

Efeitos da Reclamação dos artigos 276.º e ss. do CPPT no Processo de Execução Fiscal

Martinho Vieira Pacheco

Dissertação de Mestrado em Direito - Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias

Orientação: Profª. Doutora Eva Dias Costa

Julho, 2020



IMP.GE.84.1.



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

Efeitos da Reclamação dos artigos 276.º e ss. do CPPT no Processo de Execução Fiscal.

Martinho Vieira Pacheco

Dissertação de Mestrado em Direito - Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias

Orientação: Prof^a. Doutora Eva Dias Costa

Julho, 2020



IMP.GE.99.0



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

*O equilíbrio entre a falta e
o excesso, que já Sólon e
Aristóteles tinham entendido
como sendo a justiça e o Direito.*

Arthur KAUFMANN ¹

¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. 2ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 435.

Resumo

O processo de execução fiscal tem como escopo a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público.

Tendo em vista o interesse público e as necessidades financeiras do Estado, cujo orçamento é financiado essencialmente pelos impostos, o processo executivo é caracterizado pela sua celeridade.

Além do objetivo de cobrança, o processo de execução constitui um desincentivo ao incumprimento fiscal.

Porém, mesmo em nome da otimização dos meios de captação de impostos e da celeridade processual, não podem ser postergados os direitos e os interesses legítimos dos contribuintes.

Nesse sentido, a possibilidade de reação contra quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras entidades da administração tributária que afetem os direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiro está consagrada no ordenamento jurídico fiscal nacional. Um desses meios de reação é a reclamação prevista nos artigos 276.º e ss. do CPPT

A questão da natureza e efeitos desta reclamação é há muito discutida na doutrina e na jurisprudência. Uma das questões mais frequentes, sobre a qual nos debruçaremos aqui, é a de saber qual é o efeito da reclamação com subida imediata, por alegação da existência de prejuízo irreparável, no ato reclamado e no processo de execução fiscal.

Palavras-chave: adequação material; efeito suspensivo; execução fiscal; prejuízo irreparável; reclamação.

Abstract

The tax enforcement process is aimed at the coercive collection of the debts to the State and to other legal persons governed by public law.

In view of the public interest and financial needs of the State, whose budget is endowed predominantly by taxes, the executive process can be characterized by its speed.

In addition to its main objective that is the collection, the execution process constitutes a disincentive to tax non-compliance.

However, the rights and interests of taxpayers cannot be sacrificed in the name of optimising the means of raising taxes and procedural speed.

To that end, the possibility of challenging any reaction against any decision of the tax enforcement body or other entities of the tax administration affecting the legitimate rights or interests of the executed or third party is enshrined in the national tax legal system. One of these means of reaction is the complaint provided for in Articles 275 and following of the CPPT

The issue of the nature and effects of this complaint has long been discussed in doctrine and jurisprudence.

One of the most frequently asked questions relates to the effect of a complaint that is presented immediately before the judge on grounds of irreparable loss on the act that is the object of the complaint and on the execution procedure itself. This is the main object of this study.

Keywords: complaint; judicial protection; irreparable damage; tax enforcement; suspensive effect.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
INTRODUÇÃO.....	7
1. DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	9
1.1. Considerações gerais.....	9
1.2. Direito tributário adjetivo português	11
1.3. Enquadramento e natureza	15
1.3.1. Da natureza do processo de execução fiscal.....	15
1.3.2. Da relação jurídica tributária	20
1.3.2.1 Da indisponibilidade do crédito tributário.....	24
1.3.3. Do objeto do processo de execução fiscal.....	28
1.4. Tramitação do processo de execução fiscal	31
1.4.1. Instauração.....	31
1.4.2. Citação	33
1.4.3. Penhora.....	35
1.4.4. Arresto.....	37
1.4.5. Embargo de terceiros.....	37
1.4.6. Convocação dos credores	38
1.4.7. Reclamação, verificação e graduação de créditos	39
1.4.8. Venda dos bens penhorados	40
2. DAS RECLAMAÇÕES DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	41
2.1. Enquadramento legal	41
2.2. Da subida Imediata da reclamação.....	45
2.3. Tramitação da reclamação	50

2.4.	Do efeito suspensivo	53
2.5.	A <i>Vexata Quaestio</i> : extensão do efeito suspensivo do ato e/ou decisão reclamada	56
3.	CONSAGRAÇÃO DO EFEITO SUSPENSIVO DA RECLAMAÇÃO.....	59
3.1.	Exposição dos motivos	59
3.2.	Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro – âmbito de aplicação ao CPPT.	60
3.3.	Regime da reclamação.....	62
3.3.1.	Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação.....	64
3.3.2.	Consagração do efeito suspensivo	69
	CONCLUSÃO	75
	BIBLIOGRAFIA.....	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AT - Autoridade Tributária

CCA - Código da Contribuição Autárquica

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CPCI - Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPT- Código de Processo Tributário

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSTAF – Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGT - Lei Geral Tributária

LOE - Lei do Orçamento do Estado

TC – Tribunal Constitucional

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

INTRODUÇÃO

O processo de execução fiscal tem como escopo a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público.

Tendo em vista o interesse público, o processo executivo é caracterizado pela sua celeridade, com base nas necessidades financeiras do Estado, cujo orçamento é financiado em grande parte pela recolha de impostos ².

Além do objetivo de cobrança, o processo de execução constitui um desincentivo ao incumprimento fiscal, através de diversas campanhas de informação e promoção de uma postura cidadã congruente com as necessidades do Estado e da sociedade.

A titularização da dívida do Estado impulsionou a reforma da execução fiscal em 2005, concretizada na desmaterialização do processo de execução fiscal e face às exigências de cobrança que daí decorreram, foram desenvolvidas várias aplicações informáticas de apoio à cobrança coerciva que põem em causa o princípio da proporcionalidade ³.

Em nome da otimização dos meios de captação de impostos e da celeridade processual, não é possível ignorar e desqualificar os direitos e os interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional, sendo um processo com características muito próprias no qual a AT pratica, não só atos de natureza administrativa tributária, mas também outros atos de índole processual, cuja competência lhe está cometida enquanto órgão da execução fiscal,

Importa sublinhar que todos estes atos estão sempre sujeitos ao controlo judicial, como resulta do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária,

². No ano de 2018, a receita de impostos do Estado em percentagem do PIB foi de 21,7%. Fontes / Entidades: INE | BP, DGO/MF, PORDATA.

Disponível em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+de+impostos+do+Estado+em+percentagem+do+PIB-2773>.

³ Decomposto nos três subprincípios: da necessidade, da adequação e da racionalidade ou proporcionalidade *stricto sensu*. “O sistema de penhoras Automáticas – SIPA e sistema de penhoras Eletrónicas- SIPE- “e os correspondentes procedimentos tornaram mais eficientes os atos de penhora a realizar pelo órgão de execução fiscal, mas não evitam certos casos de inobservância do princípio da proporcionalidade e de incumprimento dos limites legais das penhoras”. Cf. o Relatório do Tribunal de Contas n.º 25/2011, p. 30, disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2011/rel025-2011-2s.pdf>.

controlo que, quando despoletado pelos interessados, se materializa através do meio processual previsto no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designada por “reclamação”.

O preceito legal prevê a possibilidade de impugnação de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras entidades da administração tributária que afetem os direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiro.

Por outro lado, é constitucionalmente garantido nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa a qualquer pessoa o direito de impugnação contenciosa de quaisquer atos da administração que lesem os seus direitos ou interesses legítimos.

Nesse sentido, o processo de execução fiscal, por via de regra, pode ser suspenso através de prestação de garantia idónea, prevista no disposto dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e artigos 169.º, 195.º e 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, estando a Autoridade Tributária vinculada à lei e havendo que observar o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais, presente no artigo 30.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e a proibição da concessão de moratórias no seu pagamento, ao abrigo do artigo 36.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

A questão de fundo que se levanta é de saber se, no âmbito da reclamação com subida imediata, por alegação da existência de prejuízo irreparável, o efeito suspensivo do ato reclamado poderá alargar-se ao processo de execução fiscal no seu todo.

1. DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O processo de execução fiscal tem como escopo a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público ⁴.

Tendo em vista o interesse público subjacente ⁵, o processo executivo é caracterizado pela sua celeridade, com base nas necessidades financeiras de um Estado ⁶ cujo orçamento é financiado fundamentalmente pelos impostos⁷.

Para além do objetivo de cobrança ⁸, o processo de execução constitui, de certa forma, um desincentivo ao incumprimento fiscal.

Com efeito, face às exigências de cobrança que daí decorreram, surge a necessidade de maior investimento, tendo sido para o efeito desenvolvidas várias aplicações informáticas de apoio à cobrança coerciva que, não raras vezes, põem em causa o princípio da proporcionalidade ⁹.

Em nome da informatização e da celeridade processual, não podem os direitos e os interesses dos contribuintes ser postergados.

O Direito Fiscal surgiu precisamente como meio de defesa dos cidadãos contra o arbítrio do Estado na cobrança do imposto, de onde resulta uma filosofia assente nas necessidades de certeza e segurança jurídica, de tutela da confiança e de proibição do arbítrio ¹⁰.

⁴ Cf. o artigo 148.º do CPPT. O processo de execução fiscal “*Não tem por fim cobrar coercivamente impostos ilegalmente liquidados, mas sim cobrar impostos que sejam legalmente devidos*”. MORAIS, Rui Duarte Morais. Manual de Procedimento e Processo Tributário. Almedina, Coimbra, 2014, pp. 344-345.

⁵ Cf. o artigos 103.º e 104.º da CRP e 5.º da LGT.

⁶ “Cabe ao Estado fiscal pagar a conta do Estado social” Nas palavras de NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2005, p. 130.

⁷ As receitas fiscais do Estado em 2018 totalizaram 44.320,5 milhões de Euros, sendo 19.742,3 milhões provenientes de impostos diretos (IRS- 12.904,5 milhões) e 24.578,2 milhões provenientes de impostos indiretos. Fontes/Entidades: DGO/MF, PORDATA.

Em: <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765> [consult. 12 nov. 2019]

⁸ A cobrança coerciva de dívidas fiscais, realizada no ano de 2018, ascendeu a 974,8 milhões de Euros, sendo 490,5 milhões provenientes de impostos diretos (IRS- 297,0 milhões), 250,5 milhões provenientes de IVA e 233,8 milhões provenientes de outras dívidas fiscais (inclui imposto municipal). O valor global da cobrança coerciva situou-se em 1.290,3 milhões de euros. Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=e2d8ee56-2f74-426e-9ef3-1ba2a20dfc82>

⁹ Vide Relatório do Tribunal de Contas n.º 25/2011, ponto 2.3. Cumprimento dos limites legais da penhora e do princípio da proporcionalidade, p. 29 e ss. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2011/rel025-2011-2s.pdf>, [consult. 07 nov. 2019]

¹⁰ V. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p.162:

O direito de acesso à justiça constitui um pilar essencial da cultura jurídica ocidental.

Já da Magna Carta de 1215 constava uma previsão legal dos direitos fundamentais que viria a ser mais tarde incorporada na Convenção Europeia dos Direitos do Homem ¹¹ na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia¹² na jurisprudência do Tribunal de Justiça ¹³ e nos Tratados da União Europeia ¹⁴.

Entre os princípios gerais do Direito da União Europeia figura o direito à tutela jurisdicional efetiva ¹⁵. O princípio da tutela jurisdicional efetiva encontra-se consagrado nos artigos 20.º e 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

No âmbito subjetivo, a tutela jurisdicional efetiva é um direito de natureza pública, com a qual se pretende concretizar os direitos e interesses legalmente protegidos, em que os titulares são todas as pessoas jurídicas.

No âmbito objetivo, a tutela jurisdicional efetiva envolve as obrigações gerais do Estado, consubstanciada na proteção exercida pelos tribunais no caso de violação de direitos e interesses legalmente protegidos.

Com o propósito de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, foi introduzido no nosso ordenamento jurídico o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, RJAT ¹⁶.

Não obstante as questões de constitucionalidade levantadas por alguma doutrina, DOMINGOS ¹⁷ entende que o regime jurídico da arbitragem em matéria

“O princípio da proporcionalidade analisa-se em três vetores: necessidade, adequação e racionalidade ou proporcionalidade stricto sensu. A necessidade supõe a existência de um bem juridicamente protegido e de uma circunstância que imponha intervenção ou decisão. A adequação significa que a providência se mostra adequada ao objetivo almejado, se destina ao fim contemplado pela norma e não a outro; significa, pois, correspondência de meios a fins. A racionalidade ou proporcionalidade stricto sensu implica justa medida; que o órgão competente proceda a uma correta avaliação da providência em termos quantitativos (e não só qualitativos); que a providência não fique aquém ou além do que importa para se obter o resultado devido. A falta de necessidade ou de adequação, traduz-se em arbítrio. A falta de racionalidade, mais frequentemente, em excesso. E por isso, fala-se, correntemente, também em proibição do arbítrio e da proibição de excesso.”

¹¹ Cf. o artigo 6.º e 13.º.

¹² Cf. o artigo 47.º

¹³ V., entre outros, Acórdãos de 15-05-1986, Johnston, 222/84, Colet., p. 1651, n.ºs 18 e 19 e de 27-11-2001, Comissão/Áustria, C- 424/99, Colet., p. I-9285, n.º 45.

¹⁴ Cf. o artigos 67.º, n.º 4, e 81.º, n.º 2, alínea e), do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

¹⁵ V. CAMPOS, João Mota de, PEREIRA, António Pinto, CAMPOS, João Luiz Mota de. O Direito Processual da União Europeia, Contencioso Comunitário. 2.ª Edição revista e aumentada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 105.

¹⁶ Cf. o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que constitui um meio alternativo de conflitos no domínio fiscal, com o objetivo de imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

¹⁷ V. DOMINGOS, Francisco Nicolau. A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília,

tributável não contende com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, ou seja, tal princípio não constitui qualquer impedimento quanto à legitimidade da utilização da arbitragem para resolver litígios de natureza tributária.

O mesmo autor refere ainda que a arbitragem, mais do que uma forma alternativa de resolução jurisdicional, representa em si, um meio de acesso à Justiça de natureza complementar ¹⁸.

O direito à tutela jurisdicional efetiva abarca três dimensões fundamentais: a tutela declarativa, tutela executiva e tutela cautelar ¹⁹.

No que diz respeito à tutela declarativa, aos interessados deve ser assegurado o acesso aos meios processuais adequados à tutela dos seus direitos e de forma a obter uma decisão justa e equitativa em prazo razoável.

Já na tutela executiva, deve ser garantida a viabilidade de executar a decisão, a fim de reconstituir a situação que existiria se não tivesse sido praticada a ilegalidade.

Quanto à tutela cautelar, deve ser possibilitado o efeito útil da decisão, corrigindo as situações ilegais ou assegurando o acesso a providências cautelares contra prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação.

1.2. DIREITO TRIBUTÁRIO ADJETIVO PORTUGUÊS

Por força do princípio da legalidade tributária ²⁰ apenas os atos legislativos – leis ou decretos-lei - são considerados fontes imediatas do direito processual tributário.

ROCHA considera que o direito tributário adjetivo é “eminentemente legal” atendendo a que a maior parte das suas normas estão consagradas em diplomas daquela natureza ²¹.

2018, vol. 9, n.º 1, pp. 340-341. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9041/5676>. Nesse sentido, *vide* Acórdão de 28-11-2018, proferido no processo n.º 0164/18, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a440761d7e89c5780258359004e9cd4?OpenDocument>. Para mais desenvolvimentos *vide* DOMINGOS, Francisco Nicolau, Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários. Novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

¹⁸ V. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *op. cit.* p.341.

¹⁹ Vide RODRIGUES, Fernando Pereira. O novo processo civil - Os princípios estruturantes. Coimbra: Almedina, 2013, p. 198.

²⁰ Cf. os artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP e artigo 8.º da LGT.

²¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 64.

Deste modo, quer a doutrina, quer a jurisprudência dos tribunais superiores são fontes de direito mediatas, promovendo um grande contributo na interpretação de conceitos e normas tributárias ²².

No que à jurisprudência respeita ²³, podemos assinalar os acórdãos para uniformização de jurisprudência decorrente do recurso previsto no artigo 284.º do CPPT. Também a Autoridade Tributária (AT) deve acatar a jurisprudência dos tribunais superiores, revendo as orientações genéricas ²⁴ nos termos do artigo 68-A, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT) ²⁵.

Nas relações entre o contribuinte e a AT, as orientações genéricas apenas vinculam os serviços da AT a uma determinada interpretação da lei, sem vincularem os tribunais nem os contribuintes.

No que diz respeito ao sistema de fontes do Direito tributário adjetivo português, podemos salientar duas grandes fases ²⁶:

A primeira fase ²⁷, apesar das várias tentativas de unificação de diplomas existentes, era caracterizada pela dispersão das matérias tributárias e falta de capacidade de enquadramento normativo, a par do que ocorria no âmbito do Direito tributário substantivo.

A segunda fase inicia-se com a reforma de 1911, através da publicação do Código das Execuções Fiscais de 1913 ²⁸, mas, verdadeiramente, só com a publicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) ²⁹ é que se assiste à reforma profunda do velho processo ³⁰.

No entanto, um pouco antes, através do regulamento Geral da Administração Pública, de 4 de janeiro de 1870, já havia sido instituída a cobrança coerciva própria das contribuições e impostos e outros rendimentos do Estado, onde surge, pela primeira vez a expressão “execuções fiscais” ³¹.

²² NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo. Contencioso Tributário - Procedimento, Princípios e Garantias. Volume I. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 54-59.

²³ Independentemente de não existir uma vinculação à regra do precedente, tal como sucede na *common law*, a jurisprudência dos tribunais superiores é de primordial importância para a evolução do Direito Fiscal.

²⁴ As orientações genéricas (circulares e ofícios circulares) constituem regulamentos internos que visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços, nos termos do artigo 55.º, n.º 1 da LGT.

²⁵ Aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

²⁶ V. ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 65.

²⁷ Desde o sec. XV ao séc. XIX.

²⁸ Aprovado pelo Decreto n.º 82, de 23 de agosto de 1913.

²⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de abril de 1963.

³⁰ Vide a este respeito, o n.º 5 do preâmbulo do diploma referido “No processo de execução fiscal, reforma-se profundamente o velho processo que se adapta agora à técnica processual moderna, sem prejuízo das garantias específicas do Estado e do executado”

³¹ Artigo 50.º do aludido Regulamento.

Pouco tempo depois, em 28 de março de 1895 é publicado o regulamento das execuções fiscais administrativas que criou os tribunais de execuções fiscais ³² de Lisboa e Porto, presididos por juizes de direito privativos, dois em Lisboa e um no Porto.

Por sua vez, nos restantes concelhos do continente e ilhas adjacentes, a cobrança coerciva das contribuições e impostos e outros rendimentos do Estado continuava a pertencer aos escrivães da fazenda com as atribuições que pelo regulamento da administração pública ³³ competiam aos administradores dos concelhos ³⁴.

Atente-se que o processo administrativo das execuções fiscais só podia ser interrompido no caso de embargos de executado ³⁵ e, numa fase tardia, no caso da duplicação da coleta ³⁶, com fundamento em ilegalidade da contribuição por não estar devidamente autorizada por lei ou decreto com força de lei.

Já no processo de execução fiscal aprovado pelo aludido Código das Execuções Fiscais de 1913, era vedado conhecer se a dívida exequenda estava bem ou mal liquidada e se era ou não devida ³⁷. O processo de execução fiscal foi criado e estruturado para a cobrança de receitas do Estado ³⁸.

Com efeito, pelo facto de tais receitas terem uma natureza especial ³⁹ foi instituída uma legislação especial para a sua cobrança rápida, própria e segura ⁴⁰, com normas de direito substantivo e normas de direito adjetivo, que não só fazem exceção às regras gerais, mas até criam princípios absolutamente inovadores e exclusivamente aplicáveis à cobrança das Contribuições e Impostos e outros rendimentos do Estado ⁴¹.

³² Distritos fiscais.

³³ De 4 de janeiro de 1870.

³⁴ Artigo 1.º do Regulamento de 28 de março de 1895.

³⁵ Cf. o artigo 47.º do Regulamento de 28 de março de 1895.

³⁶ Cf. o artigo 60.º do Regulamento de 1895.

³⁷ Cf. o artigo 7.º, 35.º e 86.º do Código das Execuções Fiscais, Decreto-Lei n.º 10470, de 16 de janeiro de 1925, artigo 1.º do Decreto n.º 17 730, de 7 de dezembro de 1929, artigo 16.º - Era jurisprudência pacífica, na vigência do Código das Execuções Fiscais, como pode ver-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª), de 13 de janeiro de 1960, recurso n.º 14 316, no Diário do Governo, de 3 de fevereiro de 1961 e no Boletim, 1960, 16, p. 582.

³⁸ Cf. o artigo 144.º do CPCl. O vocábulo Estado é aqui empregado em sentido restrito. Tem o significado "Tesouro" Nesse sentido, vide PARDAL, Francisco Rodrigues. Ilegalidade da dívida exequenda como fundamento de oposição ao processo de execução fiscal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças - Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1967, n.º 100.

³⁹ Receitas públicas- rendimentos do Estado

⁴⁰ Código das Execuções de 1913 e depois no Código de Processo das Contribuições e Impostos de 1963.

⁴¹ Cf. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª), de 15 de junho de 1938, no Diário do Governo, II série, de 26 de julho de 1938.

Tratava-se de um processo simples, célere e livre de formalismo, em que a sua tramitação se limitava a quatro fases principais: citação ⁴², penhora ⁴³, venda ⁴⁴ e pagamento e extinção ⁴⁵. O direito de iniciativa decorria do título executivo ⁴⁶.

Contrariamente ao processo civil, a execução fiscal era, em princípio, um processo sem contraditório, ou seja, uma ação unilateral, onde não existiam partes com aquele significado que têm no processo comum, uma vez que o autor era sempre o Estado, na sua qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Com a reforma fiscal dos anos 80, integrada pelos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), da Contribuição Autárquica (CCA) e do Imposto Sobre o valor Acrescentado (CIVA), o Código de Processo Tributário (CPT) ⁴⁷ substituiu o já vetusto CPCI.

Mais tarde, com o propósito de concentrar, clarificar e sintetizar numa única lei as “regras fundamentais do sistema fiscal” ⁴⁸ de modo a alcançar uma maior segurança nas relações entre a Administração tributária e os contribuintes, era aprovada a Lei Geral Tributária onde se encontram densificados os grandes princípios substantivos que regem o direito tributário português.

No entanto, não tendo, tal desiderato, sido alcançado na sua plenitude ⁴⁹ era publicado o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ⁵⁰, que passando a ser, também, um código do procedimento tributário, introduziu modificações que visam, de igual modo, a simplicidade e a celeridade na declaração e realização dos direitos tributários, sem embargo dos direitos e garantias dos contribuintes ⁵¹.

⁴² Artigos 66.º a 73.º e 190.º do CPCI.

⁴³ Artigos 190.º a 211.º do CPCI.

⁴⁴ Artigos 212.º a 224.º do CPCI.

⁴⁵ Artigos 226.º a 252.º do CPCI.

⁴⁶ Declaração jurisdicional ou de um título legal equivalente que impedia qualquer contestação do executado.

⁴⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril. *Vide*, parte final do n.º 2 do preâmbulo do diploma referido “O Código de Processo das Contribuições e Impostos reflete demasiadamente o ordenamento jurídico tributário anterior à reforma fiscal para poder receber, sem prejuízo da sua coerência, as modificações pretendidas.”.

⁴⁸ Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. *Vide*, segundo parágrafo do diploma referido.

⁴⁹ A LGT não disciplinava as matérias de Direito tributário subjetivo que estavam reservadas ao CPT

⁵⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

⁵¹ *Vide* o n.º 3 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

1.3. ENQUADRAMENTO E NATUREZA

1.3.1. DA NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Tendo em conta os diferentes ordenamentos jurídicos, podemos considerar a existência de pelo menos três modelos de cobrança coerciva dos créditos tributários ⁵².

Um modelo puramente administrativo, no âmbito do qual a tarefa de execução coerciva dos seus atos e do património do devedor é levada a cabo pela própria administração tributária, sem decisão judicial prévia.

Um modelo puramente jurisdicional, no âmbito do qual a tramitação é exclusivamente jurisdicional e a execução do património só pode ser realizado através da atuação de um tribunal.

Já o sistema misto, no qual se enquadrará o modelo português, tende a ser um tipo de *procedimento jurisdicionalizado* ⁵³.

O artigo 103.º da LGT determina, de forma expressa, a natureza judicial do processo de execução fiscal, reafirmando a opção pelo sistema de tutela judicial ⁵⁴.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional ⁵⁵.

⁵² ROCHA, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, pág. 37.

Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf

⁵³ *Idem*, op. cit., p. 40.

⁵⁴ Vide o n.º 1 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de abril de 1963, que aprova o CPCI «A execução fiscal é, como a execução em geral, um meio de ação de características fundamentalmente judiciais, embora no processo possam decorrer alguns atos de natureza verdadeiramente administrativa ou de prática própria e corrente de secretaria». Havia já uma evidente opção legislativa por um sistema de tutela judicial.

⁵⁵ Cf. o artigo 103.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária. O n.º 1 do artigo 103º da LGT, ao referir que «o processo de execução fiscal tem natureza judicial», exprime literalmente o sentido de que a execução fiscal se realiza através de um *processo* e não de um *procedimento administrativo*. Da alínea h) do n.º 1 do artigo 54º da LGT e da alínea g) do n.º 1 do artigo 44º do CPPT resulta que apenas se inclui no âmbito do procedimento tributário a “cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza tributária”. Nesse sentido, entre outros, Acórdão do STA, de 11-07-2012, proferido no processo 0665/12.

