

# Nulidades no processo de execução fiscal

## Enquadramento temático

No presente artigo promovemos uma análise do regime das nulidades no processo de execução fiscal, procurando identificar as consequências jurídicas decorrentes da prática de atos no âmbito da execução fiscal em desconformidade com as condições legalmente impostas à sua emanação, bem como o modo como tal desconformidade poderá ser sindicada pelos sujeitos que nisso revelem interesse.

Para que tal exercício possa ser levado a efeito, importará atentar previamente na especial natureza da execução fiscal e no modo como a mesma condiciona os atos que no seu seio são praticados. Procedemos, por isso, a uma prévia – e breve – análise da natureza da execução fiscal e à identificação do tipo de atos que poderão ser praticados no seu âmbito, a fim de, numa segunda fase, identificar as consequências decorrentes da sua emanação em desconformidade com a ordem jurídica e o respetivo modo de atuação jurisdicional.

## Aproximação à natureza da execução e dos atos de execução fiscal

O processo de execução fiscal, compreendido como uma série sequencial de atos funcionalmente orientados para cobrança dos créditos previstos no artigo 148.º do CPPT, vê a sua natureza judicial expressamente declarada pelo n.º 1 do artigo 103.º da LGT <sup>(1)</sup>. Apesar disso, no seu âmbito, a intervenção

<sup>(1)</sup> Declaração que, não obstante, parece resultar contrariada pelo disposto na al. d) do artigo 101.º da LGT, quando o mesmo limita a qualificação como processo tributário ao “recurso dos

do juiz assume uma natureza verdadeiramente residual, podendo suceder que a cobrança coerciva se inicie e extinga sem que aquele nela tenha qualquer intervenção. Tal será possível uma vez que o legislador acometeu à administração tributária – em rigor, do órgão de execução fiscal – a competência para a sua tramitação.

A execução fiscal emerge, no contexto descrito, como uma ação marcadamente *desjurisdicionalizada* <sup>(2)</sup>, na qual ao tribunal estará, no essencial, reservado o desenvolvimento de uma função, meramente eventual, de controlo da legalidade da atuação da administração tributária no âmbito da execução, acometendo-se a esta última a prática dos atos do processo que não tenham natureza jurisdicional <sup>(3)</sup>.

Uma vez analisada a distribuição de competências e a natureza dos atos que no seu âmbito são praticados, identifica-se a emergência da natureza híbrida da execução fiscal, a qual, apesar de ver declarada a sua natureza judicial, assenta na prática de atos jurídicos de natureza distinta (uns assumem natureza jurisdicional; outros assumem natureza

atos praticados na execução fiscal”, bem como pela não inclusão da execução fiscal no Título III, relativo ao “processo judicial tributário” no âmbito do CPPT.

<sup>(2)</sup> Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2018, 352. Sustentando que a execução fiscal corresponde ao exercício de uma função tributária de carácter administrativo e qualificando-a como um procedimento parcialmente jurisdicionalizado, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2010, 43.

<sup>(3)</sup> Cfr. n.º 2 do citado artigo 103.º da LGT. No sentido da conformidade constitucional de tal substituição, e delimitando os contornos da sua admissibilidade, cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 151/02, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

administrativa), emanados por órgãos, também eles, de distinta natureza.

Constituem atos de natureza jurisdicional no processo de execução fiscal os que corporizam uma composição de um conflito de interesses emergente na relação entre o executado ou terceiro com a administração tributária <sup>(4)</sup>. A sua emanação encontra-se constitucionalmente reservada aos órgãos de natureza jurisdicional <sup>(5)</sup>, pelo que, sempre que no âmbito de um processo de execução fiscal se registre a necessidade de composição de um litígio, o juiz será chamado a intervir. Em conformidade com o que se expõe, resulta do n.º 1 do artigo 151.º do CPPT que constitui competência do Tribunal “decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal” <sup>(6)</sup>. A sua intervenção terá, tendencialmente, por objeto a sindicância da legalidade dos atos (e eventualmente omissões) da administração tributária no exercício das suas competências de condução do processo de cobrança coerciva.

