



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A RECLAMAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL

OS ARTIGOS 276.º A 278.º DO CPPT

FERNANDO JORGE CERIZ

Dissertação submetida para obtenção do grau de

MESTRE EM DIREITO – ESPECIALIZAÇÃO DIREITO FISCAL

Orientador: Prof. Doutor **Rui Morais**

Faculdade de Direito / Escola do Porto

OUTUBRO DE 2016

AGRADECIMENTOS

Os meus agradecimentos ao Prof. Doutor Rui Morais, pela sua disponibilidade constante, e pelas palavras de apoio e motivação.

Aos meus pais

*“Não! Não me queiram na cova que não tenho,
Porque eu vivo, e respiro, e acredito!
Sou eu que canto e que palpito
No meu canto!
Sou eu que na pureza do meu grito
Me levanto!”*

MIGUEL TORGA, CÂNTICO DO HOMEM

PRINCIPAIS ABREVIATURAS

A./AA.	Autores/Autores
Ac./Acs.	Acórdão/Acórdãos
Al.	Alínea
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
Cfr.	Confrontar
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CPC	Código de Processo Civil
CPCI	Código do Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963
CPPT	Código do Procedimento e do Processo Tributário
CPT	Código do Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
Ed.	Edição
Etc.	Et cetera
LGT	Lei Geral Tributária
LGTE	Ley 58/2003, de 178 de Diciembre, General Tributária (Lei Geral Tributária Espanhola)
N.º	Número
Ob. Cit.	Obra citada
P./Pp.	Página/Páginas
Proc.	Processo

REDF	Revista Española de Decercho Financeiro
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
V.	Ver/Veja
Vol.	Volume

ÍNDICE

Introdução	7
-------------------------	---

Capítulo I

1 - O processo de execução fiscal	9
--	---

Capítulo II

2 – A natureza do processo de execução fiscal	10
2.1 – A competência dos tribunais tributários no processo de execução fiscal	13
2.2 – A competência da administração tributária no processo de execução fiscal	14
2.2.1 – O órgão da execução fiscal	17
2.2.2 – Outras autoridades da administração tributária	18

Capítulo III

3 – Garantia dos contribuintes	19
---	----

Capítulo IV

4 - Reclamação de atos lesivos	20
4.1 – Atos lesivos no processo de execução fiscal	21
4.2 – A reclamação como incidente processual	22
4.3 – Legitimidade para reclamar	24
4.4. – Revogação do ato lesivo, pela Administração Tributária	27
4.5 – Tramitação das reclamações	27
4.6 – Momento do conhecimento das reclamações pelo tribunal	30
4.7. – A reclamação como um processo urgente	32

Capítulo V

5 – Conclusões	34
-----------------------------	----

INTRODUÇÃO

A escolha da presente dissertação, “A reclamação na execução fiscal os artigos 276.º a 278.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário”, deve-se da leitura realizada a diversos manuais, e da consulta de jurisprudência dos nossos tribunais.

Para a realização desta dissertação, foi importante o estudo da Constituição da República Portuguesa, na vertente do acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, consagrado no seu artigo 20.º, bem como os direitos e garantias dos administrados, consagrado também no seu artigo 268.º.

Confere esta norma, aos administrados, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem.

Depois da Constituição da República, outra lei importante no direito tributário é a Lei Geral Tributária, e a sua influência no processo de execução fiscal, e a relevância do artigo 103.º, desta lei no processo de execução e a participação da administração tributária num processo judicial.

Procedeu-se a análise do processo de execução fiscal, como um processo de natureza judicial, regulado a partir do artigo 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Chegou-se depois ao título IV, Capítulo, Secção XI, a reclamação dos artigos 276.º, e ss. do CPPT,

Esta reclamação tem uma grande relevância, no quadro do processo de execução fiscal.

Existem atos praticados dentro de um processo judicial, atos esses praticados pela administração tributária.

Atos esses que podem ser lesivos, para qualquer interessado no processo de execução fiscal.

É através desta reclamação regulada nos artigos 276.º, e ss do CPPT, e dirigida ao juiz do processo, para dirimir este conflito de interesses.

Pretende-se pois, analisar este instituto como uma das garantias dos interessados, e os atos lesivos produzidos pela administração tributária.

Tratar-se-á esta reclamação como um incidente processual, com forte ligação ao processo principal, o momento de conhecimento das reclamações pelo tribunal tributário, e finalmente tratar-se-á da reclamação como um processo urgente.

Com o tema escolhido desta dissertação, pretende-se dar um contributo, para a reflexão da reclamação dos artigos 276.º e ss. do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Palavras chaves: imposto, reclamação, artigo 276.º CPPT

CAPÍTULO I

1 – O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, de acordo com os artigos 54.º da Lei Geral Tributária (LGT), ss. e artigo 44.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo que resulta que apenas se inclui no âmbito do procedimento tributário a «cobrança das obrigações tributárias, na parte na parte que não tiver natureza tributária».¹

~ O processo judicial tributário, é regulado no Título IV da Lei Geral Tributária.

Este título é dividido em dois capítulos, sendo que o primeiro trata do acesso à justiça tributária, e o segundo trata das formas do processo e do processo de execução fiscal.

Logo no primeiro capítulo, temos o artigo 95.º da LGT, segundo o qual os interessados têm o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Entre os atos que podem ser lesivos para os interessados, estão os atos praticados na execução, como refere a alínea j) do nº 2 do artigo 95.º da LGT.

A Lei Geral Tributária dedica, o artigo 103.º, ao processo de execução.

O artigo 103.º, nº 1 da LGT pode ser dividido em duas partes.

A primeira parte que nos diz que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, a segunda refere que “sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”

¹ Ac. STA 0665/12, de 11/07/12, disponível em www.dgsi.pt

O legislador utilizou o termo processo de execução fiscal, sendo que este último termo parece remeter apenas para os impostos. Penso que teria sido preferível a utilização da expressão “processo de execução tributária”.²

Como podemos ler no artigo 3.º, n.º 2 da LGT, os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei.

Por sua vez, o artigo 148.º do CPPT, afirma que o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

Tributos, incluindo os impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais.

Ou seja, presentemente são cobrados através do processo de execução fiscal não só impostos, mas também outros tributos (taxas, contribuições financeiras) de que podem ser titulares outras entidades públicas que não o próprio Estado, como por exemplo portagens, propinas, quotas, taxas etc.³

Não faltará muito tempo para que a AT seja incumbida da cobrança de dívidas privadas.