A LGT atribui, assim, globalmente ao processo de execução fiscal a natureza de judicial, pese embora nele sejam praticados atos materialmente administrativos por órgãos da administração tributária ⁵⁶.

Para LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, o n.º 1 do artigo 103.º da LGT evidencia uma indubitável opção do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, que se desenrola sob um estreito controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da AT está conformada como de simples participação na realização do seu intuito judicial ⁵⁷.

GUERREIRO defende que o processo de execução fiscal não tem, de acordo com o que a norma do n.º 1 do artigo 103.º da LGT expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é unitária e integralmente um processo judicial.

O Autor refere, ainda, que essa natureza integralmente judicial do processo não prejudica, contudo, a participação dos órgãos da AT nos atos sem natureza materialmente jurisdicional, ou seja, na prática dos chamados atos materialmente administrativos da execução fiscal.

Declara, por último, que o processo de execução não é separável em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial, podendo afirmar-se que ele é unitariamente um processo de natureza judicial ⁵⁸.

Na opinião de CASALTA NABAIS, apesar da LGT, prescrever que o processo de execução fiscal tem natureza judicial ⁵⁹, tal processo só será judicial em certos casos ⁶⁰.

FREITAS DA ROCHA considera o processo de execução fiscal um processo com características atípicas, por incluir uma fase administrativa ou pré-jurisdicional – atos praticados por órgãos administrativos - e uma fase jurisdicional ⁶¹.

⁵⁶ Nos termos do artigo 103.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal. O ponto 29 do artigo 2.º da lei n.º 41/98, de 4 de agosto, que autorizou a publicação da LGT, continha a imposição ao Governo de “Clarificar a natureza judicial do processo de execução fiscal e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo”.

⁵⁷ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4.ª Edição. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 890.

⁵⁸ V. GUERREIRO, António Lima. *Lei Geral Tributária - Anotada*. Lisboa: Reis dos Livros, 2000, pp. 421-422

⁵⁹ Cf. o artigo 103.º da LGT.

⁶⁰ Quando tenha de ser praticado algum dos atos referidos no artigo 151.º do CPPT, vide NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 321-322.

⁶¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 2014, p. 330.

Em suma, não encontramos concordância na doutrina sobre a natureza judicial do processo de execução fiscal, dado que, quanto a esta matéria, também a jurisprudência não tem sido unânime, pese embora o empenho para a sua estabilização ⁶².

Como exemplos paradigmáticos de situações de divergência jurisprudencial sobre a natureza dos atos praticados pela administração tributária, no âmbito do processo de execução fiscal, importa salientar:

- i) Sobre a natureza do ato de despacho de reversão e o alcance do caso julgado dos atos praticados pelo órgão de execução, declarou-se que esse despacho não era um ato administrativo nem um ato judicial, constituindo um “puro ato trâmite” que não estava sujeito às regras que regulam os procedimentos administrativos e tributários ⁶³;
- ii) Sobre a natureza do ato de constituição de garantia a seu favor (penhor) nos termos previstos no art.º 195.º do CPPT, reiterou-se que se tratava de um “puro ato trâmite”, porque previsto e praticado no âmbito de um processo judicial, o que afastava a obrigação de cumprimento do disposto no art.º 60.º da LGT-dever de audiência prévia ⁶⁴;
- iii) No que se refere ao indeferimento de pedido de dispensa de garantia, afirmou-se que o mesmo configura um verdadeiro “ato administrativo em matéria tributária”, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do meio processual dirigido à cobrança coerciva de determinada

⁶² Vide Acórdão proferido em 26-09-2012, processo n.º 0708/12, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a51755483c84678680257a92002df79d?OpenDocument> e que deu origem ao Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 5/2012, publicado no D.R., 1ª Série, n.º 244 de 22-10-2012, disponível em: <https://data.dre.pt/eli/acstj/5/2012/05/21/p/dre/pt/html>, relativo à qualificação da decisão exarada no pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado no processo de execução fiscal. Do aludido Acórdão emergem duas posições dissonantes acerca da natureza dos atos praticados pela Administração Tributária no processo de execução fiscal: De um lado os que qualificam o ato como sendo processual, pelo que não se lhe aplicaríamos as regras do procedimento tributário, nomeadamente, o artigo 60.º da LGT; Do lado oposto os que advogam que o aludido ato se caracteriza como um ato administrativo praticado pelo órgão de execução fiscal, ou seja, um ato materialmente administrativo em matéria tributária e “não como meros atos de trâmite.”

⁶³ Cf. o Acórdão de 26-05-2010, proferido no processo n.º 0343/10, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c62108f262bd98a802577360036cc9e?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁶⁴ Cf. o Acórdão de 12-04-2012, proferido no processo n.º 0247/12, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/33962ec73c5b345c802579f00045c1d0?OpenDocument&ExpandSection=1>.

quantia, submetido, por isso, aos princípios e normas que disciplinam a atividade tributária ⁶⁵;

- iv) No que diz respeito ao indeferimento do pedido de suspensão da execução mediante o oferecimento de bens à penhora, decidiu-se que se trata de um “ato administrativo em matéria tributária e não de um ato processual” ⁶⁶;

No domínio do CPCI, a competência para a execução fiscal pertencia à Repartição de Finanças do concelho ou bairro do domicílio do devedor ⁶⁷.

No entanto, por força da entrada em vigor do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) ⁶⁸, foi outorgada competência para a cobrança coerciva aos Tribunais Tributários ⁶⁹.

Desta forma, no processo de execução fiscal cabia ao chefe da repartição de finanças praticar todos os atos que não fossem da expressa competência do juiz do tribunal, ou seja os que constituíssem a fase administrativa da execução.

Por sua vez, ao juiz do tribunal competia o julgamento da oposição de executado, a verificação e graduação de créditos, julgar extinta a execução, a anulação da venda, julgar o incidente de falsidade e o julgamento dos embargos de terceiro ⁷⁰.

⁶⁵ Cf. os Acórdãos de 23 de fevereiro, de 2012, proferido no processo 059/12 [em linha] disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be23336db28e007f802579bc003e8347?OpenDocument&ExpandSection=1>, e de 23 de maio de 2012, proferido no processo 0489/12, do STA [em linha] disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/09cb65ca8640ba2a80257a0f00586d5b?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁶⁶ Cf. os Acórdãos do STA de 4 de dezembro de 2013, proferido no processo 01688/13 [em linha] disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9eacf0f33725142f80257c3e004debad?OpenDocument&ExpandSection=1> e de 17 de dezembro de 2014, proferido no processo 01315/14 [em linha] disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d56c428c8388565880257dcb0042d1d5?OpenDocument&ExpandSection=1>. Interposto recurso deste último aresto para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, o Acórdão de 16 de março de 2016, proferido no processo 01315/14, não clarificou a questão face aos termos em que o recurso fora interposto, tendo-se limitado a julgar que, a ter essa natureza, se impunha, então, observar o *dever de audição* tendo em conta que o respetivo procedimento não podia ser qualificado como urgente.

⁶⁷ Cf. os artigos 40.º e 152.º do CPCI. O § único do art.º 40.º, estipulava que «Nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juizes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este Código não sejam atribuídas, por lei, aos juizes de 1.ª instância.».

⁶⁸ Cf. o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de abril. A competência para as execuções fiscais cabia nos tribunais tributários de 1ª instância (art.º 63.º), os quais podiam ser auxiliados pelos serviços da administração fiscal, designadamente para efeitos de instauração e prosseguimento das cobranças coercivas (art.º 60.º, n.º 2).

⁶⁹ Cf. o artigo 152.º, § único do CPCI “ *Se a dívida não respeitar a taxa militar ou no caso de se não verificarem as hipóteses previstas nas alíneas a) - execução com base em título extraído por uma tesouraria da Fazenda Pública, será competente a repartição de finanças do respetivo concelho ou bairro - e b)- de multa fiscal e de custas e selos, será competente a repartição de finanças a que pertencer o respetivo processo-, a execução contra devedor domiciliado nos concelhos de Lisboa e Porto correrá pelos tribunais de 1.ª instância com sede nessas cidades.*”

⁷⁰ Embora a alínea d) do artigo 40.º do CPCI, seja omissa neste ponto, ao juiz do tribunal competia o julgamento dos embargos de terceiro, Cf. o artigo 186.º do mesmo diploma. Nesse sentido, CARVALHO, Rúben Anjos de PARDAL, Francisco Rodrigues. *Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado e comentado*. 2.ª Edição, Vol. I, Coimbra: Almedina, 1969, p. 229.

Tendo ainda como referência o CPCI, pode ler-se no preâmbulo que aprovou aquele diploma que *“instaurado na repartição de finanças onde se produziu o relaxe, aí segue todos os trâmites de natureza administrativa ou preparatória, só subindo ao juízo das contribuições e impostos quando houver questões de julgamento nitidamente jurisdicionais”* ⁷¹.

No preâmbulo do diploma que aprovou o CPT ⁷², evidencia-se que “o papel do chefe da repartição de finanças passou a ser designado de harmonia com as funções administrativas efetivamente exercidas, pondo-se termo à controversa figura de “juiz auxiliar”.

Não obstante a pretensão do legislador, a figura de “juiz auxiliar” não se encontra completamente arredada ⁷³.

Na perspetiva de NETO ⁷⁴, a incongruência entre a natureza judicial da LGT sobre o processo de execução fiscal e a sua essência organicamente administrativa, em conjugação do artigo 103.º, n.º 2 desse diploma, aquando da referência aos atos materialmente administrativos, incrementou a intensidade da controvérsia entre a doutrina e a jurisprudência.

No que se refere à questão controvertida, a definição dos atos praticados no processo de execução não é pacífica. Senão, vejamos: apesar da natureza judicial do processo, afirmada expressamente na primeira parte do n.º 1 do artigo 103.º da LGT, logo na segunda parte da aludida norma se faculta a AT a praticar atos no âmbito do processo, desde que não tenham natureza jurisdicional.

Assim, concede-se que AT pratique atos no processo de execução fiscal, apenas lhe estando proibida a prática de atos que tenham natureza jurisdicional ⁷⁵.

⁷¹ Cf. o n.º 5 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de abril de 1963.

⁷² Cf. o n.º 3 do preâmbulo que aprovou o Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril.

⁷³ Nesse sentido, *vide* Acórdão do STA, de 07-01-2016, proferido no processo n.º 01525, onde se refere que “o órgão da Execução que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo /processual, “substituindo” o juiz e praticando nele todos os atos que, não contendo com e qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. E a competência que detém o processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz.”. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/added40b522b5fa780257f39004ec6a3?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁷⁴ NETO, Dulce. A Natureza da Execução Fiscal na Jurisprudência do STA. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, p. 14. Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf.

⁷⁵ Está constitucionalmente vedada. Os princípios consagrados nos artigos 110.º, 111.º e 202.º da CRP, (Princípios da separação dos poderes e âmbito da função jurisdicional) impõem que fique reservada ao tribunal, numa distribuição de competências a que o legislador ordinário deu concretização através dos artigos 10.º, n.º 1, alínea f), do CPPT, “a prática

Levanta-se a questão de saber se a AT intervém no processo de execução fiscal no seu exclusivo interesse, na qualidade de parte, ou age na qualidade de órgão neutro e “auxiliar de juiz”.

A mais recente jurisprudência tem vindo acentuar, de forma dominante, que a AT age na qualidade de mero órgão auxiliar do Juiz, quando pratica atos fundamentais no processo executivo, tais como a citação, penhora, venda, e apensação de execuções ⁷⁶.

A AT intervém no seu exclusivo interesse quando pratica atos de reversão, quando autoriza o pagamento da dívida em prestações, quando autoriza a dação em pagamento, e quando constitui hipoteca legal ou penhor legal para garantir os seus créditos ⁷⁷.

Entendemos, assim, que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, uma vez que todos os atos neles praticados são atos processuais, salvo nos casos expressamente previstos na lei ⁷⁸.

Importa salientar que, muito embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial, a maior parte dos processos findam nos serviços de finanças sem qualquer intervenção dos tribunais tributários ⁷⁹.

Destarte, o poder jurisdicional ⁸⁰ só intervém para dirimir conflitos entre a AT e o sujeito passivo tributário da relação substantiva, em cumprimento do princípio da reserva da função jurisdicional ⁸¹.

1.3.2. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

São elementos de uma relação jurídica os sujeitos, o objeto, o facto jurídico e a garantia ⁸².

de atos de natureza jurisdicional por órgãos administrativos pelo que se pode afirmar a regra de qualquer resolução de um conflito de pretensões deve ser efetuada por um tribunal. ROCHA, Joaquim Freitas da. *op. cit.*, p. 331.

⁷⁶ Nesse sentido Acórdãos de 29 de maio de 2013, proferido no processo 0480/13 e de 11 de janeiro de 2017, proferido no processo 054/16, do STA.

⁷⁷ Nesse sentido Acórdão de 13 de julho proferido no processo n.º 0532/16, do STA.

⁷⁸ Nos casos em que seja suscitado um procedimento – Cf. o instituto de reversão, artigo 23.º da LGT e 153.º do CPPT e dação em pagamento, artigo 201.º do CPPT.

⁷⁹ Os tribunais tributários, em termos administrativos, estavam anteriormente integrados no Ministério das Finanças. Vide Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro e Portaria 1418/2003, de 30 de dezembro.

⁸⁰ Conforme artigo 212.º, n.º 3 da CRP.

⁸¹ Conforme artigo 202.º da CRP.

⁸² PINTO, Carlos Alberto da Mota, MONTEIRO, António Pinto, PINTO, Paulo Mota. Teoria do Direito Civil. 4.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 189

No que diz respeito a esta matéria, a LGT reserva todo o Título II à relação jurídica tributária, o qual se desdobra em cinco capítulos: os sujeitos da relação jurídica tributária, o objeto da relação jurídica tributária, a constituição e alteração da relação jurídica tributária, a extinção da relação jurídico tributária e a garantia da prestação tributária.

Por sua vez, o artigo 1.º n.º 2 da LGT aborda o conceito de relação jurídica, estipulando que “consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”.

FREITAS DA ROCHA e FLORES DA SILVA ⁸³ observam que o preceito em análise, do ponto de vista da coerência lógica, tem “uma construção desapropriada” e, do ponto de vista material ou do conteúdo, apontam” muitas dúvidas de qualificação”.

Ensina CASALTA NABAIS ⁸⁴ que, para além da diversidade de relações que o direito tributário abrange, a relação tributária principal ⁸⁵ comporta três níveis: um nível constitucional, um nível administrativo e um nível obrigacional.

Um nível constitucional ⁸⁶ que se traduz na relação entre o poder tributário da AT e o dever fundamental de contribuir dos cidadãos, ou seja o dever fundamental de pagar impostos.

No que diz respeito à relação administrativa, estamos em presença de uma relação de direito administrativo entre a AT e os contribuintes, em que a AT se apresenta munida de *ius imperii* ⁸⁷.

Também na fase administrativa do processo de execução fiscal ⁸⁸, a AT, na sua veste de *órgão da execução fiscal*, munida dos seus poderes de autoridade, pratica atos primários de natureza administrativa de grande relevo ⁸⁹.

⁸³ ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 31-32.

⁸⁴ V. NABAIS, José Casalta. A impugnação unitária do ato tributário. *Procedimento e Processo Tributário*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016, p.14. Disponível em <http://www.cej.mj.pt>.

⁸⁵ Isto é, relativa à exigência da prestação em que o imposto se concretiza.

⁸⁶ Princípios jurídico-constitucionais gerais relativos aos impostos, como os princípios da legalidade fiscal, da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, da não retroatividade, etc., mas também o recorte constitucional do sistema fiscal mencionado no artigo 104.º da CRP.

⁸⁷ Nas relações entre o Estado – ou outras entidades públicas- e o cidadão, existe, regra geral, uma ordenação vertical – de desigualdade, em virtude de o Estado estar munido de um poder de autoridade ou de império que se impõe ao cidadão.

⁸⁸ O qual decorre na sua maior parte na Administração Fiscal.

⁸⁹ A nomeação dos bens à penhora, a penhora, a venda dos bens, a convocação e graduação dos créditos, a anulação da venda e a reversão da execução contra os responsáveis fiscais.

Já quanto ao nível obrigacional, existe, na opinião do Autor, uma relação de natureza *paritária*, porquanto, como relação de crédito que é a relação do imposto, o seu sujeito ativo ou credor ⁹⁰, não se encontra munido de qualquer poder de autoridade.

Trata-se, pois, de uma relação jurídica com eficácia *inter partes* ⁹¹, na justa medida em que, contrariamente aos direitos de domínio, os direitos de crédito, como direitos relativos que são, conferem um direito a uma prestação ao estabelecerem uma obrigação entre as partes ⁹².

A disciplina dos impostos ⁹³ desencadeia um conjunto de relações de carácter jurídico que posiciona o credor tributário e o contribuinte numa situação de “tendencial paridade” ⁹⁴.

Segundo FREITAS DA ROCHA E FLORES DA SILVA ⁹⁵, a relação jurídica tributária configura-se, quer do ponto de vista subjetivo quer do ponto de vista objetivo, como uma relação obrigacional complexa.

Relação obrigacional que abrange não só um direito para uma parte e um dever para outra, mas, acima de tudo, um conjunto de deveres e direitos para cada uma das partes ⁹⁶.

No âmbito da titularidade ativa, podemos considerar a existência de vários titulares do poder tributário ⁹⁷. Relativamente à titularidade passiva, para além do contribuinte, identificamos a intervenção de terceiros ⁹⁸ que se assumem como sujeitos da relação jurídica tributária.

Quanto ao seu conteúdo, constatamos a existência de um vínculo principal que forma o *núcleo central* da obrigação ⁹⁹- pagamento do tributo e

⁹⁰ Fazenda Pública ou qualquer outra pessoa de Direito Público (Instituto, Autarquia, etc.).

⁹¹ Pelos direitos relativos ficam vinculadas apenas as partes e os direitos só são oponíveis entre estas. Têm efeitos *inter partes*. As posições jurídicas em causa, apenas são oponíveis entre os sujeitos- credor e contribuinte- que integram a relação, não tendo efeitos *erga omnes*.

⁹² HÖRSTER, Heinrich Ewald. *A Parte Geral do Código Civil Português, Teoria Geral do Código Civil*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 47.

⁹³ COSTA, Eva Dias. Da Admissibilidade da Liquidação de Imposto Posterior à Extinção da Personalidade Jurídica Societária. NEA, 2015. p. 150.

⁹⁴ *Idem, ibidem*.

⁹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, p. 38 e ss.

⁹⁶ CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, pp. 183 – 184.

⁹⁷ *Idem, ibidem*. O sujeito ativo do poder tributário é a entidade jurídica com faculdade para criar e regulamentar tributos que visam a satisfação das suas próprias necessidades. Se os tributos se destinarem a satisfazer as necessidades de outras entidades, pode acontecer que, nesta situação, sejam estas a aplicar as normas jurídicas criadas a seu favor. Casos existem em que a entidade criadora dos tributos os administra, mas revertem em benefício de terceiros.

⁹⁸ Substitutos, retentores, os responsáveis fiscais, os sucessores e os sujeitos passivos das diversificadas obrigações ou deveres acessórios.

⁹⁹ Na expressão usada por VARELA, João de Matos Antunes. *Das Obrigações em Geral*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2017, p. 109.

correspondente direito de o exigir – e de vínculos acessórios que constituem as mais diversificadas obrigações ou deveres acessórios ¹⁰⁰.

Porém, nem todas as relações tributárias se estabelecem entre os particulares e a AT. De facto, muitas delas desenvolvem-se entre os próprios particulares ¹⁰¹.

Segundo COSTA ¹⁰² a obrigação fiscal corresponde, no seu conteúdo, ao conceito característico do Direito Civil, isto é, ao de “*vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação*” ¹⁰³.

FREITAS DA ROCHA e FLORES DA SILVA afirmam, contudo, que a relação jurídica fiscal, apesar das suas semelhanças com a relação obrigacional de direito privado ¹⁰⁴ é, quanto aos fins ¹⁰⁵, indiscutivelmente uma relação de natureza publicista ¹⁰⁶.

Nas palavras de VASQUES, tendo em conta a técnica da relação jurídica tributária, o direito fiscal proclama-se como um direito público de conteúdo obrigacional ¹⁰⁷.

Para CASALTA NABAIS, a posição jurídica particularmente favorável de que o credor beneficia ¹⁰⁸, bem como a circunstância de estarmos perante uma relação obrigacional pública, não modificam em nada a “natureza paritária” dessa relação ¹⁰⁹.

Acresce dizer que, dessa *natureza paritária*, extraem-se relevantes consequências quer no que diz respeito à compreensão de institutos do tipo da

¹⁰⁰ Prestações de natureza pecuniária (juros compensatórios, juros de mora, etc.) ou prestações de *facere* ou de *dare* (manter a contabilidade organizada ou entregar uma declaração) a satisfazer pelo contribuinte ou por terceiros.

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2.ª Edição, p. 236. Cf. o artigos 41.º da LGT e 91.e 92.º do CPPT, direito de o sub-rogado nos direitos da administração tributária satisfazer o seu crédito nos mesmos termos desta, entre outros.

¹⁰² COSTA, Eva Dias, *op. cit.*, pág. 152.

¹⁰³ Cf. o artigo 397.º do Código Civil.

¹⁰⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da. *ob. cit.*, pp. 37-38.

¹⁰⁵ Arrecadação de receitas públicas destinadas a financiar certos bens (públicos e semipúblicos, tais como hospitais, escolas e universidades, subsídios, habitações sociais, polícias, tribunais, entre outros) para satisfazer necessidades de natureza coletiva (saúde, educação, redistribuição de rendimentos, habitação, defesa, segurança, proteção ambiental, entre outros).

¹⁰⁶ Subordinada aos princípios e regras de Direito público e no âmbito da qual um dos sujeitos atua munido de *lus imperii*. ROCHA, Joaquim Freitas da. SILVA, Hugo Flores da, *op. cit.*, pag.41.

¹⁰⁷ V. VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p. 72.

¹⁰⁸ Garantias especiais de crédito e meio processual – processo de execução fiscal- de que dispõe para realizar um determinado direito de crédito.

¹⁰⁹ V. NABAIS, José Casalta. A impugnação unitária do ato tributário. 2016, p. 14.

“sub-rogação dos direitos da AT”, ¹¹⁰ quer em relação aos juros de mora devidos aos contribuintes ¹¹¹.

Como ensina CASALTA NABAIS, o *núcleo central* da relação jurídica fiscal é constituída pela obrigação fiscal ou obrigação de imposto ¹¹².

No entanto, a obrigação fiscal, apesar de ser estruturalmente uma obrigação como qualquer outra, à luz do seu regime jurídico, tem características que a distinguem das obrigações jurídicas privadas.

Como já sublinhamos, a prestação tributária integra uma relação de natureza obrigacional ¹¹³, cuja obrigação não é negocial ¹¹⁴.

A relação jurídica tributária tem, portanto, carácter *ex lege*, na justa medida em que na sua génese residem imperiosas exigências de cariz normativo, quer do ponto de vista da criação dos tributos quer no que toca à modelação do seu conteúdo ¹¹⁵.

1.3.2.1. DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A palavra tributo ¹¹⁶ deriva do termo em latim *tributum*.

¹¹⁰ Cf. os artigos 41.º da LGT e 91.º e 92.º do CPPT. Nos casos de sub-rogação, a Fazenda Pública vê a sua posição de credora ocupada por um terceiro que pode nomeadamente continuar a beneficiar das garantias e privilégios respeitantes à dívida e utilizar o processo de execução fiscal para proceder à cobrança coerciva dessa dívida.

¹¹¹ Cf. o artigo 43.º, n.º 5 da LGT, na redação da Lei do Orçamento do Estado (LOE) 2012. Os juros de mora devidos aos contribuintes no período decorrente entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral *para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas*. Nesse sentido, *vide* Acórdão uniformizador de jurisprudência de 07-06-2017, proferido no processo n.º 0279/17, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/963f4ca0a829977b802581470036951b?OpenDocument&ExpandSection=1>

¹¹² NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. p. 245.

¹¹³ Vínculo entre dois sujeitos, um do lado ativo da relação jurídica e outro (s) do lado passivo, dotados de obrigações corresponsivas.

¹¹⁴ A lei define o seu conteúdo e a sua obrigatoriedade, não se admitindo a criação de obrigações tributárias- principais ou acessórias- por acordo *extra legem* com efeitos vinculativos para o credor tributário.

¹¹⁵ V. ROCHA e SILVA, *op. cit.*, pp. 42-43. Quando estiver em causa a criação de impostos e a modelação do regime atinente aos seus elementos essenciais (incidência, taxas/alíquotas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes- artigo 103.º, n.º 2 da CRP) é exigida *lei em sentido formal* (ou seja, lei emanada pelo legislador primário -a Assembleia da República- ou decreto-lei autorizado)

¹¹⁶ Reveste particular interesse a distinção entre imposto e tributo. Nas palavras de RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1977, p. 267, o imposto define-se como uma “prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos”. Para MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1993, pp. 26-27, o imposto pode ter três significados: “uma prestação, uma relação jurídica ou um instituto jurídico”. Já para CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1997, p. 22, consiste numa “prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objetivos próprios, e sem carácter de sanção”.