Fora do domínio do exercício de funções jurisdicionais, a condução e desenvolvimento do processo serão assegurados pela administração tributária, concretamente, pelo órgão de execução fiscal. É este quem a instaura e tramita. Neste sentido, prevê o CPPT, no n.º 1 do artigo 150.º e na al. f) do n.º 1 do artigo 10.º, que “é competente para a execução fiscal a administração tributária” e que lhe cabe “instaurar

<sup>(4)</sup> “A função jurisdicional consubstancia-se, assim, numa «composição de conflitos de interesses», levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do Direito ou da Justiça”. Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/86, proferido no âmbito do Processo n.º 151/02, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(5)</sup> Em conformidade com o princípio da reserva da função jurisdicional insito no artigo 202.º da CRP.

<sup>(6)</sup> A respeito da competência dos tribunais tributários no âmbito da execução fiscal, cfr., ainda, al. d) do artigo 101.º e n.º 2 do artigo 103.º da LGT, al. n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, subalínea iii) da al. a) e al. d) do n.º 1 do artigo 49.º, al. c) do n.º 1, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 2 e n.º 3, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 3, do artigo 49.º-A do ETAF.

os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes”. Cabe-lhe, no essencial, a prática dos atos processuais tendentes ao cumprimento da tramitação legalmente estabelecida com vista à concretização do desiderato arrecadatário. Estaremos, nestes casos, perante atos de natureza administrativa.

Dentro do exercício de funções não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal, importará distinguir dois tipos de atos. Os primeiros, que designaremos por (i) “atos de natureza processual”, são emanados pela administração na qualidade de órgão de execução fiscal no âmbito do processo de execução fiscal e dirigidos ao cumprimento do respetivo formalismo processual legalmente previsto. Os segundos, que designaremos por (ii) “atos de natureza procedimental”, são emanados pela administração no âmbito de procedimentos tributários autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são “enxertados” no seu âmbito e projetam sobre ele os seus efeitos <sup>(7)</sup>. Integrarão a primeira categoria atos como a instauração, a citação, a penhora e a venda, a decisão sobre a arguição de uma nulidade processual <sup>(8)</sup>; e integrarão a segunda catego-

<sup>(7)</sup> Identificando os referidos atos e sustentando a disciplina mediante a aplicação das regras de procedimento tributário, por contraposição aos atos de natureza processual, cuja disciplina se processará de acordo com as regras de processo tributário, entre outros, cfr. Acórdãos do STA de 06.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0108/14, de 04.12.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01688/13, de 23.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 059/12, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(8)</sup> Nesta categoria, de atos de tramitação da execução e, portanto, submetidos a um regime processual, tanto se poderão incluir atos ou operações de “trâmite” ou “mero expediente” (como será o caso da instauração da execução ou da declaração da sua extinção em virtude do pagamento), como atos materialmente administrativos, cuja prática, ao contrário dos primeiros, reclama do respetivo autor o exercício de uma ponderação ou valoração (com será o caso da verificação e graduação de créditos). Para uma distinção dos referidos atos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, inédito. Na jurisprudência, admitindo a recondução do ato de penhora à categoria de “ato administrativo”, embora com natureza “meramente instrumental” e “inserido no processo de execução fiscal”, cfr. Acórdão do STA de 11.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01221/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

ria atos como a decisão sobre o pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa, a decisão sobre o pedido de dação em pagamento e a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações <sup>(9)</sup>.

A referida distinção da tipologia de atos de execução fiscal não assume relevância meramente académica, porquanto o enquadramento dos atos de execução fiscal numa ou noutra categoria condicionará diretamente o regime jurídico ao qual os mesmos se encontram sujeitos. Assim, aos “atos de natureza processual” serão aplicadas as normas de processo da LGT e do CPPT e, no que nelas não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPC <sup>(10)</sup>; por sua vez, no que respeita aos “atos de natureza procedimental”, serão aplicáveis as normas de procedimento da LGT e do CPPT e, no que nelas não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPA <sup>(11)</sup>.