CAPÍTULO II

2 - A NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

O legislador tributário optou pela natureza judicial de todo o processo tributário. Esta opção resulta da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto⁴, cujo n.º 29 estabelece como dever do

² Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, pag. 14, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Outubro de 2014

³ Ofício-Circulado n.º 60096/2015, de 29 de Outubro – Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Lei que autoriza o Governo a publicar uma Lei Geral Tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes

Governo “Clarificar a natureza do processo de execução fiscal e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo”.

A Lei Geral Tributária atribui assim globalmente ao processo de execução fiscal a natureza judicial, pese embora nele sejam praticados atos materialmente administrativos pelo órgão da administração tributária.⁵

“Concluímos que o processo de execução fiscal é um processo que, apenas em último termo, é judicial, contendo importantes momentos de intervenção – no exercício de competências próprias, fixadas por lei (o que não é o mesmo que dizer competências do órgão executivo, em sentido estrito) – de órgãos da administração fiscal que, assim, são chamados a colaborar na cobrança dos tributos com o Tribunal”.⁶

Não se trata, pois de um procedimento, mas sim de um processo todo sujeito ao controlo do juiz.

Entendendo como afirma a lei, que este é um processo judicial, que acontece, todo ele, sob a “supervisão” de um juiz, então teremos de reconhecer aos particulares o direito de requererem a sua intervenção sempre que o considerem necessário, mesmo através da suscitação de incidentes inominados (não expressamente previstos na lei).⁷

Como afirma Lima Guerreiro, ao comentário que faz ao artigo 103.º da LGT “O processo de execução fiscal não tem, segundo o que a norma do nº 1 expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é unitária e integralmente judicial. Esta natureza integralmente judicial do processo não prejudica, no entanto, a participação dos órgãos da administração tributária nos atos sem natureza materialmente jurisdicionais, ou seja, na prática dos chamados atos materialmente administrativos da execução fiscal. Não é pois cindível o processo de execução em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial. Ele é unanimemente um processo de natureza judicial.”⁸

⁵ Ac. STA 0446/12, de 9/05/2012, disponível em www.dgsi.pt

⁶ Morais, Rui Duarte, A Execução Fiscal, pag. 43, Reimpressão, Almedina, 2.ª Edição, 2010

⁷ Morais, Rui Duarte, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, pág. 347, Reimpressão, Almedina, 6.ª Edição, Março de 2016

⁸ Tributária, Lei Geral – Anotada – pag. 421 e 422, Editora Reis dos Livros

É, pois do nº 2 do artigo 103.º da LGT que decorre o direito de reclamação previsto no artigo 276.º do CPPT.

Quando a administração tributária pratica, num processo de execução, atos materialmente administrativos que lesem posições jurídicas de um interessado, este pode reclamar nos termos do artigo 276.º do CPPT.

Esta reclamação é entregue no órgão de execução fiscal, mas é dirigida ao juiz do tribunal tributário, uma vez que é este quem tem a supervisão do processo.

Com isto não se quer dizer que todos os processos de execução fiscal cheguem ao juiz, pois, em muitos casos a sua intervenção não se mostrará necessária (p. ex., em caso de extinção do processo por pagamento).

O nº 2 do artigo 130.º da LGT, fala de atos materialmente administrativos praticados por órgão da execução fiscal, mas também dos atos praticados por outras entidades da administração tributária com reflexos diretos na execução.

Podemos dar como exemplos de atos materialmente administrativos, o indeferimento de pedido de pagamento em prestações.

As dívidas exigíveis em processo de execução fiscal, podem ser pagas em prestações mensais e iguais, devendo ser requerido ao órgão de execução fiscal.

Dependendo do valor da dívida em execução, a competência para autorizar o pagamento em prestações, pode ser do órgão de execução fiscal, ou do órgão periférico regional. Se o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, quem tem competência para autorizar o pagamento em prestações é o órgão periférico regional.

Se existir um indeferimento do requerimento, do pedido de pagamento em prestações, a administração tributária pratica um ato materialmente administrativo, um ato lesivo, suscetível de reclamação para o juiz de execução fiscal. Garantindo deste modo aos administrados, o direito de reclamar de atos praticados na execução fiscal por entidades administrativas.

Outro exemplo, de ato materialmente administrativo praticado pelo órgão de execução fiscal, a prestação de uma determinada garantia, pelo executado para suspender o processo de execução fiscal. Pode o órgão de execução fiscal, não concordar com a

garantia oferecida, por entender não ser idónea tal garantia. Deste indeferimento da prestação de garantia, tem pois o executado a possibilidade dada pelo n.º 2 do artigo 130.º da LGT, de reclamar para o juiz tributário, uma vez que se trata de um ato materialmente administrativo – ato lesivo – praticado pelo órgão de execução fiscal.⁹

2.1 – COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS

O n.º 3 do artigo 212.º da CRP, refere que compete aos tribunais administrativos fiscais, o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

O artigo 12.º do CPPT tem como epígrafe “Competência dos tribunais tributários”. É territorialmente competente o tribunal tributário da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objeto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução. Já quanto aos atos tributários ou em matéria tributária praticados por outros serviços da administração tributária, julgará em 1.ª instância o tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou do lugar da transmissão.

“O legislador na redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro substituiu no art.º 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário a expressão - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, pela - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área ou sede do devedor. Significa isso que mesmo quando o dirigente máximo do serviço determinar que a execução seja instaurada em local diverso do domicílio do devedor, ao abrigo do disposto no artº 150º n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, este, o devedor originário, pode suscitar no processo de execução a exceção dilatória de incompetência territorial se a execução correr em local diverso do seu domicílio ou sede.¹⁰

O artigo 151.º do CPPT trata da competência em razão da matéria dos tribunais tributários. Esta norma refere-se aos tributos e não a impostos o que consideramos ser mais correto.

⁹ Ac. STA 0728/16, de 6/07/2016, disponível em www.dgsi.pt

¹⁰ Ac STA 0701/14, de 8/10/2014, disponível em www.dgsi.pt

Compete assim ao tribunal de 1.^a instância da área do domicílio ou da sede do devedor decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pela administração no processo de execução fiscal.

Esta última parte, em que se refere a competência dos tribunais tributários, para apreciara as reclamações dos atos praticados na execução fiscal, remete-nos diretamente para o tema desta dissertação, os artigos 276.º, 277.º e 278.º do CPPT.¹¹

“É a natureza tributária do litígio, entendida em sentido amplo (abrangendo, por ex. questões relativas a contratos fiscais e a responsabilidade civil extracontratual emergente de relações jurídicas tributárias) que determinará a competência destes tribunais.¹²

2.2 – A COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o nº 1 do artigo 150.º do CPPT, a competência para a execução fiscal cabe à administração fiscal.