Para CAMPOS, RODRIGUES e SOUSA, *op. cit.*, p. 69, o imposto, subespécie do tributo, já terá a s seguintes características: “prestação patrimonial positiva; independente de vínculo anterior; definitiva; unilateral e não sinalagmática; estabelecida por lei; a favor de entidade que exerça funções públicas; para satisfação de fins públicos; não constituindo sanção ou prevenção de atos ilícitos;” De harmonia com o preceituado no artigo 3.º da LGT, os “tributos” a que se refere a alínea a)

Para LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES & LOPES DE SOUSA, os tributos distinguem-se das receitas patrimoniais pela sua natureza impositiva legal, uma vez que decorrem de uma exigência legal e não do funcionamento da autonomia privada ou da liberdade negocial ¹¹⁷.

Os tributos podem ser classificados segundo a sua natureza - fiscais e parafiscais -, ou consoante a sua área geográfica - estaduais, regionais e locais ¹¹⁸.

O dever fundamental de pagar impostos encontra-se ancorado no princípio da legalidade ¹¹⁹ não existindo espaço para a autonomia da vontade, o que pressupõe, desde logo, que a AT não poderá dispor do seu direito de crédito ¹²⁰.

Na verdade, o princípio da indisponibilidade representa a ideia de que o titular da competência não a pode transferir ou a ela renunciar.

Nas palavras de NICOLAU DOMINGOS, as premissas do princípio assentam no reconhecimento da natureza *ex lege*, de carácter público, indisponível e irrenunciável da obrigação.¹²¹

Como consequência do carácter legal e da sua natureza publicista, a relação jurídica tributária apresenta-se, como uma obrigação indisponível e irrenunciável.

A AT, na qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária, tem a seu favor o direito, ou melhor, o poder-dever ¹²² de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, ¹²³ devendo a sua atuação subordinar-se ao interesse público ¹²⁴.

Já vimos que o crédito e a dívida tributários ao integrarem a relação jurídica tributária constituem o objeto da relação jurídica tributária ¹²⁵.

deste artigo compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, as taxas e outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas.”

¹¹⁷ *Idem, ibidem.*

¹¹⁸ *Cf.* o artigo 3.º, n.º 1 da LGT.

¹¹⁹ *Cf.* os artigos 103.º, n.ºs 2 e 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e 8.º, n.º 2, alínea a) da LGT.

¹²⁰ *Cf.* os artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 3 da LGT. *Vide*, ainda XAVIER, Alberto. Manual de Direito Fiscal. Viseu: Tip. Guerra, 1974, p. 133 e ss. O Direito positivo português consagra um princípio geral da indisponibilidade do crédito tributário, admitindo-se um afastamento deste apenas e só quando a lei expressamente o estabeleça. Nesse sentido GOMES, Nuno Sá. Lições de direito fiscal. Apontamentos das lições proferidas pelo Dr. Nuno Sá Gomes ao 4.º ano de Direito, proferido na Faculdade de Direito de Lisboa, no ano lectivo de 1983-1984. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, dezembro de 1986, n.º 134, Volume II, p. 112.

¹²¹ V. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *op. cit.*, pp.341 a 344.

¹²² O direito deve ser exercido oficiosamente, independentemente da vontade do seu titular. *Cf.* ROCHA e SILVA, *op. cit.* p. 44.

¹²³ *Cf.* o artigo 18.º da LGT.

¹²⁴ *Cf.* o artigo 55.º da LGT e artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

¹²⁵ *Cf.* o artigo 30.º, n.º 1, alínea a) da LGT.

Já enunciamos as obrigações – principal e acessórias- que impendem sobre o sujeito passivo ¹²⁶.

Estas obrigações que recaem sobre o sujeito passivo, aparecem acompanhadas do correlativo direito do sujeito ativo da relação jurídica tributária, pela indisponibilidade do crédito tributário ¹²⁷ que prevalece sobre qualquer legislação especial ¹²⁸ e pelo princípio do inquisitório ¹²⁹.

Neste contexto, ressalvados os casos previstos na lei ¹³⁰, as obrigações tributárias são intransmissíveis *inter vivos*, ou seja, a AT e os sujeitos passivos não podem celebrar acordos entre si com o intuito de os transmitir ou ceder a terceiros ¹³¹.

Convém, ainda, sublinhar que o credor não pode, em princípio, ceder os seus créditos a outrem ¹³².

Atente-se, no entanto, que, conforme já antes evidenciamos, o terceiro que pague uma obrigação tributária de outrem pode ficar sub-rogado nos direitos da AT desde que para tal seja autorizado ¹³³.

Como garantia dos princípios da igualdade tributária e da prossecução do interesse público, a AT não pode prescindir do cumprimento das várias obrigações tributárias ou rejeitá-las.

Ora, sendo certo que a AT se encontra vinculada a prosseguir a satisfação dos créditos tributários – indisponíveis e irrenunciáveis que são, -os princípios estruturantes que enformam o direito tributário ¹³⁴ não permitem especificamente

¹²⁶ Cf. o artigo 31.º, n.º 1 e 2 da LGT.

¹²⁷ Cf. o artigo 30.º, n.º 2 da LGT.

¹²⁸ Cf. o artigo 30.º, n.º 3 da LGT, aditado pelo artigo 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprova a LOE para 2011. A remissão em causa é, no entanto, merecedora de alguns reparos. Nesse sentido ROCHA, Joaquim Freitas da. A falta de qualidade legislativa em matéria tributária. V congresso de Direito Fiscal. Porto: Vida Económica, 2019, p.155 e 156.

¹²⁹ Cf. o artigo 58.º da LGT. AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do Interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. Neste sentido Acórdão de 04-11-2015, proferido no processo n.º 0963/13, do STA.

¹³⁰ Vide o Acórdão de 23-05-2007, proferido no processo n.º 0233/07, do STA, em que foi declarado que a assunção de dívida, que consiste no ato pelo qual um terceiro – Federação Portuguesa de Futebol - se vincula perante o credor a efetuar a prestação devida por outrem (artigo 595.º do CC), pode também ocorrer no domínio das dívidas tributárias. Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de março de 1998, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido no âmbito do artigo 7.º do Decreto-Lei 124/96, de 10 de agosto (Dívidas dos Clubes de Futebol - Dação em cumprimento - Dação em função do cumprimento). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a298a4791fdade64802572f20035aa54?OpenDocument>

¹³¹ Cf. o artigo 29.º, n.º 3 da LGT.

¹³² Cf. o artigo 29.º, n.º 1, da LGT.

¹³³ - Cf. os artigos 41.º da LGT e 91.º e 92.º do CPPT

¹³⁴ - Cf. o artigo 2.º, alínea a) da LGT. Com efeito, embora a LGT não seja "uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de "cúpula" do sistema tributário." CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA, *op. cit.* pp. 64-65.

as reduções do montante da dívida e os perdões fiscais, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção por via legislativa ¹³⁵, em obediência aos princípios da igualdade e da legalidade tributária ¹³⁶.

Assim e de harmonia com este regime de irrenunciabilidade, o processo de execução fiscal só se extingue pelas formas previstas na lei ¹³⁷ o que retira a possibilidade de desistência do sujeito ativo tributário sem suporte em diploma legislativo ¹³⁸.

Na verdade, em obediência à lei, ¹³⁹ não são permitidas dilações de prazos ou moratórias concedidas por atos de vontade ¹⁴⁰.

Outrossim, por estarmos em presença de imposições legais vinculativas, a concessão de moratórias ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos expressa e inequivocamente na lei, quando dolosas, podem originar responsabilidade disciplinar e tributária subsidiária ¹⁴¹.

No entanto, se por um lado a concessão de moratórias fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária

¹³⁵ Cf. os regimes legais excecionais aprovados nos últimos anos em matéria de regularização de dívidas de natureza fiscal: no ano de 1994 foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, o regime excecional de regularização, em prestações, da dívida anterior a 31 de Dezembro de 1993, com perdão parcial dos juros e coimas associados à não liquidação do tributo devidos, sendo a sua aplicação restringida apenas aos contribuintes que dispusessem de recursos para pagar, até finais de 1994; No ano de 1996 foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o regime excecional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, em prestações, cujo prazo legal de cobrança tenha terminado até 31 de Julho de 1996, com perdão dos juros e coimas, associados ao incumprimento da obrigação principal; No ano de 2002 foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, o regime excecional de regularização das situações contributivas, a qual pressupõe o pagamento das dívidas fiscais e à segurança social até 31 de Dezembro de 2002, quer se trate de dívidas já detetadas pela respetivas administrações quer autodenunciadas voluntariamente pelos contribuintes, determinando, na parte correspondente, dispensa dos juros de mora e dos juros compensatórios; No ano de 2013, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, que vigorou entre 1 de novembro e 20 de dezembro, prorrogado até 30 de dezembro, o Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD); No ano de 2015 foi aprovado um regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas (RERD-Portagens), por utilização de infraestruturas rodoviárias, aprovado pela Lei n.º 51/2015, de 8 de junho, que vigorou entre 1 de agosto e 29 de setembro, posteriormente prorrogado até 15 de outubro; No ano de 2016 vigorou, entre 4 de novembro e 20 de dezembro, prorrogado até 23 de dezembro o PERES – Plano Especial de Redução do Endividamento ao Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de novembro; No ano de 2017, em face dos violentos incêndios ocorridos no dia 15 de outubro, foram aprovadas, pelo Decreto-Lei n.º 141/2017, de 14 de novembro, medidas de apoio temporário nos concelhos afetados, entre as quais a suspensão dos processos de execução fiscal em curso, bem como outros que venham a ser instaurados pela AT;

¹³⁶ “À face do princípio da legalidade tributária, tal como resulta do disposto nos artigos 103.º, n.º2, 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e 8.º n.º1 da LGT, a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos, tendo a ver com a incidência dos mesmos terá de ser prevista em lei da Assembleia da República ou decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização legislativa. Tratando-se de matéria relativa à cobrança dos impostos, o Governo terá de utilizar decreto-lei para legislar sobre ela, como resulta do n.º 3 do artigo 103.º da CRP e da alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º da LGT, estando afastada a possibilidade de aquele ou qualquer órgão da administração emitir normas sobre esta matéria por via regulamentar. Contudo, a submissão do caso a arbitragem não põe em causa em causa o princípio da indisponibilidade” Cf. CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA, *op.cit.*, pp. 273 - 274.

¹³⁷ Cf. o artigo 176.º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

¹³⁸ Nesse sentido CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA, *op. cit.*, pag.273.

¹³⁹ Com base no princípio da legalidade dos impostos e no princípio da legalidade da atividade administrativa, nenhum elemento da relação jurídica – objeto da obrigação, juros, cumprimento das obrigações pecuniárias, declarativas ou documentais-, pode ser alterado por vontade das partes- sujeito ativo e passivo, Cf. o artigo 36.º, n.º 2 da LGT e v. CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA, *op. cit.*, pag.297.

¹⁴⁰ Cf. o artigo 36.º, n.º 3 da LGT. Nesse sentido ROCHA E SILVA, *op. cit.*, p. 45.

¹⁴¹ Cf. o artigo 85.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT.

subsidiária, por outro, os atos ilegais praticados pelo órgão de execução fiscal que afetem a esfera jurídica do executado podem gerar obrigação de indemnização por responsabilidade civil extracontratual ¹⁴².

Todavia, existem casos em que são acolhidas exceções ao princípio da indisponibilidade, contanto que as mesmas sejam estabelecidas mediante legislação que salvaguarde os princípios estruturantes do ordenamento jurídico-tributário ¹⁴³.

1.3.3. DO OBJETO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Como meio processual, o processo de execução fiscal tem como finalidade a realização de um certo direito de crédito ¹⁴⁴.

Tendo como objetivo principal a cobrança de créditos tributários, de qualquer natureza, o processo de execução fiscal, encontra-se estruturado em termos mais simples do que o processo executivo comum, por forma a conseguir uma maior celeridade na cobrança ¹⁴⁵.

O processo de execução fiscal tem subjacente um título executivo ¹⁴⁶ que constitui força jurídica apta e suficiente para a realização da cobrança.

No que diz respeito às dívidas que podem ser arrecadadas e cobradas em processo de execução fiscal, elas deverão ser certas, líquidas e exigíveis ¹⁴⁷.

¹⁴² Cf. o artigo 9.º do Regime de Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Pessoas Coletivas de Direito Público, aprovado pela Lei nº 67/2007 de 31 de dezembro.

¹⁴³ Situações de dilação temporal previstas nos artigos 42.º da LGT, 86.º, n.ºs 2 e 3 e 196.º do CPPT, - autorização legal para o pagamento da dívida tributária em prestações-, 52.º, n.º s 1 e 2 da LGT e 199.º do CPPT,- prestação de garantia com o propósito de suspender o processo de execução fiscal -, e nos artigos 52.º,n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT,- deferimento do pedido para a respetiva isenção em casos de prejuízo irreparável ou falta de meios económicos -, que configuram autênticas moratórias.

¹⁴⁴ Para além das dívidas ao Estado, de acordo com o artigo 148.º, n.º 2, do CPPT, conjugado com o artigo 179.º do CPA e leis especiais avulsas, o processo de execução fiscal também abrange a cobrança de dívidas a outras pessoas coletivas de direito público.

¹⁴⁵ Cf. o artigo 177.º do CPPT. Nesse sentido, SOUSA, Jorge Lopes de. Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado. 3.ª Edição. Lisboa: Vislis Editores, 2002. p. 755. No entanto, o prazo de um ano previsto naquele preceito reveste natureza ordenadora e disciplinadora e visa sobretudo a tutela do interesse público na arrecadação da receita por parte da AT. Nesse sentido o Acórdão n.º 01176/16, de 09 de novembro de 2016, do STA.

¹⁴⁶ Vide o artigo 162.º do CPPT, sobre espécies de títulos executivos.

¹⁴⁷ Acórdão do STJ, 12 de julho de 2018 (309/16.1T8OVR-B. P1.S1):

«O artigo 713.º do Código de Processo Civil exige que a obrigação exequenda seja certa, exigível e líquida, o que constitui uma trilogia de condições relativas à exequibilidade intrínseca da pretensão executiva. A este propósito, convém precisar que, embora o título executivo pressuponha um grau de definição da obrigação exequenda, suportado nos requisitos que a lei impõe como condição para atribuir a exequibilidade extrínseca, em termos de acesso direto à via executiva, daí não decorre que a prestação exequenda, tal como se apresenta configurada no título, reúna, desde logo, os necessários requisitos de certeza, exigibilidade e liquidez. Por isso mesmo é que se preveem procedimentos preliminares com vista a tornar a obrigação exequenda certa, exigível e líquida, se o não for em face do título, nos termos dos artigos 713.º a 716.º do CPC.»

Certas, porque não existem quaisquer dúvidas no que respeita aos sujeitos passivos nem quanto à natureza e proveniência da dívida ¹⁴⁸.

Líquidas, no sentido em que não restam dúvidas quanto à determinação do seu montante.

Por último, exigíveis quando não subsistem dúvidas que a obrigação se encontra vencida ¹⁴⁹.

A relação jurídica existe entre sujeitos e normalmente sobre um objeto. As relações jurídico-tributárias surgem no âmbito de aplicação da Lei Geral Tributária ¹⁵⁰, caracterizadas pela personalidade tributária, que consiste na suscetibilidade de ser sujeito em tais relações ¹⁵¹, por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CPPT.

No processo de execução fiscal, o sujeito ativo da relação tributária, é a entidade titular do crédito tributário ¹⁵², que poderá ser o Estado ¹⁵³ ou outras pessoas coletivas de direito público ¹⁵⁴.

Do elenco previsto no artigo 148.º do CPPT, podem ser cobradas por meio do processo de execução, além dos impostos, das taxas e das contribuições especiais ¹⁵⁵, outras receitas públicas que se enquadrem na previsão legal ¹⁵⁶.

¹⁴⁸ É certa a obrigação cuja prestação se encontra *qualitativamente determinada* (ainda que esteja por liquidar ou individualizar). Nesse sentido, FREITAS, José Lebre de. A Ação Executiva à Luz do Código de Processo Civil de 2013. 6.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 98.

¹⁴⁹ Vide artigo 163.º do CPPT. Os requisitos do título executivo visam assegurar a controlabilidade contenciosa dos pressupostos específicos da execução fiscal: a existência de uma dívida certa, líquida e exigível. Nesse sentido o Acórdão do STA, de 01-07-98, proferido no recurso n.º 22389)

¹⁵⁰ Cf. o artigo 1.º, n.º 1, da LGT que determina o âmbito de aplicação objetiva e subjetiva da lei geral tributária, compreendendo todos os direitos e obrigações quer do lado do sujeito passivo quer do lado do sujeito ativo.

¹⁵¹ Cf. o artigo 15.º da LGT. A personalidade tributária abarca a personalidade judiciária tributária. A personalidade judiciária consiste na suscetibilidade de ser parte em processos judiciais (artigo 11.º, n.º 1 do CPC).

¹⁵² Cf. o artigo 18.º, n.º 1 e 2 da LGT.

¹⁵³ Órgão superior da Administração Pública. Cf. o artigo 182.º da Constituição da República Portuguesa.

¹⁵⁴ V. contratos de concessão de obras públicas que incluem uma concessão de domínio público, bem como de prestação de serviços e exploração e conservação das autoestradas, Instituto da Vinha e do Vinho, Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas – IFAP-IP, Instituto do Emprego e Formação Profissional, entre outros.

¹⁵⁵ Cf. o artigo 4.º da LGT.

¹⁵⁶ Entre outras, quantias devidas a Autarquias Locais e a Empresas municipais, ao Instituto das Infra-Estruturas Rodoviárias, IP., (INIR) a título de portagens e coimas por portagens, ao Instituto da Vinha e do Vinho, ao Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IFAP-IP. Nesse sentido, vide Acórdãos

n.º	01151/11,	de	06-02-2013,	disponível em:
	n.º 080/13,	de	13-03-2013,	disponível em:
	n.º 01262/12,	de	3-04-2013,	disponível em:
	n.º 01220/12,	de	10-04-2013,	disponível em:
	n.º 01380/12,	de	18-06-2013,	disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a41ecb50440fac0c80257b24005cd1a0?OpenDocument&ExpandSection=1; em:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a541ca57a62ad57180257b42003bc565?OpenDocument&ExpandSection=1; em:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3250294ebb89403e80257b4e0039596d?OpenDocument&ExpandSection=1; em:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/09eb12913cdfc5e780257b570054e72b?OpenDocument&ExpandSection=1; em:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/33ef618ebd07a4c880257bab003b2990?OpenDocument&ExpandSection=1, todos do STA.

No que a esta questão diz respeito e tendo em consideração o crescente aumento de certidões de dívida relativas a outras receitas públicas, tais como preços, tarifas, contribuições, quotas e taxas por prestação de serviços que suportam “legalmente” a execução tributária, entendemos que se torna indispensável alterar o “modelo” e encontrar soluções legislativas, por forma a libertar a AT para o desempenho das atribuições que lhe estão reservadas por lei ¹⁵⁷ e, em última instância, os Tribunais Tributários ¹⁵⁸.

No âmbito da competência para instaurar os processos de execução fiscal estabelece o artigo 10.º, n.º 1, al. f) do CPPT, um regime próprio do qual decorre que tal competência cabe à Administração Tributária ¹⁵⁹ onde deva legalmente correr a execução, através do órgão de execução fiscal.

Quanto à competência do representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários, prevista no artigo 15.º, n.º 1 do CPPT cabe ao representante da Fazenda Pública representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, dispondo, por seu turno, o n.º 3 daquele normativo que, quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar ¹⁶⁰.

¹⁵⁷ Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, com alterações introduzidas pela Lei 89/2017, de 21 de agosto. Tendo por missão a administração dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos.

¹⁵⁸ “Os Tribunais tributários em geral e o STA em particular têm procurado efetuar um cirúrgico trabalho de depuração, intentando admitir em sede executiva fiscal apenas as receitas públicas que manifestamente caibam na previsão normativa, colocando à parte as que manifestamente não revestem natureza tributária e que *abusivamente* procuram utilizar este meio processual” Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 325.

¹⁵⁹ Sobre o conceito de Administração Tributária, vide artigo 1.º, n.º 3 da LGT. Da Administração tributária fazem parte a Autoridade Tributária e Aduaneira, cuja estrutura orgânica foi aprovada pelo Decreto-Lei 118/2011, de 15 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Lei n.º 142/2012, de 11 de Julho, 6/2013, de 17 de Janeiro e 51/2014, de 2 de Abril, pela Lei 82-B/2014, de 31 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 78/2017, de 30 de Junho e Lei n.º 89/2017, de 21/08. A estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), as competências das respetivas unidades orgânicas e fixação do limite máximo de unidades orgânicas flexíveis encontram-se estabelecidas na Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, com as modificações produzidas pelas Portarias n.º 337/2013, de 20 de novembro e Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio.

¹⁶⁰ Nesse sentido, vide o Acórdão 3-05-2018, proferido no processo n.º 0359/18, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3e61be77323deae802582890048a673?OpenDocument&ExpandSection=1>:

«De qualquer forma, a representação pela Fazenda Pública de entidades não enquadráveis no conceito de Administração Tributária, é feita “nos termos da lei”, pelo que só poderá ocorrer se alguma lei a estabelecer, de forma genérica ou especial. Assim, quando estiver em causa a cobrança através de processo de execução fiscal de uma dívida não tributária de que é credora uma entidade pública (por exemplo, reembolsos ou subsídios) na falta de norma que atribua ao representante da Fazenda Pública competência para a sua representação processual, ela caberá ao órgão que tiver poderes para a representar em juízo, através de mandatário judicial».

Como tivemos oportunidade de referir, do ponto de vista da sua natureza, o processo de execução fiscal é de difícil qualificação.

Neste sentido, em sede de execução fiscal podemos constatar a existência de atos não jurisdicionais praticados pela Administração tributária, que não têm por objeto a resolução de litígios ¹⁶¹ e atos de natureza jurisdicional, praticados pelo Tribunal, cuja finalidade será a resolução de conflitos entre a Administração tributária e o sujeito passivo ¹⁶².

Assim, nesta linha de raciocínio, tendo em conta o princípio da reserva da função jurisdicional ¹⁶³ a AT está impedida de praticar atos materialmente jurisdicionais que impliquem a resolução de conflitos.

Por sua vez, o Tribunal Constitucional (TC) também já, várias vezes, se pronunciou sobre a constitucionalidade material e orgânica das normas que atribuíam à Administração competência para a prática de atos no processo executivo, declarando que estes não tinham natureza jurisdicional, não se verificando, por tal motivo, violação do princípio da reserva da função jurisdicional a que se refere o artigo 202.º da CRP ¹⁶⁴.

1.4. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1.4.1. INSTAURAÇÃO

¹⁶¹ Instauração da execução (artigo 150.º do CPPT), citação do executado (artigo 188.º do CPPT), autorização para pagamento em prestações (artigo 197.º do CPPT), ou dação em pagamento (artigo 201.º do CPPT).

¹⁶² Cf. o artigo 151.º, n.º 1 do CPPT, nas decisões respeitantes a oposição à execução (artigos 203.º e ss. do CPPT), a reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal (artigos 276.º e ss. do CPPT), ou a incidentes (artigos 166.º e ss. do CPPT).

¹⁶³ Cf. o artigo 202.º da CRP.

¹⁶⁴ Vide os Acórdãos do Tribunal Constitucional, n.º 332/01, de 10-07-2001, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010332.html; n.º 152/2002, de 17-04-2002, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020152.html>; e n.º 80/2003, de 12-02-2003, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html>.

A jurisprudência conclui pela não inconstitucionalidade material e orgânica das normas que conferem aos órgãos da AT competências para a prática de atos no processo de execução fiscal. Este tribunal superior entendeu que " a nossa lei fundamental não obriga a que todos os atos em que se desenrola o processo de execução fiscal devam ser obrigatoriamente praticados pelo juiz, pese embora a jurisprudência fiscal e, hoje, abertamente a Lei Geral Tributária (art.º 103.º, n.º 1), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, atribuam ao processo de execução fiscal "natureza judicial" .

O processo de execução fiscal tem subjacente um título executivo¹⁶⁵ com determinados requisitos ¹⁶⁶ que estabelece os limites dos pressupostos específicos ¹⁶⁷ da ação executiva, permitindo, desta forma, que o executado interprete os dados fornecidos pela entidade exequente ¹⁶⁸ e prepare uma eventual defesa.

Título executivo, do qual constarão, obrigatoriamente, requisitos essenciais, sob pena de ineficácia do título e nulidade de todo o processo de execução fiscal ¹⁶⁹, salvo se a falta de requisitos puder ser suprida por prova documental¹⁷⁰.

No caso de o executado entender que o título executivo padece de nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, não passível de ser suprida por prova documental, poderá argui-la até ao trânsito em julgado da decisão final ¹⁷¹ junto do órgão de execução fiscal, através de reclamação para o tribunal tributário de eventual decisão desfavorável ¹⁷².

De sublinhar, ainda, que os títulos executivos são emitidos por via eletrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem, preferencialmente, ser entregues à administração tributária por transmissão eletrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso ¹⁷³.

A instauração do processo de execução fiscal é efetuada eletronicamente, com a emissão do título executivo ¹⁷⁴ pelos serviços da AT ¹⁷⁵ que será, em regra, o órgão periférico local, ou serviço de finanças da área do domicílio ou sede do

¹⁶⁵ Títulos executivos previstos no artigo 162.º do CPPT. Tratando-se de tributos- impostos, Cf. o artigo 88.º, n.º 5 do CPPT, o processo de execução terá por base uma certidão de dívida emitida por via eletrónica pelos serviços competentes, assinada e autenticada, devendo para o efeito conter os elementos previstos no n.º 2 do artigo 88.º da referida norma.

