸ n.º4 do Art.º268.º CRP

⁹ n.º5 do Art.º268.º CRP

quem pretenda dirigir-se-lhes em defesa de direitos subjectivos ou de interesses dignos de tutela. No essencial, valem, portanto, nesta sede, os diversos corolários do direito de acesso aos tribunais, designadamente no que se refere ao direito a um processo equitativo (com aplicação efectiva do princípio da igualdade de armas ou igualdade processual e do princípio do contraditório e plena possibilidade de defesa das partes, especialmente no que se refere aos meios probatórios utilizáveis) e célere (que dê lugar à emissão de uma decisão em prazo razoável, sem demoras não justificadas pelo cumprimento dos prazos legalmente prescritos).”¹⁰

O princípio da tutela jurisdicional efectiva dos particulares perante a Administração encontra-se enunciado no art.º 2.º do CPTA que “em termos sensivelmente idênticos aos do art.º 2.º do CPC, que introduz no nosso contencioso administrativo a velha máxima do processo civil de que a cada direito corresponde uma acção, no sentido de que todo o direito ou interesse legalmente protegido encontra na jurisdição administrativa a tutela adequada.”¹¹

Por sua vez, o n.º1 do art.º 95 da LGT, indo de encontro ao preceito constitucional consagrado nos n.ºs 4 e 5 do art.º 268.º da CRP, estatui que “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.”¹²

No n.º 2 do art.º 95 da LGT, e a título meramente exemplificativo, vamos encontrar uma lista de actos administrativo-tributários, que se podem vir a configurar lesivos. De entre estes, na alínea j), vamos encontrar os actos praticados na execução fiscal.

Por seu turno, o n.º2 do art.º 103.º da LGT prescreve que “é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária...”

O contencioso tributário é assim um contencioso pleno. “Dizer que estamos perante um contencioso pleno significa, neste contexto, que o contribuinte pode, em geral, defender as suas posições jurídicas em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada, seja nas situações em que exista uma actuação administrativa (contencioso de segundo grau ou *contencioso por acção*), seja nas

¹⁰ Jorge Miranda e Rui Medeiros – “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, VIII comentário ao art.º268, p.608.

¹¹ Marta Rebelo – “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Algumas anotações à luz da reforma do Contencioso Administrativo”, Almedina, Julho de 2004, pp 8 e 9, citando Diogo Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida, “Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo”, Almedina, 2002, p.49.

¹² Cfr. Art.º101.º LGT – “formas de processo prescritas na lei”

situações em que essa actuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau ou *contencioso por omissão*).¹³

Por fim, e como esclarece José Carlos Vieira de Andrade, deverá “acrescentar-se que a tutela judicial efectiva em matéria administrativa não se refere apenas aos direitos dos cidadãos, na sequência da previsão constitucional, mas se estende à protecção do interesse público e dos *valores colectivos*, designadamente daqueles valores e bens constitucionalmente protegidos, como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do domínio público.”¹⁴

2.2 - O processo de execução fiscal

O CPPT não nos fornece um conceito formal de execução fiscal¹⁵. Contudo, tratando-se de uma acção do tipo executivo, à luz do n.º 3.º do art.º 4.º do CPC será uma acção “em que o autor requer as providências adequadas à reparação efectiva do direito violado.” Como ensina Soares Martínez “este é o traço distintivo em relação ao processo declarativo, que tem por objectivo a definição de um direito ou de uma situação.

O processo executivo não tem por objectivo uma definição de direito, que já se há-de achar definido. Visa, sim, torná-lo efectivo, obter a prestação devida ao titular do direito. Essa prestação poderá consistir, no processo executivo comum, na entrega de uma importância pecuniária, na entrega de uma coisa certa ou na prestação de um facto. Mas não assim no processo executivo fiscal.”¹⁶ Este “destina-se à cobrança coerciva de uma dívida, tributária ou não, pressupondo a reparação do direito à sua cobrança que foi violado pelo devedor quando não fez o pagamento dentro do prazo de pagamento voluntário.”¹⁷ A dívida exequenda cifra-se sempre numa importância pecuniária, certa, líquida e exigível,¹⁸ “sem prejuízo das garantias impugnatórias concedidas aos

¹³ Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2009, p.218.

¹⁴ José Carlos Vieira de Andrade – “A Justiça Administrativa”, 11.ª Edição, Almedina, 2011, p.144.

¹⁵ José António Costa Alves e Jesuino Alcântara Martins – “Manual de Procedimento e de Processo Tributário”, Centro de Formação da DGCI, 2008, p.159.

¹⁶ Soares Martínez – “Direito Fiscal”, 7ª Edição, Almedina, 1993, p.443.

¹⁷ Carlos Valentim e Paulo Cardoso – “Roteiro de Justiça Fiscal”, Vida Económica, Abril de 2011, p.275.

¹⁸ Como esclarece o TC no Acórdão 386/2005 (Proc. n.º 947/04), “Na verdade, apesar de o CPPT não reproduzir os termos do artigo 234.º do Código de Processo Tributário, que afirmava expressamente “As dívidas sujeitas a execução fiscal serão certas, líquidas e exigíveis”, também na actual vigência do CPPT não poderá deixar de ser assim...” (Todos os acórdãos referenciados estão disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>.)

contribuintes. Essa excecutoriedade não mais é do que o consagrar do privilégio da execução prévia que tradicionalmente é consagrado ao Estado.”¹⁹

Ora, o privilégio da execução prévia atribui ao Estado a possibilidade de executar coercivamente os seus próprios actos administrativos, sem necessidade de prévia sentença judicial. Nesse sentido, a AT tem a faculdade de produzir unilateralmente títulos executivos, podendo executar directamente o contribuinte pelas dívidas previstas na lei.²⁰

Esta possibilidade, atribuída à AT “de executar o contribuinte sem ter de recorrer à intervenção judicial – comum nos mais importantes ordenamentos jurídico-tributários – constitui uma natural consequência da sujeição da Administração à lei e do direito do contribuinte de ver sempre judicialmente apreciada, no momento próprio dentro dos prazos da lei, o comportamento da Administração fiscal.”²¹

Vencidos esses prazos (prazo para reclamar ou impugnar), a dívida fiscal encontra-se juridicamente consolidada. Nesse sentido, “a execução coactiva de uma dívida já liquidada com base numa auto-produção de um título executivo, por parte da Administração fiscal, deve ter lugar depois do trânsito de um período em que pode ter lugar a impugnação do contribuinte.”²²

Contudo, tal não significa que o processo de execução fiscal só possa ser instaurado depois de esgotados todos os prazos para o exercício dos meios de defesa por parte do contribuinte. Como esclarece o TCAN, em acórdão proferido em 17-09-2010 (Proc. n.º 00035/10.5BEAVR), “isso é uma consequência da excecutoriedade da dívida (que se verifica tão logo esgotado o prazo para o pagamento voluntário, não ficando dependente do não exercício de qualquer meio de defesa dentro de qualquer prazo) e da pretendida celeridade na sua cobrança e não constitui uma intolerável compressão dos direitos do executado, que sempre poderá obter a suspensão da execução fiscal tão logo deduza esses meios de defesa e que, se neles vier a obter êxito, poderá ser ressarcido de todos os prejuízos sofridos.” Tanto mais que existem meios de defesa²³, como é o caso da impugnação judicial que tenha como fundamento a nulidade (a qual pode ser conhecida a todo o tempo) que não têm prazos para ser deduzidos.²⁴

¹⁹ Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “Roteiro...”, cit.p.275

²⁰ As dívidas que cabem no âmbito da execução fiscal, são as previstas no art.º 148.º do CPPT.

²¹ José Luís Saldanha Sanches – “O Direito Processual Fiscal”, em “Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal”, Coimbra Editora, 2000, p.135.

²² J.L. Saldanha Sanches – “Manual de direito Fiscal”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p.487.

²³ Cfr. n.º 3 do art.º 102.º do CPPT.

²⁴ Para Jorge Lopes de Sousa, este preceito deverá ainda ser aplicado no caso de o fundamento ser a inexistência do acto impugnado «pois trata-se de uma forma de invalidade mais grave do que a nulidade e, por isso, por maioria de razão, se tem de aplicar o regime de impugnação a todo o tempo previsto para a nulidade» (in “Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado”, I Volume, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007, p.736).

Ainda a este propósito, atente-se no teor do acórdão n.º 386/2005 do TC, proferido em 13-07-2005 (Proc. n.º 947/04), no qual se assevera que “Findo o prazo para o pagamento voluntário do imposto em falta, a dívida passará, assim, a ser exigível pela Administração tributária, o que se prefigura, a par com as exigências de certeza e liquidez da mesma, *conditiones sine qua non* para a abertura da execução fiscal em face da existência de um título executivo que determine os fins e os limites da “acção executiva”.

Na verdade, apesar de o CPPT não reproduzir os termos do artigo 234.º do Código de Processo Tributário, que afirmava expressamente “As dívidas sujeitas a execução fiscal serão certas, líquidas e exigíveis”, também na actual vigência do CPPT não poderá deixar de ser assim, só se podendo dar por verificados tais requisitos – mais apropriadamente, o da exigibilidade – após expirado o prazo de que o contribuinte beneficia para efectuar livremente o pagamento da dívida.

Este é, aliás, um requisito que, para efeitos do procedimento de cobrança coerciva, se efectiva – e estabiliza – no momento em que se extrai a certidão da dívida e se instaura o respectivo processo de execução, não sendo a sua “sobrevivência” afectada pelo facto de ainda não ter decorrido o prazo, de 90 dias, para a impugnação judicial da liquidação que está na origem de tal dívida.”

