



Universidade do Porto
Faculdade de Direito

António José Correia Amaro de Sousa Magalhães

A RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Mestrado em Direito
Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira
Porto, 31 de Julho de 2012

Mesmo não sendo este o meio, nem o local, próprio para memórias e agradecimentos, não posso deixar passar em claro todo o apoio, auxílio, liberdade e compreensão que me foram dados na elaboração deste estudo pela Professora Doutora Glória Teixeira, minha orientadora.

Agradeço o incentivo, o apoio incondicional, a orientação técnica e o esteio pessoal que foi, é e será sempre o Dr. António José de Sousa Magalhães, meu querido Pai.

À minha família e à minha Francisca.

Muito Obrigado!

RESUMO

O trabalho tem por objeto a Reclamação das Decisões do Órgão da Execução Fiscal, prevista nos artigos 276º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Iniciando-se pela Análise da natureza jurídica da Reclamação das Decisões do Órgão da Execução Fiscal, apresentando-se e criticando-se as posições existentes na Doutrina e na Jurisprudência acerca do tema, para se construir uma interpretação própria acerca da natureza jurídica do expediente processual de Reclamação.

A Reclamação é entendida, quanto à sua natureza jurídica, enquanto um expediente processual autónomo em processo tributário, como uma *reclamação extraordinária*, para daí se partir para um estudo e exposição do seu regime jurídico.

Partindo da perspetiva enunciada quanto à natureza jurídica da Reclamação, após a análise do seu regime jurídico, resultam as conclusões globais do presente trabalho, explanadas no último capítulo.

ABSTRACT

The following Review focus on the Claim of the article 276º of the “*Código de Procedimento e Processo Tributário*” (Tax Procedure and Proceedings Code).

It begins by analysing the juridical nature of the Claim, an area where the Doctrine and the Case Law are not unanimous.

Then, it's made an assay of the juridical regime of the Claim, reviewing its characteristics.

The main purpose of this Review is to qualify the Claim has a new tax procedure, different form the other procedures in its total, but similar in some of its elements.

The Claim has hybrid characteristics, which can make it seem like another tax procedure.

By reviewing those hybrid characteristics, the author states the Claim has a new and different tax procedure, finishing the Review with some global conclusions regarding its subject, the Claim of the article 276º of the CPPT.

ÍNDICE

RESUMO	3
ABSTRACT	4
ABREVIATURAS E SÍMBOLOS	6
1. INTRODUÇÃO	7
2. A NATUREZA JURÍDICA DA RECLAMAÇÃO	8
2.1 A Reclamação enquanto recurso judicial	8
2.2 A reclamação enquanto incidente do processo de execução fiscal	10
2.3 Uma abordagem diferente	11
3. REGIME JURÍDICO DA RECLAMAÇÃO	16
3.1 Atos passíveis de reclamação	16
3.2 A Interposição da Reclamação	22
3.2.1 Prazo.....	22
3.2.2 A quem e onde é apresentada a Reclamação	23
3.2.3 O ónus de formular conclusões	26
3.2.4 A possibilidade de revogação do ato reclamado	28
3.3 Fase Processual	30
3.3.1 O modo de subida a juízo da reclamação	30
3.3.2 O caráter urgente da reclamação	38
3.3.3 Tramitação Processual.....	40
3.3.4 A interposição de recurso das decisões proferidas em 1ª Instância	43
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	49
JURISPRUDÊNCIA	50

ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

Art. – Artigo.

CC - Código Civil.

Cfr. – Conferir.

CITIUS - Sistema Informático dos Tribunais Judiciais.

CPC - Código de Processo Civil.

CPT - Código de Processo Tributário.

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário.

CRP - Constituição da República Portuguesa.

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Etc. - Etecetera.

LGT - Lei Geral Tributária.

Nº - Número.

Ob. Cit. - Obra citada.

Pág. - Página.

SITAF - Sistema de Informática dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Ss. - Seguintes.

STA - Supremo Tribunal Administrativo.

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte.

V.g. - Verbi gratia.

1. INTRODUÇÃO

O nosso estudo terá por objeto a Reclamação dos Atos do Órgão da Execução Fiscal, prevista no artigo 276º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Trata-se de um expediente processual de extrema importância prática que, do ponto de vista teórico, tem sido pouco abordado e o seu regime pouco explorado.

Pretendemos, pois, analisar a Reclamação, tecendo algumas considerações e propondo uma abordagem nova e diferente, do nosso entendimento, quanto aos pontos divergentes que daí resultarão.

Tendo em conta o objeto do estudo, o nosso enfoque inicial passará pela análise teórica da natureza jurídica da Reclamação, tema onde, quer a (pouca) Doutrina, quer a Jurisprudência, não são unânimes.

De seguida procederemos à análise do regime jurídico da Reclamação, expondo as suas características principais, procurando transmitir algo mais acerca do que já existe sobre este tema.

Foi difícil, para nós, a fundamentação das nossas opiniões devido às poucas linhas dedicadas pelos principais *fiscalistas* a este tema, sendo o Dr. Jorge Lopes de Sousa aquele que nos fornece a principal base de investigação.

Com o presente estudo, pretendemos demonstrar, do ponto de vista científico, o carácter único deste expediente processual, com as restantes consequências que daí advêm.

Esperamos ter cumprido com os nossos intuitos...

2. A NATUREZA JURÍDICA DA RECLAMAÇÃO

2.1 A Reclamação enquanto recurso judicial

Esta era a nomenclatura dada pelo legislador à figura equivalente, anteriormente existente, no C.P.T., no artigo 355º nº1.

Existem autores ⁽¹⁾ que entendem que o atual artigo 276º do CPPT corresponde ao anterior artigo 355º nº 1 do CPT.

Aí o legislador utilizava a palavra recurso para se referir ao meio processual hoje descrito no artigo 276º do CPPT.

Esses autores, bem como alguma Jurisprudência, sustentam a posição de que a Reclamação constitui, na realidade, um recurso judicial onde são impugnados os atos exarados pela administração tributária no processo de execução fiscal.

Fundamentam esta teoria no facto de que era esta a denominação utilizada pelo artigo 355º nº 1 do CPT, hoje ainda presente no artigo 62º nº1 alínea g) do ETAF, bem como no próprio artigo 97º nº1 alínea n) do CPPT, sendo que o emprego do termo “reclamação” resulta da necessidade de adequação do CPPT à LGT e, esta última, no artigo 103º nº2, utiliza o termo “reclamação” ⁽²⁾.

A terminologia “reclamação” significa, via de regra, a reapreciação de um ato pela entidade que o praticou, confundindo-se com a figura presente no artigo 158º nº 2 alínea a) do CPA.

¹ Um deles é LOPES DE SOUSA, Jorge *in* “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado”, Áreas Editora, 2011, 6ª Edição, Vol. IV, pág. 267, nota nº 1 ao artigo 276º.

² *Cfr.* Acórdãos do TCAN de 12 de dezembro de 2007; do STA de 5 de julho de 2007; do STA de 16 de dezembro de 2010.

Procurando justificar o possível erro do legislador na nomenclatura do expediente processual, os defensores deste entendimento justificam a utilização do termo “reclamação” no facto do processo de execução fiscal ter natureza judicial, embora alguns atos, os atos materialmente administrativos, sejam praticados pela Administração Tributária – artigo 103º nº1 da LGT (³).

Entendem também que sai reforçada a ideia de que se trata de um recurso judicial em virtude da existência de um verdadeiro processo de direito adjetivo, com o exercício do contraditório, de acordo com o artigo 278º nº 2, acrescido do facto de que a petição deverá conter alegações e conclusões.

É colocada de parte a ideia de se tratar de um incidente da execução fiscal, na medida em que o artigo 155º nº1 do CPPT faz distinção entre a *reclamação* e os incidentes no processo de execução fiscal (⁴).

Estaremos, segundo este entendimento, perante um recurso judicial para o Tribunal Tributário de primeira instância, dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal (⁵). (⁶)

³ Acerca deste ponto, *cfr.* LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 267 e 268.

⁴ Acórdão do STA de 16 de dezembro de 2010

“Entre os meios processuais englobados no conceito de processo judicial tributário inclui-se «o recurso, no próprio processo, dos atos praticados na execução fiscal» [art. 97.º, n.º 1, alínea n), do C.P.P.T.]. Este «recurso» é a impropriamente denominada «reclamação». O termo «reclamação», relativo a impugnação de atos materialmente administrativos, é tradicionalmente utilizado para referenciar os pedidos de reapreciação do ato pelo órgão que o proferiu, como consta explicitamente do art. 158.º n.º 2, alínea a), do C.P.A.) referida no art. 103.º, n.º 1, da L.G.T. e 276.º do C.P.P.T.. Perante a confusão terminológica legislativamente adotada para referenciar este meio processual de impugnação dos atos praticados em processo de execução fiscal não se pode tirar qualquer ilação segura sobre o campo de aplicação das normas relativas a custas. Designadamente, não se pode afirmar que essa «reclamação» não está sujeita a custas por não ser «ação» ou «recurso», pois o art. 49.º, n.º 1, alíneas a), subalínea III), e d), do E.T.A.F. de 2002, denomina tal meio processual «ação de impugnação» e o referido art. 97.º, n.º 1, alínea n), do C.P.P.T. chama-lhe «recurso» [como já sucedia com o C.P.T. e com o E.T.A.F. de 1984, que, nos seus arts. 355.º e 62.º, n.º 1, alínea g), respetivamente, atribuíam a denominação de «recurso» ao meio processual equivalente ao atualmente previsto no art. 276.º].”

⁵ Poderá ser (e será na maior parte das vezes) a Autoridade Tributária e Aduaneira, mas, no caso dos tributos parafiscais (coimas, prestações à segurança social), a entidade administrativa que exarou o ato.

⁶ FREITAS ROCHA, Joaquim, in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 2ª Edição, Coimbra 2008, pág. 297, entende que se trata de “um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo de um ato de 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.”

2.2 A reclamação enquanto incidente do processo de execução fiscal

Outro entendimento é aquele em que a *reclamação* é considerada um incidente do processo de execução fiscal.

Trata-se de um processo *sui generis*.

É uma reclamação, na medida em que o ato é materialmente praticado pelo órgão administrativo, mas, formalmente, o processo de execução fiscal é um processo judicial.

Contudo, para estes autores, a *reclamação*, independentemente de se considerar um recurso ou não, não é um expediente autónomo, mas sim um incidente do processo de execução fiscal ⁽⁷⁾ ⁽⁸⁾.

Assim, a reclamação teria uma natureza intrinsecamente dependente e estrutural em relação ao processo de execução fiscal.

Dependência essa que, pese embora o carácter de ação impugnatória da *reclamação*, esvazia a sua autonomia em relação ao processo de execução fiscal.

Razão pela qual a propositura da reclamação não constitui a introdução de um novo processo em juízo, mas sim o levantamento de uma questão incidental ao processo de execução fiscal.

É este entendimento que resulta dos Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 20 de janeiro de 2010, processo nº 1077/09 ⁽⁹⁾, e de 20 de outubro de 2010, processo nº 655/10 ⁽¹⁰⁾.