¹⁶⁶ Cf. o artigo 163.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

¹⁶⁷ Dívida certa, líquida e exigível. “*Nulla executio sine título*”.

¹⁶⁸ MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 240.

¹⁶⁹ Cf. o artigo 165.º, n.º 1, alínea b) do CPPT. Neste sentido MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016, *op. cit.*, p. 329.

¹⁷⁰ Cf. o Acórdão de 12 de fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 01910/13, do STA.

¹⁷¹ Cf. o artigo 165.º, n.º 4 do CPPT.

¹⁷² Cf. o artigo 276.º a 278.º do CPPT, não constituindo fundamento de oposição, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do mesmo diploma. Nesse sentido também o Acórdão de 16 de novembro de 2016, proferido no processo n.º 0715/16, do STA.

¹⁷³ Cf. o artigo 163.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT.

¹⁷⁴ Cf. o artigo 188.º, n.º 3 do CPPT.

¹⁷⁵ Cf. o artigo 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT.

devedor ¹⁷⁶, não havendo lugar a qualquer despacho lavrado no título executivo a ordenar a instauração e citação do executado ¹⁷⁷.

Com efeito, a informatização e desmaterialização veio contribuir para a simplificação de alguns atos e procedimentos praticados no processo de execução fiscal.

Se contra o mesmo executado correrem várias execuções fiscais que se encontrem na mesma fase, poderão ser apensadas oficiosamente ou a pedido do executado, se a administração tributária considerar, *fundamentadamente*, que da apensação não resulta prejuízo para o cumprimento de formalidades especiais ¹⁷⁸.

A apensação pode ocorrer na fase de instrução, na fase de citação ou na fase de penhora e será feita à execução mais adiantada ¹⁷⁹, passando esta a considerar-se a execução principal ¹⁸⁰.

Por sua vez, o órgão de execução fiscal procede à desapensação de qualquer das execuções apensadas, quando considere, fundamentadamente, que a manutenção da sua apensação prejudica o andamento das restantes ¹⁸¹.

Importa sublinhar que dos atos de recusa de apensação e de decisão de desapensação, praticados pelo órgão de execução fiscal, cabe reclamação para o tribunal tributário ¹⁸².

1.4.2. CITAÇÃO

Após a instauração da execução, o órgão de execução fiscal ordenará a citação do executado ¹⁸³.

¹⁷⁶ Cf. o artigo 150.º n.ºs 1, 2, 3 e 5 do CPPT.

¹⁷⁷ Nesse sentido SOUSA, Jorge Lopes de, *op. cit.* Vol. III, p. 359. e MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves, *op. cit.*, p. 250.

¹⁷⁸ Cf. o artigo 179.º n.ºs 1 e 3 do CPPT, este último com as alterações introduzidas pelo artigo 3.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro.

¹⁷⁹ Cf. o artigo 179.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁸⁰ V. MARTINS e ALVES, *op. cit.*, p. 251.

¹⁸¹ Cf. o artigo 179.º, n.º 4 do CPPT, na redação dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro. Por exemplo no caso de dedução de oposição, reclamação graciosa ou impugnação judicial, em que se procede à desapensação dos respetivos processos de execução suspensos, permanecendo os restantes apensados.

¹⁸² Nos termos do artigo 276.º a 278.º do CPPT.

¹⁸³ Cf. o artigo 188.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT. Nos processos informatizados é de imediato efetuada a citação, sem quaisquer procedimentos prévios.

A citação é um ato destinado “a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada” ¹⁸⁴, nomeadamente os responsáveis subsidiários ¹⁸⁵.

Na verdade, a função principal da citação é dar conhecimento ao executado ou ao responsável subsidiário dos meios de reação ou de defesa ¹⁸⁶ e prazos ¹⁸⁷ de que dispõem para a tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Para que a citação possa produzir efeitos na esfera jurídica do executado, é imperioso que cumpra determinados requisitos de ordem formal ¹⁸⁸ e substancial ¹⁸⁹.

Dada a sua relevância no âmbito do processo de execução fiscal, convém, ainda, salientar que a concretização do ato de citação interrompe o prazo de prescrição dos tributos ¹⁹⁰, constituindo a sua falta uma nulidade insanável no processo ¹⁹¹.

No que diz respeito à forma de arguir a nulidade insanável por falta de citação, o executado deverá apresentar requerimento junto do órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, poderá apresentar reclamação dirigida ao tribunal tributário ¹⁹².

Se, porventura, o órgão de execução não se pronunciar sobre o teor do requerimento, haverá lugar a um incidente ¹⁹³ a apresentar perante o tribunal tributário, no qual será invocada a falta de citação ¹⁹⁴.

¹⁸⁴ - Cf. o artigo 35.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁸⁵ Cf. os artigos 23.º, n.º 5 e 22.º, n.º 4 da LGT. Nesse sentido, *vide* ainda SOUSA, Jorge Lopes de. *op. cit.*, Vol. III, pp. 365-373.

¹⁸⁶ Cf. o artigo 189.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT.

¹⁸⁷ Cf. o artigo 189.º, n.ºs 1 e 3 e 203.º, n.º 1 do CPPT.

¹⁸⁸ Cf. o artigos 191.º, do CPPT. A citação, sob o ponto de vista formal, pode concretizar-se num ato pessoal, postal ou edital, assumindo, por regra a forma pessoal. Nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.* Vol. III, p. 359. Citação pessoal nos termos do artigo 191, n.º 3, do CPPT, que poderá ser materializada por carta registada com aviso de receção, transmissão eletrónica de dados – artigo 191.º, n.ºs 4, 6, 7 e 8 do CPPT. Citação edital, que reveste forma excecional, nos termos do artigo 192.º n.ºs 4,7 e 8.º do CPPT. A citação poderá assumir a forma postal nos termos do artigo 191.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 191.º do CPPT.

¹⁸⁹ Cf. o artigo 190.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

¹⁹⁰ Cf. o artigo 49.º n.º 1 da LGT.

¹⁹¹ Cf. o artigo 165.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

¹⁹² Nos termos do artigo 276.º do CPPT. Neste sentido, entre outros, Acórdãos de 08.01.2017, proferido no processo n.º 032/13 e de 24.2.2010, proferido no processo n.º 923/08, do STA.

¹⁹³ Cf. o artigo 151.º do CPPT.

¹⁹⁴ Neste sentido Acórdão de 08.01.2017, proferido no processo n.º 032/13, do STA. Cf. SOUSA, Jorge Lopes de. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV. pp. 271-272.

Quanto à nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo, embora exista alguma divergência doutrinal ¹⁹⁵, a jurisprudência encontra-se estabilizada no sentido de que o interessado pode arguir a nulidade junto do órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, utilizar a reclamação¹⁹⁶ perante o tribunal tributário ¹⁹⁷.

1.4.3. PENHORA

Decorrido o prazo posterior à concretização da citação sem ter sido efetuado o pagamento, o órgão de execução fiscal encontra-se legitimado para proceder à penhora de bens ¹⁹⁸.

Penhora de bens que poderá ser efetuada por via eletrónica ¹⁹⁹, tendo em vista a simplificação, celeridade e eficiência, por forma a garantir a realização concreta dos créditos tributários ²⁰⁰.

Desta forma, o direito de nomear bens à penhora pertence à AT, sem impedimento de o órgão de execução fiscal poder admiti-la nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo ²⁰¹.

No entanto, o ato de penhora praticado pelo órgão de execução não poderá incidir indiscriminadamente sobre todo o património do executado ²⁰², em obediência ao princípio da segurança jurídica ²⁰³ e da tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos ²⁰⁴.

¹⁹⁵ Cf. SOUSA. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*. 6.^a Edição. Volume III, Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 144. Defende a apresentação de oposição à execução fiscal com fundamento na al. i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT

¹⁹⁶ Cf. o artigo 276.º do CPPT.

¹⁹⁷ “A falta de requisitos essenciais do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT –, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do mesmo Código”: Acórdão de 16.11.2016, proferido no processo n.º 0715/16, do STA.

¹⁹⁸ Cf. o artigo 215.º, n.º 1 do CPPT. Na redação original da norma constava a peça processual “mandado de penhora”, referência que foi eliminada com as alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, que aprovou a LOE para o ano de 2008. Em regra, a penhora realizar-se-á decorrido o prazo de 30 dias para apresentação da oposição judicial ou do pedido de dação de bens em pagamento. Cf. SOUSA, Jorge Lopes de. *op. cit.* Vol. III, p. 582.

¹⁹⁹ Cf. o artigo 215.º, n.º 2 do CPPT.

²⁰⁰ Cf. MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*, p. 321.

²⁰¹ Cf. o artigo 215.º, n.º 4 do CPPT.

²⁰² Cf. ROCHA, *op. cit.*, pp. 354 e 355.

²⁰³ Cf. o artigos 2.º e 103.º, n.º 2 da CRP.

²⁰⁴ Cf. o artigo 268.º, n.º 4 da CRP

Daqui resulta que a penhora será feita nos bens suficientes ²⁰⁵ para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, exceto quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, em que esta prosseguirá em outros bens ²⁰⁶.

Sob o ponto de vista qualitativo, poderão ser penhorados bens imóveis, bens móveis ou juntamente bens móveis e imóveis ²⁰⁷, com as restrições previstas no CPC ²⁰⁸.

Em regra, a penhora pode incidir sobre bens móveis ²⁰⁹, veículos automóveis de aluguer ²¹⁰, dinheiro ou valores depositados²¹¹, créditos ²¹², partes sociais e quotas em sociedades ²¹³, títulos de créditos emitidos em entidades públicas ²¹⁴, abonos e vencimentos ²¹⁵, rendimentos periódicos ²¹⁶, rendimentos ²¹⁷, bens imóveis ²¹⁸, direito a bens indivisos ²¹⁹, direitos ²²⁰ e estabelecimentos comerciais ²²¹.

De sublinhar ainda que podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada ²²².

Sob o ponto de vista temporal, deverá ser observada uma certa ordem na realização da penhora ²²³ começando pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente, e, na sua falta, tratando-se de dívida com privilégio, pelos bens que a este respeitar, se ainda pertencerem ao executado ²²⁴.

²⁰⁵ Sob o ponto de vista quantitativo, a penhora de bens do executado deverá “limitar-se ao necessário”, em obediência ao princípio da proporcionalidade, *Cf.* o artigo 266.º, n.º 2 da CRP. Nesse sentido SOUSA, Jorge Lopes de. *op. cit.* Volume III, p. 589.

²⁰⁶ *Cf.* o artigo 217.º do CPPT.

²⁰⁷ V. ROCHA, *op. cit.*, p. 355

²⁰⁸ *Cf.* os artigos n.ºs 736.º, 737.º e 738.º do CPC.

²⁰⁹ *Cf.* os artigos 221.º do CPPT e 764.º do CPC.

²¹⁰ *Cf.* os artigos 222.º do CPPT e 768.º do CPC.

²¹¹ *Cf.* os artigos 223.º do CPPT e 780.º do CPC.

²¹² *Cf.* os artigos 224.º do CPPT e 773.º do CPC.

²¹³ *Cf.* os artigos 225.º do CPPT e 781.º do CPC.

²¹⁴ *Cf.* os artigos 226.º do CPPT e 774.º do CPC.

²¹⁵ *Cf.* os artigos 227.º do CPPT e 779.º do CPC.

²¹⁶ *Cf.* os artigos 228.º do CPPT e 779.º do CPC.

²¹⁷ *Cf.* o artigo 229.º do CPPT.

²¹⁸ *Cf.* os artigos 231.º do CPPT e 755.º do CPC.

²¹⁹ *Cf.* os artigos 232.º do CPPT e 781.º do CPC.

²²⁰ *Cf.* os artigos 234.º do CPPT e 783.º do CPC.

²²¹ *Cf.* o artigo 782.º do CPC.

²²² *Cf.* o artigo 218.º, n.º 3 do CPPT. Nesse sentido Acórdão de 2 de setembro de 2015, proferido no processo n.º 01017/15, do STA.

²²³ V. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo. *Processo, Arbitragem e Execução*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2016, p. 617.

²²⁴ *Cf.* o artigo 219.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

Tal não se verificará se a dívida tiver garantia real onerando bens do devedor, situação em que por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução ²²⁵.

Importa assinalar que do ato de penhora indevida que de algum modo afete os direitos ou interesses legalmente protegidos do executado, será de admitir a possibilidade de reclamação a apresentar perante o tribunal tributário ²²⁶.

1.4.4. ARRESTO

Havendo justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode o representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, com aplicação do disposto pelo presente Código para o arresto no processo judicial tributário ²²⁷.

O arresto efetuado será convertido em penhora, logo que seja possível a sua realização, se o pagamento não tiver sido efetuado, procedendo-se ao respetivo averbamento no registo predial ²²⁸.

1.4.5. EMBARGO DE TERCEIROS

Por sua vez, quando o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro ²²⁹.

No entanto, o prazo para dedução do incidente dos embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o ato ofensivo da posse

²²⁵ Cf. o artigo 219.º, n.º 4 do CPPT.

²²⁶ Nos termos do artigo 276.º a 278.º do CPPT. Nesse sentido SOUSA, Jorge Lopes de. *op. cit.* Volume III, p. 603.

²²⁷ Cf. o artigo 214, n.º 1 do CPPT.

²²⁸ Cf. o artigo 214.º, n.º 3 do CPPT.

²²⁹ Cf. os artigos 166.º, n.º 1 e 237.º, n.º 1 do CPPT.

ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respetivos bens terem sido vendidos ²³⁰.

Com efeito, a restrição à possibilidade de deduzir embargos de terceiro após a venda tem subjacente o interesse público materializado na proteção da estabilidade das vendas em execução, que incrementa a segurança dos compradores, fomenta o aparecimento de um maior número de interessados e a obtenção de melhores preços ²³¹.

Convém, ainda sublinhar que o embargo de terceiros tem efeito suspensivo da execução fiscal em relação aos bens que sejam alvo de incidente, sem prejuízo de poder prosseguir na parte restante ²³².

1.4.6. CONVOCAÇÃO DOS CREDORES

Após a penhora, o órgão de execução fiscal convoca, por meio de citação, os credores com garantia real sobre os bens penhorados no processo de execução fiscal ²³³.

Daqui resulta que serão apenas chamados ao processo de execução fiscal certos credores “especiais” ²³⁴ e não todos os credores do executado.

Assim deverão ser citados os credores com garantia real ²³⁵, e o cônjuge do executado ²³⁶, sob pena de, quando exigível, a execução fiscal não poder prosseguir.

Quanto aos credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, são citados por anúncio e éditos de 10 dias ²³⁷.

²³⁰ Cf. o artigo 237.º, n.º 3 do CPPT.

²³¹ Cf. o Acórdão de 26-10-2016, proferido no processo n.º 01279/15, do STA. Neste sentido, SOUSA, Jorge Lopes de. *op. cit.*, Volume III, p. 157, e MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*, p. 369.

²³² Neste sentido MARTINS e ALVES, *op. cit.*, p. 370

²³³ Cf. o artigo 240.º do CPPT e 786.º do CPC.

²³⁴ V. ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 2014, p. 356.

²³⁵ Cf. o artigo 239.º, n.º 1 do CPPT.

²³⁶ Nas situações em que o cônjuge do executado pode requerer a separação judicial de bens - execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, Cf. o artigo 220.º do CPPT e 740.º, 741.º do CPC, ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT, ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo.

²³⁷ Cf. o artigos 239.º, n.º 2 e 242.º do CPPT.

A falta de citação constitui nulidade insanável ²³⁸, que pode ser arguida no processo executivo junto do órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, ser objeto de reclamação ²³⁹ perante o tribunal tributário.

1.4.7. RECLAMAÇÃO, VERIFICAÇÃO E GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS

A reclamação, verificação e graduação de créditos deve processar-se autonomamente, por apenso, relativamente aos restantes atos praticados no processo de execução fiscal ²⁴⁰.

Os credores com garantia real podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação, embora possa ser aceite a reclamação espontânea até à transmissão dos bens penhorados ²⁴¹.

A verificação e graduação de créditos cabem ao órgão de execução fiscal ²⁴², não obstante o tribunal continuar a ter competência sobre esta matéria ²⁴³.

Com efeito, da decisão relativa à verificação e graduação dos créditos em litígio, é admissível a reclamação do artigo 276.º dirigida ao Tribunal Tributário, com efeitos suspensivos e subida imediata ²⁴⁴.

Importa sublinhar, ainda, que o processo de verificação e graduação de créditos tem efeito suspensivo quanto ao seu objeto, sem prejuízo do andamento até à sua venda ²⁴⁵ e apenas admite prova documental ²⁴⁶.

²³⁸ Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea a) do CPPT. Neste sentido, o Acórdão de 14-05-2015, proferido no processo n.º 0380/15, do STA

²³⁹ Nos termos do artigo 276.º a 278.º do CPPT.

²⁴⁰ Cf. o artigo 788.º, n.º 8 do CPC. Neste sentido SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV. p. 60, e MARTINS, Jesuínio Alcântara, ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2016, p. 339, e Acórdão 08-10-2014, proferido no processo n.º 0830/14, do STA.

²⁴¹ Cf. o artigo 241.º, n.º 1 e 4 do CPPT.

²⁴² Cf. o artigo 245.º, n.º 2, do CPPT, na redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou a LOE de 2011. Antes da referida Lei, a verificação e graduação de créditos era da responsabilidade do Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância

²⁴³ Cf. o Acórdão de 7 de janeiro de 2015, proferido no processo n.º 0275/13, do STA.

²⁴⁴ Cf. o artigo 245.º, n.º 3 e 4 do CPPT. Os efeitos da decisão recorrida implicam que o produto da venda não poderá ser aplicado no pagamento aos credores graduados enquanto não houver trânsito em julgado da reclamação.

²⁴⁵ Sobre o alcance da expressão “até à venda”, vide Acórdão de 08-10-2014, proferido no processo n.º 0830/14, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e5105f11bb6371b880257d72004ab351?OpenDocument&ExpandSection=1>.

²⁴⁶ Cf. os artigos 245.º, n.º 1 e 246.º, n.º 2 do CPPT.

1.4.8. VENDA DOS BENS PENHORADOS

A venda dos bens deverá realizar-se após o termo do prazo de reclamação de créditos²⁴⁷, devendo, preferencialmente, ser feita por meio de leilão eletrônico ou, na sua impossibilidade, por meio de propostas em carta fechada²⁴⁸, com observância do artigo 253.º do CPPT²⁴⁹.

Sem embargo de serem utilizados outros meios de divulgação²⁵⁰, convém sublinhar que a publicitação da venda deverá obrigatoriamente ser efetuada pela internet²⁵¹, exigindo-se que em todos os meios de publicitação figurem os elementos previstos no n.º 5 do artigo 249.º do CPPT²⁵².

Deverá, ainda, merecer especial atenção a notificação dos titulares do direito de preferência na alienação dos bens, do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, a fim de poderem exercer o seu direito no ato da adjudicação²⁵³.

Reveste, ainda, particular importância a notificação dos titulares de direito de remição, tendo em vista as regras subsidiárias do CPC²⁵⁴.

No que diz respeito à anulação da venda, a mesma só poderá ter lugar nos prazos e com os fundamentos previstos no artigo 257.º do CPPT e 839.º do CPC²⁵⁵.

O pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária que, no caso de decisão expressa deverá notificar todos os interessados no prazo de 10 dias²⁵⁶.

Importa salientar que da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT²⁵⁷.

²⁴⁷ Cf. o artigo 244.º n.º 1 do CPPT. Deverá, no entanto, atender-se aos condicionamentos introduzidos na norma através da Lei 13/2016, de 23 de maio, relativamente à casa de morada de família.

²⁴⁸ Cf. o artigo 248.º do CPPT.

²⁴⁹ Exceto nas situações previstas na lei, v.g. negociação particular prevista no artigo 252.º do CPPT.

²⁵⁰ Cf. o artigo 249.º, n.º 2 do CPPT.

²⁵¹ Cf. o artigo 249.º, n.º 1 do CPPT.

²⁵² Tais como designação do órgão por onde corre o processo, nome ou firma dos executados, identificação sumária dos bens, local, prazo e horas em que os bens podem ser examinados, valor base da venda, entre outros.

²⁵³ Cf. o artigo 249.º, n.º 7 do CPPT. Os direitos convencionais de preferência só são atendidos em processo de execução fiscal quando têm eficácia real nos termos dos artigos 413.º, n.ºs 1 e 2 e 421.º do CC., neste sentido SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, pp. 122 e 123.

²⁵⁴ A que se referem os artigos 842.º a 845.º do CPC, Cf. o artigo 258.º do CPPT.

²⁵⁵ Cf. os Acórdãos de 29-04-2015, proferido no processo n.º 0698/14, de 31-03-2016, proferido no processo n.º 0289/16, e 15-04-2015, proferido no processo n.º 0253/15, do STA.

²⁵⁶ Cf. o artigo 257.º, n.º 6 do CPPT.

²⁵⁷ Cf. o artigo 257.º, n.º 7 do CPPT.

2. DAS RECLAMAÇÕES DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

2.1. ENQUADRAMENTO LEGAL

Conforme já tivemos oportunidade de referir, o processo de execução fiscal é um processo com características muito próprias, no âmbito do qual, a AT pratica, não só atos administrativos de natureza administrativa tributária ²⁵⁸, mas também outros atos processuais, cuja competência lhe está cometida enquanto órgão da execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. f), do CPPT ²⁵⁹.

Neste contexto e para garantia de defesa jurisdicional, importa, no entanto, sublinhar que todos estes atos estão sempre sujeitos ao controlo judicial, como resulta do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da LGT ²⁶⁰, controlo que, quando formulado pelos interessados se materializa através do meio processual previsto no artigo 276.º do CPPT, designado por “reclamação” ²⁶¹.

Significa, pois que o aludido preceito legal prevê a possibilidade de impugnação de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras entidades da administração tributária que afetem os direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiro ²⁶².

²⁵⁸ Que lhe competem na sua qualidade de exequente, quando for o caso.

²⁵⁹ Aos serviços da Administração tributária cabe: Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código - “Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário, 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 atos praticados pelos órgãos da execução fiscal”.

²⁶⁰ “É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos de administração tributária (...)”

²⁶¹ No âmbito de um processo de liquidação de custas judiciais, O STA considera a reclamação um incidente, apoiando-se na “estrutural dependência” da mesma relativamente à própria execução fiscal, acrescentando que “a instauração da “reclamação” não constitui propriamente a introdução em juízo de um processo novo”. Nesse sentido, Acórdãos de 20 de janeiro de 2010, proferido no processo n.º 1077/09, de 20 de outubro, proferido no processo n.º 0655/10, e de 07 de novembro de 2010, proferido no processo n.º 0656/10.

²⁶² A referência à possibilidade de reclamação por “terceiro” foi introduzida pela lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro.

Por outro lado, é constitucionalmente garantido ²⁶³ a qualquer pessoa o direito de impugnação contenciosa de quaisquer atos da administração que lesem os seus direitos ou interesses legítimos ²⁶⁴.

Assim, decorre do disposto nos artigos 268.º, n.º 4, da CRP e 103.º, n.º 2, da LGT, um direito global de os particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo, através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, relativamente a quaisquer atos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva ²⁶⁵.

É, pois, através desse meio que os interessados ²⁶⁶ podem reagir contra todos os atos praticadas por órgãos administrativos no âmbito da execução fiscal independentemente da natureza que estes possam revestir ²⁶⁷.

Importante ter em presença será, no entanto, a diversidade da natureza dos atos praticados pela AT no processo executivo que suscita dificuldades de conceptualização deste meio processual.

ROCHA aduz que esta reclamação tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo de 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 ²⁶⁸.

Por sua vez, LOPES DE SOUSA qualifica a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT como um incidente do processo de execução fiscal, por constituir

²⁶³ Cf. o artigo 268º, n.º 4 da CRP.

²⁶⁴ Devem considerar-se lesivos os atos que sejam suscetíveis de afetar negativamente a esfera jurídica dos particulares, quer retirando-lhes direitos ou obrigações quer recusando-lhe o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões. V. SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. 6.ª Edição. Volume II. Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 28.

²⁶⁵ V., por todos, Acórdão de 14-05-2015, proferido no processo n.º 0380/15, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/faec2b6dcc1b906380257e4900390056?OpenDocument&ExpandSection=1>. No mesmo sentido, SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 270.

²⁶⁶ Como resulta da norma, artigo 276.º do CPPT, na referência feita “a terceiro” - a legitimidade para reclamar assiste a qualquer interessado. Assim, já foi decidido que um fiel depositário pode reclamar da decisão que o removeu do cargo, se dessa remoção resultar para ele a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo, Cf. o Acórdão de 14 de agosto de 2013, proferido no processo n.º 01279/13, do STA; E já foi decidido que o devedor do crédito penhorado tem legitimidade para reclamar do ato pelo qual o órgão da execução fiscal o considerou executado, por entender que incumpriu com a obrigação de depósito no prazo legal, Cf. os Acórdãos de 15 de junho, de 2016, proferido no processo n.º 0585/16 e de 10 de janeiro, de 2018, proferido no processo n.º 01454/17, do STA.

²⁶⁷ “*Importa ainda observar que a consideração de existência de autênticos atos administrativos, ainda que considerados no âmbito de um “enxerto” no processo, obriga à consagração de adequados meios garantísticos e reativos, caso os mesmos comportem restrições ou lesões de posições jurídicas subjetivas dignas de proteção (por exemplo, por via da reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT).*”: ROCHA, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. 2019, p. 55.