O processo de execução fiscal caracteriza-se, desta forma, pela sua simplicidade e celeridade, estando previsto no art.º 177 do CPPT o prazo ideal de um ano para a sua conclusão. Este prazo tem natureza ordenadora e disciplinar²⁵ e tem o objectivo de motivar a extinção da execução fiscal o mais rapidamente possível. “No entanto, num número significativo de processos, as diligências a realizar e algumas ocorrências que se registam tornam manifestamente inviável a observância daquele prazo.”²⁶ Logo, a não conclusão do processo no período de tempo indicado, não determina a extinção da execução.²⁷

Sobre a celeridade e simplicidade do processo de execução fiscal, pronunciou-se Soares Martínez²⁸ nos seguintes termos: “Tais celeridade e simplicidade interessam, normalmente ao credor que promove a execução. Mas é de rezear que, por vezes, ponham também em risco interesses legítimos do executado e até, de uma forma geral, a segurança dos particulares, frequentemente ameaçados por processo expeditos de realização de direitos, dos quais resultam muitas vezes violações de difícil reparação.”

²⁵ Cfr. art.º25.ºCPPT

²⁶ José António Costa Alves e Jesuíno Alcântara Martins – “Manual de Procedimento...”, cit. p.162.

²⁷ Cfr. entre outros os acórdãos do STA de 7/11/2007 (Proc. n.º 0806/07) e de 04-03-2009 (Proc. nº0111/09).

²⁸ Soares Martínez – “Direito Fiscal”, cit. p.444.

Ainda sobre este preceito, Paulo Marques²⁹ observa que “A celeridade no processo de execução fiscal deve ser um desiderato cimeiro da Administração Tributária (art.º55 da LGT e 177.º do CPPT) uma vez que *com a declaração de insolvência, extinguem-se os privilégios creditórios*, passando os respectivos créditos a ser exigidos como créditos comuns (art.º97.º do CIRE), isto é, na situação de declaração de insolvência, *as normas de natureza fiscal cedem necessariamente diante das normas do direito de insolvência*, deixando o Estado de ser um credor privilegiado.”

Em nossa opinião, desde que se salvaguardem as garantias do executado e de eventuais partes interessadas (credores, preferentes ou outros), atendendo à proibição de moratórias³⁰ dos prazos de pagamento dos tributos e à demanda da eficácia e da eficiência que deve pautar a acção da AT, a execução deve ser tramitado da forma mais célere possível³¹.

Uma questão que não é pacífica é a da legitimidade da AT para instauração e promoção da execução fiscal.

Como vimos, em sede de execução fiscal, “o Estado constitui simultaneamente sujeito activo da relação de imposto e o órgão que impõe coercivamente a sua cobrança (*ius imperii*), embora essa dupla faceta seja *temperada* pelos princípios da legalidade e da imparcialidade que o subordinam.”³²

Como foca Serena Cabrita Neto, “Quis, pois, o legislador dotar a Administração Tributária do poder de cobrar coercivamente as dívidas ao Estado, mesmo aquelas cuja liquidação e cobrança não cabe à Administração Tributária. Dotou-se, desta forma, uma única entidade administrativa, com o poder de efectuar a cobrança de uma forma unitária e, conseqüentemente, mais eficaz. (...)”

Concentrando as cobranças coercivas dos créditos estatais numa única entidade, o controlo da regularidade dos actos acaba por ser maior, evitando-se igualmente a sobreposição de diferentes tipos de processo de cobrança sobre o mesmo contribuinte e

²⁹ Paulo Marques – “Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes”, Coimbra Editora, Janeiro de 2011, p.211.

³⁰ Cfr. n.º3.º do art.º36 da LGT e n.º3 do art.º85 do CPPT.

Como alertam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, “ Não podem, com efeito, os órgãos da Administração Tributária – contrariamente ao que acontece com a generalidade dos credores privados – negociar sobre as dívidas de imposto, renunciar a elas ou perdoá-las, no todo ou em parte, nem tão-pouco conceder moratórias para o seu pagamento ou sequer aceitar que este se faça antecipada ou parcialmente – *a menos, claro, que o próprio legislador o consinta.*”(in “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Comentado e anotado”, Almedina, Outubro de 2000, p.196.

³¹ Já no relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 30 de Abril de 1996 (pp.278 a 281), se podia encontrar esta preocupação com a celeridade do PEF e com as dificuldades extra-fiscais para cobrança dos créditos tributários, provocadas por factos que estavam a tornar mais frágil a posição do Estado como exequente. Um desses factos era, então ao abrigo do CPEREF, a extinção imediata dos privilégios creditórios do Estado com a declaração de falência (art.º152.º do CPEREF).

³² Paulo Marques – “Elogio do Imposto...,” cit. pp.144 e 145.

sobre o mesmo património, o que acabaria por dificultar a concretização do ressarcimento do crédito.”³³

Por seu turno, Nuno Lumbrales³⁴, questiona se a promoção da execução fiscal³⁵ deverá caber aos tribunais ou à administração, ao Poder Judicial ou ao poder Executivo. Defendendo que “não será descabido sugerir a atribuição da promoção do procedimento de execução fiscal (com este nome ou com outro) a entidades administrativas, mas independentes da administração tributária.”

Contudo, não existem dúvidas quanto a constitucionalidade da competência da AT para a instauração de processos de execução fiscal. Veja-se, a título de exemplo, os acórdãos do TC n.º 80/2003 (Proc. n.º 151/02) e nº 152/02 (Proc. n.º 498/01).

Antes de finalizar a nossa exígua abordagem ao processo de execução fiscal³⁶, a qual serviu de preparação prévia ao estudo do tema que nos propusemos abordar, é de toda a utilidade tecer algumas linhas sobre a natureza judicial do processo de execução fiscal.

Como ensina José Casalta Nabais³⁷, “muito embora a LGT, no seu art.º 103.º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial *se e na medida* em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos da execução fiscal sem qualquer intervenção dos tribunais tributários.” Na nossa opinião, poderíamos ir mais longe e afirmar que, felizmente para a persecução dos objectivos da AT, a grande maioria dos PEF são arquivados sem necessidade da intervenção do TAF.

Para consolidar um pouco mais esta questão, vamo-nos socorrer do aresto proferido pelo TCAS, em 16-12-2004, no Proc. n.º 00370/04: “O art.º 103º da LGT atribui ao processo de execução fiscal natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal

³³ Serena Cabrita Neto, “Introdução ao Processo ...”, cit. p.105.

³⁴ Nuno B. M. Lumbrales – “Sobre a promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças”, *in* Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº18, Abril de 2004, pp 19 a 55.

³⁵ Sobre este assunto, e em confronto de opiniões, recomenda-se: 1 - Rui Duarte Morais – “A Execução Fiscal”, 2.º Edição, Almedina, Outubro de 2006, pp 38 a 45; 2 - Paulo Marques – “Elogio do Imposto...”, cit. pp.144 a 147.

³⁶ Para um estudo mais aprofundado sobre o processo de execução fiscal, entre outros, ver: Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “Roteiro...”, cit. pp.275 a 406; Serena Cabrita Neto, “Introdução ao Processo ...”, cit; pp. 105 a 134; Rui Duarte Morais – “A Execução Fiscal”, cit; Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de...”, cit. pp. 286 a 346.

³⁷ José Casalta Nabais – “Direito Fiscal”, cit. p.341.

dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.

Este normativo revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial.

Assim, devendo a execução fiscal ser considerado um processo de natureza judicial, tem de entender-se que ele já está na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que corre termos perante as autoridades administrativas pelo que deverão considerar-se susceptíveis de reclamação todos os actos que seriam susceptíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz.”

Por sua vez, o STA, por acórdão de 02-05-2001 (Proc. n.º 05027), já havia esclarecido que “embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial, como refere o artigo 103º da Lei Geral Tributária, refere logo o mesmo artigo que tal ocorre sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, com possibilidade de reclamação para o juiz, o que aliás está em consonância com os artigos do Código de Processo Tributário que o recorrente considera inconstitucionais. O que se verifica em ambos os casos é a existência de uma fase administrativa da competência do chefe da repartição de finanças que não pode abranger a decisão de qualquer questão de âmbito jurisdicional, sendo as questões desse âmbito que no processo se suscitarem, decididas pelos tribunais. Aquele artigo 237 [...] explicita perfeitamente essa divisão de competências entre as autoridades tributárias e os tribunais.”

O n.º2 do art.º 237.do CPT corresponde ao actual n.º.1 do art.º 151.º do CPPT. Este, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, sob a epígrafe “Competência dos tribunais tributário”, preconiza que “Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”

Logo, e na esteira de Jorge Lopes de Sousa³⁸, as matérias cujo conhecimento é atribuído no n.º1 do artigo 251 do CPPT³⁹ são as que exigem uma decisão jurisdicional.

³⁸ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado”, II Volume, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007, p.35.

³⁹ Antes da redacção dada, pela Lei n.º 55-A/2010, ao n.º1 do art.º151 do CPPT, a graduação e verificação de créditos também era da competência dos TAF. Uma alteração legislativa que, muito embora se compreenda,

Caracterizando-se a função jurisdicional “por consistir na resolução de um conflito de interesses, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição de conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e de neutralidade.”

Daqui resulta, e utilizando as palavras de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão⁴⁰ “que só as questões de natureza jurisdicional levantadas no processo de execução fiscal é que serão decididas pelos tribunais.

Assim, se nenhuma dessas questões tiver sido suscitada no processo executivo, este tramitará exclusivamente no órgão da execução fiscal, onde será proferida a declaração de extinção da execução (art.ºs 261.º, 266.º, 267.º, 269.º e 270.º).”

Pelo contrário, e voltando a citar Jorge Lopes de Sousa⁴¹, “na ausência de norma especial que disponha em contrário, qualquer incidente do processo de execução fiscal que careça de uma decisão, inclusivamente a arguição de qualquer nulidade processual derivada de um acto que foi indevidamente praticado, deve ser suscitado em requerimento dirigido ao tribunal tributário e não ao órgão de execução fiscal, podendo ser apreciado pelo tribunal sem que, previamente, haja qualquer apreciação feita por aquele órgão. No entanto, se o interessado dirigiu ao órgão de da execução fiscal um pedido de apreciação de nulidade processual e este se pronunciou sobre ele, estar-se-á perante uma decisão que produzirá os efeitos que visa se não for impugnada, isto é, terá como consequência a anulação do acto a que se reporta e dos que dele dependem se for dada razão ao arguente da nulidade e, no caso contrário, consubstanciará a decisão definitiva da questão da nulidade suscitada.” É isso que se depreende do regime de reclamação previsto nos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT do qual nos vamos ocupar a partir de agora.

foi implementada do pé para a mão, sem dotar previamente os SF de meios técnicos e humanos para encetar tão importante tarefa e não sendo acautelado convenientemente o interesses legítimos entidades visadas (credores reclamantes, executados, TAF e a própria AT). Pergunto, decorridos quase 5 meses após a entrada em vigor desta alteração legislativa, alguém sabe quantas reclamações de créditos foram graduadas pelos SF?