⁷ Parece ser o caso de FREITAS ROCHA, Joaquim, in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, 2011, Coimbra, pág. 356.

⁸ E também de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 288 e 289.

⁹ “Parece inequívoca a estrutural dependência desta “reclamação” em relação à execução fiscal na qual é praticado o ato potencialmente lesivo “reclamável”. É, aliás, esta dependência estrutural que permite à Lei Geral Tributária (cfr. o seu artigo 103.º) a enfática afirmação de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, pois que, embora possa correr a generalidade dos seus termos no Serviço de Finanças, é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.».

2.3 Uma abordagem diferente

Das correntes doutrinárias e jurisprudenciais apresentadas *supra*, concordamos com alguns pontos e discordamos veementemente em relação a outros.

A nossa abordagem pretende ser diferente, propondo outra solução para o mesmo problema.

Nós entendemos que a *reclamação* é, mais do que uma ação nova, um expediente processual novo e distinto dos restantes.

Passamos a expor:

A *reclamação* tem, sem dúvida, natureza impugnatória.

Com ela pretende-se impugnar um ato praticado pelo órgão da execução fiscal, ou seja, impugnam-se os atos materialmente administrativos, praticados no âmbito da execução fiscal por um órgão administrativo.

No restante, tem características próprias e únicas que a distinguem do recurso judicial, da *reclamação tout court* e dos incidentes processuais.

Não pode ser considerada um recurso judicial na medida em que a decisão (ou ato) a impugnar é proferida no âmbito do processo de execução fiscal e, como já se viu, o processo de execução fiscal tem natureza judicial por força do disposto no artigo 103º n.º 1 da LGT, embora os atos de natureza não jurisdicional, os atos materialmente administrativos, sejam praticados pela administração tributária.

Mutatis mutandis, também no processo civil, na ação executiva, alguns atos – hoje talvez a maioria – são praticados pelo agente de execução e não é por isso que a ação executiva perde a sua judicialidade (¹¹).

Desta estrutural dependência da "reclamação" relativamente à própria execução fiscal resulta que a instauração da "reclamação" não constitui propriamente a introdução em juízo de um processo novo".

¹⁰ "Como se afirmou já no acórdão de 20/1/2010 deste Tribunal, proferido no processo n.º 1077/09 (...)"

¹¹ Cfr. o disposto nos artigos 4º, 808º e 809º do Código de Processo Civil.

Na ação executiva em processo civil, as reações aos atos lesivos de direitos por parte do agente de execução não são considerados recursos (¹²).

E, visto que o artigo 2º alínea e) do CPPT considera o Código de Processo Civil fonte subsidiária de direito, é possível integrar-se as lacunas do regime jurídico do processo de execução fiscal, em alguns pontos, com a ação executiva em processo civil.

Logo, não nos parece correto que se possa apresentar recurso para o “juiz da execução” de um ato materialmente administrativo, praticado pela administração tributária, visto que já é o juiz quem “tutela” o processo de execução fiscal.

Daí que a própria LGT, no nº 2 do artigo 103º, lhe chame *reclamação*, bem como o próprio artigo 276º do CPPT e, cremos nós, não terá sido à toa que o legislador utilizou tal denominação (¹³).

Razão pela qual entendemos que a reclamação do artigo 276º do CPPT não é um recurso.

Também discordamos que seja um incidente do processo de execução fiscal.

Os incidentes são “*todas as questões que surgem no curso do processo e têm de ser resolvidas antes do mérito da causa*” (¹⁴), “*uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo*” (¹⁵).

¹² Como é o caso da oposição à penhora, por exemplo, artigo 863º-A e ss. do CPC.

¹³ “*Para que o nº 2 do preceito possa ter sentido útil, o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos, aí consagrados, tem de ser algo substancialmente diferente do direito de recurso admitido na alínea j) do artigo 95º da L.G.T.*”. LEITE DE CAMPOS, Diogo, RODRIGUES, Benjamim Silva, LOPES DE SOUSA, Jorge, in “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”, 3ª Edição, 2003 VISLIS, comentário ao artigo 103º, pág. 535.

¹⁴ CARNELUTTI, citado pelo Professor ALBERTO DOS REIS, in “*Comentário ao Código de Processo Civil*”, Volume 3º, Coimbra 1946, pág. 560.

¹⁵ REIS, José Alberto dos, *ob. cit.*, pág. 563.

Continuando o mesmo Doutor, “*Está pendente uma ação para a solução de certo conflito substancial; esta ação tem o seu processo próprio: a lei regula os termos e atos que hão de praticar-se para se atingir o resultado final – a decisão da lide.*

Suponhamos que, no decurso deste processo, surge uma questão secundária ou acessória, para a solução da qual se torna necessária a prática de atos e termos não compreendidos na estrutura própria do processo da ação: temos o incidente.

Podemos, pois, aceitar como exata a definição de Mortara. O incidente é uma forma processual secundária que apresenta, em relação ao processo da ação, o caráter de episódio ou acidente”.

Embora o caráter de dependência da *reclamação* em relação ao processo de execução fiscal esteja presente, dado que os atos objeto de reclamação são praticados no âmbito da execução fiscal, não nos parece, de forma alguma, que a *reclamação* tenha este caráter de episódio ou acidente e que seja um obstáculo dentro do processo de execução fiscal.

A sua ocorrência não perturbará, obrigatoriamente, o decurso do processo de execução fiscal, primeiro porque no processo de execução fiscal não se apreciam questões de mérito, cobram-se coercivamente tributos fiscais, e depois a sua resolução acontecerá a final, após a arrecadação da quantia exequenda.

Aliás, a regra geral – que analisaremos *infra* ⁽¹⁶⁾ – é que a *reclamação* não tem efeito suspensivo em relação ao processo de execução fiscal e a sua decisão será posterior à penhora e (ou) venda no processo de execução fiscal, nos termos do artigo 278º nº1 do CPPT.

Também, de novo, através do paralelismo com a ação executiva em processo civil, a oposição à penhora é processada como um incidente.

A mesma corre por apenso ao processo executivo, mesmo que seja deduzida na oposição à execução, se esta existir ⁽¹⁷⁾.

Mutatis mutandis, no caso da *reclamação* o legislador não obriga a que esta corra apensada ao processo de oposição à execução, ou mesmo ao processo de execução fiscal.

Ao invés, é um processo autónomo, correndo termos com números de processo diferentes, em unidades orgânicas diferentes e são apreciados por juízes diferentes.

A falta de algumas das características dos incidentes ⁽¹⁸⁾, levam-nos a crer que a *reclamação* do artigo 276º do CPPT não é um incidente da execução fiscal.

Aliás, o próprio CPPT se encarrega de o confirmar quando, no seu artigo 151º nº1, dispõe que “*Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a*

¹⁶ Ponto 3.3.1.

¹⁷ *Cfr.* o disposto nos artigos 817º nº 1 e 863º-B, do Código de Processo Civil.

¹⁸ Outras estão presentes, como referimos *supra*, tal como possui características do recurso (quer judicial, quer jurisdicional), da ação de impugnação e da reclamação *tout court*. Não contrariamos, antes reafirmamos as características híbridas da *reclamação*.

*execução fiscal, 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 pelo órgão da execução fiscal**” (com sublinhado nosso).*

Ou seja, o CPPT distingue, expressamente, a reclamação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal dos incidentes.

Se o legislador tivesse entendido que a reclamação do artigo 276º constitui um incidente do processo de execução fiscal, certamente não a teria autonomizado no artigo 151º nº1.

A interpretação em sentido contrário será uma interpretação *contra lege*, em virtude da letra da norma constante do artigo 151º nº1 do CPPT.

De modo semelhante, o artigo 49º nº1 alínea a), subalínea iii) do ETAF, autonomiza a *reclamação* dos incidentes.

São fundamentos para que se entenda que não será correto qualificar a reclamação dos atos do órgão da execução fiscal como um incidente.

Mas, então, qual é a natureza jurídica da reclamação dos atos do órgão da execução fiscal, contemplada no artigo 276º do CPPT?

Para nós, a *reclamação* é uma... Reclamação.

Não uma reclamação *tout court* mas sim uma *reclamação extraordinária* ⁽¹⁹⁾.

Entendemos que o legislador criou, de facto, um novo expediente processual no contencioso tributário, tal como a impugnação judicial, o recurso judicial, a oposição à execução e os embargos de terceiro.

É um facto que a reclamação extraordinária tem características híbridas ⁽²⁰⁾.

Partilha elementos da impugnação, do recurso judicial, dos incidentes e tem na sua génese a reclamação *tout court*.

¹⁹ Achamos preferível dar-lhe esta denominação.

Sendo a reclamação ordinária aquela que é efetuada para o órgão que exarou o ato, esta que é efetuada para o “juiz da execução” será extraordinária.

²⁰ Posição que é partilhada por FREITAS ROCHA, Joaquim, *ob. cit.*, pág. 296 a 299, e também por LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág 288 e 289.

Mas as suas especificidades fazem dela um processo completamente distinto dos demais.

Acima de tudo pela sua natureza impugnatória.

Pelo facto de pôr em crise, judicialmente, um ato materialmente administrativo, discutindo a sua legalidade.

Também, em relação aos incidentes, está dependente, de certa forma, do processo de execução fiscal, em virtude do facto de o ato impugnado ser exarado no âmbito da execução fiscal.

Está presente, ainda, a sua génese de reclamação, na medida em que o processo de execução fiscal já é um processo judicial, tutelado por um juiz, nos termos do artigo nº 103 nº1 da LGT.

Mas, no entanto, não se trata de uma reclamação no sentido de “*impugnação de uma decisão junto do próprio órgão de que ela proveio*” (21).

Daí não ser uma reclamação no sentido ordinário, mas sim uma reclamação extraordinária.

Finalmente, as suas características processuais, as questões do modo de subida e do efeito (a regra e a exceção), o ónus de formular conclusões (típico dos recursos), o seu carácter de urgência, a possibilidade de revogação do ato pelo órgão que o praticou, (22), tudo são características que fazem com que a reclamação extraordinária deva ser encarada como um todo ao invés da soma das partes.

Deve ser encarada como um tipo de processo novo, diferente dos demais.

É de acordo com este entendimento e com esta interpretação da natureza jurídica da reclamação do artigo 276º do CPPT que iremos proceder à análise das suas principais características, do seu modo de interposição e da sua tramitação processual.

Contamos que, após essa análise, a visão deste expediente processual como *reclamação extraordinária* seja ainda mais clara e justificada.

²¹ PRATA, Ana, in “Dicionário Jurídico”, 4ª Edição, Almedina 2006.

²² Características que analisaremos *infra*, *cfr.* o ponto 3.

3. REGIME JURÍDICO DA RECLAMAÇÃO

3.1 Atos passíveis de reclamação

Ora, dispõe o artigo 276º do CPPT que “*As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.*”

Daqui resulta uma multiplicidade de atos que se enquadram no objeto desta reclamação.

Contudo, antes de mais, a lei fala em *decisões* e não em *atos*.