²⁶⁸ ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 377.

uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo, tecendo várias críticas dirigidas à sua inadequada denominação como reclamação ²⁶⁹.

Quanto ao regime jurídico, ROCHA sublinha que, do ponto de vista orgânico, os atos suscetíveis de reclamação serão, pois, aqueles que se exteriorizem mediante decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária e, do ponto de vista material, devem ser atos que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro ²⁷⁰.

Para MARTINS & ALVES, a relevância desta reclamação advém do facto deste meio processual ser a única forma de reação a utilizar pelo lesado, se porventura o ato ilegal não for suscetível de oposição ²⁷¹ judicial ou de embargos de terceiros ^{272 273}.

Por seu turno, LOPES DE SOUSA afirma que a reclamação em causa tem como escopo a obtenção da anulação de atos praticados no processo de execução fiscal e não a extinção do próprio processo, como é o caso da oposição judicial ²⁷⁴.

Contra os atos do órgão da execução fiscal ou de outra autoridade da AT, podem ser admitidos neste tipo de reclamação, os seguintes atos:

- i) Indeferimento da arguição de nulidade por falta de citação;
- ii) Indeferimento do pedido de apensação de processo de execução;
- iii) Indeferimento do pedido de pagamento em prestações;
- iv) Indeferimento do pedido de dação em pagamento;
- v) A ilegalidade da compensação de créditos;
- vi) Indeferimento do pedido de isenção de garantia;
- vii) Decisão de determinação de garantia de valor superior ao devido;
- viii) Penhora de bens ilegal ²⁷⁵;

²⁶⁹ “Independente da designação adequada, que é matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes”. SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, pp. 267-268.

²⁷⁰ Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 377. Vide artigo 276.º, n.º 1 do CPPT e Acórdão de 23 de janeiro de 2013, proferido no processo n.º 01498/12, do STA.

²⁷¹ Cf. o artigo 204.º, n.º 1 do CPPT.

²⁷² Artigo 237.º, n.º 1 do CPPT.

²⁷³ MARTINS E ALVES. Procedimento e Processo Tributário, p.388.

²⁷⁴ SOUSA, *op. cit.*, p. 280.

²⁷⁵ Cf. o Acórdão de 18 de junho de 2014, proferido no processo n.º 0613/14, em que se decide que:

«i) – A nulidade da penhora é uma nulidade processual, como qualquer outra que seja praticada no processo de execução fiscal que, não sendo uma das mencionadas no artigo 165.º, apenas tem um tratamento de nulidade relativa ou anulabilidade, devendo contra ela ser apresentada, em 10 dias, reclamação.

ii) – Não estamos face a uma nulidade do negócio jurídico invocável a todo o tempo, por contender com a substância de uma relação jurídica ou de uma nulidade do ato tributário em que a falta de algum dos seus elementos essenciais afeta a respetiva validade em resultado de qualquer desconformidade com a lei, regras

- ix) Efetivação de penhora de bens com violação do princípio da proporcionalidade;
- x) Decisão de verificação e graduação de créditos;
- xi) Indeferimento do pedido de anulação da venda dos bens;
- xii) Indeferimento do pedido de arguição da prescrição da dívida.

No que à legitimidade diz respeito, o artigo 276.º do CPPT admite a possibilidade de a impugnação das decisões proferidas por autoridades ser apresentada pelo executado ou por terceiro ²⁷⁶.

LOPES DE SOUSA entende, ainda, que a expressão “terceiro” é menos apropriada do que a expressão “interessados” ²⁷⁷, e deve ser interpretada como fazendo alusão a qualquer interessado no processo de execução fiscal que não seja o próprio executado ou co- executado, independentemente de ter ou não sido citado para o processo ²⁷⁸.

Do ponto de vista subjetivo, esta faculdade constitui uma particularidade do processo executivo, uma vez que a regra no domínio do contencioso tributário é a de conceder tutelas aos sujeitos da relação jurídica e aos terceiros.

De qualquer forma, quem gozar da qualidade de terceiro pode utilizar o processo de embargos de terceiro ²⁷⁹, nas situações previstas no artigo 278.º, n.º 3, alíneas a) a c) do CPPT.

O Autor alude, ainda, que a apresentação desta reclamação pelo Ministério Público só será admitida no âmbito da representação de incertos, ausentes ou incapazes perante os tribunais tributários ²⁸⁰.

A reclamação em causa deverá ser apresentada no prazo de 10 dias ²⁸¹ após a notificação da decisão lesiva, ou supostamente lesiva ^{282 283}, indicando expressamente os seus fundamentos e conclusões.

e princípios aplicáveis seja à sua prática ou nascença, seja aos seus efeitos iii) – O que se nos depara é uma nulidade processual cujo regime legal de arguição, consta do disposto nos artigos 276.º e 277.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.».

²⁷⁶ Alteração introduzida pela Lei n.º 109-B/2001.

²⁷⁷ Cf. os artigos 95.º, n.º 1, n.º 2, alínea j) e 103.º, n.º 2 da LGT.

²⁷⁸ SOUSA, *op. cit.*, p. 269.

²⁷⁹ Cf. o artigo 237.º do CPPT.

²⁸⁰ SOUSA, *ibidem*.

²⁸¹ Cf. o artigo 277º, n.º 1 do CPPT.

²⁸² ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 378.

²⁸³ O prazo para apresentar reclamação de ato praticado pelo órgão da execução fiscal, como prazo judicial que é, está sujeito às regras contidas nos artigos. 138.º e 139.º do CPC, de acordo com o disposto no artigo 20.º, n.º 2, do CPPT, começando a contar-se a partir da notificação da decisão reclamada, operando-se a sua suspensão durante as férias judiciais, uma vez que se trata de prazo judicial: cf. os Acórdãos de 12 de julho de 2017, proferido no processo n.º 0795/17, e de 20 de abril de 2016, proferido no processo 0419/16 do STA.

Apesar de dirigida ao juiz do tribunal tributário de 1.^a Instância, é apresentada no órgão da execução fiscal ²⁸⁴, sendo conveniente sublinhar que é obrigatória a constituição de mandatário nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei processual administrativa ²⁸⁵.

Resta, ainda, salientar que a utilização deste meio de defesa estará sujeita ao pagamento prévio de taxa de justiça, a liquidar nos termos do Regulamento das Custas Processuais ²⁸⁶.

No seguimento da apresentação da reclamação, o órgão de execução fiscal da área do domicílio ou sede do devedor ²⁸⁷ se foi o autor do ato reclamado, poderá revogá-lo no prazo de 10 dias ²⁸⁸.

Quando o ato objeto de reclamação tenha sido proferido por entidade diferente do órgão de execução fiscal ²⁸⁹, a revogação pode ocorrer no prazo de 30 dias ²⁹⁰.

Neste contexto, LOPES DE SOUSA realça o dever de o órgão de execução fiscal comunicar ao autor do ato reclamado que foi apresentada a reclamação ²⁹¹. Se o ato reclamado for revogado, extingue-se o respetivo incidente com a impossibilidade superveniente da lide ²⁹².

2.2. DA SUBIDA IMEDIATA DA RECLAMAÇÃO

Quando apresentada no órgão de execução, e não sendo revogado o ato objeto de reclamação, o tribunal só conhecerá da reclamação quando, depois de

²⁸⁴ Sendo a petição inicial dessa reclamação remetida ao órgão da execução fiscal por carta registada é de considerar como data de entrada a do registo postal, por força do disposto no artigo 103.º, n.º 6, do CPPT, aplicável por analogia. Nesse sentido Acórdão de 12 de julho, proferido no processo n.º 0795/17, do STA.

²⁸⁵ Cf. o artigo 6.º, n.º 1 do CPPT na redação dada pelo artigo 3.º da Lei 118/2019, de 17 de setembro. Em matéria cível a alçada dos tribunais de 1.^a instância é de € 5.000,00, artigo 44.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário (LOSJ), aprovada pela Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, "A partir de 1 de Janeiro de 2015 o valor da alçada dos tribunais tributários encontra-se fixada em € 5.000,00 face à Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que conferiu nova redação ao artigo 105º da LGT, no qual se passou a estabelecer que "A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.^a instância" Nesse sentido Acórdão de 24 de fevereiro de 2016, proferido no processo 01291/15, do STA.

²⁸⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, com a redação dada pela Lei n.º 27/2019, de 28 de março.

²⁸⁷ Cf. o Acórdão de 8 de outubro de 2014, proferido no processo n.º 0701/14, do STA, no qual se decidiu que " A norma contida no artigo 151º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à ação executiva (título executivo) e não ao responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda "

²⁸⁸ Cf. o artigo 277.º, n.º 2 do CPPT.

²⁸⁹ Vide artigo 201.º do CPPT.

²⁹⁰ Cf. o artigo 277.º, n.º 3 do CPPT.

²⁹¹ SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 293

²⁹² Cf. o artigo 277.º, alínea e) do CPC.

realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, não determinando qualquer suspensão do processo de execução fiscal ²⁹³.

Acresce referir que este tipo de reclamação não dá lugar à instauração de um processo autónomo, sendo integrada e tramitada no próprio processo de execução fiscal ²⁹⁴.

Todavia, situações existem em que a reclamação poderá ter subida imediata ²⁹⁵, devendo o órgão de execução fiscal, nestes casos, remeter a reclamação ao tribunal tributário no prazo de 8 dias ²⁹⁶.

Antes do conhecimento das reclamações pelo tribunal, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder, no prazo de 8 dias, e será ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo ²⁹⁷.

Para LOPES DE SOUSA – que escrevia antes da alteração legislativa recentemente ocorrida ²⁹⁸ - haverá subida imediata, quando, sem ela, ocorrerem *prejuízos irreparáveis* que não sejam os inerentes a qualquer execução ou sempre que, sem a subida imediata, a *reclamação perca toda a utilidade* ²⁹⁹.

Pese embora o carácter taxativo das ilegalidades elencadas nas diversas alíneas do artigo 278.º, n.º 3, do CPPT ³⁰⁰, as situações de subida imediata das

²⁹³ Cf. o artigo 278.º, n.º 1, do CPPT. A reclamação tem, por regra, a subida diferida "Os atos do órgão da execução fiscal suscetíveis de lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos são passíveis de sindicância judicial através da reclamação prevista no artigo 276.º e seguintes do CPPT, sendo que, em regra, o conhecimento da reclamação se fará apenas após a venda ou após a penhora, quando esta não dê lugar à venda" Nesse sentido Acórdão de 10 de janeiro de 2018, proferido no processo n.º 01454/17 do STA.

²⁹⁴ Vide artigos 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT e 101.º, alínea d) da LGT.

²⁹⁵ Quando o reclamante, "direta ou indiretamente", invoque prejuízo irreparável. Vide ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 378

²⁹⁶ Cf. o artigo 278.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT.

²⁹⁷ Cf. o artigo 278.º, n.º 2 do CPPT

²⁹⁸ Cf. o artigo 3.º da Lei n.º 118/2018, de 17 de setembro.

²⁹⁹ SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 306-307.

³⁰⁰ Alínea a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência; d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida; e) Erro na verificação ou graduação de créditos; f) Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação.

reclamações que consubstanciam um prejuízo irreparável ³⁰¹ não poderá circunscrever-se aos casos tipificados na norma ³⁰².

FREITAS DA ROCHA – que também escrevia antes da alteração legislativa - afirmava que estes casos que constituem um prejuízo irreparável deverão ser compreendidos em termos de tipicidade aberta, isto é, que serão de admitir outras situações ³⁰³ que poderão legitimar a subida imediata da reclamação ³⁰⁴.

Ademais, uma interpretação literal da norma seria materialmente inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efetiva constitucionalmente consagrado.

Tal como refere LOPES DE SOUSA, o alcance da tutela judicial efetiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma atuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível, como decorre da previsão do artigo 268.º, n.º4, da CRP, do direito à adoção de medidas cautelares adequadas ³⁰⁵.

Isto posto, resulta que, para além do elenco das ilegalidades já mencionadas³⁰⁶, deverão, de igual modo, ser aceites todas as situações nas

³⁰¹ Cf. o Acórdão de 28 de setembro de 2011, proferido no processo n.º 748/11, do STA, em que se decidiu que: I - Sob pena de violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, a norma do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT é extensiva a todas as reclamações cuja retenção tornaria irreparável ou irreversível a efetivação dos direitos e interesses do executado; II - No conceito indeterminado «prejuízo irreparável» cabem as situações em que a retenção da reclamação a torne inútil e inoperante; III - Há irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um juízo de prognose, se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afetadas com a retenção da reclamação; IV - Em princípio, deve ser o reclamante a especificar e alegar os elementos de facto demonstrativos da irreparabilidade dos prejuízos que sejam consequência direta e imediata da retenção da impugnação; V - Mas, porque se remete para um juízo de prognose anterior, deve aceitar-se que o tribunal possa avaliar a necessidade ou não de salvaguardar a utilidade da reclamação com base em dados objetivos, do processo, minimamente concretizáveis.

³⁰² Vide a este propósito o Acórdão de 13 de março de 2013, proferido no processo n.º 0325/13, do STA, no qual se decidiu que:

«I – A subida imediata da reclamação nas situações previstas no n.º 3 do art.º 278.º, do CPPT tem por fundamento a existência: (i) de um ato lesivo de posições jurídicas processuais do executado; (ii) cuja legalidade pode causar prejuízos irreparáveis; (iii) a invocação do facto ou factos de que deriva o prejuízo irreparável. II – Para além das situações elencadas no n.º 3 do art. 278.º do CPPT, deve assegurar-se a subida imediata das reclamações, mesmo que a subida diferida não provoque uma lesão irreparável, sempre que, sem a subida imediata, elas percam toda a utilidade, situação que conduziria à impossibilidade prática de impugnação de atos lesivos praticados pela Administração, com violação do preceituado nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4, da CRP. III – Num contexto em que se discute o valor da garantia a prestar e se o processo fiscal deve ou não prosseguir, admitindo-se que possa até estar suspenso, a continuação da execução, relegando a sua apreciação para “depois de realizada a penhora e a venda”, permite prognosticar que em caso de deferimento da reclamação a mesma perderá toda a sua utilidade, o seu efeito prático, com o consequente prejuízo irreparável.»

³⁰³ Vide o Acórdão de 22-09-2004, proferido no processo n.º 0897/04, do STA, que passou a ser jurisprudência consolidada. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/032b2cf5fadee75780256f2a003bb1d1?OpenDocument&ExpandSection=1>

³⁰⁴ ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 379.

³⁰⁵ SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 305.

³⁰⁶ Referidas no artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.

quais a subida diferida possa constituir um prejuízo irreparável, assim como todas aquelas que percam toda a utilidade, a saber, entre outras:

- i) Decisão que indefira a declaração de prescrição da dívida exequenda ³⁰⁷;
- ii) Decisão que indefira o pedido de dispensa de garantia ³⁰⁸;
- iii) Decisão que indefira o pedido de prestação de garantia ³⁰⁹;
- iv) Decisão que indefira o pedido de pagamento em prestações ³¹⁰; e
- v) Compensação de créditos nos termos do artigo 89.º do CPPT ³¹¹.

Afigura-se-nos, portanto, que, tendo em consideração as alterações legislativas e o entendimento jurisprudencial, todas as reclamações terão subida imediata, desde que alegados factos suscetíveis de constituir prejuízo irreparável ³¹².

Tendo em conta as recentes alterações introduzidas pelo artigo 3.º da Lei 118/2019, de 17 de setembro ³¹³, importa refletir sobre algumas questões suscitadas pelas modificações inseridas do artigo 278.º do CPPT.

³⁰⁷ Vide o Acórdão de 15-02-2012, proferido no processo n.º 061/12 do STA, em que se declarou que:

«I - A compreensão do conceito de «prejuízo irreparável», suscetível de fazer subir imediatamente a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo ato reclamado até ao termo do processo executivo; II - A continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.»

Texto integral disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/625d8c10d27a9c60802579b5005b9ca8?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³⁰⁸ Vide o Acórdão de 25-05-2011, proferido no processo n.º 0444/11, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d8062c874a6f0713802578a20036ed87?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³⁰⁹ Vide o Acórdão de 17-09-2014, proferido no processo n.º 0909/14, do STA, no qual se decidiu que:

«I - Tendo havido reclamação do OEF que indeferiu a prestação de garantia e a reclamação tenha sido recebida com efeito imediato tal reclamação tem efeito suspensivo da decisão do OEF. II - E muito embora a reclamação ao abrigo do artigo 276.º do CPPT não suspenda o processo de execução fiscal e o efeito suspensivo decorrente desta reclamação esteja confinado aos casos em que a continuação do Processo Executivo e a consequente execução seja suscetível de causar prejuízo irreparável o certo é que verificado esse pressuposto o efeito jurídico do recebimento e subida imediata deste meio judicial tem de manter-se enquanto não houver decisão transitada em julgado a negar provimento a essa reclamação sendo que o seu provimento conduz a que a Administração Tributária tenha de respeitar a decisão não podendo agir em contrário por força do disposto no artigo 205.º, n.º 2 da CRP.»

Texto integral disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85cb91cfce58359680257d6b002c8090?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³¹⁰ Vide o Acórdão de 19-02-2013, proferido no processo n.º 06374/13, do TCA Sul. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/15f3c76250b051f080257b1d003db55d?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³¹¹ Vide o Acórdão de 19-09-2012, proferido no processo n.º 0893/12, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/15f3c76250b051f080257b1d003db55d?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³¹² Caso seja invocado prejuízo irreparável sem fundamento admissível, o Tribunal não conhecerá do mérito do pedido, devolvendo a reclamação ao Serviço de Finanças, a fim de providenciar a subida no momento oportuno, ou seja, depois de realizadas a penhora e a venda.

³¹³ As alterações às normas atinentes ao processo de execução fiscal, (v.g. o efeito suspensivo das reclamações judiciais), apenas se aplicam aos processos de reclamação judicial instaurados a partir da data de entrada em vigor (i.e., 16 de novembro de 2019) pelo que interferem nos processos pendentes.

Para além da alteração ao n.º 5 ³¹⁴, o preceito legal em análise passou a prever no texto do n.º 6 que “A reclamação referida no n.º 3 suspende os efeitos do ato reclamado e segue as regras dos processos urgentes.”

Por sua vez ao n.º 3 do artigo 278.º foi aditada a alínea f), com o seguinte teor: “Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação”.

A referida alteração legislativa alarga, assim, o elenco das ilegalidades de subida imediata e refere de forma expressa que a reclamação suspende os efeitos do ato reclamado.

Apesar da consagração do efeito suspensivo da reclamação, será, no entanto, legítimo questionar o carácter taxativo atribuído ao elenco dos casos de subida imediata, bem como o momento e as circunstâncias em que tal efeito ocorre.

Assim, quanto ao elenco das ilegalidades, embora se trate de uma opção do legislador em considerar que, além dos tipos enumerados na norma, não existem outros, nada obsta que existam outros pressupostos de facto semelhantes, ou de igual equivalência, aos fixados nos tipos legais ³¹⁵.

Por outro lado, o efeito suspensivo do ato reclamado está inexoravelmente ligado à subida imediata da reclamação, isto é, só há efeito suspensivo quando há subida imediata.

Deste modo, se ao elenco dos casos de subida da reclamação foi atribuído carácter taxativo e se o efeito suspensivo só ocorre quando há subida imediata, afigura-se que a norma do n.º 6 do artigo 278.º ao restringir os direitos dos contribuintes é materialmente inconstitucional, por violação da tutela jurisdicional efetiva ³¹⁶.

³¹⁴ “Em caso de subida imediata, a administração tributária remete por via eletrónica a reclamação e o processo executivo que a acompanha.”

³¹⁵ XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica Da Lei Fiscal No âmbito Do Estado Social De Direito*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 252.

³¹⁶ Cf. os artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP.

2.3. TRAMITAÇÃO DA RECLAMAÇÃO

Os artigos 101.º, alínea d) da LGT ³¹⁷ e 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT ³¹⁸ previam que a reclamação dos atos proferidos pelo órgão de execução fiscal, no caso de subida imediata, era tramitada no próprio processo de execução fiscal, encontrando-se, assim, aquele órgão, impedido de praticar novos atos processuais ³¹⁹.

Com efeito, a tramitação da reclamação no próprio processo ³²⁰, que era enviado ao tribunal tributário, tinha como consequência o efeito suspensivo do processo de execução fiscal ³²¹.

A exigência da tramitação da reclamação no próprio processo pretendia, por um lado, que o tribunal tivesse à sua disposição todos os elementos necessários para apreciação da reclamação e, por outro, assegurava que a tramitação da execução era suspensa enquanto a decisão da reclamação não fosse proferida ³²².

No entanto, a prática judiciária veio revelar que a AT continuava a praticar atos no processo de execução fiscal, nomeadamente nas situações em que erradamente o original do processo permanecia nos serviços, sendo enviada a tribunal uma cópia, e nos casos em que, embora fosse enviado o original ao tribunal, a AT realizava atos com base na cópia informática do processo.

³¹⁷ 1.ª Versão do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprova a Lei Geral Tributária.

³¹⁸ 1.ª Versão do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

³¹⁹ Antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012, de 3 de dezembro, a reclamação tinha como consequência a suspensão do processo de execução fiscal, não havendo lugar a penhora e venda dos bens. *Vide* SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 302-303.

³²⁰ A não junção da reclamação ao processo de execução fiscal e autuação como processo autónomo, com junção de cópias do processo de execução fiscal, constituía nulidade processual de conhecimento oficioso. Para sanação desta nulidade, a reclamação deveria ser incorporada no processo de execução fiscal. *Vide* Acórdão do TCAN, de 01-10-2010, processo n.º 00884/10.4BEBRG, disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/e2358f8e263880b8557b0f7fa279e6fafcc3a19534e67759ac2380f274191a01>. Em sentido contrário, SOUSA refere que não parece ser correto o entendimento adotado pelo TCAN, defendendo que seria irrelevante para a análise e decisão da reclamação e que os objetivos tanto seriam alcançados com a incorporação da reclamação no processo de execução fiscal, como com a sua autuação em separado e apensação. *Vide* SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p.287.

³²¹ Constituíra jurisprudência dominante e consolidada do STA, que, no caso de subida imediata da reclamação ao tribunal tributário, o processo de execução fiscal deveria considerar-se automaticamente suspenso. Nesse sentido, Acórdãos de 10-10-2012, proferido no processo n.º 943/12, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bfe9447eba3c4abf80257aa000485444?OpenDocument&ExpandSection=1>; e de 09-01-2013, proferido no processo 01437/12, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3581e16e6bbbf01c80257b0a00403c65?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³²² SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, p. 287.

Por via das alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro ³²³, os artigos 101.º, alínea d), da LGT ³²⁴ e 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT ³²⁵ passaram a dispor que a reclamação é tramitada no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso.

Significa, pois, que, em caso de subida imediata, a reclamação do ato praticado pelo órgão de execução fiscal deverá subir de imediato ao Tribunal Tributário por apenso ³²⁶, permanecendo, assim, o processo de execução fiscal na administração tributária ³²⁷, no qual poderão ser praticados novos atos que, por sua vez, podem, igualmente, provocar prejuízo irreparável.

Parece-nos que, independentemente das razões técnico-legislativas que estiveram na base da aludida alteração, esta opção legislativa evidencia uma falta de coerência no sistema processual da execução fiscal que visa sobretudo a arrecadação de receitas fiscais ³²⁸.

A questão que daqui emerge era a de definir se, face à referida alteração e tendo em consideração a referência expressa na epígrafe do artigo 278.º do CPPT, continuava a atribuir-se efeito suspensivo automático ao processo de execução fiscal, impondo-se uma clarificação legislativa quer das regras de subida imediata da reclamação, quer das regras de suspensão ³²⁹.

Com a publicação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro ³³⁰, o legislador suprimiu a referência ao efeito suspensivo da reclamação ³³¹, e procedeu à alteração do n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, de modo a prevenir que “A cópia do

³²³ Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013.

³²⁴ Artigo 220.º da LOE para 2013.

³²⁵ Artigo 222.º da LOE para 2013.

³²⁶ Juntamente com as cópias do processo executivo, sendo criados tantos apensos quantas as reclamações apresentadas no âmbito do processo de execução fiscal.

³²⁷ Com esta alteração legislativa visou o legislador afastar o efeito suspensivo automático do processo de execução fiscal, no caso de subida imediata da reclamação.

³²⁸ Vide MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*, p. 392.

³²⁹ Relativamente a esta matéria e na sequência do Relatório de 3 de outubro de 2009, não podemos deixar de referir que o Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, recomendava que “o artigo 278.º do CPPT deverá passar a contar com uma norma que preveja, expressamente, o efeito suspensivo a que a epígrafe do mesmo preceito faz alusão. Enquanto tal não se verificar, será útil que sejam transmitidas aos órgãos da execução instruções e/ou esclarecimentos no sentido de que a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT é uma reclamação no próprio processo de execução fiscal e que, quando tiver de subir de imediato ao Tribunal Tributário, tem efeitos suspensivos da execução fiscal.” - Recomendação n.º 464, p. 762.

³³⁰ Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2015.

³³¹ Com esta alteração legislativa, da epígrafe do artigo 278.º do CPPT passou a constar a seguinte redação: “Subida da reclamação – resposta da Fazenda Pública”

processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser *autenticada* pela administração tributária”³³².

Entendemos que estas alterações legislativas³³³ consubstanciaram, de igual modo, uma restrição das garantias dos contribuintes e constituem um impedimento à tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses do reclamante³³⁴.