Assim, a instauração e os atos da execução são praticados pelo órgão de execução fiscal – nº 2 do artigo 150.º do CPPT – ou seja a prática destes atos incumbe aos funcionários da administração tributária, sem qualquer intervenção do juiz de execução fiscal. São atos que não revelam natureza jurisdicional. A administração tributária pode praticar dezenas de atos dentro de um só processo, a Constituição da República não obriga o juiz a praticar todos os atos no processo de execução fiscal.

¹¹ Compete assim aos tribunais tributários de 1.^a instância, decidir os incidentes regulados no artigo 166.º do CPPT, os incidentes de embargos de terceiro nos termos do artigo 167.º do CPPT, a oposição regulada no artigo 204.º do CPPT, tem também competência para decidir a responsabilidade subsidiária regulada nos termos do artigo 153.º do CPPT.

Por último tem também competência para decidir da reclamação apresentada por qualquer interessado no processo de execução fiscal, quando de uma decisão proferida por o órgão de execução ou de outras autoridades da administração tributária.

¹² Morais, Rui Duarte, Manual de Procedimento... pag. 349.

“O processo de execução fiscal, devendo considerar-se nuclearmente jurisdicional, envolve quer na instauração quer no seu desenvolvimento, a realização de muitos atos que não têm de ser praticados por um juiz, podendo sê-lo por um funcionário, sempre com a possibilidade de reclamação ou recurso para aquele que é jurisprudencialmente pacífica deste STA bem como do TC que é constitucionalmente legítima a atribuição à administração tributária da prática de atos de natureza não jurisdicional no âmbito do processo de execução fiscal.”¹³

Diversos autores olham para a administração tributária, quando está em causa a sua intervenção num processo de execução fiscal, como uma verdadeira secretaria do tribunal tributário. Significa isto, que o processo de execução fiscal, tem o seu início dentro da administração tributária, e que esta vai praticando atos ao longo do processo, atos estes, que podem ser lesivos para qualquer interessado. Como é um processo todo ele jurisdicional, qualquer interessado pode reclamar das decisões da administração tributária para o juiz.

Que tipo de atos é que a administração tributária pratica dentro do processo de execução? Tem obviamente de ser atos de natureza não jurisdicional.

O n.º 2 do artigo 103.º da LGT, chama aos atos praticados pela administração tributária, *atos materialmente administrativos*.

Assim dentro do processo de execução fiscal, temos essencialmente dois tipos de atos: atos jurisdicionais praticados pelo juiz do tribunal tributário, e os atos materialmente administrativos praticado pelo órgão de execução fiscal.

Afirma Jorge Lopes de Sousa, que “No caso do presente n.º 2 do artigo 12.º do CPPT, visando-se definir a competência dos tribunais tributários para o conhecimento da generalidade de atos da administração tributária, a expressão «atos tributários» reportar-se-á a atos de liquidação (e equiparados) e a expressão «atos em matéria tributária» pretende aludir a todos os outros atos da administração tributária, abrangendo quer os atos preparatórios da liquidação que forem contenciosamente impugnáveis, como os atos finais dos procedimentos, quer os atos posteriores aos atos de liquidação, como os

¹³ Ac. TC 80/2003, de 12/02/2003, disponível em www.dgsi.pt

indeferimentos de reclamações graciosas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão de atos tributários”¹⁴

Para Joaquim Freitas Rocha, a prática de atos pelo órgão da execução fiscal, é uma prática administrativa, que não se incorpora num procedimento, mas num processo. Quando o CPPT fala em reclamação tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo um ato de um órgão administrativo por parte do Tribunal – e de recurso jurisdicional – na medida em que o ato a ser controlado pelo Tribunal é um ato praticado num processo.

Do ponto de vista jurídico quanto a essa reclamação salienta-se o seguinte:

- a) Sob o ponto de vista orgânico, os atos suscetíveis de reclamação são aqueles que se exteriorizam mediante decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras entidades da administração tributária;
- b) Sob o ponto de vista material, devem ser atos que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.¹⁵

“Tratando-se de «atos materialmente administrativos» - nº 2 do artigo 103.º da LGT - que «afetam os direitos e interesses legítimos» que o executado pode fazer valer no processo”¹⁶

“Assim p. ex., o despacho que suspende a execução fiscal define-se como um ato administrativo em matéria tributária e não como um ato de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites de ordenação intraprocessual antes projetada externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.”¹⁷ Se o despacho não suspende-se a execução, a pedido do interessado, como era um ato lesivo, este poderia reclamar desse ato.

“Atento o exposto, é de concluir que podemos falar de atos tributários em sentido amplo, em que temos, de um lado, os atos tributários em sentido estrito ou atos de liquidação de tributos e, de outro lado, os atos em matéria tributária em sentido amplo, isto é, os demais atos praticados em sede de relações jurídico fiscais. Nestes últimos

¹⁴ Sousa, Jorge Lopes de, Código do procedimento e de Processo Tributário, pag. 167, Almedina Vol. I, 6.ª Edição – Setembro 2011 Comentado e Anotado

¹⁵ Joaquim Freitas da Rocha, Lições... pag. 377.

¹⁶ Ac. STA 061/12, de 15/02/2012, disponível em www.dgsi.pt

¹⁷ Ac. STA 08/2011, de 2/02/2011, disponível em www.dgsi.pt

temos, por sua vez: 1) os atos em matéria tributária em sentido estrito, isto é, os atos preparatórios de atos tributários, e 2) os atos administrativos em matéria tributária ou atos administrativos relativo a questões tributárias.”¹⁸

2.2.1 – O ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

O artigo 149.º do CPPT, dá-nos uma definição de órgão de execução fiscal.

Considera para efeitos do CPPT, órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução.

Os processos de execução fiscal correm os seus termos no serviço de finanças da administração tributária.

O artigo 150.º do CPPT, com as alterações introduzidas, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, veio estabelecer um modo diferente a competência para a execução fiscal por parte da administração tributária.

A instauração e os atos de execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo de serviço – n.º 2 do artigo 150.º do CPPT.

Na falta de designação através de despacho, os atos praticados na execução fiscal, são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação.

Significa isto que, é através primeiro de despacho que se indica o órgão da administração tributária competente para a execução, e só depois se olha para a sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação.

Enquanto, que antes da alteração a competência territorial pertencia ao órgão de execução fiscal, do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, agora a competência territorial pertence à administração tributária, e o órgão competente é o designado por despacho, se não existir despacho então, os atos de execução fiscal são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da

¹⁸ Nabais, Casalta, Direito Fiscal, pag.346, Livraria Almedina, 9.ª Edição – Maio de 2016

liquidação. Por exemplo, o imóvel estar localizado no Porto, e o órgão de execução competente designado, por despacho pode ser de Vila Real.