Ou seja, *a priori*, só seriam passíveis desta reclamação os atos que estivessem revestidos de um carácter definitivo, que fossem decisões.

Entendemos que se tratou de uma imprecisão terminológica do legislador.

A maioris ad minus, se a Lei permite que se defendam meros interesses legalmente protegidos, do executado ou de terceiro, que sejam postos em causa pela administração tributária, também permitirá que se reclame de qualquer ato que cumpra os requisitos *supra*, não sendo necessário que exista esta natureza decisória do mesmo.

Acresce ainda, que o artigo 203º nº 2 da LGT fala, apenas, em “*atos materialmente administrativos*” e no artigo 1º do CPPT está positivado o primado da LGT em relação ao CPPT (23).

²³ É este o entendimento, também, de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág 269:

“*Embora o texto deste art. 276º refira «decisões» do órgão da execução fiscal e outros órgãos da administração tributária como possíveis objetos de reclamação e o art.103º, nº2, da LGT faça referência a «atos materialmente administrativos praticados por órgão da administração tributária» e a Lei nº 41/98, de 4 de agosto, que autorizou o Governo a aprovar a LGT, reconhece um «direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo» [alínea 29) do art. 2º daquela Lei]. Por isso, em face da supremacia da LGT, reconhecida no art. 1º do CPPT, e da necessidade de conformação dos preceitos daquela com a lei de autorização legislativa que e condição da sua constitucionalidade orgânica, em matérias que têm a ver com garantias dos contribuintes [art. 103º, nº2, e 165º, nº1, alínea i), da CRP], deve ser reconhecido o direito global de os interessados*

A este propósito, relembre-se ainda o artigo 268º nº4 da CRP, que dispõe, expressamente, que é reconhecido aos administrados o direito à “*impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma*”, como corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legítimos dos administrados, *in casu*, dos contribuintes. ⁽²⁴⁾

Assim, não é necessário que os atos objeto da reclamação extraordinária tenham que estar revestidos de natureza decisória.

Não faria qualquer sentido que se permitisse, apenas, a reclamação dos atos com carácter decisório.

Tal interpretação consubstanciaria um esvaziamento total da utilidade da reclamação extraordinária.

Essa interpretação é, também, confirmada no elenco dos atos descritos nas alíneas do artigo 278º nº 3 do CPPT, a propósito do prejuízo irreparável ⁽²⁵⁾, atos esses que não se revestem de natureza decisória.

São meros atos, não são decisões.

Qualquer ato exarado pelo órgão da execução fiscal ou qualquer outra autoridade da administração tributária, que **afetem** os direitos e/ou interesses do executado ou de terceiro ⁽²⁶⁾ ⁽²⁷⁾, poderão ser objeto da reclamação extraordinária, salvo se existir outro meio de reacção adequado ⁽²⁸⁾.

reclamarem para o juiz de todos os atos que o lesem, tenham ou não a configuração ou designação de «decisões», inclusivamente, por isso, os atos e operações materiais de execução.»

²⁴ Em relação aos princípios do Direito Fiscal *vide* TEIXEIRA, Glória, *ob. cit.*, pág. 53 a 67 e, em especial, no que toca aos princípios do Procedimento e Processo Tributário, pág. 360 a 361.

²⁵ Matéria que analisaremos *infra*.

²⁶ Aqui, entendemos que o critério deve ser lato quando se trata de avaliar se determinado ato afeta ou não os direitos e interesses legítimos.

Primeiro, por força do artigo 103º nº 3 da CRP *in fine*, que impõe que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja cobrança se não faça nos termos da Lei, e visto que estamos em sede de execução fiscal, ou seja, em fase de cobrança coerciva do tributo, será importante que se garanta ao contribuinte a possibilidade de requerer a apreciação judicial da legalidade dos atos praticados nessa cobrança.

Depois, nos termos da própria norma, que utiliza a palavra “afetem” e não “violem” ou “lesem”.

O legislador entendeu que não é necessário que o ato viole diretamente os direitos e/ou interesses legítimos, basta que apenas os afete.

Nestes termos, é nosso entendimento que qualquer ato que afronte os direitos e/ou interesses legítimos do executado ou de terceiro, é passível de reclamação extraordinária.

Existem casos suscetíveis de causar confusão.

Por exemplo, no caso da penhora de um bem de terceiro.

Numa primeira análise, o ato parece ser objeto de reclamação: Foi exarado pelo serviço de finanças e afeta diretamente o direito de propriedade de um terceiro.

Contudo, o meio adequado será a dedução de embargos de terceiro ⁽²⁹⁾, processo regulado pelos artigos 167º, 237º e 238º do CPPT ⁽³⁰⁾.

Também o ato que ordena a reversão da execução será, numa primeira análise, passível de reclamação.

O ato pode afetar direitos e interesses de terceiro e é exarado pelo serviço de finanças.

Contudo, o artigo 151º nº1 do CPPT faz-nos crer que o meio próprio de reação será a oposição à execução ⁽³¹⁾ ⁽³²⁾, com fundamento no artigo 204º nº 1 alínea i).

²⁷ Outra questão que se coloca é quando a decisão do órgão da execução afetar exclusivamente os direitos e/ou interesses legítimos de terceiro.

Quando é que o terceiro tem legitimidade para reclamar?

É que o artigo 276º do CPPT fala em “terceiros” e não em interessados.

Ora, terá, sempre, que se conciliar esta norma com o Código de Processo Civil, nomeadamente, com o regime da legitimidade processual.

Contudo, será admissível que o executado utilize a reclamação extraordinária para defesa dos direitos e/ou interesses de terceiro?

O TCAN entendeu que não – Acórdão de 23/09/2010, processo nº 620/10.5.

Para o TCAN, o executado não tem legitimidade processual na defesa de direitos e/ou interesses de terceiro, pois não tem interesse em agir, por falta de utilidade ou prejuízo na procedência da reclamação.

²⁸ É o caso da oposição à execução e dos embargos de terceiro, da impugnação judicial, etc.

²⁹ Este sim, é um incidente da instância, como resulta do artigo 166º nº 1 alínea a) do CPPT.

³⁰ Assim entendeu o STA, nos Acórdãos de 26/04/2012, processo nº 847/11 e 12/01/2012 processo nº 835/11.

³¹ É este o entendimento de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 274 a 276.

Contudo, o autor decompõe a impugnação do ato que ordena a reversão com base nos seus pressupostos e a impugnação com base em qualquer ilegalidade formal do ato.

O autor entende que “*Nestas situações, não está em causa uma ilegalidade do ato de reversão, mas sim uma mera deficiência da citação. Mas, no que concerne à sua arguição, é duvidoso se se está perante uma nulidade a arguir no processo de execução fiscal perante o órgão da execução fiscal com possibilidade de reclamação do eventual indeferimento ou a suscitar diretamente perante o tribunal, como incidente.*”

Discordamos. Entendemos que, neste caso, também se deverá utilizar como meio adequado a oposição à execução.

Não só porque a alínea i) do nº1 do artigo 204º do CPPT o permite, mas também porque o legislador permitiu, na alínea e) do mesmo artigo, que seja fundamento de oposição a falta de notificação da liquidação ou tributo no prazo de caducidade.

Se bem que também entendemos que se possa enquadrar na alínea b) do artigo 204º nº 1, já que a norma se refere à ilegitimidade do executado.

O que se discute, em ultima *ratio*, é a correta aplicação dos pressupostos para se operar a reversão, ou seja, se o revertido tem legitimidade para o ser.

Daí que não nos repugne que se possa fundamentar a impugnação do despacho que ordenou a reversão da execução fiscal, com fundamento na alínea b) do nº1 do artigo 204º do CPPT.

Contudo, sem grandes dúvidas, conciliando-se o disposto na alínea i) da mesma norma com o preceituado no artigo 151º nº1 do CPPT (³³), resulta que o meio próprio de reação ao despacho que ordenou a reversão da execução fiscal é a oposição à execução.

Outra questão que se levanta é relativa à possibilidade ou não de se reclamar das omissões da prática de atos pela administração tributária.

A Lei parece-nos clara acerca desta questão.

O artigo 276º do CPPT fala, exclusivamente, em *decisões proferidas* e o artigo 103º nº 2 da LGT refere *atos materialmente administrativos*. (³⁴)

Também o artigo 277º nº 1 do CPPT dispõe que *a reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão*.

Do texto da Lei do procedimento e processo tributário, não nos parece que seja possível reclamar de omissões da administração tributária através da reclamação extraordinária.

O que se diga, é uma pena.

Se assim o permitiu para a falta de notificação, que é uma causa de ineficácia do ato em relação ao contribuinte – artigo 36º nº 1 do CPPT e *in casu* artigo 45º da LGT – também é plausível que o permita para a falta de citação que, constitui uma nulidade nos termos do artigo 165º nº 1 alínea a) do CPPT.

³² Assim entendeu o STA, Acórdãos de 24/01/2011, processo nº 25701; 06/04/2005, processo nº 1100/04; 10/01/2010, processo nº 989/09.

³³ “(...) a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária (...).”

³⁴ Ao contrário da *reclamacion económico-administrativa*, prevista na *Ley General Tributária* espanhola, nos seus artigos 226º e ss.

No artigo 227º nº 4 da LGT espanhola, está previsto que “*Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria: (...)*”.

O espírito da reclamação extraordinária é o de proteger de forma veemente o contribuinte, como corolário do princípio da tutela judicial efetiva, artigo 268º nº 4 da CRP.

Por tal, não se compreende que não tenha sido contemplada a possibilidade de se reclamar das omissões da administração tributária, quando muitas delas causam graves prejuízos ao contribuinte, algumas mais do que os próprios atos ⁽³⁵⁾.

Aliás, essa intensão resulta do próprio Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro, que aprova o CPPT, no nº 7 do preâmbulo, quando refere a “*possibilidade de reação dos contribuintes contra omissões lesivas da administração tributária, dando-se assim consagração a inovações da última revisão constitucional obviamente acolhidas pela lei geral tributária.*”

Todavia, a letra da Lei não dá qualquer margem de manobra, não nos parecendo que seja possível reclamar das omissões de atos, através da reclamação extraordinária. ⁽³⁶⁾

A única solução, a nosso ver, para se reclamar (indiretamente) das omissões de atos na execução será através da arguição da nulidade resultante da omissão, perante a administração tributária e, sendo o despacho que daí resultar desfavorável, posteriormente reclamar da decisão. ⁽³⁷⁾

Questão que igualmente se coloca é a da arguição de nulidades através da reclamação extraordinária.

A este propósito, há quem entenda que não se poderá arguir a nulidade através da reclamação extraordinária.

³⁵ Pense-se, por exemplo, na omissão da prática do ato que opera a compensação de créditos de imposto com a dívida em execução, que poderia extinguir o processo de execução fiscal.

³⁶ Parece ser também o entendimento de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, págs, 271 e 272. Concordamos com o autor na consagração do direito de o contribuinte solicitar “*a intervenção do juiz no processo*”, sendo a impugnação de atos omissivos através do instituto do indeferimento tácito um corolário desse mesmo direito.