Com efeito, da conjugação das aludidas alterações legislativas resulta um inequívoco propósito do legislador³³⁵ em retirar o efeito suspensivo à reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, negligenciando os princípios da proporcionalidade³³⁶ e da tutela jurisdicional efetiva³³⁷ e, em última instância, a unidade e completude do próprio sistema normativo tributário³³⁸.

Alterações legislativas que, ao privilegiar a arrecadação da receita dos tributos em si mesma, em detrimento dos valores ou bens jurídicos com dignidade constitucional³³⁹ põem, inevitavelmente, em causa a unidade do sistema normativo tributário.

Por seu turno, ao deixar de existir qualquer conteúdo literal associado aos efeitos da reclamação com subida imediata na execução³⁴⁰, foi criado um vazio legal que, apesar de não inviabilizar a aplicação estrita do direito, concorreu para a incompletude do sistema normativo tributário.

³³² Com a alteração ao n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, “ Em caso de subida imediata, a administração tributária remete por via eletrónica a reclamação e o processo executivo que a acompanha”, nos mesmos termos do estatuído na parte final do n.º 4 do artigo 245.º do CPPT para a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos.

³³³ Não podemos deixar de referir que, quer as alterações introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, quer as decorrentes da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, foram aprovadas num período de grave crise económico-financeira, caracterizado pela pressão nos objetivos de cobrança coerciva, imposta pelo Memorando de Entendimento celebrado em maio de 2011 entre o Estado Português e o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu. Fazendo apelo ao artigo 9.º do C.C. devemos ter presentes não só “as circunstâncias em que a lei foi elaborada”, mas também “as condições específicas do tempo em que é aplicada”. Também na interpretação da lei fiscal deve ser convocado o *elemento histórico* para “melhor fixarmos o “pensamento legislativo” objetivado no texto da lei e para evidenciar a *occasio legis*, i.e., as circunstâncias sociais que lhe deram origem. Este é cuidado com especial importância quando estejam em causa leis fiscais adotadas em períodos de crise” VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 365.

³³⁴ Cf. o artigos 20.º, 268.º, n.º 4 da CRP e 9.º, n.º 1 da LGT.

³³⁵ Na perspetiva do legislador, o regime anterior permitia uma utilização abusiva da reclamação e distorcia a natureza excecional da subida imediata. Nesse sentido, BASTOS, Nuno. O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime. Centro de Estudos Judiciários. *Tutela Cautelar no Contencioso Tributário*. Lisboa: Centro de Estudo Judiciários, 2016, p. 29, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TutelaCautelar.pdf.

³³⁶ Cf. o artigo 18.º, n.º 2, 2.ª parte da CRP.

³³⁷ Cf. os artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.

³³⁸ São requisitos essenciais de um sistema normativo tributário a unidade, a sistematicidade ou coerência e a completude. Nesse sentido ROCHA, Joaquim Freitas, A falta de qualidade legislativa em matéria tributária. 2019, p.151 e 152.

³³⁹ “A efetividade da tutela jurisdicional implica a instituição de procedimentos conducentes a uma proteção jurisdicional sem lacunas e temporariamente adequada.” Acórdão n.º 338/2009, proferido no processo n.º 200/09, do TC.

³⁴⁰ Eliminação da referência ao “efeito suspensivo” da epígrafe do artigo 278.º do CPPT.

Vazio legal que a jurisprudência ³⁴¹, na qualidade de intérprete ³⁴², tem vindo a preencher.

Nesta conformidade, para além de não contribuir para a completude e coerência interna do sistema processual, a opção legislativa desconsidera os direitos e garantias dos contribuintes.

Tendo em conta o período de crise económica em que tais alterações foram aprovadas, estamos em crer que houve uma clara intenção economicista em benefício da eficácia e eficiência da cobrança tributária e em desfavor dos interesses dos contribuintes.

Embora se compreendam os motivos que estiveram subjacentes às alterações em causa, entendemos, no entanto, que colocam sérias questões ao nível da coerência interna do sistema normativo tributário e das garantias dos contribuintes.

2.4. DO EFEITO SUSPENSIVO

O processo de execução fiscal, por via de regra, pode ser suspenso através de prestação de garantia idónea ³⁴³, estando a Autoridade Tributária vinculada à lei e havendo que observar o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais³⁴⁴ e a proibição da concessão de moratórias no seu pagamento.

A questão de fundo que se levanta é de saber se, no âmbito da reclamação ³⁴⁵ com subida imediata, por alegação da existência de prejuízo irreparável ³⁴⁶, o processo de execução fiscal tem efeito suspensivo.

FREITAS DA ROCHA, fazendo apelo ao princípio da tipicidade, defende que a subida imediata da reclamação a Tribunal não deverá suspender a execução,

³⁴¹ Vide o Acórdão de 5-08-2015, proferido no processo n.º 0990/15, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b7a28fe921ffff0a80257ead004bda1e?OpenDocument&ExpandSection=1>

³⁴² Um colaborador do legislador. Cf. MENDES, João Castro, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, p. 247. Nesse sentido, JUSTO, António dos Santos Justo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, p. 339. Vide ainda LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3.ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 333-339.

³⁴³ Cf. os artigos 52.º da LGT, 169.º, 195.º e 199.º, do CPPT e Acórdão de 13 de setembro de 2017, proferido no processo n.º 0918/17 do STA.

³⁴⁴ Cf. os artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 3 da LGT.

³⁴⁵ Contra decisões, atos lesivos ou omissões do órgão de execução fiscal que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados.

³⁴⁶ Nos termos do artigo 278.º n.º 3 do CPPT.

em virtude de não existir norma legal que preveja o efeito suspensivo resultante da apresentação da reclamação das decisões do órgão de execução fiscal ³⁴⁷.

O Autor dá-nos conta, ainda, que a reclamação subirá a Tribunal “por apenso” e não no próprio processo ³⁴⁸ que permanecerá no órgão de execução respetivo, disponível para nele serem praticados novos atos ³⁴⁹.

Segundo MARTINS e ALVES, a reclamação em caso de subida imediata, por si só, não tem efeito suspensivo, exceto se for requerida a prestação ou constituição de garantia nos termos do artigo 199.º do CPPT ³⁵⁰.

Distinta opinião possui, no entanto, SOUSA, ao defender que o efeito suspensivo da reclamação com subida imediata é imprescindível para assegurar a tutela judicial efetiva dos direitos ou interesses do reclamante, afetados por atos da AT ³⁵¹.

De acordo com PIRES e.a., os casos de subida imediata da reclamação ³⁵² não originam a suspensão do processo executivo, ficando o órgão de execução fiscal, no entanto, inibido de praticar atos de execução da decisão reclamada ³⁵³.

Nas palavras de MORAIS, a reclamação com subida imediata tem, uma função cautelar, na justa medida em que a sua apresentação suspende a prática de quaisquer atos que possam resultar incompatíveis com a decisão judicial, caso a reclamação seja atendida ³⁵⁴.

Quanto a nós, mesmo antes da entrada em vigor da nova lei ³⁵⁵, sempre defendemos o efeito suspensivo da execução fiscal ³⁵⁶ por considerarmos que a verdadeira razão deste efeito tinha subjacente o desígnio de assegurar o direito

³⁴⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, pp. 380-381.

³⁴⁸ O que apenas acontece nas subidas a final, nos termos do artigo 278.º, n.º 1 do CPPT.

³⁴⁹ Cf. os artigos 101.º, alínea d) da LGT e 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT.

³⁵⁰ MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa Alves. *Procedimento e Processo Tributário*, p. 392.

³⁵¹ Cf. o artigos 20.º, n.º 1, e 268 n.º 4, da CRP. V. SOUSA Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume IV, pag.303.

³⁵² Que causem um dano irreparável ou irreversível na esfera jurídica do executado.

³⁵³ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, e.a. *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 509-510.

³⁵⁴ Atualmente, a reclamação com subida imediata corre por apenso, sendo acompanhada de cópia do processo (artigos. 278.º, n.º 5, e 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT- Aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro e redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro). Antes, a subida era nos próprios autos, o que impedia a AT de praticar quaisquer outros atos processuais. Cf. MORAIS, Rui Duarte. A reclamação do artigo 276.º do CPPT – algumas interrogações. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, p. 26. Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf

³⁵⁵ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que alterou a alínea d) do artigo 101.º da LGT e a alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

³⁵⁶ A tramitação da execução era suspensa, sendo irrelevante o modelo de subida da reclamação a Tribunal (em separado e apensação ou incorporada no processo de execução fiscal).

à tutela judicial efetiva dos direitos ou interesses do reclamante, afetados pelo órgão de execução fiscal ³⁵⁷.

No que a esta questão diz respeito e muito embora não resulte da lei que a reclamação com subida imediata tenha efeito suspensivo do processo de execução na totalidade ³⁵⁸, entendemos que a mesma terá um efeito suspensivo do ato e ou decisão reclamada ³⁵⁹.

Deste modo, o efeito suspensivo da reclamação, em caso de subida imediata, refere-se à decisão reclamada e perdura até ao trânsito em julgado da decisão que venha a ser proferida sobre a mesma ³⁶⁰.

Efetivamente, os tribunais superiores ³⁶¹, após as alterações legislativas ³⁶², têm interpretado que o âmbito deste efeito suspensivo se reporta somente à decisão reclamada e não ao processo de execução no seu todo ³⁶³.

Tendo em conta o quadro legal vigente, admitimos ser esta a melhor interpretação normativa, apesar de considerarmos que a solução anterior ³⁶⁴, sob o ponto de vista lógico ³⁶⁵, era mais coerente.

Somos assim a concluir que a reclamação de atos proferidos pelo órgão de execução fiscal com subida imediata, tem efeito suspensivo da decisão reclamada, ficando a AT inibida de praticar atos de execução da mesma.

Após esta mudança de paradigma no regime do processo de reclamação, é plasmada na letra da lei ³⁶⁶ a suspensão dos efeitos do ato reclamado, já defendida pela jurisprudência.

³⁵⁷ É exigido pelos artigos 20.º, n.º 1 e 268, n.º 4, da CRP e 103.º, n.º 2 da LGT.

³⁵⁸ Em sentido oposto, *vide* Acórdão de 9-04-2014, proferido no processo 0363/14, do STA, declarando o efeito suspensivo do processo de execução fiscal. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/495ed73d1e59be1480257cc1004ac6c0?OpenDocument&ExpandSection=1>

³⁵⁹ Neste sentido, Acórdão de 17-09-2014, proferido no processo n.º 0909/14, do STA. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85cb91cfce58359680257d6b002c8090?OpenDocument&ExpandSection=1>

³⁶⁰ *Cf.* o Acórdão de 17-09-2014, proferido no processo 0909/14, do STA, já citado.

³⁶¹ Com particular relevo do STA, com jurisprudência estabilizada.

³⁶² Nova redação da alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e do artigo 278.º do mesmo diploma, dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

³⁶³ *Vide* Acórdãos de 5-08-2015, proferido no processo n.º 0990/15, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b7a28fe921ffff0a80257ead004bda1e?OpenDocument&ExpandSection=1>; e de 20-06-2018, proferido no processo n.º 0480/18, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a3eb60b6ea69023f802582b4004bb488?OpenDocument&ExpandSection=1>; e Acórdão de 14-04-2016, proferido no processo n.º 09417/16, do TCA Sul, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/64c173ac0fe3aa1480257fa2004d405f?OpenDocument&ExpandSection=1>

³⁶⁴ A reclamação com subida imediata no próprio processo, impedia o órgão de execução fiscal de praticar novos atos.

³⁶⁵ O elemento lógico aparece-nos subdividido em três elementos: o elemento racional (ou teleológico), o elemento sistemático e o elemento histórico. Nesse sentido MACHADO, João Batista Machado. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador. 1.ª Edição. Coimbra: Almedina, 1987, p. 181-184.

³⁶⁶ *Cf.* o artigo 278.º, n.º 6 do CPPT, na redação dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro.

2.5. A VEXATA QUAESTIO: EXTENSÃO DO EFEITO SUSPENSIVO DO ATO E/OU DECISÃO RECLAMADA

Como já referimos oportunamente, a alteração ³⁶⁷ aos artigos 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT e 101.º, alínea d), da LGT autonomizou – autuação em separado e por apenso - o objeto da reclamação com subida imediata e restringiu o efeito suspensivo ao ato reclamado.

Efetivamente, sendo autuada em separado e por apenso com o processo de execução fiscal, se a reclamação tiver por objeto um ato de penhora de determinado bem, originará a paralisação dos efeitos da decisão reclamada, sem prejuízo de, em princípio, o órgão de execução fiscal proceder à penhora de outros bens.

Porém, haverá situações em que a natureza do objeto da decisão reclamada causará *uma extensão do efeito suspensivo* a outros atos que com ela concorram ³⁶⁸ podendo, em certas circunstâncias, acarretar a sustação do processo de execução fiscal no seu todo ³⁶⁹.

Poderá suceder quando o executado apresenta reclamação do ato de penhora que recaiu sobre determinados bens do ativo imobilizado ³⁷⁰, invocando a suscetibilidade de ocorrer prejuízo irreparável decorrente daquele ato de penhora e de outros que pressupõe virem a ser cometidos sobre outros bens ³⁷¹.

Neste contexto, o efeito suspensivo daquele ato de penhora poderá ser interpretado como extensível a outros atos da mesma natureza que recaíam sobre os bens a que o reclamante aludiu.

Significa, pois, que o efeito suspensivo da execução não implica apenas a suspensão do ato reclamado, mas também a suspensão dos atos de penhora subsequentes.

³⁶⁷ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprova a LOE/2013.

³⁶⁸ O já citado Acórdão de 17 de setembro de 2014, proferido no processo 909/14, do STA.

³⁶⁹ Neste sentido, AFONSO, Tiago Lourenço. A reclamação de atos do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata: âmbito do efeito suspensivo. *Cadernos de justiça tributária*. Braga: CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Jan-Mar, 2015, n.º 7, p. 39.

³⁷⁰ Bens indispensáveis ao exercício da atividade comercial.

³⁷¹ Quando os sucessivos atos de penhora que venham a ser praticados, em relação aos restantes bens que integram o ativo imobilizado do executado, possam conduzir à suspensão ou encerramento da sua atividade económica.

Ou ainda num caso de indeferimento que recaiu sobre o pedido de suspensão do processo de execução fiscal ³⁷², com fundamento em insuficiência da garantia apresentada.

Do indeferimento, haverá lugar a reclamação, com subida imediata e efeito suspensivo da decisão reclamada ³⁷³.

Neste caso, se o objeto da decisão reclamada é a suspensão da execução fiscal e conseqüentemente a *apreciação da capacidade de garantia oferecida para a satisfação da garantia exequenda* ³⁷⁴, o efeito suspensivo da decisão reclamada, ocasionará, inevitavelmente, a suspensão do processo de execução fiscal *no seu todo* ³⁷⁵.

O mesmo acontecerá nas situações em que a AT, através do órgão de execução fiscal, rejeite a *declaração de prescrição* ³⁷⁶.

No caso em análise, muito embora o objeto imediato da decisão reclamada seja o requerimento da declaração de prescrição, a verdade é que a análise da prescrição abrange o julgamento da (in)exigibilidade da *dívida exequenda e acrescidos*.

Uma vez que está subjacente a possibilidade de ocorrência de prejuízos irreversíveis na esfera jurídica do executado, seria inadequado avançar com a cobrança do crédito tributário.

Por último, num caso de indeferimento do pedido de dispensa ou isenção de garantia ³⁷⁷, o efeito suspensivo decorrente da reclamação deduzida pelo executado implica a impossibilidade de prosseguimento do processo executivo, ou seja, o órgão da execução fiscal encontra-se impedido de nele praticar quaisquer atos relativos à cobrança coerciva enquanto não houver decisão do ato reclamado ³⁷⁸.

³⁷² Nos termos do artigo 169.º, n.º 1 do CPPT.

³⁷³ Cf. o artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.

³⁷⁴ Cf. o artigo 199.º, n.1, do CPPT.

³⁷⁵ Cf. AFONSO, *op. cit.*, p. 39.

³⁷⁶ Cf. o artigo 175.º do CPPT.

³⁷⁷ Nos termos dos artigos 170.º do CPPT e 52.º, n.º 4 da LGT.

³⁷⁸ Por forma a apoiar esta posição, *vide* Acórdão de 19-06-2019, proferido no processo n.º 049/19, do STA. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6e47369ae58fa1ea802584250051177b?OpenDocument&ExpandSection=1>

Nos casos em análise, a extensão do efeito suspensivo constitui uma obrigação de justiça e equidade e garantia do direito de acesso à tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes ³⁷⁹.

Razão pela qual defendemos que o âmbito do efeito suspensivo decorrente da reclamação com subida imediata, pode, em determinadas situações, alargar-se ao processo de execução no seu todo.

Na defesa desta nossa posição, não podemos deixar de enfatizar a desproporcionalidade dos meios de ação ou poderes utilizados pela AT e os meios de defesa dos contribuintes, na compensação de dívidas de tributos por iniciativa da AT ³⁸⁰, que condicionavam seriamente o exercício da atividade das empresas.

Urge, quanto a nós, clarificar o regime da reclamação e proceder às alterações de carácter legislativo necessárias, por forma a garantir o direito de acesso à justiça tributária e à tutela jurisdicional efetiva do contribuinte.

³⁷⁹ Artigo 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4, da CRP.

³⁸⁰ Antes da alteração ao artigo 89.º do CPPT introduzida pelo artigo 120.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprova a LOE para 2010, encontrava-se estatuído que a compensação de dívidas à AT não podia ser efetuada se pendesse reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução da dívida exequenda ou a mesma dívida estivesse a ser paga em prestações, desde que a dívida estivesse garantida. Após a entrada em vigor da referida lei, passou a ser proibida a compensação de dívidas no caso de estar a decorrer prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução. Vide Acórdãos do STA de 16-12-2009, proferido no processo n.º 01183/09, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6a131cd7f67ca7c48025769b00513411?OpenDocument&ExpandSection=1>; 27-01-2010, proferido no processo n.º 01210/09, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98f9c907caf3ce19802576c4003dad5b?OpenDocument&ExpandSection=1>; e 03-02-2010, proferido no processo n.º 01184/09, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e2bef2e7554867e3802576c6003a55d6?OpenDocument&ExpandSection=1>.

3. CONSAGRAÇÃO DO EFEITO SUSPENSIVO DA RECLAMAÇÃO

3.1. EXPOSIÇÃO DOS MOTIVOS

Em 2009, por iniciativa do Ministério das Finanças, foi criado um grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema Fiscal.

No que a esta matéria respeita ³⁸¹, foram apresentadas propostas com o intuito de clarificar legislativamente o efeito suspensivo da reclamação de atos do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata.

Para que tal desiderato fosse alcançado, foi recomendado que o artigo 278.º do CPPT contemplasse uma norma expressa do efeito suspensivo a que a epígrafe ³⁸² do aludido preceito se refere.

Outrossim, enquanto tal não se concretizasse, seriam emanadas instruções administrativas, no sentido de considerar a reclamação no próprio processo de execução fiscal ³⁸³ e, em caso de subida imediata, ter efeitos suspensivos da execução fiscal.

Todavia, este Relatório não viria a produzir quaisquer efeitos, tendo sido ignoradas as recomendações preconizadas.

Por seu turno, em 1 de março de 2018 foi apresentado pelo Grupo Parlamentar do CDS/PP um Projeto de Lei ³⁸⁴ que se propunha alterar a LGT e o CPPT.

No que ao CPPT diz respeito, destacava-se, em particular, a proposta de alteração ao n.º 3 do artigo 278.º.

³⁸¹ Vide ponto 8.32, o efeito suspensivo da reclamação judicial das decisões do órgão da execução fiscal (artigos 276.º e seguintes do CPPT) recomendação n.º 464, p. 762, do Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal.

³⁸² Antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

³⁸³ Antes das alterações introduzidas pela Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro.

³⁸⁴ N.º 787/XIII - 3.ª - 45.ª alteração ao Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprova a Lei Geral Tributária e 32.ª alteração ao Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprova o Código de Procedimento e Processo Tributário.

A proposta em causa estabelecia, como regra geral, que a reclamação tinha efeito meramente devolutivo e que o efeito suspensivo era exclusivamente atribuído no caso de prejuízo irreparável devidamente fundamentado ³⁸⁵.

Submetido à votação na generalidade, o referido Projeto de Lei foi rejeitado ³⁸⁶.

No decurso deste trabalho, não obstante as alterações legislativas anuais, resultantes das sucessivas Leis do orçamento do Estado e volvidos 19 anos após a aprovação do CPPT ³⁸⁷, foi este diploma alvo de uma intervenção aprofundada e estruturada ³⁸⁸.

O CPPT é objeto de uma reforma ³⁸⁹ concebida com a intenção da agregação e simplificação processual e de convergência e harmonização com o regime do CPTA.

3.2. LEI N.º 118/2019, DE 17 DE SETEMBRO³⁹⁰ – ÂMBITO DE APLICAÇÃO AO CPPT.

A Lei 118/2019, de 17 de setembro, não se limita ao aperfeiçoamento de normas já existentes. Modifica regras processuais no âmbito da jurisdição administrativa e tributária e procede a diversas alterações legislativas.

Num contexto geral, sob o nosso ponto de vista, das alterações efetuadas ao CPPT, é notória a aproximação do regime do processo tributário ao processo administrativo e civil, merecendo especial destaque, entre outros:

- i) O alargamento da possibilidade de cumulação de pedidos e coligação de autores no processo de impugnação judicial;
- ii) O reforço da apensação de execuções;

³⁸⁵ A proposta desconsiderava as ilegalidades que causam prejuízo irreparável.

³⁸⁶ Diário da Assembleia da República I Série N.º 108/XIII Legislatura / Sessão Legislativa 4 de 2019-07-20 (pp. 118-119).

³⁸⁷ Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

³⁸⁸ Lei 118/2019, de 17 de setembro, que constitui a 36.ª versão do diploma.

³⁸⁹ Que não altera a matriz estrutural do CPPT. Uma reforma profunda suscitaria acesa polémica, porque há quem discorde de uma desmoderada aproximação do CPPT ao CPTA. Nesse sentido, NETO, Dulce. *A Natureza da Execução Fiscal na Jurisprudência do STA*. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019. Disponível em <https://www.cideeff.pt/pt/noticias/Atas-da-Conferencia-sobre-Iniciativas-Legislativas-de-Reforma-do-Processo-Administrativo-e/5001/>

³⁹⁰ Com entrada em vigor 60 dias após a sua publicação – 17 de novembro-, Cf. o artigo 14.º da referida lei.

- iii) A possibilidade de dedução de uma oposição contra várias execuções;
- iv) Regime da competência;
- v) Execução da sentença;
- vi) A possibilidade de concessão de providências cautelares de natureza judicial;
- vii) A consagração do efeito suspensivo da reclamação;

Importa, no entanto, perceber quais as motivações que estiveram subjacentes a tais alterações, limitando-se a nossa apreciação às matérias relacionadas com o presente trabalho.

Quanto ao reforço da apensação de execuções, a decisão de desapensação ou de recusa de apensação tem que ser obrigatoriamente fundamentada pelo órgão de execução fiscal.

Significa, pois, que não só a decisão do órgão de execução fiscal é suscetível de reclamação como da sua falta de fundamentação cabe reclamação com subida imediata.

Muito embora a intenção do legislador seja reforçar os direitos ou interesses dos reclamantes afetados por atos praticados pela AT, tal medida resultará, inevitavelmente, num acréscimo de litígios com carácter urgente.

Por seu turno, a competência territorial dos tribunais tributários para o contencioso relacionado com a execução fiscal ³⁹¹, passou a pertencer ao tribunal tributário da área do domicílio ou sede do devedor originário, e não da área do domicílio do devedor subsidiário ou de terceiro relativamente à execução ³⁹².

No que diz respeito aos efeitos da reclamação judicial de atos do órgão de execução fiscal, foi consagrado o entendimento que tem sido adotado pela doutrina e jurisprudência, de que ela suspende os efeitos do ato reclamado e segue as regras dos processos urgentes ³⁹³.

³⁹¹ Cf. o artigo 151.º, n.º 1 do CPPT – (incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal)

³⁹² Nesse sentido, *vide* Acórdão de 4-03-2015, proferido no processo n.º 0887/14, do STA. Disponível em: www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/96508877780ad11980257e000043634e?OpenDocument&ExpandSection=1

³⁹³ Cf. o artigo 278.º, n.º 6 do CPPT.

Todavia, afigura-se que, apesar das alterações em causa terem recolhido contributos/consensos doutrinários e jurisprudenciais variados, o debate se encontra inacabado, e apenas o tempo permitirá legitimar o sucesso ou insucesso da “reforma”.

3.3. REGIME DA RECLAMAÇÃO

Já demos conta que o elenco das ilegalidades previstas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, apesar do seu carácter taxativo, tem vindo a ser interpretado pela jurisprudência de uma forma mais abrangente.

Para melhor compreendermos o regime da reclamação ³⁹⁴ inserido no Capítulo II – Do processo- Seção XI- Das reclamações das decisões e recursos do órgão da execução fiscal, nada melhor do que analisar a evolução legislativa e o acolhimento do Direito vigente através da atividade jurisprudencial.

No âmbito do CPCI, as decisões do chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal eram objeto de reclamação para esse mesmo órgão, só conhecendo o juiz delas, em via de recurso quando, “depois de realizadas todas as diligências, o processo for remetido ao tribunal” ³⁹⁵

No domínio do CPT, a subida do recurso continuou a ser diferida, salvo se o recorrente invocasse *prejuízo irreparável* ³⁹⁶.