⁴⁰ Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão – “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Comentado e anotado”, Almedina, Outubro de 2000, p.372.

⁴¹ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.36 e 37..

3 - RECLAMAÇÕES E RECURSOS DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Como vimos, no ponto 2.1 do presente trabalho, a Constituição consagra especificamente nos n.ºs 4 e 5 do art. 268.º o princípio da tutela jurisdicional efectiva dos particulares perante a Administração Pública.

Assim, conforme o preceituado no n.º2 do art.º 2.º do CPTA e em harmonia com o formulado no n.º2 do art.º 2.º do CPC, “a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde a tutela adequada junto dos tribunais administrativos.”

Em consonância, “a plenitude do contencioso tributário impõe a garantia de defesa jurisdicional em todas as situações que se possam considerar lesivas de direitos ou interesses dignos de protecção legal.”^{42 43}

Neste sentido, também em sede da execução fiscal, os particulares podem deitar mão de variados instrumentos de defesa contra os actos da AT. Um desses instrumentos, encontra-se plasmado na SECÇÃO XI do CPPT sob a epígrafe “Das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal” e é dele que nos vamos ocupar a partir daqui.

3.1. Apresentação das normas

O quadro legal da figura jurídica das reclamações das decisões de órgão de execução fiscal encontra-se regulado pelos artºs 276º a 278º do CPPT.

Estabelecem tais normativos legais, o seguinte:

Artigo 276.º - Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal

“As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.”

Artigo 277.º - Prazo e apresentação da reclamação

“1 - A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões.”

⁴² Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de ...”, cit. p.329.

⁴³ Cfr. n.º2 do art.º103.º da LGT

“2 - A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado.”

“3 - Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias.”

Artigo 278.º - Subida da reclamação. Resposta da Fazenda Pública e efeito suspensivo

“1 - O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.”

“2 - Antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder, no prazo de 8 dias, ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo.”

“3 - O disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer 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 “

“4 - No caso previsto no número anterior, caso não se verificar a circunstância dos n.ºs 2 e 3 do artigo 277.º, o órgão da execução fiscal fará subir a reclamação no prazo de oito dias.”

“5 - A reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter.”

“6 - Considera-se haver má fé, para efeitos de tributação em sanção pecuniária por esse motivo, a apresentação do pedido referido no n.º 3 do presente artigo sem qualquer fundamento razoável.”

3.2. Âmbito e Noções Gerais

O art.º 276.º do CPPT, corresponde ao n.º 1 do art.º 355.º do CPT, tendo a “relevante alteração da designação da forma e dos termos do recurso, para reclamação, com as inerentes modificações decorrentes do diverso meio processual utilizado, e passando o prazo de apresentação⁴⁴, que constava do n.º1 do art.º 355.º do CPPP, a integrar o n.º1 do art.º 277.º do CPPT.”⁴⁵

Já no domínio do velhinho CPCI, como nos recorda Alfredo José de Sousa, “dos despachos proferidos pelo chefe da repartição de finanças nos processos judiciais podia reclamar-se para o juiz de 1.ª instância (§1.º do art.º254.º).

Todavia, no CPT abandonou-se a designação *reclamação*, prescrevendo-se que eram susceptíveis de *recurso judicial* para o tribunal tributário de 1.ª instância *as decisões proferidas pelo chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado* (n.º1 do art.º 355.º).⁴⁶

Demonstrando uma falta de rigor terminológico, o CPPT fala, a este respeito, de *reclamação*, quando noutros preceitos fala de *recurso* (art.ºs 97.º n.1 alínea n), e 279.º n.º1 alínea b)) ou de *recurso judicial* (art.º 169.º). Uma falta de rigor que também encontramos na LGT que umas vezes fala de *recurso* (art.º 95.º, n.º2, alínea j) e outras de *reclamação* (art.º 103.º, n.º2).

O paradigma desta falta de rigor terminológico, encontra-se n.º 1 do art.º 97 do CPPT. Nesta norma, em duas alíneas sucessivas⁴⁷, o legislador ora prefere o termo *recurso*, ora opta pelo termo *reclamação*.

Como refere Rui Duarte Morais, “é conhecida a diferença entre recurso (judicial) e reclamação. A reclamação supõe a existência de um laço de dependência hierárquica ou, pelo menos, funcional entre a entidade reclamada e aquela a quem é dirigida a reclamação. O recurso supõe a existência de um acto administrativo praticado pela

⁴⁴ Na vigência do CPT, o prazo de apresentação do recurso era de 8 dias.

⁴⁵ João Manuel Gonçalves – “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, Quid Júris, 1999, p.215.

⁴⁶ Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão – “Código de Procedimento ...”, cit., p.696

⁴⁷ Enquanto na alínea n) o legislador utiliza o termo *recurso*, na alínea o) prefere o termo *reclamação*.

administração, no quadro de competências e de um procedimento próprios, acto esse que, *a posteriori*, se sujeita a um controlo judicial de legalidade.”⁴⁸

Segundo Jorge Lopes de Sousa, que também dá ênfase a esta falta de rigor terminológico, “a denominação reclamação parece ser menos adequada do que a de recurso ou de acção de impugnação, pois aquela expressão é usualmente utilizada para referir os pedidos de reapreciação de um acto pela entidade que o praticou (art.º 158.º, n.º2, alínea a) do CPA), embora também seja utilizada para pedir apreciação pelo juiz de actos da secretaria (art.º^{os} 161, n.º5, do CPC e 60.º n.º2 e 61.º do CCJ).

A utilização daquela expressão *reclamação* justificar-se-á, eventualmente, por o processo de execução fiscal ser um processo de natureza judicial e, por essa razão, poder entender-se que ele já está na dependência de do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase que corre termos perante as autoridades administrativas, não havendo, assim, uma introdução do processo em juízo.”⁴⁹

Sobre esta problemática, Joaquim Freitas da Rocha expõe que “Não se trata de um verdadeiro recurso jurisdicional, pois não estão aqui a ser sindicadas actuações de tribunais; nem tão pouco se pode dizer que estamos perante um recurso contencioso (*lacto sensu*), na medida em que a actuação aqui a ser analisada pelo tribunal, sendo uma acção administrativa, não se incorpora num procedimento, mas num processo.

Ora, talvez em face destas dificuldades de conceptualização, o legislador adoptou uma terminologia que pode ser, no mínimo, equívoca, mas que, em geral se pode aceitar. Fala o CPPT aqui em *reclamação*. Insistimos, contudo: uma reclamação que não sendo nem uma coisa nem outra, tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo do acto de um órgão administrativo por parte do tribunal – e de recurso jurisdicional – na medida em que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo.”⁵⁰

Como se declara num acórdão do TCAS de 16/12/2004 (Proc. n.º 00370/04), o legislador “acabou por meter os dois actos no mesmo saco no n.º1 do art. 276.º; mencionando apenas *as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado...*

Todavia, naquela figura de acto reclamável cabem quer decisões, como abstenções vinculadas de agir e os afectados podem ser também outros que não só o executado, como ainda estar-se perante situações em que não existe um direito ou

⁴⁸ Rui Duarte Morais – “A Execução Fiscal”, cit. p. 46.

⁴⁹ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.646 e 647...

⁵⁰ Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de ...”, cit. p.330

interesse conferidos pela lei substantiva, mas haver apenas um interesse processual, como o da celeridade.

Impõe-se, por isso, fazer uma interpretação extensiva do preceito, por ser por demais evidente a falta de qualquer propósito de revogação da norma da L.G.T. e tratar-se de caso em que o legislador se expressou, no texto, *minus quam volit*”

Na nossa opinião, parte desta confusão terminológica, que o legislador deveria rever e esclarecer de uma vez por todas, poderá inculcar algum resquício de códigos tributários já caducos, nos quais, em certos articulados, o chefe da repartição de finanças era denominado “juiz das execuções fiscais”. Por outro lado, as constantes alterações legislativas no âmbito do Direito Fiscal, muitas vezes sem haver o cuidado de harmonizar a ligação entre todas as normas e diplomas, também não ajudam à necessária “pacificação” terminológica.

3.3. Tramitação da reclamação

3.3.1 Actos susceptíveis de reclamação

A reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT é o meio processual adequado para impugnação da generalidade de actos materialmente administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal⁵¹.

Podem ser objecto de sindicância quaisquer actos do órgão da execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos do executado ou terceiro (credor reclamante, preferente, subrogado, fiel depositário...).

No que respeita à reclamação de omissões de actos e à arguição de nulidades de actos processuais praticados no PEF (como por exemplo a falta, o vício de forma ou a nulidade da citação), a mesma deve ser arguida em primeiro lugar perante a AT e só depois, em caso de indeferimento, cabe reclamação para o TAF. Veja-se, a título elucidativo, os arestos dos STA de 10/03/2009 (Proc. n.º 0322/09), de 12/01/2011 (Proc. n.º 0969/10), de 17/03/2004 (Proc. n.º 0929/03) e de 25/08/2010 (Proc. n.º 0643/10). Destes, os três primeiros dizem respeito à reclamação de nulidades, sendo o último referente à reclamação de omissões.

⁵¹ Cfr. Acórdão do STA de 17/06/2009 (Proc.0322/09).