Contudo, e parece-nos ser este o entendimento do autor, o meio processual adequado no caso de omissão da prática de um ato, não poderá ser a reclamação extraordinária.

³⁷ No mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, pág. 271.

Primeiro deveria ser arguida por requerimento dirigido ao órgão que praticou o ato e, só depois, da decisão desse requerimento caberia reclamação para o Tribunal (³⁸).

Outro entendimento é de que a arguição da nulidade deverá ser efetuada, direta e imediatamente, perante o Tribunal (³⁹) (⁴⁰).

Também perfilhamos deste entendimento quando se trata de arguição de nulidade, *tout court* (⁴¹).

Mas, quando a nulidade é um de outros fundamentos da reclamação, discordamos de tal entendimento.

Antes de mais, porque o CPPT dispõe, no artigo 165º nº 4, que “*As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final*”.

Logo, será tempestiva a arguição de nulidade como mais um fundamento, entre outros, da reclamação.

Dispõe o artigo 277º nº 2 que “*A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o ato reclamado.*”

Ou seja, está assegurada a possibilidade de a administração tributária se pronunciar acerca da nulidade arguida e, até, revogar o ato que esteja (também) ferido de nulidade.

Por último, ao abrigo do princípio da economia processual, não haverá razão para o Tribunal não conhecer da nulidade imediatamente.

Seria um contributo ao entorpecimento da justiça exigir-se que o contribuinte arguisse a nulidade, previamente, junto da administração tributária para depois reclamar dessa decisão, quando vai reclamar do mesmo ato mas com outros fundamentos.

Assim, se o contribuinte reclamar de um ato com qualquer outro fundamento que não seja apenas a nulidade, também será possível a arguição da mesma através da reclamação extraordinária do artigo 276º do CPPT, cremos nós.

³⁸ Acórdão do STA de 17/03/2004, processo nº 929/03.

³⁹ Acórdão do STA de 08/06/2005, processo nº 1244/04.

⁴⁰ Mais uma vez, é um corolário do direito de o contribuinte solicitar a intervenção do juiz no processo.

⁴¹ Também LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 273.

Apresentados os argumentos, estamos em condições de enunciar que são passíveis de reclamação extraordinária do artigo 276º do CPPT todos os atos, exarados pela administração tributária, no processo de execução fiscal, que afetem direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiro, desde que não haja outro meio processual especialmente adequado para o efeito. ⁽⁴²⁾

3.2 A Interposição da Reclamação

3.2.1 Prazo

Nos termos do artigo 277º nº 1 do CPPT, o reclamante tem o prazo de 10 dias, após a notificação da decisão, para apresentar a reclamação.

O prazo mais curto, em relação ao normal ⁽⁴³⁾, justifica-se com o facto de a reclamação extraordinária ter carácter de urgência – artigo 278º nº 5 do CPPT – à semelhança dos procedimentos cautelares.

Esta característica impõe que o Tribunal lhe dê prioridade sobre os demais processos e reduz o prazo de subida e resposta da Fazenda Pública ⁽⁴⁴⁾ e do Ministério Público.

Logo justifica-se a imposição de um prazo mais curto de interposição, aliás quando quem a interpõe será, em princípio, o principal prejudicado com o decorrer do tempo.

⁴² Corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva. *Cfr.* o disposto no artigo 268º nº4 da CRP.

⁴³ Por análise dos restantes meios processuais, oposição à execução em 30 dias (artigo 203º nº 1 do CPPT); reclamação graciosa em 120 dias (artigo 70º nº 1 do CPPT); impugnação judicial em 90 dias (artigo 102º nº 1 do CPPT); recurso hierárquico em 30 dias (artigo 66º nº 2 do CPPT).

⁴⁴ Nos termos do artigo 277º nº 3, o prazo para a Administração Tributária poder revogar o ato reclamado (e só este) aumenta para 30 dias se o ato for exarado por outro órgão que não aquele onde corre o processo de execução fiscal.

Daí que entendamos que o prazo para interposição de recurso corre, igualmente, em férias, não só pela expressa natureza urgente da reclamação, mas, também, pela *ratio legis* do regime da reclamação extraordinária.

Se com esta se pretende por cobro, rapidamente, a um ato ilegal exarado pela administração tributária, através de um processo ao qual a Lei atribui prioridade sobre os demais, não nos parece lógico e coadunado com o regime jurídico da reclamação que se reaja a esse ato, por exemplo, 40 dias depois. ⁽⁴⁵⁾

A questão que se coloca é a de quando o ato a reclamar não tiver sido notificado ao contribuinte.

Entendemos que, nesse caso, o contribuinte tem o prazo de 10 dias para reclamar após ter tomado conhecimento do ato.

Assim, quando é invocada pelo contribuinte a falta de notificação do ato e o mesmo deduza a reclamação no prazo de 10 dias após ter tomado conhecimento desse ato, a reclamação deverá ser admitida, presumindo-se verdadeiras as declarações do contribuinte ⁽⁴⁶⁾, verificando-se a inversão do ónus da prova e cabendo à Fazenda Pública a prova de que aquele tomou conhecimento do ato em momento anterior ao que alega ⁽⁴⁷⁾.

3.2.2 A quem e onde é apresentada a Reclamação

A reclamação deve ser apresentada, sempre, no órgão onde corre o processo de execução fiscal, independentemente do ato, ou de algum dos atos que componham uma decisão, ter sido exarado por qualquer outro órgão da Administração Tributária.

É isso que resulta do artigo 277º nº 2 do CPPT.

⁴⁵ No sentido completamente antagónico ao nosso, *vide* LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 292; e Acórdãos do STA de 22/10/2008, processo 762/08 e de 06/04/2011, processo nº 258/11.

⁴⁶ Assim resulta do princípio da colaboração e do disposto nos artigos 59º nº 2 e 75º nº 1 da LGT.

⁴⁷ De acordo com o artigo 343º nº 3 do CC, “*Nas ações que devam ser propostas dentro do prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei.*”

A reclamação deve ser dirigida ao *juiz da execução*, ou seja, ao juiz do Tribunal competente em matéria tributária da área territorial onde se encontra o órgão da administração tributária onde corre o processo de execução fiscal.

Se, eventualmente, o reclamante endereçar erradamente a petição inicial da reclamação a outro Tribunal, o órgão da administração tributária onde esta é apresentada deverá enviá-la para o Tribunal constante da petição inicial.

Trata-se do corolário do princípio da judicialidade do processo de execução fiscal⁽⁴⁸⁾, em que quem pode aferir da competência do Tribunal será o juiz do processo, mesmo sendo a petição apresentada no órgão administrativo onde corre o processo de execução fiscal.

Assim, se o Tribunal se julgar incompetente em razão do território, deverá o processo ser oficiosamente remetido ao Tribunal competente, nos termos do artigo 14º do CPTA.⁽⁴⁹⁾ ⁽⁵⁰⁾

O mesmo procedimento se deverá aplicar a qualquer causa de possível rejeição da petição inicial.

A competência para ordenar a rejeição será exclusiva do juiz do processo, nos termos do artigo 103º nº 1 da LGT.⁽⁵¹⁾

Aliás, se a contraparte na ação de reclamação extraordinária será a Fazenda Pública, não nos parece aceitável que seja esta a efetuar o crivo de legalidade e conformidade da petição inicial.

Tal facto consubstanciaria uma violação do princípio da igualdade das partes, especialmente previsto no processo tributário, nomeadamente, no artigo 98º da LGT.

⁴⁸ No que concerne aos princípios do Procedimento e Processo Tributário, *vide* TEIXEIRA, Glória, *ob. cit.*, pág. 360 a 361.

⁴⁹ *Cfr.* o disposto na alínea c) do artigo 2º do CPPT

⁵⁰ Este regime é bastante importante para efeitos da aferição da tempestividade da reclamação.

Nos termos do nº 3 do artigo 14º do CPTA, a petição considera-se apresentada na data do primeiro registo de entrada, mesmo no caso de ter sido dirigida ao Tribunal incompetente.

⁵¹ Discordamos, assim, da opinião de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 291 e 292, onde o autor enumera diversas situações em que os serviços da administração tributária deverão rejeitar, embora fundamentadamente, a petição inicial de reclamação.

Das várias questões que se colocam, uma delas é qual o regime processual que se deve utilizar para suprir qualquer lacuna que exista (e existem) no desenrolar do processo de reclamação.

Quem entende que a reclamação extraordinária é um recurso judicial, obviamente irá aplicar, em caso de integração de lacunas, o regime processual destes, *mutatis mutandis*.

Outros (⁵²) entendem que se deverá recorrer ao regime previsto para as ações de impugnação, por força do artigo 49º nº 1 alínea a) subalínea iii) do ETAF.

Concordamos inteiramente com estes últimos.

Uma das características *sui generis* da reclamação que a tornam única, *extraordinária*, já o dissemos *supra* (⁵³), é a sua natureza impugnatória.

Como não entendemos que a mesma seja um recurso, mas sim um processo autónomo, partindo dessa natureza impugnatória, deverá aplicar-se o regime das ações de impugnação, ou seja, o CPTA, para efeitos de integração de lacunas.

O disposto na subalínea iii) da alínea a) do artigo 49º nº 1 do ETAF vem dar apoio a esta posição e reforçar a nossa ideia de que a reclamação é, de facto, um processo novo e diferente (⁵⁴).

Assim, o regime processual da reclamação rege-se (obviamente) pelas normas processuais constantes do CPPT (⁵⁵), aplicando-se, subsidiariamente, em primeira linha o regime da ação administrativa especial (⁵⁶) e, em segunda linha, as normas do processo civil (⁵⁷).

Devendo, a petição inicial, obedecer aos requisitos do artigo 78º do CPTA.

⁵² É o caso de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 289 e 290.

⁵³ Ponto 2.3.

⁵⁴ Artigo 49º nº1 “*Compete aos tribunais tributários conhecer*”, alínea a) “*Das ações de impugnação*”, subalínea iii) “*Dos atos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal*”.

⁵⁵ Em especial, na parte relativa à instrução e aos meios de prova previstos para o processo de impugnação judicial, artigos 114º a 121º do CPPT.

De acordo com esta natureza impugnatória da reclamação, devem admitir-se os mesmos meios de prova que são permitidos para a impugnação judicial.

Contudo, haverá a possibilidade de o juiz os indeferir por entender que são inúteis, sendo que o despacho que ordene esse indeferimento será recorrível nos termos gerais.

⁵⁶ Parece-nos ser este o regime acertado, de acordo com o artigo 46º do CPTA.

⁵⁷ Cfr. o artigo 35º nº 2 do CPTA e artigo 2º do CPPT.

Outra questão que se levanta é da utilização dos meios eletrónicos para envio da reclamação.

Funcionado o sistema SITAF nos Tribunais Administrativos e Fiscais, poder-se-ia enviar a reclamação por via eletrónica.

Todavia, a reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, por imposição do artigo 277º nº 2 do CPPT.