Com o objetivo de obter a suspensão do processo de execução fiscal, os executados reclamavam de forma sistemática de quaisquer decisões ³⁹⁷ do órgão da execução fiscal, invocando *prejuízo irreparável*.

Para obviar a tal comportamento, o legislador, aquando da aprovação do CPPT, tipificou no n.º 3 do artigo 278.º o *rol* ³⁹⁸ das ilegalidades em que ocorreria *prejuízo irreparável* ³⁹⁹.

³⁹⁴ Epígrafe do artigo 278.º do CPPT na redação dada pela Lei n. 118/2019, de 17 de setembro.

³⁹⁵ Cf. o artigo 254.º, § 2.º do CPCI.

³⁹⁶ Cf. o artigo 353, n.º 3 do CPT.

³⁹⁷ Nesse sentido MORAIS, Rui Duarte. A reclamação do artigo 276.º do CPPT – algumas interrogações. p. 27.

³⁹⁸ Cf. as alíneas a) a d) do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT, na sua versão original.

³⁹⁹ “O fundamento na ocorrência de *prejuízo irreparável* tem prevalecido sobre a questão da tipicidade no elenco das ilegalidades previstas nas várias alíneas do n.º 3 e explica a razão da superação dessa tipicidade.”: TAVARES, Carla Sofia da Rocha. Estudo sobre a reclamação dos atos preferidos em processo de execução fiscal. Dissertação de Mestrado. Braga: Universidade do Minho - Escola de Direito, 2013. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/27694>

Entretanto, em 2010 ⁴⁰⁰, a competência para a verificação e graduação de créditos foi retirada aos tribunais, tendo sido transferida para o órgão de execução fiscal ⁴⁰¹.

Em face da opção legislativa e não obstante o que se encontra expresso no artigo 103.º, da LGT ⁴⁰², o órgão de execução fiscal passou também a praticar atos materialmente judiciais.

Em consequência da atribuição de tal competência, é aditada a alínea e) à lista de casos de subida imediata ao n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

No entanto, como já sublinhamos supra, a jurisprudência veio a declarar que tal tipificação não poderia ser considerada exaustiva, admitindo que às situações prevenidas na norma haverá que equiparar outras com igual relevância.

Para obstar que os interessados façam uso da reclamação com fins dilatatórios ou sem a ponderação exigível, invocando prejuízo irreparável, sem fundamento razoável, está prevista a cominação de uma sanção pecuniária ⁴⁰³.

No nosso ordenamento jurídico, o instituto da litigância de má-fé encontra-se previsto, de forma genérica, no CPC ⁴⁰⁴, visando sancionar e responsabilizar o sujeito por conduta processual abusiva ⁴⁰⁵.

Todavia tal comportamento só poderá ser qualificado de litigância de má-fé quando praticado na presença do elemento objetivo ⁴⁰⁶ e subjetivo ^{407 408}.

⁴⁰⁰ Cf. o artigo 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou ao LOE para 2011, com as alterações que introduziu aos artigos 97.º, n.º 1, alínea o), 151, n.º 1, 245.º, 247.º e 278.º, n.º 3, alínea e), do CPPT

⁴⁰¹ A atribuição da competência ao órgão de execução fiscal- órgão administrativo- de atos de natureza jurisdicional por força do artigo 246.º do CPPT, põe em causa o princípio da reserva da função jurisdicional a que se refere o artigo 202.º, n.º 2 da CRP. Deste modo, o artigo 245.º, n.º 1, do CPPT, na redação atual, será materialmente inconstitucional. *Vide* SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado. Volume IV, pp. 70-71.

⁴⁰² Os órgãos da administração tributária praticam atos administrativos ou atos materialmente administrativos.

⁴⁰³ Cf. o artigo 278.º, n.º 7 do CPPT. A condenação por litigância de má-fé pode ocorrer nos casos em que seja invocado prejuízo irreparável sem fundamento razoável, ou na falta de alegação de quaisquer factos que o sustentem. Nesse sentido, *vide* Acórdão de 6-04-2005, proferido no processo n.º 0226/05 do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c676060c1ddb2c280256fe2005349d8?OpenDocument&ExpandSection=1>; e de 25-06-2008, proferido no processo n.º 0354/08, do STA, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b6b672639b8c389f8025747b003cd2bd?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁴⁰⁴ Cf. o artigo 542.º, n.º 2 do CPC.

⁴⁰⁵ Nesse sentido *v.* o Acórdão de 17-10-2019, proferido no processo n.º 25097/17.0T8PRT.P1.S1, do STJ. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/a0c0f29b09bb155180258496005d65ae?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁴⁰⁶ Para dar a conhecer ao sujeito processual que tal comportamento é proibido por lei.

⁴⁰⁷ No âmbito processual, o dolo e a negligência grave.

⁴⁰⁸ *Vide* o Acórdão de 06-03-2014, proferido no processo n.º 2747/10.4TBRR.L1-2, do TRL. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/91cf5e0bedc44d1480257c990053f250?OpenDocument&ExpandSection=1>

3.3.1. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO RELATIVA À APENSAÇÃO

Das recentes alterações legislativas introduzidas pelo artigo 3.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, importa salientar três alterações, que direta ou indiretamente se encontram ligadas ao regime da reclamação.

A primeira alteração legislativa foi subsumida no artigo 179.º do CPPT e traduziu-se na alteração do texto legal dos seus n.ºs 3 e 4.

A segunda alteração legislativa foi inserida no artigo 278.º, do CPPT e traduziu-se no aditamento da alínea f) ao seu n.º 3.

Por último, a terceira alteração legislativa, incidiu sobre a epígrafe e texto dos n.ºs 5 e 6 do já referido artigo 278.º do mesmo diploma, que embora inserida na mesma norma, por razões de ordem sistemática, abordaremos noutro apartado.

Esta primeira alteração impõe à AT o dever de fundamentar a decisão de recusa da apensação e o dever de fundamentar a decisão de proceder à desapensação de qualquer das execuções apensadas ⁴⁰⁹.

Da segunda alteração resultou a subida imediata das reclamações que se baseiem em prejuízo irreparável causado pela falta de fundamentação da decisão relativa à apensação ⁴¹⁰.

Atenta a formulação legal adotada, importa agora refletir acerca das alterações agora introduzidas ao regime da reclamação e perceber se as soluções encontradas foram as mais acertadas.

Sublinhamos, em primeiro lugar, que a alínea f) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT resulta do entendimento firmado na jurisprudência ⁴¹¹.

Jurisprudência que, no entanto, e como já referimos, tem vindo a interpretar que as situações de subida imediata das reclamações que consubstanciam um

⁴⁰⁹ Cf. o artigo 179.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT.

⁴¹⁰ Cf. o artigo 278.º, n.º 3, alínea f) do CPPT.

⁴¹¹ Vide a este propósito os Acórdãos do STA de 18-01-2017, proferido no processo n.º 01374/16, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/90724f73f21ccb3e802580ae004c232e?OpenDocument&ExpandSection=1>; e de 31-01-2018, proferido no processo n.º 01257/17, disponível em: www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9752e820245eb4248025822800520e5e?OpenDocument&ExpandSection=1. Em sentido diferente SOUSA. Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado. 3.ª Edição. 2002, p. 907, que entende que "A decisão do órgão da execução fiscal que determine ou recuse a apensação ou a desapensação parece não poder ser impugnada pelos interessados, através da reclamação prevista nos artigos 276.º a 278.º deste Código".

prejuízo irreparável não pode restringir-se à lista das ilegalidades constantes do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.

Questionam-se, pois, os motivos que presidiram ao aditamento de mais uma alínea às já existentes e não de outras com igual relevância.

Por outro lado, decorre da pronúncia do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) ⁴¹² que a expressão do texto da alínea f) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT “ falta de fundamentação ” deveria ser substituída pela palavra “ ilegalidade ”.

Tendo como certo que a decisão de desapensação ⁴¹³ ou de recusa de apensação ⁴¹⁴ tem que ser obrigatoriamente fundamentada pelo órgão de execução fiscal, significa, pois, que não só a decisão do órgão de execução fiscal é suscetível de reclamação como da sua falta de fundamentação cabe reclamação com subida imediata.

Reclamação com subida imediata, que impõe ao executado a obrigatoriedade de alegar e provar que o ato proferido pelo órgão de execução fiscal afeta os direitos e interesses legítimos do executado ⁴¹⁵.

Parece-nos, pois que, da alteração incidente sobre o texto legal, o legislador concedeu ao órgão de execução alguma margem de discricionariedade ⁴¹⁶.

Mas para que seja possível controlar uma decisão que deriva de um exercício de poderes discricionários, a fundamentação do ato é imprescindível para se controlar a legalidade desta ⁴¹⁷.

O dever de fundamentação expressa de atos corresponde um direito fundamental consagrado constitucionalmente ⁴¹⁸ tendo em vista assegurar que Administração prossiga o interesse público no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos ⁴¹⁹.

⁴¹²Sobre a Proposta de Lei n.º 168/XIII. Disponível em <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357>

⁴¹³ Cf. o artigo 179.º n.º 4 do CPPT, “Procede-se à desapensação de qualquer das execuções apensadas, quando se considere, fundamentadamente, que a manutenção da sua apensação prejudica o andamento das restantes”.

⁴¹⁴ Cf. o artigo 179.º, n.º 3 do CPPT, “A apensação não se verifica quando a administração tributária considerar, fundamentadamente, que prejudica o cumprimento de formalidades especiais.

⁴¹⁵ Cf. o artigo 276.º do CPPT.

⁴¹⁶ GIANNINI aponta o interesse público como limite e vinculação da discricionariedade administrativa. *Apud* ANTUNES, Luís Filipe Colaço. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa, O Novo Contrato Natural*. Coimbra: Almedina, 2006, p.187.

⁴¹⁷ Cf. CAUPERS, João. *Introdução ao Direito Administrativo*. 11.ª Edição. Lisboa: Âncora Editora, 2013, p. 93.

⁴¹⁸ Cf. o artigo 268.º n.º 3 da CRP.

⁴¹⁹ Cf. o artigo 266.º, n.º 1 da CRP.

Estão assim, pois, sujeitos a fundamentação os atos administrativos que influam de forma desfavorável na esfera jurídica dos cidadãos ⁴²⁰.

Sendo a fundamentação um conceito relativo que varia consoante o ato, pode haver fundamentações mais cuidadas do que outras, mas não existe um modelo único de fundamentação válido para todos os tipos de atos administrativos ⁴²¹.

Todavia, a fundamentação deve ser expressa, clara, suficiente e congruente ⁴²².

O direito à fundamentação constitui uma garantia específica do contribuinte e, como tal, visa responder às necessidades do seu esclarecimento, procurando informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato por forma a permitir-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro ⁴²³.

O dever de fundamentação cumpre, essencialmente, três funções: “*a de proporcionar a melhor realização e defesa do interesse público; a de facilitar o controlo da legalidade administrativa e contenciosa do ato e a de permitir aos órgãos hierarquicamente superiores ou tutelares controlar, mais eficazmente, a atividade dos órgãos subalternos ou sujeitos a tutela*” ⁴²⁴.

Para aferir da falta de fundamentação convém, previamente, que se estabeleça a diferença entre fundamentação *formal* e fundamentação *material*.

Uma questão é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a atuar como atuou, as razões em que baseou a sua atuação⁴²⁵.

Outra, bem diferente ⁴²⁶, é de tentar saber se esses motivos correspondem à realidade e se, em caso afirmativo, são suficientes para validar a concreta atuação administrativa ⁴²⁷.

Distinguindo a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação, VIEIRA DE ANDRADE refere que a diferença está “em que o dever

⁴²⁰ Cf. o artigos 152.º do CPA. Neste sentido ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O Dever da Fundamentação Expressa de Atos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 95.

⁴²¹ MONCADA, Luís S. Cabral de. *Código do Procedimento Administrativo anotado*. 2.ª Edição. Lisboa: Quid Iuris, 2017, p. 477.

⁴²² V. o Acórdão do Tribunal Constitucional (Plenário) - n.º 266/87, de 8 de julho de 1987.

⁴²³ Neste sentido, MONCADA, *op. cit.* p. 477.

⁴²⁴ Acórdão de 26-01-2009, proferido no processo n.º 594/08, do Tribunal Constitucional.

⁴²⁵ Questão que se coloca no âmbito da validade formal do ato.

⁴²⁶ Questão situada já no âmbito da validade substancial do ato,

⁴²⁷ Neste sentido, Acórdão de 13-07-2011, proferido no processo n.º 656/11, do STA.

formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis; enquanto a fundamentação *substancial* exige a existência de pressupostos reais e de motivos corretos, suscetíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo ⁴²⁸.

É opinião praticamente unânime, a de que, “em caso de obrigatoriedade legal de fundamentação, o ato administrativo não fundamentado sofre de um *vício formal* que determina, em princípio, a sua invalidade” ⁴²⁹.

Concordando com o parecer do CSTAF, entendemos não haver motivos para restringir a sindicabilidade às situações de verificação do *vício formal* de falta de fundamentação, devendo ser permitido o seu controlo nos termos gerais de direito.

A outra questão que daqui emerge é a natureza destes atos praticados pelo órgão de execução fiscal.

Ora, conforme já fizemos menção, o artigo 103.º da LGT tem sido objeto de várias interpretações, o que tendo motivado acesa querela doutrinal e jurisprudencial.

No processo de execução são praticados atos jurisdicionais e não jurisdicionais.

Atos jurisdicionais são todos aqueles atos reservados ao juiz ⁴³⁰ que, no exercício da função jurisdicional, tem competência para decidir conflitos de interesses.

Por sua vez, atos não jurisdicionais são todos os atos praticados pelo órgão de execução fiscal que não visam a resolução de conflito de interesses ⁴³¹.

Em relação a estes últimos, podemos ainda considerar a prática de atos de ordenação ⁴³² e atos administrativos ⁴³³.

⁴²⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *op. cit.*, p. 231.

⁴²⁹ *Idem*, *op. cit.*, p. 281.

⁴³⁰ *Cf.* o artigo 151.º do CPPT.

⁴³¹ *Vide* neste sentido Acórdão de 12-02-2003, proferido no processo n.º 80/2003, do TC, já citado.

⁴³² Atos que configuram uma atuação frequentemente informatizada no âmbito da tramitação do processo (v.g., Instauração, atos, ofícios e despachos de mero expediente, considerando-se como tais os que se destinam a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes (artigo 152.º, n.º 4 do CPC).

⁴³³ Atos decisórios que envolvem opções valorativas, com o objetivo de produzir efeitos na esfera jurídica do executado, os quais podem revestir uma forma restritiva ou impositiva, tendo em vista a cobrança ou à manutenção ou reforço das garantias de cobrança do crédito exequendo (v.g. compensação oficiosa de créditos tributários, cf. artigo 89.º do CPPT, a constituição de uma hipoteca ou de um penhor, cf. artigo 50.º n.º 2, alínea b), da LGT ou 195.º, n.º 1, do CPPT, a reversão contra terceiros ou responsáveis subsidiários, cf. artigo 23.º da LGT, graduação de créditos, cf. artigo 245.º do CPPT ou o ato de venda, cf. artigos 248.º e ss. do CPPT) ou uma forma derivada, decorrente de pedidos formulados pelos executados (v.g. pedidos de pagamento em prestações, cf. artigos 196.º e ss. do CPPT, de dação em pagamento, cf. artigos 201.º e 202.º do CPPT, de prestação de garantia com vista à suspensão do processo, cf. artigos 169.º e 199.º

Ao convocarmos o artigo 103.º da LGT, constatamos que os atos praticados pelo órgão da execução fiscal são, em princípio, materialmente administrativos⁴³⁴.

Significa, pois, que, atos materialmente administrativos são todos aqueles que não tenham natureza jurisdicional⁴³⁵.

No entanto, estes atos, apesar de não terem natureza jurisdicional continuam a ter natureza judicial.

Natureza judicial que não deriva da essência orgânica administrativa⁴³⁶, do processo de execução fiscal, mas, supostamente, pela sujeição dos atos às regras formais dos processos judiciais⁴³⁷.

Observe-se que, em virtude de o ordenamento jurídico tributário continuar a atribuir ao órgão de execução fiscal a competência para a prática de todos os atos sem natureza jurisdicional⁴³⁸, ganha cada vez relevância a *desjudicialização*⁴³⁹, do processo de execução fiscal.

Processo de execução fiscal no qual são praticados atos jurídicos com carácter decisório que encerram em si mesmas apreciações independentes, eventualmente discricionárias⁴⁴⁰, com produção de efeitos na esfera jurídica do executado.

Nesse sentido, sob o ponto de vista da tramitação, a jurisprudência tem entendido que todos os atos decisórios representam autênticos procedimentos “enxertados” no processo de execução fiscal.

Assim, entendemos que o dever de fundamentar a decisão de recusa da apensação e o dever de fundamentar a decisão de proceder à desapensação configuram, em princípio, atos administrativos “enxertados” no processo executivo, aos quais se aplicam as normas de natureza administrativo-tributária.

do CPPT, de dispensa da prestação de garantia, cf. artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT, de compensação, cf. artigos 90.º e 90-A do CPPT, de sub-rogação, cf. artigo 91.º, n.º 2 do CPPT, de depósito de apenas parte do preço, cf. artigo 256.º n.º 1, alínea f), do CPPT ou de anulação de venda, cf. artigo 257.º, n.º 4 do CPPT).

⁴³⁴ Cf. o artigo 103.º, n.º 2 da LGT.

⁴³⁵ Cf. o artigo 103.º, n.º 1 da LGT.

⁴³⁶ Natureza administrativa da entidade que tramita o processo executivo.

⁴³⁷ “*Formalmente judiciais*”. BASTOS Nuno. *op. cit.*, p. 51.

⁴³⁸ Como resulta à evidência do disposto nos artigos 150.º e 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

⁴³⁹ Nesse sentido, ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 332.

⁴⁴⁰ ROCHA. *op. cit.*, p. 53 e seg.

Importa sublinhar que se encontra consagrado um direito de reação a *quaisquer atos* praticados no processo de execução fiscal, desde que comportem potencialidade lesiva.

Deste modo, embora tais atos sejam considerados no âmbito de um “enxerto” no processo de execução fiscal, poderão ser sindicáveis através das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal ⁴⁴¹.

3.3.2. CONSAGRAÇÃO DO EFEITO SUSPENSIVO

Das alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, a que fizemos referência e que foram inseridas no artigo 278.º do CPPT, cabe agora proceder a uma análise descomprometida, mas que consideramos pertinente.

A primeira incidiu sobre a “epígrafe” da norma do artigo 278.º e traduziu-se na substituição da referência “Subida da reclamação - resposta da Fazenda” por “Regime da reclamação”.

Independentemente da controvérsia acerca da denominação “reclamação/ação de impugnação/incidente” ⁴⁴², entendemos que a alteração em causa se justifica.

De resto, o artigo 278.º, apesar de manter o regime de subida imediata da reclamação, passa a consagrar a suspensão dos efeitos do ato reclamado.

A segunda incidiu sobre o dispositivo do texto legal da norma, traduzindo-se no aditamento de mais uma alínea às já existentes, com o seguinte teor: “Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação”.

Para além do entendimento firmado na jurisprudência ⁴⁴³, consubstanciado no reforço da apensação de execuções, não conseguimos perscrutar a razão subjacente a este aditamento.

Questiona-se, pois, a inclusão deste caso na lista das ilegalidades constantes do n.º 3 da referida norma e não de outros com igual mérito.

⁴⁴¹ Cf. o artigo 276.º do CPPT.

⁴⁴² V. SOUSA, Jorge Lopes de, *op. cit.* p. 268.

⁴⁴³ V. o Acórdão de 18 -01-2018, proferido no processo n.º 1374/16, do STA.

Como decorre do n.º 3 da aludida norma, para que seja aplicado o regime de subida imediata, é necessário que a reclamação se fundamente em prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades ali arroladas.

Conceito de prejuízo irreparável que, apesar do carácter taxativo do n.º 3 do seu artigo 278.º, foi sendo alargado pela doutrina e jurisprudência até se considerar que haverá prejuízo irreparável sempre que a reclamação perca todo o efeito útil ⁴⁴⁴.

Na verdade, a doutrina e jurisprudência, tendem a considerar o elenco do n.º 3 do referido artigo como não tendo carácter taxativo, permitindo, desta forma, a atribuição de efeito da subida imediato a todas as reclamações de decisões do órgão de execução fiscal que possam causar prejuízo irreparável ao executado.

Deve, pois, esse regime de subida ser alargado a todas as situações em que a subida diferida faça perder toda a utilidade à reclamação, não podendo circunscrever-se aos casos elencados na norma.

O prejuízo irreparável constitui um conceito jurídico impreciso ou relativamente indeterminado.

Apesar de não ser este o lugar para densificar estes conceitos, podemos adiantar desde já que as suas valorações autónomas, tendo em vista o princípio da tutela judicial efetiva, poderão ser sindicáveis através do controlo jurisdicional ⁴⁴⁵.

No n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, o legislador recorre a um conceito impreciso ou relativamente indeterminado, o qual possibilita a avaliação judicial concreta da natureza do prejuízo invocado.

BRONZE qualifica os princípios normativos, como “fundamentos abertos a várias soluções possíveis,” ou seja apontam o caminho para essa mesma solução e indicam o “sentido prático que as soluções jurídicas devem assumir ⁴⁴⁶.

Acrescenta que os fundamentos abertos são os que se apoiam as decisões concretas.

⁴⁴⁴ V. SOUSA, *op. cit.*, pp. 318 e 319.

⁴⁴⁵ Cf. os artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.

⁴⁴⁶ BRONZE, Fernando José. *Lições de Introdução ao Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 630-631

Em contrapartida, sugere que as normas “*se pretendem critérios acabados, fechados e bem mais próximos da solução que visam orientar*”⁴⁴⁷.

Já os critérios acabados são definidos como modelos predispostos à sua mais imediata investigação.

Muito embora os conceitos indeterminados possam criar alguma insegurança no tráfego jurídico, têm a virtualidade de constituir um instrumento de “*adaptação e flexibilização da lei ao caso*”⁴⁴⁸.

Porque a norma em análise se apoia num conceito indeterminado de “*prejuízo irreparável*” o elenco das ilegalidades ali enumeradas funcionam como autênticos “*critérios auxiliares interpretativos*”⁴⁴⁹.

Sob o nosso ponto de vista, a alínea f) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, representa mais um critério auxiliar a juntar aos já existentes.

A terceira alteração incidiu sobre o texto legal do n.º 5 do artigo 278.º do mesmo diploma, passando a ter o seguinte teor: “*Em caso de subida imediata, a administração tributária remete por via eletrónica a reclamação e o processo executivo que a acompanha*”.

Desta alteração resulta que, em caso de subida imediata da reclamação, quer o processo executivo quer a reclamação são remetidos ao tribunal por via eletrónica⁴⁵⁰.

A última alteração incidiu sobre o texto legal do n.º 6 do referido artigo, passando a constar a o seguinte teor: “*A reclamação referida no n.º 3 suspende os efeitos do ato reclamado e segue as regras dos processos urgentes*”.

Esta alteração significa, antes de mais, a consagração do efeito suspensivo do ato reclamado que, no seguimento do que temos vindo a cuidar, acolheu a solução consolidada na jurisprudência do STA.

⁴⁴⁷ *Idem, ibidem*-

⁴⁴⁸ V. ROCHA, Joaquim Freitas da. A falta de qualidade legislativa em matéria tributária. 2019, p.160

⁴⁴⁹ Nesse sentido, *vide* o Parecer da Procuradoria-Geral da República do Ministério Público, emitido em 3 de outubro de 2018, p. 30, sobre o Projeto de Lei n.º 787/XIII/3.^a, disponível em https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=42225#_blank

⁴⁵⁰ No que respeita à informatização dos processos de execução fiscal, *vide* a este propósito o Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de agosto e Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, que aprova a LOE de 2008.

Jurisprudência que, não obstante as alterações legislativas introduzidas em 2012 ⁴⁵¹ e 2014 ⁴⁵², continuava a interpretar no sentido de que a reclamação suspendia os efeitos da decisão recorrida.

Alterações que, conforme já abordamos oportunamente, introduziram uma mudança de paradigma na tramitação do regime da reclamação das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal.

A primeira dizia respeito aos artigos 101.º, alínea d), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT, que autonomizou a reclamação relativamente aos demais atos do processo de execução fiscal, ou seja, a reclamação deixava de ser tramitada na execução fiscal e passava a ser tramitada num apenso devidamente autonomizado.

A segunda, a par da eliminação da referência ao efeito suspensivo na epígrafe do artigo 278.º do CPPT ⁴⁵³, a reclamação passou a subir em separado para o tribunal, com o propósito de excluir situações de produção de efeito suspensivo da execução fiscal no seu todo.

Isto para dizer que, das alterações agora introduzidas ao n.º 6 do artigo 278.º do CPPT ⁴⁵⁴, resulta de forma expressa a suspensão dos efeitos do ato reclamado.

Considerando a opção legislativa, entendemos que, em determinadas situações ⁴⁵⁵, o legislador podia e devia ter ido mais além, no sentido de instituir meios de tutela que assegurem de modo efetivo a defesa dos contribuintes, nomeadamente através da extensão do efeito suspensivo do processo executivo no seu todo, sob pena de violação do princípio da adequação ⁴⁵⁶.