Alertamos ainda, para o facto de nem todas as decisões serem susceptíveis de reclamação. Apenas o são aquelas que “no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.”⁵²

Assim, as decisões de mero expediente (emissão de mandado de penhora ou de citação, despacho para preparar um processo para reversão, despacho para apensação de processos, instauração de PEF), que, por si só, não afectem a esfera jurídica, os direitos e interesses do executado, não são passíveis de reclamação. Nesse sentido, ver acórdão do STA de 17/12/2008 (Proc. n.º 01009/08).

Da mesma forma, o processo de reclamação previsto no art.º 276, também não é o meio indicado para a sindicância de actos da AT que se situem fora do âmbito do processo de execução fiscal, como sejam o pedido de juros indemnizatórios⁵³ ou a reacção contra o indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de tributos⁵⁴.

Não queremos fechar este ponto, sem focar uma situação que julgamos pertinente e que, por norma, suscita algumas dúvidas. Estamos a falar da escolha do meio adequado para impugnar o despacho de reversão.

Segundo Jorge Lopes de Sousa, “É duvidoso se os responsáveis subsidiários ou outros revertidos poderão impugnar através da reclamação prevista no art.º 276.º o despacho que ordena a respectiva citação, no caso de estarem em causa vícios formais a ele atinentes e não respeitantes à legalidade da dívida exequenda ou da sua exigibilidade.

Por um lado, no art.º 151.º, n.º1, prevê-se a utilização do processo de oposição à execução fiscal para apreciação da existência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, mas não se faz qualquer referência à sua utilização para apreciação da legalidade formal do acto que ordena a reversão.

Por outro lado, a oposição à execução fiscal visa, em regra, a extinção do processo de execução fiscal relativamente ao oponente e não é essa a consequência de qualquer ilegalidade formal do despacho do despacho que ordena a reversão, que só

⁵² Cfr. Art.º 276.º do CPPT

⁵³ Segundo entendimento do TCAN “Não se vislumbra, por isso, qualquer fundamento para que, em processo de reclamação previsto no artigo 276º do CPPT, se cumule com o pedido anulação do acto reclamado o pedido de juros indemnizatórios pelo alegado atraso no reembolso do IVA, uma vez que este meio processual tem a sua esfera de aplicação circunscrita à execução fiscal constituindo-se, verdadeiramente, como um seu incidente. Através dele, pretende-se, portanto, a sindicância de um acto praticado num processo de execução fiscal e não já de actuações da administração tributária que se situem fora do âmbito de um tal processo. Manifestamente, o pedido de reembolso do IVA formulado pela Recorrente e o alegado atraso nesse reembolso por parte da administração tributária, são estranhos à execução fiscal e por isso dizemos ser processualmente inidónea a utilização do processo de reclamação previsto no artigo 276º do CPPT para apreciar questões atinentes a tal matéria.” (acórdão firmado em 02/07/2010 – Proc. n.º 00148/10.3BEPRT).

⁵⁴ Cfr. Acórdão do STA de 08/09/2010 (Proc. 0662/10).

justificará a renovação da prática do acto com observância do formalismo previsto na lei.”⁵⁵

Pelo exposto, poderíamos ser levados a concluir que os vícios formais que afectam o despacho de reversão (falta de diligências necessárias, incompetência do autor do despacho...) deveriam ser sindicados através da reclamação prevista no normativo que temos vindo a estudar.

Esta posição é defendida em alguma jurisprudência mais antiga. Veja-se o caso do acórdão proferido pelo TCAS, em 30/11/2004, no Proc. n.º 06739/02.

Contudo, vamos encontrar em alguma da mais reputada doutrina⁵⁶ e na jurisprudência mais recente⁵⁷ argumentação que conduz em sentido diverso.

Atentemos ao que nos diz o aresto do STA, de 27/10/2010, proferido no processo 0328/10: “Entre os meios processuais previstos no CPPT para os revertidos defenderem o seus interesses no processo de execução fiscal, há dois que seriam potencialmente aplicáveis: a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos do revertido, e a oposição à execução fiscal, na medida em que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, pode basear-se em «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título», o que é manifestamente o caso quando está em causa apreciar se o acto que decide a reversão (não o de liquidação) é legal.

Destes dois meios processuais, a oposição à execução fiscal é o único que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime/regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art. 278.º do CPPT, e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (art.ºs. n.º 212.º e n.º 169.º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código).

Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão.

⁵⁵ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.650 e 651..

⁵⁶ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.650 e 651.

⁵⁷ Cfr. os acórdãos do STA de 29/06/2005 (Proc. n.º 0501/05); de 29/10/2010 (Proc. n.º 0306/10); de 27/10/2010 (Proc. 0328/10) e acórdão do TCAN de 27/03/2008 (Proc. 01884/04 – PORTO).

3.3.2 Quem pode reclamar?

Mesmo antes da entrada em vigor da redacção actual do art.º276.⁵⁸, já era entendido pela jurisprudência que, caso um terceiro fosse directa e efectivamente prejudicado por uma decisão do órgão de execução fiscal, tinha o direito de reclamar para o tribunal.⁵⁹

Como sustenta o TCAN⁶⁰ “é inquestionável que se impõe, até por imperativo constitucional, (Cfr. art.ºs. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.), garantir a todos os interessados, e não apenas ao executado, a possibilidade de sindicarem judicialmente todos os actos praticados no âmbito da execução fiscal pelas autoridades administrativas. Aliás, foi no sentido de dirimir quaisquer dúvidas quanto à possibilidade de outros interessados, que não apenas o executado, deduzirem reclamação ao abrigo do disposto no art. 276.º, possibilidade que a jurisprudência desde sempre reconheceu e até mesmo quando ainda estava em vigência o art.º355.º do CPT, que o legislador, através da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2002), veio dar nova redacção ao n.º 1 do preceito”

Nesse sentido é importante estar atento as regras da legitimidade, para intervir no procedimento tributário, previstas na lei.

Assim, estabelece o art.º 9.º, nº 1 do CPPT que “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

Por sua vez, dispõe o art.º 65.º da LGT que “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos na relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

Em virtude da aplicação das regras da legitimidade, atente-se ao aresto do STA, firmado em 07/07/2010 (Proc. n.º 0532/10), segundo o qual “Na penhora de créditos, a legitimidade processual do devedor destes, para reclamar do acto do órgão da execução fiscal que a ordenou, deriva do seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre os créditos) e na repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação com o fundamento invocado,

⁵⁸ A redacção actual foi introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro. Sendo a seguinte a redacção original: “As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.”

⁵⁹ Cfr. Acórdão do STA de 27/09/1995 (Proc. n.º 019217).

⁶⁰ Cfr. Acórdão do TCAN de 23/09/2010 (Proc. n.º 00620/10.5BEPRT)

traduzida no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal.”

Por seu turno, como esclarece o TCAN em acórdão de 23/09/2010 (Proc. n.º 00620/10.5BEPRT), “Nos termos do disposto 26.º do CPC, o juízo sobre a legitimidade para reclamar ao abrigo do art. 276.º do CPPT passa pela indagação sobre o interesse directo do reclamante, que será aferido pela utilidade ou prejuízo que da procedência ou improcedência da reclamação possa resultar para ele, sendo que nessa indagação são de considerar como titulares daquele interesse os sujeitos da relação controvertida, tal como a configura o reclamante.

Como é óbvio, cada um dos interessados só tem legitimidade (enquanto pressuposto processual) para reclamar dos actos susceptíveis de afectar a esfera jurídica dele e já não dos actos que apenas possam afectar a esfera jurídica dos demais.”⁶¹

3.3.3 Prazo para reclamar

O prazo para apresentar a reclamação é de 10 dias a contar da data que o interessado tiver sido notificado da decisão reclamada ou tomar conhecimento do acto lesivo do qual pretende reclamar.

Este prazo, tal como todos os prazos para a prática de actos no âmbito do processo de execução fiscal, é um prazo judicial⁶². Logo, nos termos do art.º20, n.º2 do CPPT, segue as regras previstas no art.º 144.º do CPC⁶³. Assim, é-lhe “também aplicável o regime do pagamento nos dias úteis subsequentes ao termo do prazo, com multa, nos termos do art.º 145 do CPC”⁶⁴.

Grande parte da doutrina⁶⁵ e da jurisprudência consultada⁶⁶ entende, à luz do preceituado no n.º3 do art.º277.º, que caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo para reclamar será de 30 dias.

⁶¹ No caso em apreço, alegando o executado que o imóvel que foi penhorado não lhe pertence, mas antes que é bem próprio do seu cônjuge, de quem está separado judicialmente de pessoas e bens e que entende não ser responsável pela dívida exequenda, carece de legitimidade para vir à execução fiscal reclamar do acto da penhora.

⁶² Cfr. Acórdão do STA de 19/01/2011 (Proc. 0991/10)

⁶³ O prazo é assim contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se no caso de se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes. Quando o prazo para a prática do acto processual terminar em dia em que os tribunais estejam encerrados, transfere-se o seu *terminus* para o primeiro dia útil seguinte.

As férias judiciais são (inclusive) do dia 22 de Dezembro ao dia 3 de Janeiro; do Domingo de Ramos à segunda-feira de Páscoa e entre os dias 15 de Julho e 31 de Agosto.

⁶⁴ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.662;

⁶⁵ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.662; Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de ...”, cit. p.330; Serena Cabrita Neto, “Introdução ao Processo ...”, cit.; p.132

⁶⁶ Cfr. Entre outros, acórdãos do STA de 19/01/2011 (Proc. 0991/10) e de 06/04/2011 (Proc. 0258/11).

Nós, contudo, desta vez não afinamos pelo mesmo diapasão que a maioria. Na nossa opinião, independentemente da entidade que proferiu a decisão, o prazo para apresentar a reclamação são sempre 10 dias. Pois, é este o prazo fixado no n.º1.º do art.º277 do CPPT.

O prazo de 30 dias referido no n.º 3 do referido artigo, tem a ver, não com o prazo da reclamação, mas sim com o prazo de revogação do acto reclamado: “Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior⁶⁷ é de 30 dias.