Mas aqui existe uma exceção dilatória de incompetência territorial, se a execução correr em local diverso do domicílio ou sede do devedor originário, bem como dos responsáveis subsidiários.¹⁹

2.2.2 - OUTRAS AUTORIDADES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

As decisões da administração tributária “no processo” são as do órgão de execução fiscal, mas também de outras autoridades da administração tributária.²⁰

Existem diversas decisões, com reflexos diretos na execução, que são da competência de outras entidades da administração tributária que não o órgão de execução, como é o caso, já referido, das que versam sobre o pedido de pagamento em prestações, se a quantia exequenda for superior a 500 unidades de conta, de acordo com o n.º 2 do artigo 197.º do CPPT. Esta decisão não é tomada pelo órgão de execução fiscal, mas por outra autoridade da administração tributária, o órgão periférico regional, para a qual são remetidos tais pedidos.

O mesmo acontece, com o pedido de dispensa da prestação de garantia, se a dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, pois quem tem competência para decidir é também o órgão periférico regional, nos termos do n.º 5 do artigo 170.º do CPPT.

Também é uma entidade da administração tributária diferente do órgão de execução, a que se pronuncia sobre o requerimento apresentado pelo contribuinte ou terceiro, quando pretendem a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis para saldar a dívida exequenda. (n.º 1 do artigo 201.º do CPPT).²¹

¹⁹ Ac. STA 0701/14, de 8/10/2014, disponível em www.dgsi.pt

²⁰ Apesar de não constarem na epígrafe da Secção XI e na epígrafe do artigo 276.º, do CPPT as “outras autoridades tributárias” só a menção do órgão de execução fiscal que produz decisões, o corpo de artigo 276.º, refere-se a outras entidades da administração fiscal. Assim, penso que a epígrafe deveria ser “alargada”.

²¹ Ac. TCA Sul 08834/15, de 10/07/2015, disponível em www.dgsi.pt

CAPÍTULO III

3 – GARANTIA DOS CONTRIBUINTES

“Enquadrado no âmbito dos “princípios gerais” da ordem dos “direitos e deveres fundamentais” dos cidadãos estabelece o artigo 20.º da Constituição, no seu nº 1, que “a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesse legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”. Princípio, este que se decompõe em três corolários igualmente constitutivos de outros tantos complexos unitários de direitos fundamentais verdadeiramente estatutários: o acesso ao direito, o acesso aos tribunais; e a independência e a supremacia do gozo de tais direitos relativamente a quaisquer condicionalismos de capacidade económica.”²²

No seguimento do preceito constitucional, o nº 1 do artigo 9.º da LGT, garante o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva, de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

Em conformidade, com o nº 2 do artigo 9.º, da LGT dispõe “que todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”.

Por sua vez o nº 4 do artigo 268.º, da Constituição da República Portuguesa, que assegura aos administrados a tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem.

Para Saldanha Sanches o legislador constitucional atribuiu, ao sujeito passivo da relação tributária, o direito a “tutela jurisdicional efetiva” nas múltiplas relações - ou na ausência da relação efetiva – que poderão existir entre ele e a administração fiscal. Esta

²² Faveiro Vítor, O Estatuto do Contribuinte - A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, pag. 945, Coimbra Editora, Fevereiro de 2002

tutela decorre da garantia constitucional atribuída aos particulares na relação com a Administração Pública em geral – nº 4 do artigo 268.º, da Constituição da República.²³

A reclamação de atos da administração fiscal, constitui uma das mais importantes garantias jurisdicionais ao dispor dos executados, em sede de processo de execução fiscal.

“Tem o executado, segundo o artigo 276.º do CPPT, o direito de reclamar para o tribunal tributário de 1.ª instância, de todas as decisões do órgão executor e outras autoridades da administração tributária que, no processo, afetem os seus direitos e interesses legítimos.”²⁴

CAPÍTULO IV

4 – RECLAMAÇÃO DE ATOS LESIVOS

Como vimos do artigo 20.º da CRP, o acesso ao Direito e aos Tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Significa isto, que qualquer pessoa pode recorrer a tribunal para defender os seus os interesses.

Também o nº 4 do artigo 268.º da CRP, consagra o direito dos administrados, de impugnam contenciosamente atos administrativos que lesem os seus direitos.

Consideram-se assim atos lesivos, os atos administrativos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos contribuintes.

Estabelece a alínea j) do nº 2 do artigo 95.º da LGT, que podem ser lesivos os atos praticados na execução fiscal.

Jorge Lopes de Sousa diz que são impugnáveis, quaisquer decisões da administração tributária, que afetem os direitos e interesses legítimos protegidos dos interessados, não tendo de tratar-se, de atos materialmente administrativos.

“Assim tem de concluir-se que é reconhecido um direito global de os particulares solicitarem a «intervenção do juiz no processo», através da reclamação prevista no artigo

²³ Sanches, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, pag. 481, Coimbra Editora 3.ª Edição, Agosto de 2007

²⁴ Faveiro Vitor, O Estatuto... pag. 998.

276.º do CPPT, relativamente a quaisquer atos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva”²⁵

4.1 – ATOS LESIVOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Durante a tramitação do processo de execução fiscal, o órgão da administração tributária, ou outras autoridades da administração tributária, vão praticando atos dentro do processo.

Muito destes atos, praticados pela administração tributária, são lesivos.

Entende-se como ato lesivo os que afetam os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

“São pois, impugnáveis por via da reclamação para o tribunal tributário os atos lesivos praticados na execução fiscal, entendendo-se estes como os que no processo afetam os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.”²⁶

Quais são pois os atos praticados na execução fiscal, que podem ser lesivos?

Podemos começar por um dos artigos em estudo nesta dissertação, que é o artigo 278.º do CPPT.

A alínea a) do nº 3 do tal artigo 278.º do CPPT, refere a inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos. A penhora traduz-se na ofensa a um direito, é um ato lesivo praticado na execução fiscal. Podemos dar como exemplo, a penhora dos instrumentos e os objetos indispensáveis aos deficientes e ao tratamento de doentes, que são bens absoluta ou totalmente impenhoráveis, de acordo com a alínea f) do artigo 736.º do CPC.

Outro dos exemplos de ato lesivo, consta também na segunda parte da mesma alínea a) do nº 3 do artigo 278.º do CPPT. Verifica-se a lesão quando a administração tributária, manda penhorar vários bens com valor patrimonial bastante superior, à dívida

²⁵ Jorge de Sousa, Código... pag. 270, Vol. IV.