Entendemos que é, igualmente, possível a apresentação da petição inicial e dos documentos que a acompanham por via eletrónica, no órgão da execução fiscal. ⁽⁵⁸⁾

O artigo 4º nº4 do Decreto-Lei nº 325/2003 de 29 de dezembro, permite, expressamente, a utilização do correio eletrónico para a entrega de peças processuais.

Logo, é permitido o envio da petição inicial da reclamação para o órgão da execução fiscal por correio eletrónico, ficando o reclamante dispensado da apresentação dos duplicados legais. ⁽⁵⁹⁾ ⁽⁶⁰⁾ ⁽⁶¹⁾

3.2.3 O ónus de formular conclusões

Em relação ao ónus de formular conclusões encontra-se mais uma das especificidades da reclamação que nos levam a classifica-la como *extraordinária*.

⁵⁸ LOPES DE SOUSA, Jorge, entende que não, embora considere que o reclamante se encontra dispensado da apresentação das cópias legais – *Ob. cit.*, pág. 289.

Não compreendemos como se pode dispensar da apresentação das cópias se a apresentação é efetuada em papel.

O artigo 24º do CPTA remete, expressamente, para a Lei Processual Civil, no que concerne aos duplicados.

Assim, a única maneira do apresentante estar dispensado da apresentação de duplicados será, apenas, pela apresentação eletrónica da peça processual.

⁵⁹ Em especial os advogados, cuja Ordem lhes fornece um certificado digital pessoal e intransmissível, associado ao *e-mail* pessoal da Ordem dos Advogados, que lhes permite assinar digitalmente as mensagens de correio eletrónico que enviam.

⁶⁰ *Cfr.* o disposto no artigo 152º nº 7 do CPC *ex vi* do artigo 24º nº 1 do CPTA.

⁶¹ Por cautela e prevenindo potenciais erros informáticos, dado que estamos a utilizar o sistema de correio eletrónico da administração tributária e não o sistema oficial dos Tribunais Administrativos e Fiscais, é recomendável o envio concomitante, pelo menos da petição inicial, com cópia do *e-mail* enviado, por fax ou correio registado, para o órgão da execução fiscal.

O ónus de formular conclusões é uma das características dos recursos jurisdicionais.

Aliás, são essas conclusões, formuladas após as alegações, que delimitam o objeto do recurso ⁽⁶²⁾.

Na reclamação extraordinária existe, igualmente, esse ónus de formular conclusões.

Dispõe o artigo 277º nº 1 do CPPT que a reclamação “*indicará expressamente os fundamentos e conclusões*”.

Tal imposição é um reflexo das características híbridas da reclamação, *maxime*, do facto de não ser uma pura reclamação, uma reclamação *tout court*, de se estar a reclamar de um ato para uma entidade diferente daquela que o praticou.

E esta é, sem dúvida alguma, uma característica própria dos recursos.

Aqui, tal como nos recursos, as conclusões vão servir para delimitar o objeto da reclamação. ⁽⁶³⁾

Se, eventualmente, o reclamante der entrada da petição inicial sem formular conclusões, ou se estas forem defeituosas, estaremos perante um caso de falta de requisitos da petição inicial.

Neste caso, o juiz deve proferir despacho convidando o reclamante a apresentar nova petição inicial ⁽⁶⁴⁾, ou a aperfeiçoar a petição apresentada ⁽⁶⁵⁾.

⁶² Cfr., *v.g.*, os artigos 684º e 685º-A do CPC.

⁶³ Não estamos, porém, perante os requisitos e as cominações do artigo 685º-A do CPC (*v.g.* a necessidade de indicação das normas violadas) dado que se trata de uma petição inicial de um processo novo e não da interposição de recurso.

⁶⁴ Cfr. o disposto no artigo 476º do CPC.

⁶⁵ Nos termos dos artigos 265º nº 2 e 288º nº 3, ambos do CPC.

3.2.4 A possibilidade de revogação do ato reclamado

O órgão da execução fiscal tem a possibilidade, já depois de instaurada a reclamação, de revogar o ato reclamado.

Para tal, dispõe de 10 dias, nos termos do artigo 277º n.º 2 do CPPT.

Se o ato tiver sido produzido por órgão da administração tributária diferente daquele onde se encontra a correr o processo de execução fiscal, o prazo é alargado para 30 dias, segundo o n.º 3 do artigo 277º do mesmo código.

O legislador dá, assim, a possibilidade do órgão que exarou o ato de proceder à sua revogação.

É uma solução inteligente, cremos nós.

Assim, é consagrada a possibilidade de o contribuinte obter o resultado que procurava com a reclamação, a revogação do ato, evitando um processo judicial que, embora mais célere que os demais, terá sempre morosidade, à semelhança de todos os processos judiciais.

Contribui-se para o desentorpecimento da Justiça, garantindo-se o direito dos contribuintes de reagirem contra os atos da administração tributária que os afetem.

A estipulação de um prazo de 10 dias compreende-se, pois vem na esteira do que dissemos *supra* (⁶⁶), acerca do prazo de interposição da reclamação.

No mesmo sentido, aquilo que já não consideramos tão assertivo é o prazo de 30 dias, disposto no n.º 3 do artigo 277º, quando o ato provém de órgão da administração tributária diferente daquele onde corre o processo de execução fiscal.

Parece-nos algo exagerado, pelas mesmas razões expostas, que seja concedido prazo tão prolongado em relação ao previsto no n.º 2 do mesmo artigo 277º.

Compreende-se a necessidade de análise, por parte desse órgão “terceiro”, do processado até ao momento na execução.

⁶⁶ Ponto 3.2.1.

Todavia, estando perante um processo urgente, que se sobrepõe aos demais, cuja tramitação processual corre em férias, no qual o contribuinte tem 10 dias para interpor a reclamação, no qual o órgão da execução tem 10 dias para revogar (ou não) o ato, ao qual o representante da Fazenda Pública tem 8 dias para responder e o Ministério Público o mesmo prazo para se pronunciar ⁽⁶⁷⁾, destoa o prazo de 30 dias concedido a entidade diferente para revogar ou não o ato.

Ainda para mais hodiernamente, em que toda a situação tributária dos contribuintes se encontra informatizada e de fácil acesso pela administração tributária.

Teria sido bastante mais aceitável e em linha com toda a *ratio* do regime da reclamação extraordinária, a concessão de um prazo de 15 dias, por exemplo.

Mas, *dura lex sed lex*.

Na eventualidade do ato ser revogado, estaremos perante uma caso de impossibilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 287º alínea e) do CPC, visto que se extinguiu o objeto da ação, extinguindo-se *in casu* o processo de reclamação. ⁽⁶⁸⁾ ⁽⁶⁹⁾

Se tal acontecer, a reclamação nem chega a subir ao Tribunal.

⁶⁷ Para nós, outra incongruência.

Mas sobre essa, pronunciar-mos-emos *infra*, ponto 3.3.3.

⁶⁸ Cfr. REIS, José Alberto dos, *ob. cit.*, pág. 369 “*Se a res certa, objeto da lide, perece, a lide acaba (...).*”

⁶⁹ É este, igualmente, o entendimento de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 293, “*Se o ato reclamado for revogado, ficará sem objeto a reclamação, extinguindo-se o respetivo incidente. Impossibilidade superveniente da lide.*”

3.3 Fase Processual

3.3.1 O modo de subida a juízo da reclamação

A reclamação extraordinária tem como regra a subida a juízo a final do processo de execução fiscal, depois de realizadas a penhora e a venda.

É isso que resulta do artigo 278º nº1 do CPPT.

Este regime tem justificação na procura da máxima celeridade do processo de execução fiscal, para cobrança da receita do Estado e consequente redistribuição equitativa e eficiente.

Daí o estatuído no artigo 177º do CPPT, de que “*A extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insupríveis, devidamente justificadas.*”

Estando praticamente finda a execução, tendo decorrido a penhora e a venda, a reclamação interposta sobe a juízo, acompanhada do processo de execução fiscal.

Aqui, a expressão “*tendo decorrido a penhora e a venda*” não será, porventura, a mais precisa.

Dever-se-á entender esta expressão como *ter sido arrecadada a quantia exequenda*.

Parece-nos ser essa a *ratio legis* da norma.

Doutra forma não faria sentido, criando-se incerteza quanto ao momento da subida a juízo da reclamação.

Subiria, nuns casos após a penhora e antes da venda, noutros depois da penhora e da venda, depois da penhora porque não houve lugar a venda (⁷⁰), uma incerteza que não pode ser admitida num processo que procura tutelar e proteger os direitos e interesse legítimos do contribuinte.

Analisada a norma, o artigo e dentro do espírito do sistema procedimental e processual tributário, entendemos que a melhor interpretação será a enunciada *supra*,

⁷⁰ No caso da penhora recair, por exemplo, sobre depósito bancário, ou qualquer quantia pecuniária, não haverá lugar a venda.

ou seja, a reclamação deverá subir a juízo depois de arrecadada a quantia exequenda e satisfeito o crédito do fisco. ⁽⁷¹⁾

Isto significa que a reclamação tem efeito meramente devolutivo, ou seja, a sua interposição não implica a suspensão do processo de execução fiscal, correndo o mesmo os seus termos, sendo o mérito da reclamação apreciado a final.

Outra questão que se levanta é a da subida do processo físico da execução fiscal.

Fica a dúvida se terá que subir o processo na íntegra, se em separado, se basta cópia do processo ou se pode subir uma certidão do processo de execução.

Jorge Lopes de Sousa ⁽⁷²⁾, parece-nos entender pela necessidade do envio do original do processo, se bem que, mais adiante, refere que *“De qualquer forma, uma coisa não se pode duvidar: independentemente da anulação dos atos, o tribunal pode, oficiosamente, sempre que o entender necessário, ordenar à administração tributária o envio do original do processo de execução fiscal, como decorre do art. 13º do CPPT.”*

Daqui se deduz que o autor consagra a hipótese da reclamação subir sem o original do processo de execução fiscal.

Somos da opinião que, impreterivelmente, deverão subir, juntos com a reclamação, todos os elementos constantes do processo de execução fiscal.

⁷¹ Parece-nos ser, igualmente, o entendimento de LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 301 e 302, *“Por isso, parece que a interpretação que será preferível, por ser compatível com o objetivo de celeridade prosseguido com o processo de execução fiscal, por um lado, e por dar relevo aos momentos da penhora e da venda indicados no nº 1 deste art. 278º, e à referência à remessa do processo a final, por outro lado, será a de que a subida da reclamação que não tenha de subir imediatamente deverá ocorrer após a penhora, nos casos em que não há lugar a venda, e só após a venda quando esta deva ter lugar.”*

⁷² *Ob. cit.*, pág. 286, nota 3, *“(…) É certo, no entanto, que, quando é enviada uma certidão do processo, o tribunal não poderá, sem confrontá-la com o original, adquirir a certeza de que está perante uma cópia integral, o que conduz a uma situação em que se terá de concluir que, abstratamente, a falta de envio a tribunal do original do processo de execução fiscal tem potencialidade para influenciar a decisão da reclamação. (...) Por isso, quando não houver a certeza de que o tribunal dispõe da totalidade das peças processuais da execução e não for de excluir a possibilidade de a falta do processo poder influir na decisão da causa, é aceitável aquele argumento de paridade ou maioria de razão em relação à falta de informações oficiais.”*

Todos os elementos serão, em princípio, absolutamente necessários para a livre apreciação e para a boa decisão da causa (⁷³).