Opinião idêntica manifestou o STA, em acórdão de 15/07/2009, proferido no Proc. 0608/09. “O prazo de 30 dias referido no predito n.º 3 tem a ver, não com o prazo da reclamação, mas sim com o prazo de revogação do acto reclamado, quando o seu autor for entidade diversa do órgão da execução fiscal, como é o caso dos autos.

É o que a resulta com toda a clareza do teor do citado preceito legal.

Com efeito, este n.º 3 remete para o n.º 2 e não para o n.º 1.

Ora, “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso” e na “fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (cfr. art.º 9º, n.ºs 2 e 3 do CC).”

No que respeita à caducidade do direito de reclamar contra o acto praticado pelo órgão de execução fiscal, de acordo com o entendimento do TCAN proferido em 19-12-2009 (Proc. n.º 00275/09.0BEMDL), esta é de conhecimento oficioso, tratando-se de direitos indisponíveis, como é o caso do direito à cobrança de impostos.

3.3.4 Apresentação e requisitos da reclamação

A reclamação é dirigida ao juiz do TAF da área do serviço da AT onde deva correr a execução. Contudo, é apresentada no órgão da execução fiscal.⁶⁸

Por norma, a petição é apresentada em suporte de papel. No entanto, nada obsta a que o pedido de reclamação seja apresentado por via electrónica.⁶⁹

A reclamação deve ser escrita em língua portuguesa, devendo o reclamante atender aos preceitos explanados no art.º 78 do CPTA.

⁶⁷ Sublinhado nosso.

⁶⁸ Cfr. art.º 277, n.º2 e 149.º ambos do CPPT.

⁶⁹ Sobre a apresentação da petição por via electrónica, pode ver-se o acórdão do TCAN de 04/03/2010 (Proc. 00651/09.8BEPNF).

Os serviços da AT deverão recusar o recebimento da petição inicial, indicando por escrito o fundamento da recusa, quando se verifique algum dos fundamentos constantes no n.º1 do art.º 80 do CPTA.

Nos termos do n.º1 do art.º6 do CPPT, apenas será obrigatória a constituição de advogado, caso o valor da reclamação exceda o décuplo da alçada do tribunal tributário de 1ª instância⁷⁰.

A petição deverá ser acompanhada do comprovativo do pagamento da taxa de justiça⁷¹ ou do pedido de apoio judiciário.

3.3.5 Autuação da reclamação no órgão de execução fiscal

Segundo Direcção de Serviços de Auditoria Interna da DGCI⁷² não há uniformidade de procedimento no que se refere à autuação das reclamações aquando da sua apresentação nos serviços. Muito embora a maioria dos SF a instauração da petição corra dentro do respectivo PEF, noutros corre como apenso a este e em alguns há lugar à instauração de processo próprio.

A reclamação deduzida ao abrigo do art.º 276 deve ser sempre incorporada no PEF, correndo neste a sua subsequente tramitação (alínea n) do n.º 1 do art.º 97 do CPPT). Caso tal não se suceda, verifica-se uma irregularidade processual (omissão de um acto que a lei prescreve) que, se susceptível de influir na decisão da causa, constitui nulidade (cfr. art.º n.º201 do CPC).⁷³

Contudo, como veremos mais adiante (p. 29), com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2011 esta norma passou a contemplar uma excepção.

3.3.6 Revogação do acto reclamado

O órgão de execução fiscal poderá revogar o acto reclamado, no prazo de 10 dias (caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução, o prazo será de 30 dias)⁷⁴

⁷⁰ A Alçada do Tribunal Tributário está fixada em ¼ da alçada dos Tribunais Judiciais de 1ª Instância, a qual actualmente é de € 5.000,00. Assim, a alçada do Tribunal Tributário de 1ª Instância é de € 1.250,00, sendo exigida a constituição de mandatário nas causas superiores a € 12.500,00 (1.250,00x10).

⁷¹ A dependência estrutural da reclamação prevista no art.º276.º, em relação à própria execução fiscal, obsta a que a instauração daquela, para efeitos de taxa de justiça inicial, seja equiparada à introdução em juízo de um processo novo (Cfr. arestos do STA de 20/01/2010 (Proc. 01077/09) e de 30/11/2010 (Proc. 0641/10).

⁷² Direcção de Serviços de Auditoria Interna da DGCI, “Auditoria às Reclamações...” cit.

⁷³ Cfr. acórdãos do TCAN, proferidos em 18/12/2009 (Proc. 00275/09.0BEMDL) e em 17/06/2010 (Proc. 00651/09.8BEPNF).

⁷⁴ Cfr. n.º 3.º do art.º 277 do CPPT:

Nesses termos, se o acto for praticado em sede de carta precatória, a reclamação será dirigida ao SF titular do processo (SF deprecante) e não ao SF deprecado. Logo, o prazo aplicável será de 30 dias.

Por norma, o órgão da execução fiscal não utiliza prerrogativa prevista no n.º2 do art.º 277 do CPPT, “que prevê a possibilidade daquele apreciar e pronunciar-se sobre a matéria reclamada, podendo revogar o acto que lhe subjaz, resolvendo a reclamação administrativamente sem que a mesma suba a tribunal.”⁷⁵

Na opinião de Carlos Valentim e Paulo Cardoso⁷⁶, com a qual concordamos parcialmente, o prazo para revogar o acto reclamado tem natureza meramente disciplinar.

Parece-nos, que este prazo só terá natureza disciplinar quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável (n.º3 do art.º278). Pois, se tal acontecer, o órgão da execução fiscal fará subir a reclamação no prazo de oito dias.

Contudo, se a reclamação ainda não tiver sido submetida à apreciação judicial, mesmo que já tenha decorrido o prazo previsto para revogar o acto, então o órgão de execução fiscal poderá revogá-lo.

No caso de revogação, ficará sem o objecto a reclamação, extinguindo-se o respectivo incidente.

Diferente seria a nossa posição se estivéssemos perante um caso de revogação de um acto favorável ao executado. Nesse caso, acompanhamos o acórdão emanado pelo STA em 01/10/2008 no Proc. 0744/08, segundo o qual “no n.º 1 do art. 277.º refere-se como termo inicial do prazo a notificação da decisão, mas este termo deve ser entendido como visando os casos em que a notificação é necessária para o acto se tornar eficaz, pois a função da notificação é, precisamente, atribuir eficácia ao acto (art. 77.º, n.º 6, da LGT).

Isto é, o termo inicial do prazo de reclamação, que também é o de revogação, é o momento em que o acto se torna eficaz.

Consubstanciando-se a declaração da prescrição da dívida exequenda num acto favorável ao destinatário, que não lhe impõe deveres ou encargos nem afecta os seus direitos ou interesses legítimos, ele é imediatamente eficaz, independentemente de notificação (arts. 36.º, n.º 1, do CPPT e 127.º, n.º 1, e 132.º, n.º 1, do CPA).

Por isso, é desde a data de prolação do despacho que se tem de contar o prazo de 10 dias em que pode ser efectuada a revogação.”

⁷⁵ Direcção de Serviços de Auditoria Interna da DGCI, “Auditoria às Reclamações...” cit. p. 12.

⁷⁶ Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “Roteiro...”, cit. p.386

3.3.7 Regime de subida e efeito suspensivo

De forma a não a não afectar a celeridade do andamento do processo executivo e numa tentativa de evitar que a reclamação prevista no art.º 276 seja utilizada como artifício dilatatório, em regra, a reclamação tem subida diferida.

Tal significa que o TAF, no caso de o órgão de execução fiscal não revogar o acto reclamado⁷⁷, só tomará conhecimento da reclamação a final, depois de realizadas a penhora e a venda.

No n.º 3 do art.º 278, estão previstas as excepções à regra da subida diferida. A jurisprudência e a doutrina são unânimes em considerar que “apesar do nº1 do art.º 278.º do CPPT estabelecer a regra geral⁷⁸ de subida deferida a tribunal das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal, o nº3 estabelece as excepções aquela regra, admitindo a subida imediata nas situação aí tipificadas.”⁷⁹

Assim, a subida da reclamação será imediata se tiver como fundamento o prejuízo irreparável causado por:

- 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

As excepções previstas nas três primeiras alíneas do n.º 3 do art.º278, correspondem aos fundamentos de oposição à penhora previstos no art.º 863-A do CPC.

Assim, por nos parecer fazer sentido contrapor estes dois meios processuais, vamos abrir um pequeno parêntesis para tal.

⁷⁷ Nos termos do n.º2 do art.º 277.º do CPPT

⁷⁸ Contudo, como muito bem observam Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “embora seja a regra geral em termos de processo, em número de situações reais de reclamação é mais a excepção” *in* Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “Roteiro...”, cit.p.386 (comentário nº 535).

⁷⁹ Cfr. Acórdão do TCAN de 11/08/2006 (Proc. 00562/06.9BEVIS);

No que concerne ao incidente de oposição à penhora previsto no art.º 863-A do CPC, estamos perante “casos de impenhorabilidade objectiva, visto ser pressuposto que os bens penhorados pertencem ao executado.”⁸⁰ Logo, trata-se de um meio de oposição privativo do executado e do seu cônjuge.

Este incidente corre por apenso⁸¹ e a execução apenas é “suspensa na sequência da admissão da oposição e limitadamente aos bens em causa, se o executado prestar caução sem prejuízo do reforço ou substituição da penhora.”⁸²

Como contraponto, no caso da reclamação dos actos do órgão da execução fiscal (fundamentadas nas três primeiras alíneas do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT), a reclamação é incorporada no PEF, correndo neste a sua subsequente tramitação. Logo, sobe com o processo, tendo, como veremos mais abaixo, sempre efeito suspensivo. Claro que, em virtude de juntamente com a reclamação, também subir o processo, a AT vai ficar impedida de tramitar os autos.

Na nossa opinião, esta situação pode desencadear situações caricatas. Vejamos o exemplo de uma reversão⁸³ na qual são penhorados bens a dois revertidos. Caso um deles considere, à luz de uma das três primeiras alíneas do n.º 1 do art.º 278 do CPPT, que a penhora é ilegal, e deite mão da reclamação prevista no art.º 276 do CPPT, esta reclamação vai aproveitar ao outro revertido que, deste modo, vê também suspensa a execução que estava a ser movida contra si.