Uma vez identificada a tipologia de atos de execução fiscal, encontramos-nos em condições de iniciar o estudo das consequências jurídicas aplicáveis à sua emanação em desconformidade com a ordem jurídica. Avançaremos com o propósito de identi-

<sup>(9)</sup> Note-se que esta distinção não determina que a competência para a prática de uns e outros atos seja acometida a órgãos distintos. Se é certo que em determinados casos a prática dos referidos “atos de natureza procedimental” é subtraída à competência do órgão de execução fiscal e acometida a distintos órgãos da entidade credora (cfr., por exemplo, as competências previstas no artigo 201.º do CPPT no que respeita à decisão sobre o pedido de dação em pagamento), noutros casos, porém, a competência para a sua prática caberá àquele órgão (por exemplo, as competências previstas no artigo 197.º do CPPT para a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações; ou as competências previstas no n.º 9 do artigo 199.º do CPPT para apreciar o pedido de prestação de garantia).

<sup>(10)</sup> Cfr. al. e) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, as matérias relativas aos prazos ou a aspetos do regime das invalidades processuais. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdão do STA de 11.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01221/15, e Acórdão do TCA Norte de 30.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 00050/14.OBEVIS, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(11)</sup> Cfr. al. d) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, as matérias relativas ao direito de audiência prévia ou ao dever de fundamentação dos atos administrativos. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

ficar as consequências jurídicas decorrentes da prática dos referidos atos em desconformidade com a ordem jurídica; bem como os meios aptos a sindicar essa desconformidade.

## **A desconformidade jurídica dos atos praticados no âmbito da execução fiscal**

### **Invalidades de natureza processual**

A desconformidade jurídica dos atos emanados pelo órgão de execução fiscal no cumprimento do formalismo processual legalmente previsto para a tramitação da execução fiscal (portanto, “atos de natureza processual”) poderá dar origem a uma invalidade do tipo processual. Quando falamos de “nulidades processuais” no âmbito do processo de execução fiscal referimo-nos, portanto, a desvios ao formalismo processual legalmente previsto para a tramitação daquele processo, os quais poderão consistir na prática de um ato proibido, na omissão de um ato exigido ou na prática de ato exigido ou permitido por lei sem que, no entanto, resultem cumpridas as formalidades apostas para o efeito.

Embora possam surgir no contexto da tramitação de processos jurisdicionais enxertados na execução fiscal (como, por exemplo, na oposição à execução fiscal ou no contexto de uma reclamação de atos do órgão de execução fiscal), e em abstrato possam reconduzir-se a um conceito amplo de nulidades processuais, excluiríamos da nossa análise o regime das “nulidades da sentença” <sup>(12)</sup>.

Porquanto se trata de uma terminologia utilizada pelo legislador tributário, e apesar da falta de rigor que consideramos associar-se-lhe, avançaremos com a exposição partindo de uma distinção essencial

<sup>(12)</sup> Neste contexto, prevê o n.º 1 do artigo 251.º do CPPT que “constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer”. Para uma distinção entre “nulidades processuais” e “nulidades da sentença”, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, 79-80.

entre “nulidades insanáveis” e “nulidades sanáveis” no âmbito do processo de execução fiscal <sup>(13)</sup>.

### Nulidades insanáveis

Nos termos do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, “constituem nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: a) A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado; b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental” <sup>(14)</sup>. Estas, de acordo com n.º 4 do mesmo artigo, “são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”. Apesar da sua aparente simplicidade, a interpretação dos enunciados normativos citados não será isenta de dificuldades.

A sua qualificação como “insanáveis” não significa a sua absoluta e abstrata impossibilidade de sanção, visto que esta poderá ocorrer, desde que seja concretamente possível <sup>(15)</sup>. Reportar-se-á, antes, ao facto de a sua sanção não ocorrer ao longo do processo em virtude da sua não arguição dentro de prazos normativamente definidos para o efeito. Enquanto se encontrar “vivo” o processo, poderão os interessados invocar as referidas nulidades e po-

<sup>(13)</sup> Não será rigorosa tal categorização porquanto, ao contrário do que a terminologia utilizada parece indicar, a diferença entre umas e outras não assenta numa absoluta impossibilidade de sanção das primeiras, resultando antes do facto de as segundas se terem por sanadas quando não sejam arguidas ou conhecidas dentro de um determinado prazo, ao contrário das primeiras, que poderão ser arguidas e conhecidas até que se consolide na ordem jurídica a decisão que ponha termo ao processo de execução fiscal. Retomaremos a questão infra.