Será sempre preferível que suba, ao Tribunal, o processo físico da execução fiscal.

Todavia, se por razão devidamente fundamentada pelo órgão da execução fiscal, for fotocopiado todo o processo, folha por folha, e essas cópias acompanharem a reclamação, o efeito prático será o mesmo da subida do processo original.

A priori, não existirá qualquer razão para que o processo físico não acompanhe a reclamação (⁷⁴), mas se existir, não nos repugna a possibilidade de a reclamação ser acompanhada por cópia integral do processo de execução fiscal.

Quanto à falta de cópias dos elementos que compõem o original, parece-nos que será apenas em situações limite que os mesmos não estarão no processo.

A administração tributária é composta por funcionários públicos, que têm deveres de cuidado, de lealdade, de confiança e de conduta muito superiores aos restantes cidadãos.

O risco de não ser copiado qualquer elemento do processo é o mesmo risco de não ser incluída no processo judicial físico, pelo técnico oficial de justiça, qualquer elemento enviado via CITIUS ou SITAF.

Obviamente que, a ser detetada qualquer falta, dolosa ou negligente cuja culpa mereça censura, cair-se-á no âmbito da responsabilidade disciplinar e/ou criminal de quem a praticou.

O regime excepcional de subida da reclamação extraordinária é o da subida imediata a juízo, previsto nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 278.º do CPPT.

Neste caso, findos os 10 dias, ou 30 dias (⁷⁵), que o órgão que exarou o ato tem para o revogar, o órgão da execução fiscal fará subir a reclamação a juízo num prazo máximo de 8 dias – n.º 4 do artigo 278.º.

⁷³ Acrescente-se ainda, será sempre ao juiz que caberá aferir se são ou não absolutamente necessários.

⁷⁴ No regime de subida a final, o processo de execução só não está findo porque falta conhecer da reclamação.

No regime da subida imediata há efeito suspensivo da reclamação.

⁷⁵ Aqui, voltamos a chamar à atenção para a completa inadequação deste prazo de 30 dias ao restante regime da reclamação extraordinária.

Cfr. o nosso ponto 3.2.4.

O prazo previsto neste nº 4 do artigo 278º só se inicia após o *terminus* do prazo contido no artigo 277º nº 1, ou nº 3, consoante o órgão que exarou o ato reclamado⁽⁷⁶⁾.

O nº 3 do artigo 278º tipifica uma série de ilegalidades de cujo ato reclamado padecerá e que, a verificarem-se, permitem ao reclamante requerer a subida imediata da reclamação.

São eles a inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada [alínea a)]; a imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda [alínea b)]; a incidência (da penhora) sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência [alínea c)]; determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida [alínea d)]; erro na verificação ou graduação de créditos [alínea e)]. ⁽⁷⁷⁾

Todavia, o princípio que vigora para efeitos do nº 3 do artigo 278º é o *números apertus*, ou tipos abertos, em que o elenco não é taxativo.

Hoje, é pacífico junto da jurisprudência que os tipos enunciados no nº3 do artigo 278º não esgotam a possibilidade de subida imediata da reclamação extraordinária.

Não se poderia esgotar, por sob pena de a norma ser materialmente inconstitucional, por violação do artigo 268º nº4 da CRP.

Estando em causa uma iminente lesão, ou tendo sido violados, os direitos ou interesses legítimos do contribuinte ⁽⁷⁸⁾, tem que ser permitida a imediata reação por parte deste, de forma a possibilitar evitar ou corrigir essa violação.

É isto que decorre do artigo 268º nº 4 da CRP.

Ao ser coertada ao contribuinte a possibilidade de subida imediata da reclamação fundada no prejuízo irreparável causado por ato ilegal da administração tributária,

⁷⁶ Na mesma esteia de raciocínio *vide* Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, pág. 309.

⁷⁷ Realce-se que as ilegalidades previstas nas alíneas a) a c) correspondem aos exatos fundamentos da oposição à penhora, na ação executiva civil, previstos no artigo 863º-A nº1 do CPC. Este facto faz da reclamação extraordinária o meio próprio para reagir contra qualquer ilegalidade da penhora. em processo tributário, tal como o é a oposição à penhora em processo civil.

⁷⁸ A este propósito, relembre-se aquilo que escrevemos *supra*, ponto 3.1.

estar-se-ia a impedir o exercício do direito a evitar que sejam causados prejuízos na esfera jurídica do contribuinte.

Não só seria uma violação do artigo 268º nº 4 da CRP como seria um atentado a todo o sistema jurídico-administrativo português e à Constituição Material.

Obviamente que o prejuízo irreparável não deverá corresponder a um mero capricho do reclamante causado pelos transtornos inerentes à pendência do processo executivo. ⁽⁷⁹⁾

Qualquer processo de execução fiscal tem por objeto a cobrança coerciva da receita tributária quando o devedor não cumpre voluntariamente com as suas obrigações fiscais, efetivado pela agressão do património deste.

O prejuízo irreparável deverá resultar não do processo executivo, mas sim do ato lesivo de direitos e/ou interesses legítimos, exarado pela administração tributária. ⁽⁸⁰⁾

Nestes casos, em que exista um prejuízo irreparável resultante da manutenção na ordem jurídica do ato reclamado, a reclamação deverá subir imediatamente a juízo, nos termos do artigo 278º nº 3 do CPPT, mesmo que o ato reclamado não se enquadre em nenhuma das alíneas aí elencadas.

Para se ter noção da amplitude e abrangência do regime da subida imediata da reclamação extraordinária, tem sido entendimento pacífico da jurisprudência que se deverá incluir nos casos de subida imediata as reclamações cuja subida diferida, de acordo com o regime regra, a faça perder toda a sua utilidade, mesmo que os seus fundamentos não se enquadrem nas alíneas a) a e) do nº 3 do artigo 278º.

É, mais uma vez, o corolário do princípio da tutela judicial efetiva, positivado no artigo 268º nº 4 da CRP

Existem situações em que a manutenção do ato na ordem jurídica, com o prosseguimento dos termos da execução fiscal e subida a juízo da reclamação após a

⁷⁹ Aliás, como analisaremos *infra* (pág. 37), está prevista, no artigo 278º nº 6 do CPPT, a condenação como litigante de má fé do reclamante que requeira a subida imediata da reclamação sem qualquer fundamento para tal.

⁸⁰ Cfr. Acórdão do STA de 28/09/2006, processo nº 845/06.

arrecadação da quantia exequenda esvaziam de utilidade o efeito que se pretendia alcançar com a reclamação ⁽⁸¹⁾.

Tendo em conta o princípio da proibição da prática de atos inúteis, positivado no artigo 137º do CPC, estar-se-ia a vedar ao contribuinte a possibilidade de proteção dos seus direitos e/ou interesses legítimos, bem como o direito de chamar ao processo o juiz da execução, consagrados nos artigos 95º nº1 e 103º nº 2 da LGT, respetivamente.

Ou seja, a única maneira de evitar que tal aconteça é permitir que a reclamação suba de imediato a juízo, com efeito suspensivo do processo de execução fiscal, nos mesmos termos do artigo 278º nº 3 do CPPT.

Acrescente-se, ainda, que a posição da Fazenda Pública estará, *a priori*, salvaguardada, na medida em que estando bens penhorados o efeito suspensivo não põe em risco as garantias de boa cobrança da quantia exequenda, porque mesmo que a reclamação tenha por objeto o ato que ordenou a penhora ou o ato da penhora, esta mantém-se na pendência da reclamação e, não existindo bens penhorados, a administração tributária pode requerer as medidas cautelares que lhe são facultadas pelo CPPT.

Nos dois aspetos descritos *supra*, foi claro o entendimento do Acórdão do STA de 16 de agosto de 2006, processo nº 689/06, que entendeu que “*Mau grado o carácter*

⁸¹ LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 308, dá alguns exemplos interessantes de algumas situações. “*Como exemplos de situações em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação podem-se apontar os seguintes:*

- *reclamação da decisão que recuse suspender o processo de execução fiscal, nos termos do art. 172º do CPPT, pois se a subida for diferida a suspensão consumir-se-á;*
- *reclamação do ato de fixação do valor base para a venda (art. 250º, nº1, do CPPT);*
- *reclamação de despacho do órgão da execução fiscal que não considere um crédito como litigioso e ordena a notificação do respetivo devedor para depositar o crédito, sob a cominação de ser executado pela importância respetiva, no próprio processo;*
- *reclamação do ato de indeferimento do pedido de dispensa ou isenção de prestação de garantia, formulado ao abrigo do disposto no art. 170º do CPPT, para efeitos de obtenção da suspensão do processo de execução fiscal (...);*
- *reclamação do despacho que indefere o pedido de redução de garantia prestada para obter a suspensão do processo da execução fiscal;*
- *reclamação do despacho que não autorize pagamento em prestações ou dação em pagamento.”*

taxativo do artigo 278º, nº 3, do Código de Procedimento e Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito – princípio da tutela judicial efetiva (artigo 268º da Constituição da República Portuguesa) – a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a consequente venda de bens ou a fixação do valor base para venda).”

Assim, deve entender-se que a reclamação que tenha por objeto um ato não elencado nas alíneas do nº 3 do artigo 278º do CPPT, deverá subir imediatamente a juízo, com efeito suspensivo do processo de execução fiscal, desde que se fundamente em prejuízo irreparável resultante da manutenção do ato reclamado na ordem jurídica e subida diferida da reclamação; que a subida diferida implique a perda de utilidade da reclamação ⁽⁸²⁾ ⁽⁸³⁾.

A subida imediata a juízo da reclamação tem efeito suspensivo do processo de execução fiscal, impedido a prosseguimento dos autos e a prática de qualquer ato, de qualquer género ou espécie, dentro do processo que não aqueles necessários ao cumprimento da tramitação da reclamação extraordinária.

⁸² Acerca destes dois casos, *vide*, no mesmo sentido, LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 305 a 309.

⁸³ Para além destes dois casos, nós vamos ainda mais longe e entendemos que a subida imediata da reclamação deverá acontecer, igualmente, nos casos em que o objetivo a alcançar com a reclamação seja mais custoso com a subida diferida do que o custo imediato da suspensão do processo executivo.

Simplificando, naqueles casos em que com a procedência da reclamação cause mais transtorno do que o efeito suspensivo resultante da subida imediata.

Obviamente, que a ponderação será difícil nuns casos, mas noutros será mais claro.

Imagine-se uma situação na qual a procedência da reclamação implicará a anulação de vários atos subsequentemente praticados, com inúmeros prejuízos, quer para o reclamante, quer para administração tributária. Aqui, seria preferível a subida imediata da reclamação, com o concomitante efeito suspensivo do processo de execução.