²⁶ Ac. STA 0890/14, de 24/09/2014, disponível em www.dgsi.pt

exequenda, quando bastaria penhorar um desses bens para garantir o pagamento da dívida exequenda.

A administração tributária, tem aqui que de respeitar o princípio da proporcionalidade.

No processo de execução fiscal, já fora do instituto da reclamação, existem muitos casos em que a administração pratica atos lesivos.

Um outro exemplo, agora de uma omissão, é a não notificação do executado do despacho que designa a data, o preço a modalidade da venda de um bem.²⁷

Outro dos atos que podem ser lesivos, praticados pela administração tributária, refere-se à verificação e graduação de créditos, regulada no artigo 245.º do CPPT.

Esta função hoje cometida à administração tributária, quando anteriormente era da competência dos tribunais tributários, podem ser lesivos para os credores se a verificação e a graduação não estiverem de acordo com a lei. Os credores podem reclamar da verificação e graduação de créditos, nos termos e nos prazos do artigo 276.º do CPPT.

4.2 – A RECLAMAÇÃO COMO UM INCIDENTE PROCESSUAL

O processo de execução fiscal tem uma tramitação própria, a qual é muito mais célere que o processo de execução comum, regulado no Código de Processo Civil.

Mas isto, nem sempre acontece, porque no percurso do processo de execução fiscal poderão ser praticados atos, em que a doutrina e a jurisprudência chama de incidente, recurso ou impugnação.

“Ora, independentemente da adequada qualificação da reclamação judicial a que se refere o artigo 276.º e seguintes do CPPT – como incidente, como recurso ou como impugnação – matéria *“em que o legislador não revela senão hesitações e incertezas refletidas na variação terminológica que utiliza para designar este meio de defesa dos lesados perante decisões do órgão da execução fiscal praticados no processo de*

²⁷ Ac. TCA Norte 00605/09.4BEPNF, disponível em www.dgsi.pt

execução fiscal”, é inquestionável a sua dependência estrutural em relação à execução fiscal na qual é praticado o ato reclamado”²⁸

Preferimos o termo de incidente, ao de recurso ou impugnação.

O termo recurso, pode originar confusão com os recursos dos atos jurisdicionais, no Título V, do CPPT. O termo impugnação, parece remeter-nos para o processo de impugnação, regulado no Título III, do Capítulo II do CPPT.

José Alberto dos Reis define como incidente «uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo»²⁹

O incidente é uma ocorrência estranha ao desenrolar do processo, que tem fins específicos a alcançar, que são resolvidos autonomamente, que origina um processado próprio, ainda que com dependência em relação ao objeto do processo de execução fiscal.

Como dependência do processo de execução, verifica-se quando a reclamação sobe no próprio processo de execução, ou pode a reclamação subir por apenso ao processo, está assim, sempre a reclamação ligada ao processo de execução fiscal.

A competência para decidir os incidentes é o tribunal tributário, de acordo com o n.º 1 do artigo 151.º do CPPT.

O processo tributário prevê os seguintes incidentes processuais: artigo 166.º, embargo de terceiros; habilitação de herdeiros; apoio judiciário. Ou seja o legislador não qualificou expressamente, a reclamação regulada no artigo 276.º do CPPT, e ss. como sendo um incidente do processo de execução fiscal. Porém a dependência do processo de execução verifica-se quer quando a reclamação sobe no próprio processo de execução fiscal, quer quando sobe por apenso.

No artigo 151.º do CPPT, o legislador diz que compete ao tribunal tributário de 1.ª instância decidir os incidentes e, também, a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal. Aqui a lei faz a distinção expressa entre incidentes, e o processo de reclamação dos atos praticados em execução fiscal.

²⁸ Ac. STA 0258/11, de 6/04/2011, disponível www.dgsi.pt

²⁹ Comentário ao Código de Processo Civil, pag. 563, Vol. III – Coimbra Editora 1946

Propendemos a considerar que a reclamação regulada no processo de execução fiscal é um incidente atípico. “Na verdade, qualquer ocorrência que perturbe a tramitação normal do processo cabe no conceito jurídico de incidente e a circunstância de não existirem especialidades que justifiquem a qualificação e regulamentação como incidentes típicos não retira a essas ocorrências o carácter perturbador da tramitação normal que justifica o enquadramento no conceito de incidente.”³⁰

4.3 – LEGITIMIDADE PARA RECLAMAR

O artigo 153.º do CPPT, diz-nos que podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.

Mas a legitimidade para reclamar de atos lesivos, praticados pela administração não se resume apenas às pessoas descritas no parágrafo anterior, existe um âmbito mais abrangente de quem poderá reclamar.

O n.º 2 do artigo 103.º da Lei Geral Tributária, refere que qualquer interessado pode reclamar, não apenas o executado, mas qualquer interessado que se sinta lesado, pelos atos praticados no processo de execução fiscal pode pois reclamar.

O corpo do artigo 276.º do CPPT, afirma também, que as decisões que afetem direitos ou interesses de terceiro, são suscetíveis de reclamação para o tribunal tribuário de 1.ª instância.

Segundo o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa a expressão mais correta seria não a designação de terceiro mas sim de qualquer interessado, que visse os seus direitos ou interesses ofendidos por parte da administração tributária.

É certo que o processo de execução fiscal é muito direcionado para o executado. Mas as decisões proferidas pela administração tributária, podem afetar além do executado um terceiro.

³⁰ Jorge de Sousa, Código... pag. 52, Vol. III.

A reclamação, quando estava regulada no artigo 355.º do Código de Processo Tributário, não fazia qualquer menção a um terceiro, mas a jurisprudência sempre reconheceu essa possibilidade.

Com a redação introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 veio aditar-se a possibilidade de reclamação por terceiro. Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, a expressão «terceiro», é menos adequada do que a expressão «interessados», utilizado no n.º 2 do artigo 103.º da LGT, podendo mesmo obrigar a uma interpretação restritiva.

“Assim a palavra «terceiro» utilizada neste artigo 276.º do CPPT, deve ser entendida com o alcance de referenciar qualquer interessado no processo de execução fiscal que não seja o próprio executado (ou co-executado) ou seu representante, independentemente de ter ou não sido citado para o processo.”³¹

Para permitir a intervenção de um terceiro no processo de execução fiscal, tem sempre de se aferir a sua legitimidade, quando da propositura da reclamação.

O conceito de legitimidade, remete-nos para o Código de processo Civil, que no seu artigo 30.º, dispõe que “O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar, e o réu é parte legítima quando tem interesse direto em contradizer”.