Do mesmo modo, quando uma penhora recai sobre vários bens e o executado considera que apenas um desses bens é impenhorável, a obrigatoriedade da subida da reclamação juntamente com os autos determina a suspensão da execução para a totalidade dos bens penhorados.

Fechamos o parêntese aberto em cima, lançando um repto à reflexão sobre estas situações.

A determinação de garantia⁸⁴ indevida ou superior à que seria devida (alínea *d*) do n.º 3 do art.º 278) é outra das situações que determina a subida imediata da reclamação.

Esta alínea, à partida, não oferece grandes dúvidas, nela cabendo, “mesmo por mera interpretação declarativa, os casos em que seja determinado, indevidamente, um reforço de garantia prestada⁸⁵”.

⁸⁰ Cfr. José Lebre de Freitas – “A Acção Executiva – Depois da reforma da reforma”, 5ª Edição (reimpressão), Coimbra Editora, Fevereiro de 2011, p.277;

⁸¹ Art.,º 817, nº1 do CPC *ex vi* n.º2 do art.º 863-B do CPC;

⁸² Cfr. José Lebre de Freitas – “A Acção Executiva ...” cit. p.279,

⁸³ Ver art.º 23º da LGT

⁸⁴ Ver art.º199.º do CPPT

⁸⁵ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.666

Por fim, a situação prevista na alínea e), refere-se à reclamação de eventuais erros na verificação ou graduação de créditos.

Com a Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011), o procedimento de verificação e graduação de créditos passou a ser da competência dos Serviços de Finanças. Consequentemente, segundo o n.º 3 do art.º 245.º do CPPT, os credores podem reclamar da verificação e graduação de créditos, nos termos e prazos previstos nos artigos 276.º e seguintes.

Porém, segundo o n.º4 do art.º 245.º, esta reclamação “tem efeitos suspensivos, procedendo-se à sua remessa imediata ao tribunal tributário de 1.ª instância acompanhado de cópia autenticada do processo principal.”

Assim, perante o disposto no n.º 4 o artigo 245.º, a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos apresenta algumas *nuances* em relação ao preceituado nos artigos 276.º e seguintes.

Vejamos:

— A reclamação da decisão de verificação e graduação não corre no próprio processo. Logo, apenas é remetido ao tribunal uma cópia autenticada dos autos e não o processo principal;

— Assim, a reclamação tem efeitos suspensivos apenas em relação ao seu objecto e não em relação aos autos e ao consequente, se for caso disso, andamento da execução fiscal;

— A remessa da reclamação ao tribunal é imediata. Logo, e à falta de doutrina e de jurisprudência que nos possa servir de auxílio, somos levados a subentender que o disposto no n.º2 do art.º 277.º não terá aplicação neste caso;

Posto isto, uma questão poderá ser suscitada: Será que existem outras ilegalidades que mereçam o mesmo tratamento, mas que não estejam elencadas no n.º 3 do art.º 278 do CPPT?

Como observa Joaquim Freitas da Rocha, “estes casos que consubstanciam um *prejuízo irreparável* devem ser entendidos em termos de tipicidade aberta...”⁸⁶

A jurisprudência e a doutrina são unânimes em considerar que “apesar do n.º1 do art.º 278.º do CPPT estabelecer a regra geral de subida deferida a tribunal das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal, o n.º3 estabelece as excepções aquela regra, admitindo a subida imediata nas situação aí tipificadas.”⁸⁷

⁸⁶ Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, cit., p.331.

⁸⁷ Cfr. Acórdão do TCAN de 11/08/2006 (Proc. 00562/06.9BEVIS);

Mas a generalidade da jurisprudência vai mais longe⁸⁸, considerando que, mau grado o carácter taxativo do disposto no art.º 278.º, nº3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito, por violação do princípio da tutela judicial efectiva contido no art.º 268.º, nº 4, da CRP. Impondo-se uma interpretação do preceito conforme à Constituição, há que admitir outras ilegalidades para além das aí descritas, desde que de igual magnitude e susceptíveis de causar um prejuízo irreparável ao interessado. Assim, há que concluir que em todos os casos em que o diferimento da apreciação da legalidade de um acto faça perigar a utilidade da reclamação, está deve subir de imediato.

Como salienta Carlos Paiva, “deve ser considerado, como susceptível de acusar *prejuízo irreparável*, todo e qualquer acto decisório, praticado no âmbito do processo de execução fiscal, que produza efeitos que não possam ser reparados, se ocorrer a subida diferida da respectiva reclamação a Tribunal.

Estaremos portanto, no campo dos actos administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, em que, para além das ilegalidades referidas no n.º 3 do art.º 278.º do CPPT, também a violação das regras próprias do procedimento, configurantes da preterição de formalidades essenciais, poderão servir de fundamento de impugnação contra o acto de tributário de liquidação nos termos do art.º 99.º d) do CPPT. O que significa que, embora taxativa, a enumeração do nº 3 do art.º 278 do CPPT, não pode ser tida em termos absolutos, sob pena de inconstitucionalidade. Por isso terão de admitir-se, como possíveis, outras ilegalidades para além das descritas naquela norma, desde que de igual magnitude, e susceptíveis de causar prejuízo irreparável ao interessado.”⁸⁹

Porém, na perspectiva de Jorge Lopes de Sousa e à luz do entendimento jurisprudencial dominante⁹⁰, “parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade, à

⁸⁸ Cfr. Entre muitos outros, os seguintes acórdãos do STA: Proc. nº 01216/04 de 7/12/2004; Proc. 0374/07 de 23/05/2007; Proc. 0738/07 de 09/01/2008; Proc. nº 058/08 de 06/03/2008; Proc. nº 033/09 de 18/02/2009; 0639/10 de 18/08/2010; 0678/10 de 29/09/2010.

⁸⁹ Carlos Paiva – “O Processo de Execução Fiscal”, Almedina, 2008, pp. 100 e 101.

⁹⁰ Já em 11/02/2003 o TCAS (Proc. 7113/02) asseverava que “a situação excepcional de subida imediata tem de ser estendida a todos aqueles casos em que a regra geral da subida diferida faz perder toda e qualquer utilidade à reclamação, isto é, a todos aqueles casos em que a reclamação fique sem finalidade alguma por força da sua subida diferida, sob pena de se impedir, de forma intolerável e legalmente inadmissível, que o executado possa fazer valer os seus direitos e interesses legítimos, quando a lei prevê a obrigatoriedade de assegurar a possibilidade de reclamar de todos os actos lesivos - art. 268º nº 4 da CRP e 95º nºs 1 e 2 als. j) e 103º nº 2 da LGT.”

semelhança do que se prevê no n.º2 do art.º 734.º do CPC⁹¹ para os recursos jurisdicionais.”⁹²

Nesta lógica, deixamos aqui alguns exemplos de situações em que, segundo a jurisprudência, a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação.

– Reclamação do acto de indeferimento do pedido de dispensa de garantia;⁹³

– Reclamação do indeferimento do pedido de pagamento em prestações;⁹⁴

– Reclamação do acto de fixação do valor base para venda;⁹⁵

– Reclamação na qual se discute a legalidade da decisão que indeferiu o pedido de declaração de extinção da dívida por prescrição⁹⁶; Porém, tendo em conta o que o se expendeu em acórdão proferido pelo TCAS em 09/03/2010 (Proc. n.º 03771/10), está situação não será de todo pacífica.

– Reclamação do acto de penhora de quantias pecuniárias. Neste caso, como se pronunciou o STA em acórdão de 13/08/2008 (Proc. n.º 0530/08), “não há lugar a venda pelo que, deduzida reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, esta deve subir ao tribunal tributário de primeira instância depois de realizada a penhora.” Todavia, chamamos à atenção para o entendimento veiculado pelo TCAN em acórdão de 11/08/10 (Proc. n.º 01910/09.5BEBRG), segundo o qual “se o bem penhorado for um montante em dinheiro, porque não há lugar à venda, a subida deve fazer-se de imediato, mas, porque o diferimento da subida tem por escopo não suspender a execução fiscal, apenas desde que o montante penhorado seja suficiente para satisfazer a dívida exequenda e o acrescido ou desde que esteja comprovada a inexistência de outros bens penhoráveis.”

⁹¹ Com a reforma dos recursos cíveis, introduzida Decreto-Lei nº 303/2007, de 24-08, o artigo 734 do CPC foi revogado.

⁹² Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.667

⁹³ Cfr. entre outros, os Acórdãos do STA de 15/07/2009 (Proc .n.º 0387/09) e de 06/03/2008 (Proc. n.º 058/08).

⁹⁴ Cfr. Aresto do TCAS de 15/09/2009 (Proc. n.º 03416/09).

⁹⁵ Cfr. Acórdão do STA de 16/08/2006 (Proc. n.º 0689/06). Contudo, no que concerne à determinação do valor base para venda de imóveis urbanos e dada a alteração que a Lei n.º 53-A/2006, de 19/12 (Orçamento de Estado para 2007) produziu na alínea a) do n.º1 do art.º 250.º do CCPT, somos de opinião que a fixação do valor base para venda não pode ser sindicada pela reclamação nos termos do art.º 276.º do CPPT. Conforme sublinha Paulo Marques “com a actual solução legislativa, nas situações de prédios urbanos, mediante as regras consignadas no IMI, sendo o contribuinte notificado do resultado da avaliação operada pela Administração tributária, tem o mesmo a possibilidade de reagir, requerendo inclusivamente uma segunda avaliação (art.º 76.º CIMI), ou até impugnado judicialmente esta última (art.º 77.º do CIMI). [...] Pelo que nesses casos, pensamos que não faria sentido em relação ao mesmo acto decisório, facultar novamente ao *executado* um meio afim de sindicância contenciosa perante o mesmo tribunal.” (in Paulo Marques – “Res Fiscalis – Os Direitos Reais na Actividade Tributária, Volume I – Direitos reais de gozo e de aquisição, Edição Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Abril de 2009, p.257.