Para além de que se estaria a respeitar o princípio da economia processual, ao evitar-se atos que anulam atos, e o princípio da proibição da prática de atos inúteis, ao evitar a prática de atos que mais tarde serão anulados.

Parece-nos, que nestes casos, o efeito útil da reclamação se perde, igualmente, se não se seguir o regime da subida imediata.

O processo de execução fiscal continuará suspenso até ao trânsito em julgado da decisão da reclamação interposta. ⁽⁸⁴⁾

Em qualquer dos casos, caberá ao reclamante invocar os fundamentos para a reclamação subir imediatamente a juízo.

E não basta que invoque, apenas e genericamente, o prejuízo irreparável e/ou a perda de utilidade da reclamação.

Terá, igualmente, que articular os factos concretos que fundamentam a subida imediata a juízo da reclamação.

A falta de alegação fará recair o reclamante na situação prevista no artigo 278º nº 6 do CPPT, sendo considerado litigante de má fé ⁽⁸⁵⁾.

Se for requerida a subida imediata a juízo sem qualquer fundamento razoável o reclamante é considerado litigante de má fé e será condenado pelo Tribunal em sanção pecuniária, nos termos do artigo 278º nº 6. ⁽⁸⁶⁾

A *ratio legis* da norma é evitar que os contribuintes lancem mão da reclamação extraordinária de forma arbitrária e unicamente dilatória, requerendo a sua subida

⁸⁴ Este facto irá ter importância no âmbito dos efeitos do recurso jurisdicional da decisão, que possa vir a ser intentado.

Sobre este ponto pronunciar-nos-emos em local próprio.

Vide ponto 3.3.4.

⁸⁵ Assim entendeu o Acórdão do STA de 26/05/2008, processo nº 354/2008.

⁸⁶ A Lei é omissa no que concerne ao facto de se bastar a negligência simples para efeitos de condenação, ou se será necessária uma negligência grosseira.

Nós perfilhamos do segundo entendimento.

E aqui entendemos que se deverá ser tolerante com o contribuinte.

Só deverá ser condenado como litigante de má fé o reclamante que, manifestamente, à luz do critério do *bonus pater familiae*, não pudesse ignorar que a sua pretensão de requerer a subida imediata da reclamação não tem qualquer fundamento válido.

Por outro lado, não se deverá condenar como litigante de má fé o reclamante que requeira a subida imediata a juízo baseada em qualquer “tese peregrina” mas bem fundamentada, que embora possa não ser acolhida pelo Tribunal, será sempre louvável.

O Direito evoluiu, na prática, com a introdução e submissão a juízo de novas teses e novas interpretações da Lei.

Se se condenar, de qualquer forma, o surgimento de novos entendimentos e novas interpretações, não só não se estimula como se reprime a evolução do Direito.

Daí que a falta de fundamento terá que ser imputada ao reclamante a título de dolo ou negligência grosseira.

Aliás, é este o regime do artigo 456º do CPC, que refere, no seu nº 2, “*com dolo ou negligência grave*” e que será o regime a aplicar, por remissão expressa do artigo 2º alínea e) do CPPT.

Em sentido contrário, *vide* LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 316, bem como o Acórdão do STA de 06/04/2005, processo nº 226/05.

imediate, o que implicará a suspensão do processo de execução e consequente adiamento da arrecadação da quantia exequenda.

Por outras palavras, pretende-se sancionar o contribuinte que utilize os meios de defesa dos seus direitos e/ou interesses legítimos de forma abusiva, prejudicando os interesses da Fazenda Pública e, *maxime*, o interesse público.

3.3.2 O caráter urgente da reclamação

Dispõe o artigo 278º nº 5 do CPPT que “*A reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse caráter.*”

Ora, a norma citada *supra* transmite-nos alguma informação acerca das consequências do caráter de urgência da reclamação extraordinária, nomeadamente, no que concerna à sua apreciação, que tem prioridade sobre os demais processos “normais”, ou mais corretamente, não urgentes.

Mas, ao seguir as regras dos processos urgentes implica outras características, designadamente, correm termos durante o período de férias judiciais (artigo 36º nº 2 do CPTA e artigo 144º nº 1 do CPC) e os atos da secretaria são praticados no próprio dia.

Também tem consequências acerca da interposição de recurso jurisdicional, mas sobre este assunto debruçar-nos-emos *infra*, ponto 3.3.4.

Há uma questão que se levanta acerca do caráter urgente da reclamação, que é a de saber se esta tem caráter urgente sempre, independentemente do modo de subida, ou apenas quando a sua subida é imediata, com efeito suspensivo.

O artigo 278º n° 5 é dúbio, dando azo a diferentes interpretações.

A expressão “*a reclamação referida no presente artigo*” tanto pode ser interpretada restritivamente, no sentido da reclamação com subida imediata (⁸⁷), ou ser interpretada declarativamente, no sentido de qualquer reclamação dos atos do órgão da execução fiscal (⁸⁸).

Entendemos que qualquer reclamação extraordinária segue as regras dos processos urgentes (⁸⁹).

É isso que parece resultar do n° 5 do artigo 278 do CPPT.

A expressão “*a reclamação referida no presente artigo*” deve ser interpretada declarativamente.

Aliás, o artigo 278º trata da reclamação, quer tenha subida imediata quer diferida.

É certo que a tramitação urgente e o efeito suspensivo se relacionam e completam.

Todavia, resulta não só da interpretação do artigo 278º n° 5 do CPPT como de todo o regime da reclamação extraordinária que esta é um processo urgente.

Para além do n° 5 do artigo 278º (que não é claro), a reclamação com subida diferida tem, também ela, características que se coadunam com o carácter de urgência.

Antes de mais, os prazos.

O prazo de 10 dias para interposição da reclamação, previsto no artigo 277º n° 1.

O prazo de 10 dias para a revogação, ou não, do ato pelo órgão da execução fiscal, previsto no artigo 277º n° 2.

O prazo de oito dias para resposta do representante da Fazenda Pública e para pronúncia do Ministério Público, previsto no mesmo artigo 278º, mas no n° 2.

Todos estes prazos são consonantes com o carácter de urgência e todos eles são comuns à reclamação com subida diferida, a final.

Depois, porque na reclamação com subida diferida, após a arrecadação da quantia exequenda, só está pendente a decisão da reclamação para se extinguir o processo de execução fiscal.

⁸⁷ Neste sentido, *vide* LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág 314 e 315.

⁸⁸ Acórdão do STA de 19/03/2009, processo n° 526/08. Curiosamente, a sua fundamentação é criticada (e bem, diga-se) por LOPES DE SOUSA, Jorge, *ob. cit.*, pág. 315.

⁸⁹ Tal como FREITAS ROCHA, Joaquim, *ob. cit.*, 2ª edição, pág. 298, não fazendo qualquer distinção entre a reclamação com subida imediata ou diferida, para efeitos de qualificação como processo urgente.

Embora não concordemos com a fundamentação do STA no Acórdão de 19/03/2006, quando entende que a única razão para a urgência da reclamação com subida diferida seria a possibilidade de a reclamação “*ficar indefinidamente parada após a penhora ou a venda, dependendo da agenda do juiz, da sobrecarga do tribunal ou de quaisquer outros fatores, inerentes ao funcionamento do tribunal*”⁽⁹⁰⁾, a verdade é que a decisão da reclamação é essencial para a conclusão e extinção da execução fiscal, cumprindo com as necessidades especiais de celeridade que este processo impõe⁽⁹¹⁾.

Pelas razões expostas, deverá interpretar-se declarativamente o n° 5 do artigo 278° do CPPT, assumindo caráter de urgência todas as reclamações do artigo 276° do CPPT, independentemente do seu modo de subida.

3.3.3 Tramitação Processual

Como vimos *supra*, recebida a reclamação no serviço de finanças tem este 10 dias para poder revogar o ato em crise.

Se o ato tiver sido exarado por outro órgão da administração tributária que não o órgão da execução fiscal, será a este quem compete revoga-lo, tendo 30 dias para o fazer.

Se não revogar o ato, a reclamação continuará no processo de execução fiscal, até à efetiva arrecadação quantia exequenda, subindo a júízo a final.

⁹⁰ Este argumento serve (ou deveria servir) para todos os processos judiciais, sem exceção, não só para os processos urgentes.

⁹¹ A este propósito relembre-se o artigo 177° do CPPT.

Caso o reclamante requeira a subida imediata a juízo da reclamação, o órgão da execução fiscal tem oito dias para enviar todo o processo para o Tribunal de 1ª Instância.

Recebida a reclamação pelo Tribunal, a mesma deverá ser concluída ao juiz, que deverá verificar a existência de qualquer irregularidade e procurar que as mesmas sejam supridas, ou indeferir liminarmente a petição da reclamação nos termos do artigo 234º-A do CPC.

Não se verificando nenhuma destas circunstâncias, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público para se pronunciarem no prazo de oito dias, nos termos do artigo 278º nº 2 do CPPT.

Uma ressalva acerca deste prazo de oito dias, cuja compreensão é difícil.

Se o prazo para interposição é de 10 dias, o prazo para revogação ou não do ato pelo órgão de execução fiscal é de 10 dias, não se vislumbra a redução do prazo, para resposta pela Fazenda Pública e de pronúncia pelo Ministério Público, para oito dias.

Certamente que se consubstancia no caráter urgente da reclamação.

Mas não tem qualquer similitude com os restantes prazos do processo de reclamação, nem mesmo de todo o direito processual português, no que aos processos urgentes diz respeito.

A nosso ver, trata-se de uma incongruência do legislador.

Ter-se-ia justificado, plenamente, a imposição de um prazo de 10 dias, para resposta da Fazenda Pública e pronúncia pelo Ministério Público.

É algo que o legislador deverá ter em conta numa futura revisão ao CPPT.

Em relação à intervenção de contrainteressados no processo de reclamação, Jorge Lopes de Sousa, admite-a, com doura fundamentação ⁽⁹²⁾.

Todavia, não nos parece que seja adequado admitir-se tal intervenção.

Em primeiro lugar, o facto de considerarmos a reclamação extraordinária uma ação de impugnação, nos termos do artigo 49º nº 1 alínea a) subalínea iii) do ETAF,

⁹² *Ob. Cit.*, pág. 310 e 311.

devendo seguir-se, por analogia, o regime da ação administrativa especial para efeitos de integração de lacunas, também se terá que ter em conta que aquele regime não se sobrepõe ao regime disposto no CPPT.

E, o artigo 278º nº 2 refere, expressamente, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público, não contemplando qualquer outra parte, ou sujeito, no processo.

Se admitisse a intervenção de contrainteresados, ou mesmo do sub-rogado como refere o autor, tê-lo-ia contemplado, expressamente, no artigo 278º nº2 do CPPT.

Também referimos que a base da nossa conceção do processo de reclamação é a de que este é um processo autónomo, que embora tenha características híbridas, tem uma singularidade, no seu todo, que o distingue dos incidentes e dos demais processos, não sendo exceção a ação administrativa especial.

Dessas características, uma delas é a urgência do processo e a celeridade na sua resolução, seja com subida diferida, seja com subida imediata.