Para ter legitimidade, terá o reclamante de ter um interesse legítimo, que possa ser diretamente afetado, pelo que nele possa vir a ser decidido.³²

Exemplo de legitimidade de terceiro é a que pode resultar da notificação ao devedor de que todos os créditos do executado, até ao valor da dívida exequenda e acrescido, ficam à ordem do órgão de execução fiscal, ou seja, no caso de uma penhora de créditos, nos termos do artigo 224.º do CPPT.

O devedor tem legitimidade processual para reclamar do ato do órgão de execução fiscal que tal ordenou, o que 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,

³¹ Jorge de Sousa, Código... pag. 269, Vol. IV.

³² Ac. STA 0622/10, de 19/01/2011, disponível em www.dgsi.pt

traduzido no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal.³³

Propendemos assim, que como Jorge Lopes de Sousa que a expressão mais correta será interessado, do que a expressão executado ou terceiro.

Tem também legitimidade o Ministério Público para reclamar.

As competências do Ministério Público nos tribunais tributários aparecem elencadas no artigo 14.º do CPPT.

Cabe-lhe a defesa da legalidade, a promoção do interesse público e a representação dos ausentes, incertos e incapazes. Particularmente importante é a sua audição antes de ser proferida a decisão final, como se pode verificar no n.º 2 do artigo 14.º do CPPT.

Também quando for deduzido qualquer incidente o Ministério Público pronunciar-se-á sobre a matéria nele discutida – n.º 3 do artigo 127.º do CPPT.

Pode ainda, interpor recurso da sentença proferida em 1.ª instância, para o Tribunal Central Administrativo, para o Supremo Tribunal Administrativo dependendo se está somente em causa matéria de direito (recurso *per saltum* para o STA), ou não.

O Ministério Público aparece no direito processual tributário, com um papel muito discreto em relação aos outros intervenientes processuais.³⁴

Segundo palavras de Jorge Lopes de Sousa, está excluída ao Ministério Público a possibilidade de reclamação de atos praticados no processo de execução fiscal para mera defesa da legalidade, pois o n.º 2 do artigo 103.º, da LGT e o artigo 276.º do CPPT só preveem a possibilidade de reclamação pelos «interessados» e pelos afetados nos seus direitos e interesses legítimos.³⁵

Mas este Autor admite a possibilidade de o Ministério Público, de reclamar no processo de execução fiscal, quando sejam afetados os direitos ou interesses de entidades

³³ Ac. STA 0532/10, de 7/07/2010, disponível em www.dgsi.pt

³⁴ Joaquim Freitas da Rocha, Lições... pag. 267.

³⁵ Jorge de Sousa, Código... pag. 269, Vol. IV.

que lhe incumba representar perante os tribunais tributário, designadamente, incertos, ausentes e incapazes, ou o Estado.³⁶

4.4 – REVOGAÇÃO DO ATO LESIVO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A reclamação é entregue no Serviço de Finanças, aonde correr a execução fiscal. Após a sua apresentação, o órgão de execução fiscal analisa a reclamação, e se foi ele o autor do ato reclamado, tem um prazo de 10 dias para poder revogar o ato.

Se o ato reclamado for da autoria, não do órgão de execução fiscal, mas de outra entidade da administração tributária, aquele terá de remeter a reclamação para quem produziu o ato, tendo esta entidade, um prazo de 30 dias, para manter o ato ou para o revogar.

Se o ato reclamado for revogado, a reclamação ficará sem objeto, extinguindo-se por impossibilidade superveniente da lide, alínea e do artigo 277.º do CPC).³⁷

Não existindo revogação do ato reclamado, ou a reclamação é junta ao processo de execução fiscal, subindo a tribunal depois de efetuada a penhora e a venda, ou a reclamação subirá de imediato a tribunal se o interessado tiver invocado prejuízo irreparável, ou a reclamação perca toda a sua utilidade caso ficasse retida.³⁸

Esta possibilidade da administração tributária, poder revogar um ato dentro do processo de execução fiscal, todo ele jurisdicional, deve-se ao fato, de que a revogação é de atos materialmente administrativos, e não de atos jurisdicionais.

³⁶ Jorge de Sousa, Código... pag. 269, Vol. IV..

³⁷ Jorge de Sousa, Código... pag. 263, Vol. IV.

³⁸ Ac. STA 061/12, de 15/02/2012, disponível em www.dgsi.pt

4.5 – TRAMITAÇÃO DAS RECLAMAÇÕES

As reclamações das decisões, do órgão da administração tributária, ou de outras entidades, no processo de execução fiscal, têm uma tramitação muito própria.

A administração tributária notifica o interessado da decisão proferida, nos termos do nº 1 do artigo 277.º do CPPT.

O reclamante tem um prazo de 10 dias, para apresentar a reclamação.

Sobre este prazo, pensamos que é um prazo muito curto, para se intentar uma reclamação. A reclamação é um incidente, inserido no processo judicial.

A impugnação tem um prazo de três meses, para ser intentada, de acordo com o artigo 102.º do CPPT.

A oposição tem um prazo de 30 dias para ser deduzida, nos termos do artigo 204.º do CPPT.

Como muitas das reclamações tratam de assuntos muito complexos, veja-se por exemplo, a prestação de fiança como garantia para suspender a execução, seria melhor um prazo razoável de 20 dias.

Este prazo de 10 dias, é um prazo judicial, que nos termos do nº 2 do artigo 20.º do CPPT, se contam-se nos termos do Código de Processo Civil, ou seja, o prazo começa a contar a partir da notificação da decisão reclamada, operando-se a sua suspensão durante as férias judiciais.³⁹

A reclamação é dirigida ao juiz do tribunal tributário, da área onde corre a execução, mas tem de ser entregue, no órgão de execução fiscal, onde corra o processo de execução fiscal, e não no tribunal tributário.

Se o órgão da execução não revogar o ato, a reclamação poderá seguir dois caminhos bastantes diferentes.

O primeiro caminho acontece quando o reclamante, na reclamação apresentada não invoca prejuízo irreparável. Esta reclamação seguirá os seus trâmites normais, de acordo com o nº 1 do artigo 278.º do CPPT, sendo que o tribunal só conhecerá dela a

³⁹ Ac. STA 0419/2016, de 20/04/2016, disponível em www.dgsi.pt

final, isto é, depois da penhora e da venda., de acordo com a alínea n) do nº 1 do artigo 97.º do CPPT.

O segundo caminho tem lugar quando o reclamante invoca prejuízo irreparável, ou quando com a subida diferida, a reclamação perca toda a sua utilidade.

Neste caso a reclamação tem uma subida imediata.

Quando se verificar a subida imediata, a reclamação corre por apenso ao processo de execução fiscal – alínea n) do nº 1 do artigo 97.º do CPPT.