<sup>(14)</sup> Sem prejuízo da especialidade referida disposição, o disposto no artigo 98.º do CPPT relativamente às nulidades insanáveis “no processo judicial tributário” poderá ser convocado no âmbito da execução fiscal quando na mesma se reclame uma decisão de natureza jurisdicional. Pense-se, por exemplo, na hipótese de aplicação do regime da ineptidão à petição de oposição fiscal.

<sup>(15)</sup> Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, 135. “Não obstante essa qualificação de insanável não signifique que não seja admissível a sanção de tais nulidades”. Cfr. Acórdão do STA de 30.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0915/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

derá o tribunal competente delas conhecer oficiosamente <sup>(16)</sup>.

O que se refere não determina, no entanto, que se trate de nulidades que não possam consolidar-se na ordem jurídica. Na verdade, tal poderá suceder uma vez que as mesmas poderão ser arguidas ou conhecidas oficiosamente “até ao trânsito em julgado da decisão final”. Embora possam ser arguidas pelos interessados ou oficiosamente conhecidas pelo tribunal competente, tais faculdades não poderão ser exercidas *ad eternum*. Por outras palavras, também estas são faculdades cujo exercício se encontra temporalmente delimitado <sup>(17)</sup>. Não por prazos específicos definidos dentro do processo, mas pelos limites temporais do próprio processo.

Apesar do que se expõe, também esta será uma dimensão problemática. De acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 176.º do CPPT, “o processo de execução fiscal extingue-se: a) Por pagamento da quantia exequenda e do acrescido; b) Por anulação da dívida ou do processo; c) Por qualquer outra forma prevista na lei”. Ora, fora dos casos em que seja julgada procedente oposição à execução, a extinção da execução fiscal não pressuporá uma “decisão final” suscetível de “trânsito em julgado” que lhe ponha termo <sup>(18)</sup>. Pode até suceder que uma

<sup>(16)</sup> Quanto ao “conhecimento oficioso” das referidas “nulidades insanáveis”, embora o mesmo venha normativamente afirmado em termos expressos, não deixa de ser contrariado pelas posições consolidadas na jurisprudência quanto ao modo de proceder à sua arguição, de acordo com as quais – como veremos infra –, será de recusar o conhecimento das referidas nulidades quando não seja seguida a tramitação adequada à sua arguição. Quanto a nós, a única solução compatível com a natureza oficiosa que vem afirmada na disposição normativa citada passa pela intervenção do tribunal sempre que (e independentemente do como) tome conhecimento da sua ocorrência. Uma vez invocada uma “nulidade insanável” perante o tribunal mediante meio que não seja idóneo, e ainda que se considere que este não possa dela conhecer no contexto do referido meio, deverá da mesma tomar conhecimento oficiosamente.

<sup>(17)</sup> Não ser de modo diferente, considerando os imperativos resultantes do princípio constitucional da segurança jurídica.

<sup>(18)</sup> O legislador ter-se-á limitado a replicar o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CPPT, não cuidando considerar as especificidades que distanciam a execução fiscal dos demais processos tributários – mormente o facto de aquele se poder extinguir sem qualquer intervenção jurisdicional.

oposição julgada procedente não seja apta a pôr termo ao processo, como, por exemplo, sucederá nos casos em que, no contexto de um ato de reversão, venha o sujeito visado pelo mesmo sustentar a sua ilegitimidade, nos termos do disposto na al. b) do n.º 2 do artigo 204.º do CPPT. Impõe-se, por isso, uma interpretação corretiva do preceito, no sentido de admitir a arguição das referidas nulidades até ao momento em que deixe de ser possível colocar em crise a decisão de extinção do processo de execução fiscal – o que poderá, ou não, conforme os casos, configurar o “trânsito em julgado” de uma decisão jurisdicional.