⁹⁶ Cfr. Acórdãos do STA de 09/08/2006 (Proc. n.º 0229/06) e do TCAS de 25/09/2008 (Proc. n. 00420/08.2BEPRT).

No entanto, como asseverou o STA em aresto de 25/02/2009 (Proc. n.º 01082/08) “só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.”

Por sua vez, Jorge Lopes de Sousa sublinha que “o facto de se ter previsto a subida imediata da reclamação como excepção à regra da subida diferida aponta no sentido de poderem apenas se considerar como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos ou incómodos. Na verdade, embora os prejuízos destes tipos possam qualificar-se como irreparáveis, a admitir-se que prejuízos omnipresentes na generalidade das execuções possam relevar para efeitos de subida imediata da reclamação, chegar-se-á à conclusão de que este regime de subida seria a regra, o que estaria em contradição com o n.º 1 deste art.º 278.º, que adoptou a regra da subida diferida. Por isso, a interpretação correcta do regime de subida previsto neste artigo será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução. Por outro lado, no âmbito da protecção constitucional garantida pelo direito à tutela judicial efectiva não se pode incluir protecção contra inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela de direitos.”⁹⁷

No mesmo sentido se tem pronunciado o Tribunal Constitucional, referindo que “foi o equilíbrio entre o interesses do credor público e os interesses do executado ou de terceiro afectado por actos praticados no processo de execução que o legislador procurou alcançar ao congrega a regra da subida diferida da reclamação com a excepção para os casos de ilegalidades susceptíveis de causar prejuízos irreparáveis.

Esta conformação do regime de subida da reclamação, tal como resulta da interpretação adoptada pela decisão recorrida do regime instituído pelo artigo 278.º do CPPT, satisfaz as exigências de adequação, necessidade e justa medida, condicionando temporalmente mas não sacrificando a efectividade da tutela jurisdicional contra actos lesivos, que é ressalvada pela subida imediata da reclamação quando a subida diferida criar um *deficit* que não seja remediável pela anulação dos actos processuais entretanto praticados.

E não se torna lesivo dessa garantia pelo facto de, para este efeito, não serem considerados susceptíveis de integrar o conceito de prejuízos irreparáveis os efeitos

⁹⁷ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.667

coactivos ou desfavoráveis inerentes à própria instauração da execução e à convocação (mediante o acto de citação) para os termos do processo de execução fiscal.”⁹⁸

Nestes termos, não haverá subida imediata quando:

– “a reclamação mediante a qual se pretende evitar a penhora em bens que o reclamante alega não responderem pela dívida exequenda.”⁹⁹

– “a reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.”¹⁰⁰

– “A citação do executado para se opor, pedir o pagamento em prestações ou a dação em pagamento...”¹⁰¹

– Estejam em causa eventuais prejuízos decorrentes para o executado da penhora e venda de bens, os quais só poderão ser invocados para justificar o pedido de subida imediata da reclamação quando tais actos tiverem sido ordenados e, por isso, estiverem iminentes.¹⁰²

Por outro lado, “é indispensável que o reclamante alegue os factos integradores do prejuízo que considera irreparável para fundamentar o pedido de subida imediata.”¹⁰³

Porém, como entendeu o TCAS em acórdão de 13/04/2010 (Proc. n.º 03931/10), “não basta a mera invocação de prejuízo irreparável cabendo ao recorrente provar em que consiste tal prejuízo com a não suspensão imediata da execução fiscal e com a não subida imediata da reclamação, sob pena desta só subir a final.”

Nestes termos, segundo o aresto do STA datado de 14/07/2010 (Proc. n.º 0548/10), “o reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má fé¹⁰⁴, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo

⁹⁸ Acórdão n.º 338/2009 do TC de 08/07/2009 (Proc. n.º 200/09)

⁹⁹ Cfr. Acórdão do STA de 15/02/2008 (Proc. n.º. 041/06)

¹⁰⁰ Cfr. Acórdãos do STA de 25/02/2009 (Proc. n.º 01082/08); de 24/02/2010 (Proc. 0102/10).

¹⁰¹ Cfr. Acórdão do TCAN de 11/08/2006 (Proc. n.º 00562/06.9BEVIS)

¹⁰² Cfr. Acórdão do TCAN de 06/11/2008 (Proc. n.º 00618/08.3BEVIS)

¹⁰³ Cfr. Acórdão do STA de 10/08/2005 (Proc. n.º 0793/05)

¹⁰⁴ Assunto abordado com maior detalhe no fim do presente capítulo.

irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer, incluindo o seu regime de subida, ainda que depois venha, em alguns casos, a concluir pela não verificação de uma situação que legitimasse essa subida imediata, e retire daí as devidas consequências, que poderão ir à condenação do reclamante como litigante de má fé, como vimos.”

Neste sentido, Calos Valentim e Paulo Cardoso defendem que a “decisão por parte do órgão de execução fiscal de subida imediata não acarreta problemas de maior. Se o juiz entender que não é o momento adequado para a conhecer limita-se a mandá-la baixar para que seja conhecida a final. Se o órgão de execução fiscal decidir remetê-la a final por entender que não reunia os requisitos e devesse ter subido de imediato porque tal tinha sido solicitado pelo reclamante pode incorrer em responsabilidade subsidiária.”¹⁰⁵

Mau grado a epígrafe do artigo 278.º do CPPT - “Subida da reclamação. Resposta da Fazenda Pública e efeito suspensivo” – no corpo da norma não encontramos quaisquer referência ao apregoado “efeito suspensivo” da reclamação.

Porém, a doutrina e a jurisprudência são unânimes em considerar que com a subida da reclamação nos próprios autos, a execução fica automaticamente suspensa.

Como esclarece o TCAN, em aresto de 05/11/2009 (Proc. 01097/09.3BEVIS), o “recurso que subiu imediatamente e nos próprios autos, deve ter efeito suspensivo, de harmonia com o disposto nos art.ºs 734.º, n.º 2 e 740, n.º1 do CPC e 286.º, n.º2, *in fine*, do CPPT.”¹⁰⁶ Segundo o TCAS, em acórdão de 16/01/2007 (Proc. n.º 01562/07) deriva “daí o carácter urgente do processo. Acaba por ser o compromisso entre o interesse do exequente e interesse do próprio executado. A execução fica suspensa, mas, certamente por isso, tem carácter urgente...”

Na opinião de Jorge Lopes de Sousa, “no processo de execução fiscal, estando em causa apenas a cobrança de dívidas, não será viável, fora de casos extremos em que estejam em causa quantias invulgarmente avultadas, considerar que a eventual necessidade de suspensão do processo de execução fiscal possa provocar uma grave lesão do interesse público que se possa sobrepor ao interesse do particular em não ver concretizada uma irremediável lesão dos seus direitos ou interesses legítimos. Aliás,

¹⁰⁵ Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “Roteiro...”, cit.p.387

¹⁰⁶ No mesmo sentido, entre outros, ver acórdãos do STA de 16/08/2006 (Proc. n.º 0689/06) e de 03/06/2009 (Proc. n.º 0368/09). Contudo, chama-se à atenção para o facto de à luz da reforma do CPC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24/08, ter sido adoptado um regime monista de recursos cíveis, com eliminação da distinção entre recurso de apelação e recurso de agravo. Nesses termos, foram revogados os artigos 733.º a 762.º do CPC (agravo interposto na 1ª instância) e as referências ao agravo interposto na 1ª instância, entendem-se feitas ao recurso de apelação (artigos 691 e seguintes). Porém, existem diferenças notórias entre o antigo e novo regime, nomeadamente no que concerne ao modo de subida e aos efeitos da apelação (devolutivo/suspensivo).

mesmo nos casos em que a demora da efectivação da penhora possa constituir risco sério para a cobrança dos créditos, a posição da administração tributária estará suficiente salvaguardada pela possibilidade que tem em requerer ao tribunal a adopção das medidas cautelares que sejam necessárias...”¹⁰⁷

Em relação a esta opinião e para lá dos requisitos e condicionalismos inerentes ao requerimento do arresto ou de outra medida cautelar¹⁰⁸ por parte do Representante da Fazenda Pública¹⁰⁹, existe uma problemática que, a nosso ver, é pertinente.

Tal problemática, prende-se com o facto de segundo grande parte da jurisprudência¹¹⁰ e da doutrina, a reclamação prevista no art.º 276.º do CPPT, não cair na alçada dos conceitos de “recurso” e de “reclamação” previstos no nº3 do art.º 49 da LGT, pois que não se insere no leque de meios processuais que determinam a suspensão legal da execução e, por inerência, a suspensão da prescrição¹¹¹.

O TCAN em acórdão de 27/11/2008 (Proc. n.º 00595/04 – Viseu), surpreende ao sublinhar que, bem vistas as coisas, nem sequer se pode dizer que o recurso (reclamação) das decisões órgão de execução fiscal pare ou suspenda o processo executivo, “pois, que este, como processo de natureza judicial que é (art.º 103.º da LGT), prosseguiu os seus trâmites legais no Tribunal, para onde foi expedido a fim que o juiz pudesse apreciar uma decisão que nele foi proferida e que o executado atacou ao abrigo do direito que a lei lhe confere de impugnar os actos lesivos praticados pela administração tributária no processo de execução fiscal.”

Contudo, recentemente, Jorge Lopes de Sousa, veio dar-nos conta que “entre os casos de suspensão da prescrição enquadrar-se-ão todos os que sejam abrangidos pelas

¹⁰⁷ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.667

¹⁰⁸ As regras relativas às providências cautelares a requerer por parte da AT, estão plasmadas no artigo 135.º e seguintes do CPPT.