Não sobem os autos do processo executivo, que ficam nas mãos da administração tributária, mas sobe uma cópia do processo autenticada pela administração tributária, de acordo com o nº 5 do artigo 278.º do CPPT.

Esta alteração da tramitação da subida da reclamação (nos autos do próprio processo de execução fiscal), ou por apenso, foi levada a cabo pela Lei 82-B/2014, de 31/12.

Além de suprimir da epígrafe do artigo 278.º do CPPT “efeito suspensivo”, passou a prever no seu nº 5 que «A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária.»

Também a redação da alínea n) do nº 1 do artigo 97.º do CPPT foi alterada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, prevendo-se que o recurso de atos do órgão de execução fiscal com subida imediata passe a ser autuado não no próprio processo de execução, mas por apenso.”⁴⁰

Antes a lei preceituava que a reclamação subia no próprio processo de execução fiscal, ou seja, a reclamação devia subir a tribunal com os autos originais dos processos de execução fiscal e não acompanhadas de cópias autenticadas.

Pela experiência que temos, podemos afirmar que a maior parte das reclamações apresentadas, subiam com cópias autenticadas do processo de execução fiscal. Desta forma o processo continuava nas mãos do órgão de execução fiscal, o qual continuava a praticar atos processuais. Ora aquilo que a lei prescrevia era que a reclamação era

⁴⁰ Ac. STA 0990/15, de 5/08/2015, disponível em www.dgsi.pt

tramitada no próprio processo de execução fiscal, ou seja, que o órgão de execução fiscal não poderia mais tramitar o processo, pois ele estaria na posse do tribunal tributário.

Se o órgão de execução fiscal praticasse novos atos no processo executivo, existiria fundamento para a anulação de tais atos.

Com as alterações que referimos, o legislador pretendeu que, apesar da subida imediata da reclamação, o órgão da execução fiscal possa continuar a tramitar o processo.

Atenta esta alteração, podemos afirmar que não decorre do regime legal vigente que a reclamação com subida imediata tenha efeito suspensivo da execução no seu todo. Mas tal já não será legítimo concluir, que a reclamação com subida imediata, não tem efeito suspensivo da decisão reclamada.⁴¹

Assim a reclamação provoca o efeito suspensivo, apenas da decisão reclamada. O processo poderá continuar a ser tramitado pela administração tributária, mas esta tramitação não pode colidir com o objeto da reclamação apresentada.

Mas podem existir situações, em que não só a decisão reclamada mas também todo o processo terá de ser suspenso.

“Se do prosseguimento da execução decorrer prejuízo irreparável para o reclamante deve entender-se que o efeito de suspensão da decisão reclamada decorre a suspensão da execução também nessa parte.”⁴²

4.6 – MOMENTO DO CONHECIMENTO DAS RECLAMAÇÕES PELO TRIBUNAL – CONHECIMENTO DO PREJUÍZO IRREPARÁVEL

O artigo 278.º trata do modo de subida das reclamações.

O legislador estabeleceu o seguinte regra: o tribunal apenas conhecerá da reclamação depois de o órgão de execução fiscal proceder à penhora dos bens e à sua venda. Só nessa altura é que o processo com a reclamação subirá a tribunal.

⁴¹ Ac. STA 0990/15, de 5/08/2015, disponível em www.dgsi.pt

⁴² Ac. TCA Norte 00913/13, de 30/04/2014, disponível em www.dgsi.pt

Porém, o reclamante pode, na reclamação apresentada, invocar prejuízo irreparável, sendo que a reclamação terá, então, de subir imediatamente a tribunal.

A apreciação da existência do invocado prejuízo irreparável, não cabe na competência do órgão de execução fiscal, mas sim ao tribunal tributário.

Tendo sido alegado prejuízo irreparável, quando a reclamação chega a tribunal, subindo imediatamente, este verifica se existe tal prejuízo irreparável. Existindo a reclamação segue os seus trâmites, no próprio tribunal. Se o juiz entender que não existe prejuízo irreparável, manda baixar a reclamação ao órgão de execução fiscal, para a execução continuar a ser aí integralmente tramitada, sendo a reclamação remetida, de novo, ao tribunal depois da penhora e da venda.

O nº 3 do artigo 278.º do CPPT, considera existir “prejuízo irreparável” quando o reclamante invoque uma das seguintes ilegalidades:

- a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão em que foi realizada;
- b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos do 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.

A doutrina e a jurisprudência, vêm reafirmando que este nº 3 do artigo 278.º, não tem carácter taxativo.

“Apesar do carácter taxativo que a redação deste nº 3 do artigo 278.º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade material, restringir-se esse regime de subida aos casos aí indicados. Com efeito, a CRP garante o direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (art.º 268, nº 4) em que se engloba o tributário. O alcance da tutela judicial efetiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos invocados por uma atuação ilegal, comissiva ou omissiva, à Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que

possível, como decorre da previsão daquele nº 4 do artigo 268.º do direito à adoção de medidas cautelares adequadas.”⁴³

Outro dos casos em que a reclamação, tem subida imediata, é, como já referimos, quando prosseguindo o processo perca toda a sua utilidade. Um dos exemplos que é dada pela jurisprudência é a reclamação do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, visando a suspensão da execução fiscal. Se a reclamação fosse decidida a final, depois da penhora e da venda, a análise do pedido de dispensa de prestação de garantia seria, obviamente inútil.

O conceito de prejuízo irreparável, é um conceito relativamente indeterminado.

“Antes é necessário que o dano invocável e objeto de prova tenha a característica de irreparável, que não seja suscetível de reparação. Prejuízo esse a analisar de acordo com as regras da experiência comum e segundo um juízo de probabilidade (teoria da causalidade adequada), mas sendo o carácter irreparável do mesmo derivado, desde logo, de uma conjuntura de difícil reparação ou reconstituição da situação existente”⁴⁴

O artigo 276.º do CPPT estabelece que só são reclamáveis apenas as decisões «que no processo afetem os direitos e os interesses legítimos do executado ou de terceiro». Por isso, só haverá irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um prejuízo de prognose (previsão do futuro), se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afetadas com a retenção da reclamação.”⁴⁵

4.7 – A RECLAMAÇÃO COMO UM PROCESSO URGENTE

Nos termos do nº 6 do artigo 278.º do CPPT, a reclamação segue as regras dos processos urgentes.

Isto não significa, que antes da instauração da reclamação, esta seja um processo urgente. Porque as regra dos processos urgentes, aplica-se à sua “tramitação”, e não dizem respeito à “admissão”, ou ao “prazo” da admissão da reclamação, e se o legislador dispôs expressamente os prazos em que a reclamação deve ser apresentada: 10 ou 30 dias, estes

⁴³ Jorge de Sousa, Código... pag. 305, Vol. IV.