Por estas razões, parece-nos que a participação de contrainteresados no processo de reclamação não se coaduna com as suas características fundamentais.

Assim, entendemos nós, não deverá admitir-se a sua participação no processo de reclamação extraordinária.

Se a Fazenda Pública contestar deverá notificar-se o reclamante da contestação, dando-lhe a possibilidade de responder às exceções invocadas ou aos documentos juntos para prova, no prazo de 10 dias, de acordo com o princípio do contraditório (artigo 3º nº 3 do CPC), bem como do parecer do Ministério Público, se este entender pronunciar-se.

Concluída esta fase, o juiz deverá pronunciar-se acerca das exceções que eventualmente tenham sido invocadas, bem como da verificação dos pressupostos necessários à subida imediata da reclamação.

Se entender que estes não se encontram verificados e que o reclamante requereu a subida imediata sem fundamento para tal, deverá ordenar a descida dos autos ao órgão da execução fiscal, para subida a final e, se assim for o caso, condenar o reclamante como litigante de má fé.

Se houver fundamento para a subida imediata, o juiz deverá aferir da necessidade ou não da produção das provas eventualmente requeridas pelas partes, nomeadamente, das provas testemunhal e pericial.

Se o juiz entender que é necessário à boa decisão da causa a produção das provas requeridas pelas partes, ordenará que se efetuem as diligências necessárias, nos termos do artigo 99º nº 1 da LGT.

Se assim não for, conhecerá imediatamente do pedido, proferindo a sentença.

3.3.4 A interposição de recurso das decisões proferidas em 1ª Instância

Notificado da sentença e não se conformando com a mesma, qualquer uma das partes pode, em 10 dias, interpor recurso jurisdicional da decisão – artigo 280º nºs 1 e 3 do CPPT – se o processo tiver valor superior à alçada do tribunal tributário de 1ª instância (⁹³).

O recurso deverá ser dirigido ao Tribunal Central Administrativo respetivo, salvo se recair, exclusivamente, sobre matéria de Direito, caso em que cabe recurso da decisão para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Independentemente da alçada, há direito a recurso para o STA, com base em decisão oposta ao mesmo fundamento de Direito, na ausência de regulamentação jurídica substancial, desde que contrária a três sentenças de tribunal da mesma instância ou uma decisão de um tribunal superior, nos termos do artigo 280º nº 5 do CPPT.

⁹³ Cfr. o artigo 6º nº 2 do ETAF.

Das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, fundamentando-se em oposição de Acórdãos – artigo 280º nº 2.

Uma das especificidades dos recursos interpostos no processo de reclamação é a necessidade do requerimento de interposição de recurso estar acompanhado das respetivas alegações e conclusões.

A regra geral, em processo tributário, é a da interposição de recurso por simples requerimento, sendo apresentadas as alegações apenas após o despacho que admita o mesmo, nos termos do artigo 282º do CPPT.

Este regime é semelhante ao do recurso de agravo em processo civil, hoje revogado, regime à luz do qual são interpostos, tramitados e julgados os recursos em processo tributário, por remissão expressa do artigo 281º do CPPT. ⁽⁹⁴⁾

Mas, o artigo 283º do CPPT impõe que o requerimento de interposição de recurso, nos processos urgentes, seja acompanhado das respetivas alegações e, acrescentamos nós, conclusões.

Daí que, pelo facto do processo de reclamação ser um processo urgente, o requerimento de interposição de recurso já terá que ser acompanhado da fundamentação (tal como do comprovativo de pagamento da taxa de justiça). ⁽⁹⁵⁾

Quanto ao modo de subida, dispõe o artigo 286º nº 2 do CPPT que “*Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afetar o efeito útil dos recursos.*”

Ora, no caso da reclamação com subida diferida, já se encontra arrecadada a quantia exequenda e satisfeito o crédito fiscal (com a realização da penhora e/ou da venda).

⁹⁴ Cfr. os artigos 733º a 762º do CPC, na redação anterior ao Decreto-Lei nº 303/2007, de 24 de Agosto, que revogou o regime dos recursos de agravo.

⁹⁵ Aqui, se se entender que apenas a reclamação com subida imediata é considerada processo urgente, o recurso jurisdicional da decisão da reclamação que tenha subido de forma diferida será interposto nos termos gerais.

Neste caso, o recurso terá efeito meramente devolutivo dado que este efeito não afeta, manifestamente, o efeito útil dos recursos, nem o recorrente irá prestar garantia porque a arrecadação do imposto em dívida já se verificou.

Aqui, ao invés, a inutilidade será do efeito suspensivo.

No caso da subida imediata da reclamação, claramente, o efeito devolutivo afeta o efeito do recurso.

Já foi efetuado um crivo aos fundamentos invocados para a subida imediata e para o efeito suspensivo do processo de execução fiscal, pelo juiz do Tribunal de 1ª Instancia.

Se julgou a reclamação, mesmo que improcedente, será porque entendeu que a mesma subiu, corretamente, de forma imediata e que se justificava o efeito suspensivo.

Não faz qualquer sentido que, proferida a sentença, o mesmo juiz entenda que não se justifica o efeito suspensivo.

Estaria, claramente, a *venire contra factum proprio*.

Exceção feita aos casos em que o recurso interposto tenha por objeto o despacho que ordena a descida da reclamação por falta de verificação dos pressupostos da subida imediata, acompanhado (ou não) da respetiva condenação como litigante de má fé.

Nestes casos, admite-se que o recurso tenha efeito meramente devolutivo.

Assim, regra geral, tem efeito suspensivo o recurso interposto da reclamação que tenha subido imediatamente nos próprio autos, com efeito suspensivo do processo de execução fiscal, sob pena de o efeito devolutivo afetar os objetivos que se pretendem com a interposição de recurso.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

I.

De tudo o que foi exposto *supra*, podem-se sintetizar-se os seguintes traços gerais:

Que o expediente processual vertido no artigo 276º do CPPT é uma *reclamação extraordinária*, diferente da reclamação *tout court*, devido às suas características híbridas, partilhando elementos com o recurso judicial, com os incidentes em processo tributário e com a impugnação judicial, designadamente, no que toca à sua natureza impugnatória.

Que o regime próprio da *reclamação extraordinária* se encontra consagrado no CPPT e na LGT, devendo as suas lacunas ser integradas com recurso às normas do CPTA no que à ação administrativa especial diz respeito e, subsidiariamente, ao direito processual civil.

Que a *reclamação extraordinária* é, sempre, um processo urgente, tendo prioridade na sua apreciação nos Tribunais Tributários em relação aos demais processos judiciais, sendo reflexo desse caráter de urgência o facto de os prazos processuais constantes do seu regime serem curtos.

Que a *reclamação extraordinária*, por regra, sobe a juízo a final do processo de execução fiscal, após a efetiva arrecadação da quantia exequenda, e, excecionalmente, sobe imediatamente a juízo com efeito suspensivo do processo de execução fiscal quando fundamentada em prejuízo irreparável ou perda de utilidade pela subida diferida.

Que são passíveis de reclamação todos os atos, que afetem direitos e/ou interesses legítimos, do executado ou de terceiro, praticados pela administração tributária no processo de execução fiscal, desde que não exista outro meio de reação especialmente indicado por lei para o efeito, não sendo as omissões passíveis de *reclamação extraordinária*.

Que a *reclamação extraordinária* é o corolário do princípio da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, princípio positivado no artigo 268º n° 4 da CRP.

II.

Efetuada a análise à natureza jurídica e ao regime procedimental e processual da reclamação dos atos do órgão da execução fiscal, cremos que se consolida a ideia de que a *reclamação* é um processo autónomo, diferente dos demais no seu todo e semelhante nas suas partes.

A sua natureza híbrida, partilhando elementos e características de vários expedientes processuais, confere-lhe uma identidade própria.

Se não for entendida nestes moldes, corre-se o risco de deturpação do seu regime, da sua utilidade e da sua função na tutela jurisdicional dos direitos dos contribuintes, constitucionalmente consagrados.

Perfilhamos deste entendimento e cremos na validade da sua fundamentação, que é, umas vezes, alicerçada na jurisprudência e na doutrina, noutras antagonicamente contrária.

Doutrina que é, infelizmente, escassa na matéria e, *maxime*, no objeto do nosso estudo, causando algumas adversidades no “aguçar” do espírito crítico e do pensamento, tão essenciais e fulcrais na investigação do Direito.

Alguns *fiscalistas*, nas suas obras, ao analisarem o procedimento e o processo tributário nem sequer fazem referência à figura da *reclamação extraordinária*.

O que nos parece manifestamente injusto, dada a importância prática deste remédio processual na defesa dos direitos e interesses do contribuinte e, quanto mais não seja, da grande frequência com que é lançada mão da mesma, bastando para tal avaliar-se as centenas de processos de reclamação existentes nos nossos tribunais tributários.

Por outro lado, a jurisprudência acerca da *reclamação extraordinária* versa, maioritariamente e logicamente, sobre questões de índole iminentemente mais prática, aprofundando pouco do ponto de vista científico.

Por vezes contraditória, a jurisprudência produz decisões completamente opostas, o que dificulta ainda mais as certezas, mas que tem na outra face o estímulo à inovação.

Todos estes fatores não constituíram mais do que uma motivação extra para investigarmos, pensarmos, refletirmos e escrevermos acerca do tema proposto.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- AROSO DE ALMEIDA, Mário / FERNANDES CADILHA, Carlos Alberto – *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª Edição, Almedina, 2007.
- CAETANO, Marcello – *Manual de Direito Administrativo*, 10ª Edição, Almedina, 1982.
- CASALTA NABAIS, José – *Direito Fiscal*, 6ª Ed., Almedina, 2010.
- CASALTA NABAIS, José – *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo / SILVA RODRIGUES, Benjamim / LOPES DE SOUSA, Jorge – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª Edição, VISLIS, 2003.
- LOPES DE SOUSA, Jorge – *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume IV, 6ª Edição, Áreas, 2011.
- LOPES DE SOUSA, Jorge – *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, 2ª Edição, VISLIS, 2000.
- LOPEZ DIAZ, Antonio – *La Recaudacion de Deudas Tributarias en Via de Apremio*, Facultad de Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, 1990.
- MARTINEZ, Pedro Soares – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1984.
- PRATA, Ana – *Dicionário Jurídico*, 5ª Edição, Almedina, 2011.
- REIS, José Alberto dos – *Comentário ao Código de Processo Civil*, Volume 3º, Coimbra, 1946.
- ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008, e *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011.
- SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição, Coimbra, 2007.
- SOUSA, Alfredo José de / PAIXÃO, José da Silva – *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3ª Edição, Almedina, 1997.
- TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2010.
- TEIXEIRA, António Braz – *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª Edição, Almedina, 1985.

JURISPRUDÊNCIA

- JusNet: <http://www.jusnet.pt>.

- Base de Dados do Ministério da Justiça – Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça – Bases Jurídico-Documentais: <http://www.dgsi.pt> e <http://biblioteca.mj.pt>.