Em teoria, estarão em confronto dois tipos de pretensões: Prossecução do interesse público traduzido na cobrança do crédito tributário; e os direitos ou interesses que decorrem do direito à tutela jurisdicional efetiva ⁴⁵⁷.

⁴⁵¹ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013.

⁴⁵² Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2015.

⁴⁵³ Na redação dada pelo artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

⁴⁵⁴ Cf. o artigo 3.º da Lei 118/2019, de 17 de setembro.

⁴⁵⁵ Na procura de solução justa para o caso concreto. *Vide* LARENZ, *op. cit.*, pp. 190-201.

⁴⁵⁶ Cf. o artigo 18.º, n.º 2, 2.ª parte da CRP.

⁴⁵⁷ Consagrado nos artigos 20.º e 268.º da CRP e materializado nos artigos 9.º, 95.º e seguintes da LGT, 96.º do CPPT e 2.º do CPTA.

O conceito jurídico de proporcionalidade subdivide-se em três níveis ⁴⁵⁸: a exigibilidade, a adequação do comportamento da AT e a proporcionalidade em sentido estrito ou relação custos – benefícios.

O princípio da proporcionalidade ⁴⁵⁹ requer soluções de compromisso ⁴⁶⁰ que compatibilizem o direito dos particulares com outros valores constitucionalmente consagrados que ao legislador cabe prosseguir, nomeadamente o interesse público, a eficácia e a celeridade processual.

Para tal, devem ser utilizados os meios de ação considerados certos para atingir as finalidades normativamente prescritas, na procura do equilíbrio entre o interesse do sujeito ativo da relação jurídica, na qualidade de credor público, e os interesses do executado ou de terceiro afetado por atos lesivos praticados pelo órgão de execução fiscal.

No entanto, se ao elenco dos casos de subida da reclamação foi atribuído carácter taxativo e se o efeito suspensivo só ocorre quando há subida imediata, parece-nos que o regime agora instituído põe em causa a efetividade da tutela jurisdicional.

Conforme já referimos, o crédito tributário é indisponível e a atuação da AT deve subordinar-se ao interesse público e que, fora dos casos previstos na lei, a suspensão da execução fiscal é proibida ⁴⁶¹.

Interesse público de arrecadação da receita tributária que, nas palavras de FREITAS DA ROCHA ⁴⁶², “não sendo absoluto, também não pode ser negligenciado”

Do efeito suspensivo, agora plasmado no n.º 6 do artigo 278.º do CPPT, não decorre que tutele todas as ilegalidades.

No entanto, situações existem em que os direitos dos contribuintes não são acautelados e que reclamam a suspensão do processo de execução no seu todo.

Ao não ter sido acolhido pelo legislador o efeito suspensivo no seu todo, quando estejam em causa direitos dos contribuintes que se sobrepõem ao interesse público da cobrança, existe, seguramente, desproporcionalidade.

⁴⁵⁸ V. CAUPERS, *op. cit.*, p. 102.

⁴⁵⁹ Cf. o artigo 262.º da CRP.

⁴⁶⁰ Cf. BASTOS. O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime. 2016, p. 35.

⁴⁶¹ Advém do artigo 85.º, n.º 3 do CPPT.

⁴⁶² Cf. ROCHA. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 2014, p. 57.

Embora caiba ao poder político pronunciar-se sobre esta matéria, entendemos que, conforme já havia sido proposto pelo grupo para o estudo da política fiscal e, mais recentemente, por um grupo parlamentar da Assembleia da República, em determinadas circunstâncias, a reclamação com subida imediata deveria ter efeito suspensivo da execução.

Esta posição é a que melhor defende a tutela judicial efetiva consagrada nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.

CONCLUSÃO

Graças ao longo percurso que deu forma a este trabalho, é possível apresentar algumas conclusões sobre a investigação realizada.

O nosso pensamento crítico esteve orientado sob a necessidade de estabelecer um equilíbrio adequado e consistente sobre a atuação da Administração Pública na cobrança de créditos tributários e os direitos dos contribuintes que decorrem do exercício da tutela judicial efetiva, nas situações em que o interesse público adstrito à cobrança coerciva apresenta um certo grau de desproporcionalidade.

É neste frágil equilíbrio que o Estado deve interpretar de forma conveniente a função de legislador e de credor em relação aos seus cidadãos que, na qualidade de sujeitos passivos da relação jurídica tributária, além de devedores, mais não são do que também credores no consentimento da obrigação imposta pelo contrato social com o Estado de Direito, sob pena de por em causa o princípio da legalidade.

Pensamos estar perante um conflito entre duas conceções axiológicas em direito tributário, por um lado a eficácia e celeridade na cobrança tributária e, por outro, a perspectiva de garantias dos direitos ou interesses de decorrem do direito à tutela jurisdicional efetiva.

A simplicidade e a celeridade não podem, contudo, ser efetivadas à custa dos contribuintes e qualquer restrição desproporcionada das garantias de defesa será inconstitucional.

Nestas situações, a resposta natural perante uma situação que se vislumbra desfavorável para o contribuinte é a de promover a suspensão do processo de execução fiscal através da reclamação, o cerne da nossa investigação.

A reclamação tipifica um meio processual inserido no conjunto de meios de impugnação de atos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos que, devido às suas características, possibilita, de uma forma genérica, um controlo imediato dos atos lesivos praticados pelo órgão de execução fiscal, identificando

a questão controvertida principal e permitindo acautelar o efeito o efeito útil da decisão.

No que diz respeito à natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, no ordenamento jurídico português vigora um modelo misto, atos de tramitação administrativa e jurisdicional, que constitui uma espécie de “procedimento jurisdicionalizado”. Os atos são, quase em exclusivo, praticados pelo órgão de execução fiscal, e em que a intervenção do juiz tem cada vez mais carácter residual.

Em virtude de o ordenamento jurídico tributário continuar a outorgar ao órgão de execução fiscal a competência necessária para a prática de todos os atos sem natureza jurisdicional, ganha cada vez mais relevância a desjudicialização do processo de execução fiscal.

Antes do processo legislativo que deu origem à Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a possibilidade de reclamar dos atos proferidos pela Autoridade Tributária, eram tramitados no próprio processo de execução fiscal (no caso de subida imediata) e impediam a prática de novos atos processuais – que em termos materiais seria o seguimento da execução – e o mesmo encontrar-se-ia suspenso.

Posteriormente, após a entrada em vigor da Lei referida acima, emerge a autonomização da reclamação no âmbito do processo de execução fiscal, a qual, sendo apresentada, passava a correr por apenso.

A disposição oriunda da Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, determina os moldes em que a reclamação deve ser apresentada, com cópia em apenso do processo principal.

Esta formulação resulta, entre nós, na incompletude do sistema tributário, aquando dos critérios normativos que estavam presentes antes das alterações legislativas. O legislador retirou o efeito suspensivo da reclamação face aos atos do órgão de execução fiscal, o que por si permite a presença de um vazio legal.

Em consequência, o regime dos efeitos da reclamação na execução deixou de constar do regime da reclamação integrado nos artigos 276.º e seguintes do CPPT.

Contudo, estas alterações não impedem que a magistratura, nomeadamente as instâncias superiores, continuem a interpretar o efeito suspensivo das reclamações com subida imediata, de atos proferidos pelo órgão de execução fiscal.

No decorrer das alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, foi consagrado o entendimento adotado pela doutrina e jurisprudência no que respeita aos efeitos da reclamação judicial de atos do órgão de execução fiscal, de que ela suspende os efeitos do ato reclamado e segue as regras dos processos urgentes.

Desta opção legislativa resulta, todavia, que o efeito suspensivo do ato reclamado está inexoravelmente ligado à subida imediata da reclamação, ou seja, só há efeito suspensivo quando há subida imediata.

Perante isto, se ao elenco das situações de subida da reclamação lhe é atribuído caráter taxativo e se o efeito suspensivo só ocorre quando há subida imediata, constatamos a inconstitucionalidade material do regime agora vigente, ao restringir os direitos dos contribuintes, conseqüente da violação da tutela jurisdicional efetiva, presente nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.

Nesse sentido, entendemos que, em determinadas circunstâncias, a reclamação no âmbito do processo de execução fiscal com subida imediata deveria ter efeito suspensivo da execução, sob pena de violação do princípio da adequação.

É de salientar que, apesar das alterações legislativas em causa terem sido fruto do contributo e consenso por parte da doutrina e jurisprudência variada, o debate perante o sucesso ou insucesso da reforma deverá sofrer o teste do tempo, de modo a apurar um ou outro resultado.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, Tiago Lourenço. A reclamação de atos do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata: âmbito do efeito suspensivo. *Cadernos de justiça tributária*. Braga: CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Jan-Mar, 2015, n.º 7, pp. 31-42. ISSN 2182-9780.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O Dever da Fundamentação Expressa de Atos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 2007.

ANTUNES, Luís Filipe Colaço. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa, O Novo Contrato Natural*. Coimbra: Almedina, 2006.

ARAÚJO, Laurentino da Silva. *Processo de Execução Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1968.

BASTOS, Nuno. O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime. In: Centro de Estudos Judiciários. *Tutela Cautelar no Contencioso Tributário*. Lisboa: Centro de Estudo Judiciários, 2016.

BRONZE, Fernando José. *Lições de Introdução ao Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

CAMPOS, João Mota de, PEREIRA, António Pinto, CAMPOS, João Luiz Mota de. *O Direito Processual da União Europeia, Contencioso Comunitário*. 2.ª Edição revista e aumentada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e comentada*. 4.ª Edição. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1997.

CARVALHO, Rúben Anjos de. PARDAL, Francisco Rodrigues. *Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado e comentado*. 2.ª Edição, Vol. I, Coimbra: Almedina, 1969.

CAUPERS, João. *Introdução ao Direito Administrativo*. 11.ª Edição. Lisboa: Âncora Editora, 2013

COSTA, Eva Dias. *Da Admissibilidade da Liquidação de Imposto Posterior a Extinção da Personalidade Jurídica Societária*. Brasil: Novas Edições Acadêmicas, 2015.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. *A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário*. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília, 2018, vol. 9, n.º 1.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários. Novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

FREITAS, José Lebre de. *A Ação Executiva à Luz do Código de Processo Civil de 2013*. 6.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

GOMES, Nuno Sá. Lições de direito fiscal. Apontamentos das lições proferidas pelo Dr. Nuno Sá Gomes ao 4.º ano de Direito, proferido na Faculdade de Direito de Lisboa, no ano lectivo de 1983-1984. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, dezembro de 1986, n.º 134, Volume II.

GUERREIRO, António Lima. *Lei Geral Tributária - Anotada*. Lisboa: Reis dos Livros, 2000.

HÖRSTER, Heinrich Ewald. *A Parte Geral do Código Civil Português, Teoria Geral do Código Civil*. Coimbra: Almedina, 2012.

JUSTO, António dos Santos. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. 2.ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3.ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, João Batista. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. 1.ª Edição. Coimbra: Almedina, 1987.

MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1993.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa. *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016.

MENDES, João Castro. *Introdução ao Estudo do Direito*. Lisboa 1984.

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Código do Procedimento Administrativo anotado*. 2.^a Edição. Lisboa: Quid Iuris, 2017.

MORAIS, Rui Duarte. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, Coimbra, 2014.

MORAIS, Rui Duarte. A reclamação do artigo 276.º do CPPT – algumas interrogações. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019.

NABAIS, José Casalta. A impugnação unitária do ato tributário. In: Centro de Estudos Judiciários. *Procedimento e Processo Tributário*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2.^a Edição. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos, contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NETO, Dulce. A Natureza da Execução Fiscal na Jurisprudência do STA. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019.

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso Tributário-Procedimento, Princípios e Garantias*. Volume I. Coimbra: Almedina, 2016

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo. *Processo, Arbitragem e Execução*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2016.

PARDAL, Francisco Rodrigues. Ilegalidade da dívida exequenda como fundamento de oposição ao processo de execução fiscal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças - Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1967, n.º 100.

PINTO, Carlos Alberto da Mota, MONTEIRO, António Pinto, PINTO, Paulo Mota. *Teoria do Direito Civil*. 4.^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

PIRES, José Maria Fernandes, *et al.* *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2015.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1977.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: Centro de Estudos Judiciários. *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Coleção Formação Contínua*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *A falta de qualidade legislativa em matéria tributária*. V congresso de Direito Fiscal. Porto: Vida Económica, 2019.

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

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

RODRIGUES, Fernando Pereira. *O novo processo civil - Os princípios estruturantes*. Coimbra: Almedina, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*. 3.^a Edição. Lisboa: Vislis Editores, 2002.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6.^a Edição. Volume II. Lisboa: Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6.^a Edição. Volume III. Lisboa: Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6.^a Edição. Volume IV. Lisboa: Áreas Editora, 2011.

TAVARES, Carla Sofia da Rocha. *Estudo sobre a reclamação dos actos proferidos em processo de execução fiscal*. Dissertação de Mestrado. Braga: Universidade do Minho - Escola de Direito, 2013. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/27694>

VARELA, João de Matos Antunes. *Das Obrigações em Geral*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2017.

VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a Edição. Coimbra: Almedina, 2018.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*, Viseu: Tip. Guerra, 1974.

XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no âmbito do Estado Social De Direito*. Coimbra: Almedina, 2006.

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

Do Tribunal de Justiça da União Europeia:

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 15 de maio de 1986, Johnston v Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary 222/84. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=c-222/84&td=ALL>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 27 de novembro de 2001, Comissão/Áustria, C- 424/99. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-424/99>

Do Supremo Tribunal Administrativo:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.^a), de 15 de junho de 1938. Lisboa: Diário do Governo, II série, 26 de julho de 1938.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.^a), de 13 de janeiro de 1960, recurso n.º 14 316. Lisboa: Diário do Governo, 3 de fevereiro de 1961.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01 de julho de 1998, processo n.º 022389, relator: Benjamim Rodrigues. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/9864a157623200508c36947a475ceb916656e10d4fc4e3057acdd996ae71dec2>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de setembro de 2004, processo n.º 0897/04, relator: Brandão de Pinho. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/0665b5df25aceae521950cfe80510e58a9f95d74ec15eb34beb2aa1bd1cd4745>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de abril de 2005, processo n.º 0226/05, relator: Brandão de Pinho. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/0520109a1fe57d9e1abd026b4b445b888d5e0dcf7fbf5653ac757cf7153b088bSTA>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de maio de 2007, processo n.º 0233/07, relator: António Calhau. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/fdb1257173ff454a96ec66df51afdef6e42a1f9eaf9740dc0505b6ab404b16e0>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de janeiro de 2010, processo n.º 01077/09, relator: Isabel Marques da Silva. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/6d818c92c8f92dac2e3b300723854226a81f38644daf920c1921e8c040273778>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de maio de 2010, processo n.º 0343/10, relator: António Calhau. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/637211b6cac4f8bc337079d054b22e3ff8bc84dba66d32ce392cc971d70357ba>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de outubro de 2010, processo n.º 0655/10, relator: António Calhau. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/6647cca94a04f19c3392b8d867d1f407ca6e39de1707972d009d1ee2278680e6>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07 de novembro de 2010, processo n.º 0656/10, relator: Valente Torrão. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/8f560d28e977f7e6019cfbbe70f31cc1d76afcf29a80abe57c55e48d050cf2ca>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de maio de 2011, processo n.º 0444/11, relator: Isabel Marques da Silva. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/38686801740690567268f488d98f62e4d727b2f6a877eef9df51ab87440e929a>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de julho de 2011, processo n.º 0656/11, relator: António Calhau. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/1e78be6228447fed4185714d9ffda85e7d408ec74bf2191650457785001b03de>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de setembro de 2011, processo n.º 0748/11, relator: Lino Ribeiro. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/6d9f16601892b86927a90f3d6ce631f47ebd377fee931e1e577e48d6905bf4fa>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de fevereiro de 2012, processo n.º 061/12, relator: Lino Ribeiro. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/a0ffc68ce8826266d4e58cad19571c621fda4e5096213fdc3d82a332a5dcc41b>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de fevereiro, de 2012, processo n.º 059/12, relator: Dulce Neto. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/287cd3b8bb5ef08848908ad4b2b5803731423da7a87c22c573ef289ff15f69f5>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de fevereiro de 2012, processo n.º 120/12, relator: Pais Borges. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/1767072e7f779ad3782ab77e69d1bea53ac14fb25ad33e05c98b10fdce198e5b>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de abril de 2012, proferido no Processo n.º 0247/12, relator: Ascensão Lopes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/6bc1c179197fe03a341df81f5530609f73c501e194025186d7566a2da0be080b>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de maio de 2012, processo n.º 0489/12, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/cdd25bdd82c18be3d29d579fca61845b984da887b8f0265d3f03bbea0a814830>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de julho de 2012, processo n.º 0665/12, relator Lino Ribeiro. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/384dfa7f81560df88ad1a6858a8493413c48e220c21bef3dc32b581a4f63e403>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de setembro de 2012, proferido no processo n.º 0893/12, relator: Valente Torrão. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/bc3e139fa3b2fd33e95015408bb2e285ada6aa87574b690376ab91c5017374a7>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de setembro de 2012, processo n.º 0708/12, relator Casimiro Gonçalves. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/36672503c022a440ebc0cd0273aeff650e8e19914aee332fd40211c98019b60b>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de outubro de 2012, proferido no processo n.º 0943/12, relator: Valente Torrão. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/3c5ce3c6010906beac7fbacb2878e720ef934db169af859d181f260642289f38>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09 de janeiro de 2013, proferido no processo n.º 01437/12, relator: Ascensão Lopes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/e7251d2abde4812ebcd860bb3606a7fd579df93326e301dc928d8fe4fe0e8933>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de fevereiro de 2013, processo n.º 1151/11, relator: Lino Ribeiro. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/c3e13a07c099bb01add311d5d57029e32ef62cd067d897dd3fa3d055122520b8>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de março de 2013, processo n.º 080/13, relator: Pedro Delgado. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/cbb7b7d5d4a2d0207d3978f36f45cef2464f4d0229d2fdd8c4d66c520bc93c88>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de março de 2013, processo n.º 0325/13, relator: Fernanda Maças. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/baaa37ea8098b26847b793eb0074b0cc51b08214f4144b9e75ce3b6ea538b7d7>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de abril de 2013, processo n.º 1262/12, relator: Dulce Neto. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/54a4c611d8e637d63e24c13e5f398f045b50b08dd64dba485d2404a721746c4c>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de maio de 2013, processo n.º 0480/13, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/54f86ab92400eb6a862a3536a02420b6ed15c0f68c18383f3860d173b7b4a789>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de junho de 2013, processo n.º 01380/12, relator: Lino Ribeiro. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/47867d050a30c1834743823dc7774baf488d29a92dbe4d20ed3a244efbd49c16>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de agosto de 2013, processo n.º 01279/13, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/bd461c6ec73d1cce65d9e9079f4b3d5aeb93aea2be055738ce71789a6e2e4618>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2013, processo n.º 01688/13, relator: Isabel Marques Da Silva. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/8e8d1e14952a6d373b3823f39126c7c0c172c7e24d7ba60d1c49613253b8b149>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de abril de 2014, proferido no processo n.º 0363/14, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/1bcad06fbb02bfff24c39ccf8e1b7e4df2398abf7c8ca062b4b8cb849ac1f65a>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de junho de 2014, processo n.º 0613/14, relator: Ana Paula Lobo. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/5d53dd5c423186211ded453a5721fcbbe36245dd6820650bb10dc3a08002462f>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de setembro de 2014, proferido no processo n.º 0909/14, relator: Fonseca Carvalho. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/e5b7d7a40b0a8503f34d5fbec68bbdf8e8b09bfc621e24d82e2391d2b59d1482>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de dezembro de 2014, processo n.º 01315/14, relator: Fonseca Carvalho. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/95b719644d6422f520ac8cc6994169fd0003b3567cf69d768e8557cbadcd7521>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de março de 2015, processo n.º 0887/14, relator: Fonseca Carvalho. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/3005c741d7341237f3ad28b8fcc6f9f4bd8d48f72fb6b063ac8690fad15470f8>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2015, processo n.º 0380/15, relator: Pedro Delgado. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/ea56343725bdbb3291781483466a5b2e328098c9fda94e6b5b716cc3fb7c8ed2>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de agosto de 2015, processo n.º 0990/15, relator: Pedro Delgado. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/da1000d32a91c7dfe93cabcc21cd9527154ddba1b2691aa6b70bdf1ac6eb0a89>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de abril de 2016, processo n.º 0419/16, relator: Pedro Delgado. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/288dc22a7212e6b652c27720d4ef274ebacf865278020a1a0d769ed52bbbebb6>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de junho, de 2016, processo n.º 0585/16, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/f29439fc661d3b941ab70eab10431ad9ce864a1723c0fbb3b8e7f1038c692930>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de julho 2016, processo n.º 0532/16, relator: Dulce Neto. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/d9d9ee9e9f52d81d37f21a1adc81bc989ddfce0646c018c198db67da01a98fc7>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de janeiro de 2017, processo n.º 054/16, relator: Aragão Seia Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/c96f2f0e46de80c31599027140dd58b1d6e28fdef11f2d832d36be274c4df118>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de janeiro de 2017, processo n.º 01374/16, relator: Aragão Seia. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/72ceea1b5d98697dc3d5b22ab246d007e8e0dec0acbb1e26dee8ff3764eca4af>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de julho de 2017, processo n.º 0795/17, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/44a986bef6346ccb6413c72c8500eeb7950c4cf3f363a2b6fe59577a982e060b>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de janeiro, de 2018, processo n.º 01454/17, relator: Francisco Rothes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/f6a1a5b644b453a22a9cb4b8194cfb3e9da5d0d25a44e3746aa5c311dca4413f>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 18 de janeiro de 2018, processo n.º 01374/16, relator: Aragão Seia. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/72ceea1b5d98697dc3d5b22ab246d007e8e0dec0acbb1e26dee8ff3764eca4af>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de janeiro de 2018, processo n.º 01257/17, relator: Isabel Marques da Silva. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/de09b5214368c3332f6806b791157bf1f6f9fece17d9809eefcc7e43670ddc11>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de maio de 2018, processo n.º 0359/18, relator: Aragão Seia. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/ee515ac3dedafbc55f5acadb563db760521310ef8de96269bc235d2654f39c47>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de junho de 2018, processo n.º 0480/18, relator: Pedro Delgado. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/75037d79dbbdc78e6c72e73cb2c3fefe15d41f773639f6ef0fdb488e829360c>

Do Tribunal Central Administrativo Sul:

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 06374/13, relator: Joaquim Condesso. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/0abfc336d4d449a2a54043ba8e7e67ecd6cd711c8116d4fc9bc9008a30c5b0a2>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14 de abril de 2016, processo n.º 09417/16, relator: Bárbara Tavares Teles. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/4bc83d53ac93bbb77decda5fb1f0f0dfa0e0534a414874df59661655a68a7621>

Do Tribunal Constitucional:

Acórdão Do Tribunal Constitucional de 8 de julho de 1987, processo n.º 266/87, relator: Conselheiro Monteiro Diniz. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/08eb29b21744bffa22db5b6708e70863180e3e8dc9c46b662dbaa1f40ad258f>

Acórdão Do Tribunal Constitucional de 10 de julho de 2001, processo n.º 332/2001, relator: Conselheiro Messias Bento. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/d18505703cd89fc3fe8d256f21f1221ef1d17c39016be455ea1fb3ee9f523686>

Acórdão Do Tribunal Constitucional de 17 de abril de 2002, processo n.º 152/2002, relator: Conselheira Helena Brito. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/8a8316db9d43895bb7e0dd8c72ff456d1cd9f47856a10e5a110e91e7c04f5396>

Acórdão Do Tribunal Constitucional de 12 de fevereiro de 2003, processo n.º 80/2003, relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/d2fc82d17a0973240e7c1fd8e330bcdaaf7c37b4872b1d17f396e900f12ae9de>

Acórdão Do Tribunal Constitucional de 13 de julho de 2005, processo n.º 0386/05, relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/9cfa20486b7676399f7e4ddae4c3d3a82270afe7165c732bd7033ac95815f6ef>

Acórdão do Tribunal Constitucional de 26 de janeiro de 2009, processo n.º 594/08, relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/5c488b27794f68b71e1139e41aa9f5fab81f2870094e9d76229f3dceace8a860>

Acórdão do Tribunal Constitucional de 23 de outubro de 2018, processo n.º 557/2018, relator: Conselheiro Pedro Machete. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/a4b81041289e98f83a4fdee844699b82d4f9a6ef99dc97c1bb7f9a4b47160256>

Do Supremo Tribunal de Justiça:

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22 de outubro de 2012, processo n.º 667/08.1GAPTL.G1-A.S1, relator: Oliveira Mendes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/f74e0829be9ff2a0681f1ee77a6cc66f271eef24296af0b0576f2f91eb8f36fc>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2018, processo 309/16.1T8OVR-B.P1.S1, relator: Maria Da Graça Trigo. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/157dfe20a69dfe98ffe3d44a0ee4014b27f132ce1043234f793c6ad79537b9e7>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 17 de outubro de 2019, processo n.º 25097/17.0T8PRT.P1.S1, relator: Nuno Pinto Oliveira. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/5cc4ff1d8de995a59ab3b43d19ea82b25adbb5fda0e601ff57e1dddb8e34a97e>

Do Tribunal da Relação de Lisboa:

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 06 de março de 2014, processo n.º 2747/10.4TBRR.L1-2, relator: Olindo Geraldes. Disponível em: <https://www.direitoemdia.pt/search/show/d2e4152adf89f6be6d787b2bc5c016b98d0a88a4ce19aa5fd98572cb3aef7946>