⁴⁴ Ac. TCA Sul 94745/11, de 17/05/2011

⁴⁵ Ac. STA 0748/11, de 28/09/2011, disponível em www.dgsi.pt

prazos são de apresentação da reclamação, e não outros resultantes da aplicação das regras de tramitação de processos urgentes.⁴⁶

Quanto à tramitação da reclamação, esta segue as regras dos processos urgentes, quer tenha subida imediata, quer tenha subida a final.⁴⁷

Afirma o Conselheiro Jorge Lopes o seguinte: “Para ser atribuído ao processo carácter urgente não é necessário que o reclamante invoque como fundamento da reclamação prejuízo irreparável ou o carácter urgente seja conhecido por despacho judicial, pois o que releva é o regime de subida: se se concluir que, por força da Constituição e da Lei, se está perante um caso em que se impõe a subida imediata, a reclamação terá tramitação como processo urgente, pois valem em todos os casos de subida imediata as razões de celeridade do processo de execução fiscal que justificam a tramitação como processo urgente.”⁴⁸

Entendimento este que é também seguido pela jurisprudência “O que é necessário para determinar o carácter urgente da reclamação no artigo 278.º do CPPT, pois o que releva é o regime de subida: se se concluir que, por força da Constituição e da Lei, se está perante um caso em que se impõe a subida imediata, a reclamação terá tramitação como processo urgente, e não apenas a final”⁴⁹

Sendo a reclamação um processo urgente, a sua apreciação tem prioridade sobre quaisquer processos que não tenham esse carácter, correndo naturalmente os seus prazos durante as férias judiciais, devendo os atos de secretaria ser praticados no próprio dia, com precedência de quaisquer outros.

“Não sendo a execução fiscal um processo urgente, é-lhe aplicável o disposto no nº 5 (hoje nº 1) do artigo 144.º (hoje artigo 138.º) do CPC e a regra da continuidade dos prazos que este implica, o que acarreta a suspensão do prazo para a prática de todos os atos processuais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, designadamente o prazo para nela reclamar de atos praticados pelo órgão de execução fiscal. A reclamação só pode adquirir a natureza de processo urgente após a sua introdução em juízo, pelo que a regra da

⁴⁶ Ac. STA 0419/16, de 20/04/2016, disponível em www.dgsi.pt

⁴⁷ Ac. STA 0526/08, de 19/03/2009, disponível em www.dgsi.pt

⁴⁸ Jorge de Sousa, Código... pag. 315, Vol. IV.

⁴⁹ Ac. STA 0986/08, de 28/01/2009, disponível em www.dgsi.pt

continuidade no n° 5 (hoje n° 1) do artigo 144.º (hoje 138.º), do CPC só se aplica aos prazos surgidos durante a sua tramitação.”⁵⁰

⁵⁰ Ac. STA 0258/11, de 6/04/2011, disponível em www.dgsi.pt

CAPÍTULO V

5 - CONCLUSÕES

Com presente dissertação pretendeu-se desenvolver um estudo sobre, o processo de reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, e de outras autoridades da administração tributária, regulados pelos artigos 276.º e ss do CPPT.

Com este estudo, chegamos a algumas conclusões.

Que o processo de execução fiscal, está regulado nos artigos 148.º e ss. do CPPT, que é um processo muito mais célere, que o processo de execução comum.

Trata-se de um processo todo ele judicial, mesmo quando corre os seus termos perante a autoridade tributária, com a pratica por esta de atos materialmente administrativos.

Destes atos materialmente administrativos, é garantido aos interessados, o direito de reclamar nos termos do nº 2 do artigo 103.º da Lei Geral Tributária.

Preferiu-se a palavra «interessado» do que executado ou terceiro.

Salientou-se a ideia, de que, os serviços da autoridade tributária, são a secretaria do tribunal tributário, sobre a tutela do juiz do processo.

Concorda-se com a alteração estabelecida no artigo 150.º, relativamente à competência territorial da administração tributária.

Chegou-se à conclusão que a reclamação, é um incidente processual atípico, na defesa de direitos ou interesses legalmente protegidos, de atos lesivos por parte dos interessados.

Depois salientou-se o poder que a autoridade tributária tem, para revogar um ato praticado no processo de execução.

Distinguiu-se depois a tramitação das reclamações, e as últimas alterações sofridas. Temos aqui que distinguir a subida imediata por apenso, com cópias do

processo, e a subida no próprio processo. Com esta alteração, da subida por apenso das cópias, e ficando o processo no serviço de finanças, se este pode ou não ser tramitado.

Finalmente a reclamação como um processo urgente. O que não será sempre urgente, antes da tramitação não é um processo urgente, mas sim quando ele estiver a ser tramitado.

BIBLIOGRAFIA

AYALA, Perez de e GONZALES, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Volume I, Madrid, 1989

BUJANDA, Sainz de, *Lecciones de Derecho Financeiro*, 6.^a Ed., Madrid, 1988

CAMPOS, Diogo Leite de, “*A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, do Gerentes e Administradores das Sociedades*”. In *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 56 (1996), Tomo II

CAMPOS, Diogo Leite de/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, 4.^a ed., Lisboa, Vislis, 2012

CUNHA, Paulo Pitta e/Jorge Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes*, Lisboa, Lex, 1999.

CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, 2.^o ed., Coimbra, Almedina, 2009

DOURADO, Ana Paula, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, in CTF n.º 391 (1998)

FERREIRO, Lapattza, *El estatuto del contribuyente*, in *Revista Española de Derecho Financeiro*, n.º 88, Outubro-Dicembre 1995

FLEISHER, J. de la Chica, *El sujeto passivo*, in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, 1980

FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol I, Coimbra, Almedina, 1997

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, in *Cadernos de CTF*, n.º 174, (1993)

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000

LEITÃO, João Sérgio Teles de Menezes Correia, *A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*, in CTF n.º 388 (1997)

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 8.^a Edição, Coimbra, Almedina, 1996

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005

Sobre o IRS, Almedina, 2016

Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2016

A Execução Fiscal, Almedina, 2010

Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009

Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado, Universidade Católica, 2005

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2016

O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, 2015

RIBEIRO, João Sérgio Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária, (Algumas Notas)*, Edição – AEDUM – Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2014

ROCHA, Joaquim de Freitas da, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 5.^a Edição, Coimbra Editora, Outubro 2014

Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária) AEDUM, 2009

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vols. I – II – III e IV, 6.^a ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011

TEIXEIRA, Brás Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1990

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015

Pesquisa Bibliográfica na Internet

<http://www.lexit.pt>

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

<http://www.dgsi.pt>