¹⁰⁹ Como sustenta Serena Cabrita Neto, “Quando ao arresto dos bens do contribuinte, ou seja, a sua efectiva apreensão, pode ser requerido pela Administração Tributária sempre que haja o fundado receio da diminuição de garantia de cobrança dos créditos tributários, desde que já tenha existido o acto de liquidação ou esteja a decorrer a fase de liquidação, Note-se que o *fundado receio* indicia um especial ónus de fundamentação para a Administração Tributária, a qual terá de justificar as razões em que se baseia a necessidade de aplicar uma medida cautelar.” (Serena Cabrita Neto, “Introdução ao Processo ...”, cit. p.95);

¹¹⁰ Cfr. Acórdão do TCAN de 27/11/2008 (Proc. 00595/04-VISEU); No mesmo sentido, Cfr.. Arestos do STA de 18/08/2010 (Proc.0558/10). e de 02/03/2011 (Proc. n.º 0125/11).

¹¹¹ Mesmo tendo em conta que a maioria das reclamações (dado tratar-se de um processo urgente) são resolvidas em poucos meses, não nos podemos esquecer que um número razoável de reclamações só conhece o sentido da sentença ao fim de alguns anos.

Por outro lado, devemos ter em consideração os processos que se encontram declarados em falhas (n.º 2 do art.º 194.º e art.º 272.º, ambos do CPPT) e cuja tramitação, ao serem encontrados bens penhoráveis e caso não estejam ainda prescritos, pode prosseguir a todo o tempo (art.º 274.º do CPPT). Ora, muitas vezes, quando a AT detecta bens penhoráveis, os autos já estão às portas da prescrição e basta um pequeno impulso do executado (reclamação nos termos do art.º 276.º) para o processo regressar às mãos da AT já prescrito ou a poucos dias da prescrição.

designações genéricas de meios processuais incluídas no n.º4 do art.º 49.º da LGT (reclamação, impugnação, recurso ou oposição), *quando determinem a suspensão da cobrança da dívida*, designadamente [...] a reclamação de actos praticados pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária [prevista nos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT, denominada também como “recurso” no art.º 101.º, alínea d), da LGT e no art.º 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT], desde que seja invocado um fundamento de inexigibilidade (pois só nestes casos se suspenderá a execução, à face do n.º1 do art.º 169 do CPPT).”¹¹² Que, como refere o STA em acórdão de 24/02/2011 (Proc. 050/11) “são todos aqueles em que tenha sido prestada garantia ou tenha sido efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida.”

O TCAS, em aresto de 23/06/2009 (Proc. n.º 03173/09), constata que “à míngua de regulamentação expressa do procedimento de reclamação do órgão de execução fiscal no CPPT, importa recorrer, a título subsidiário, ao CPC, no que concerne aos incidentes da instância.” Contudo, existem questões que, mesmo com recurso ao direito subsidiário do CPPT¹¹³, não são de resolução evidente e/ou pacífica.

A nosso ver, o legislador deveria rever as normas que regulam a tramitação da reclamação (recurso) prevista no artigo 276.º e seguintes do CPPT. Nomeadamente, no que concerne as virtualidades e amplitude do efeito suspensivo da reclamação.

Finalmente, com vista a acautelar a invocação infundada do prejuízo irreparável a qual “pode ser entendida como uma *conduta processual claramente censurável*, com o único objectivo de, provocando a imediata subida da reclamação ao Tribunal, impedir o regular prosseguimento da acção executiva e a oportuna satisfação do interesse do credor”¹¹⁴, o n.º6 do art.º 278 consagra que: “Considera-se haver má fé, para efeitos de tributação e sanção pecuniária por esse motivo, a apresentação do pedido referido no n.º3 do presente artigo sem qualquer fundamento razoável.”

A este propósito¹¹⁵, o TCAN, em acórdão de 17/09-2010 (Proc.n.º 00153/10.0BEBRG), esclarece que “a falta de fundamento razoável do pedido que, nos termos do artigo 278º, n.º 6 do CPPT, implica a condenação do reclamante como litigante de má fé, abrange apenas as situações em que, independentemente do mérito da pretensão do reclamante, o pedido de subida imediata decorrente da invocação de prejuízo irreparável não tem, *per se*, qualquer fundamento razoável.”

¹¹² Jorge Lopes de Sousa – “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas”, 2ª edição, aumentada e melhorada, Áreas Editora, 2010, pp. 54 e 55.

¹¹³ Ver art.º 2.º do CPPT

¹¹⁴ ¹¹⁴ Joaquim Freitas da Rocha – “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, cit., p.332.

¹¹⁵ Cfr. ainda o aresto do STA de 09/08/2006 (Proc. n.º 0690/06).

Esta previsão especial e acompanhando, uma vez mais, Jorge Lopes de Sousa, afasta a possibilidade de condenação por litigância de má fé nos termos gerais¹¹⁶, tendo o alcance útil perceptível de permitir a aplicação de sanção pecuniária¹¹⁷ em casos que não esteja demonstrada a existência de dolo ou negligência grave, bastando a simples negligência.”¹¹⁸

¹¹⁶ A possibilidade de condenação por litigância de má fé, prevista no art.º 456.º do CPC, limita a condenação aos casos em que o agente agiu com dolo ou negligência grave.

¹¹⁷ Da decisão que condene o reclamante por litigância de má fé, cabe recurso, mesmo que a sanção seja inferior à alçada (n.º 3 do art.º 456.º do CPC).

¹¹⁸ Jorge Lopes de Sousa – “Código de Procedimento ... - II Volume ” cit., p.675

4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao realizar este trabalho, ficamos com a sensação que as normas que regulam a tramitação das reclamações e recursos das decisões do órgão de execução fiscal e de outras autoridades da administração tributária que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros, não disciplinam de forma expressa e inequívoca a forma de tramitar esta reclamação (recurso).

Constata-se, pela leitura da jurisprudência e da doutrina, que o recurso ao direito subsidiário (com especial incidência o CPC) é a única forma de resolver alguns dos incidentes da instância.

Contudo, existem questões que, mesmo com recurso ao direito subsidiário, não são de resolução evidente e/ou pacífica. Isto sem esquecer as situações nas quais, a nosso ver, o entendimento da jurisprudência e da doutrina vai contra a letra da lei. Veja-se, a título de exemplo, o caso prazo para reclamar.

Na nossa opinião, o legislador deveria rever e esclarecer a confusão terminológica existente (Reclamação, recurso ou outra denominação...) e realizar a necessária harmonização entre as diversas normas e diplomas legais.

Seria ainda importante clarificar em que consiste o efeito suspensivo da reclamação e quais as virtualidades e amplitude deste (por exemplo, esclarecer se suspende o prazo de prescrição).

Outro ponto a clarificar, face à unanimidade da jurisprudência e da doutrina, tem a ver com o regime de subida da reclamação. Já que, a regra geral de que o tribunal só conhecerá das reclamações a final, em número de situações reais é mais a excepção. Concordamos que a subida imediata da reclamação se impõe, para além das situações elencadas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, em quaisquer outras de relevância semelhante para garantia do direito à tutela jurisdicional efectiva. Mais, deve-se assegurar a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda utilidade. Contudo, de forma a equilibrar os interesses do credor público e os interesses do executado ou de terceiro, pugnamos que o efeito suspensivo da reclamação deve ter a virtualidade de suspender o prazo de prescrição.

Chegados aqui, esperamos ter conseguido levar este barco a bom porto e cumprido o objectivo a que inicialmente nos propusemos: realizar um estudo que, de forma concisa e numa perspectiva de utilidade prática, fizesse a análise das várias vicissitudes do regime jurídico das reclamações dos actos do órgão de execução fiscal.

5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, José António Costa/ MARTINS Jesuíno Alcântara – “Manual de Procedimento e de Processo Tributário”, Centro de Formação da DGCI, 2008;

ANDRADE, José Carlos Vieira de – “A Justiça Administrativa”, 11.ª Edição, Almedina, 2011;

DGCI – Direcção de Serviços de Auditoria Interna – “Auditoria às Reclamações das Decisões do órgão da Execução Fiscal: Fundamentos, Tramitação e Resultados”, Dezembro de 2010.

FREITAS, José Lebre de – “A Acção Executiva – Depois da reforma da reforma”, 5ª Edição (reimpressão), Coimbra Editora, Fevereiro de 2011;

LUMBRALES, Nuno B. M. – “Sobre a promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças”, *in* Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, edição do Instituto Superior de Gestão, nº18, Abril de 2004;

MARQUES, Paulo – “Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes”, Coimbra Editora, Janeiro de 2011;

MARQUES, Paulo – “Res Fiscalis – Os Direitos Reais na Actividade Tributária, Volume I – Direitos reais de gozo e de aquisição, Edição Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Abril de 2009,

MARTÍNEZ, Soares – “Direito Fiscal”, 7ª Edição, Almedina, 1993;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, 30 de Abril de 1996;

MIRANDA, Jorge/ MEDEIROS, Rui – “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III (artigos 202º a 296º), Coimbra Editora, 2007;

NABAIS, José Casalta – “Direito Fiscal”, 5ª Edição – Reimpressão da edição de Março/2009, Almedina, Janeiro de 2010;

NETO, Serena Cabrita – “Introdução ao Processo Tributário!”, Instituto Superior de Gestão, 1ª edição, Agosto de 2004;

PAIVA, Carlos – “O Processo de Execução Fiscal”, Almedina, 2008;

SANCHES, José Luís Saldanha

– “Princípios do Contencioso Tributário”, Editorial Fragmentos, Novembro de 1987;

– “O Direito Processual Fiscal”, *in* “Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal”, Coimbra Editora, 2000; pp. 125 a 137;

– “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007;

SOUSA, Jorge Lopes de

– “Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado”, I e II Volumes, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007;

– “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – notas práticas”, 2ª edição aumentada e melhorada, Áreas Editora, 2010;

SOUSA, Alfredo José de/ PAIXÃO, José da Silva - “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Comentado e anotado”, Almedina, Outubro de 2000;

REBELO, Marta - “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Algumas anotações à luz da reforma do Contencioso Administrativo”, Almedina, Julho de 2004,

ROCHA, Joaquim Freitas da Rocha – “Licções de Procedimento e Processo Tributário”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2009;

VALENTIM, Carlos/ CARDOSO Paulo – “Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes”, *Vida Económica*, Abril de 2011;