Como vimos, no processo de execução fiscal as “nulidades insanáveis” reconduzem-se à “falta de citação” (quando possa prejudicar a defesa do interessado) e à “falta de requisitos essenciais do título executivo” (quando não puder ser suprida por prova documental)<sup>(19)</sup>. Individualizamos, por esse motivo, a sua análise nos apartados seguintes.

<sup>(19)</sup> Interpretação mais ampla parece ser assumida no voto de vencido constante do Acórdão do STA de 17.04.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0235/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), no qual se admite a extensão do regime das “nulidades insanáveis” para além daqueles casos. De acordo com a posição sustentada no referido voto: “constituem nulidades insanáveis, invocáveis a todo o tempo, a falta de notificação do executado para impugnar a reclamação de créditos e a falta de sentença de verificação e graduação de créditos. Esses desvios jurídicos não podem ficar sanados ou supridos pelo mero decurso do tempo, devendo ser conhecidas oficiosamente ou na sequência de arguição, pois afectam princípios estruturantes do processo, como o contraditório (art. 3.º do CPC) e o dever de administrar a justiça (art. 156.º do CPC). Os actos processuais que violem o princípio do contraditório ou o direito fundamental a uma decisão justa são actos nulos, como resulta, para os primeiros, dos artigos 165.º do CPPT e 195.º do CPC e, para o segundo, do desvalor que representa um acto jurídico que ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental (cfr. al d) do n.º 2 do 133.º do CPA)”. Sem prejuízo da possibilidade de qualificar os referidos “desvios processuais” como nulidades, vemos com dificuldade a sua qualificação como “nulidades insanáveis”. Para além do facto de tal interpretação dificilmente se compatibilizar com o teor do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT e do artigo 196.º do CPC (aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º CPPT), pelos motivos expostos supra, vemos com dificuldade a aplicação do regime das invalidades procedimentais (concretamente, o regime da nulidade previsto nos artigos 161.º e 162.º do CPA) em relação “atos de natureza processual” praticados no âmbito da execução fiscal.

## Falta de citação

Conforme tivemos oportunidade de verificar, “a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado”, conduz a uma nulidade insanável no processo de execução fiscal<sup>(20)</sup>. Constituem pressupostos cumulativos da sua ocorrência, portanto: por um lado, a falta de citação; por outro, o prejuízo para a defesa do interessado.

No que respeita ao primeiro requisito, o mesmo tem-se por verificado quando ocorra a omissão do ato de citação ou a sua prática sem que o citando tenha tomado conhecimento do mesmo, o que sucederá nos seguintes casos: quando tenha havido erro de identidade do citado; quando se tenha empregado indevidamente a citação edital; quando se mostre que foi efetuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade; quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável<sup>(21)</sup>. No caso da citação pessoal por carta

<sup>(20)</sup> De acordo com a doutrina e com a jurisprudência, a referida nulidade por falta de citação não se limitará aos casos em que a mesma tem o executado por destinatário. O regime de nulidade insanável será também extensivo aos casos de falta de citação do cônjuge do executado, nos termos do artigo 239.º do CPPT. Quanto a este aspeto, cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, Volume II, Almedina, Coimbra, 2017, 671; e MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, Costa, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2015, 263. Na jurisprudência, cfr. Acórdão do STA de 30 de outubro de 2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01312/13, e Acórdão do TCA Norte de 10.10.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 00194/13.5BEPNF, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Mais cautelas têm, no entanto, sido assumidas no que respeita à questão de saber se tal regime será extensível às situações de falta de citação de credores, nos termos do n.º 3 do artigo 240.º do CPPT. Quanto a esta questão, cfr. Acórdão do TCA Sul de 31.07.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 08735/15; e Acórdão do TCA Norte de 21.12.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 00798/09.0BEPRT, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(21)</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 188.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º CPPT. Quanto à aplicação do referido dispositivo, entre outros, cfr. Acórdão do TCA Norte de 12.02.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00309/13.3BECBR, e Acórdão do TCA Sul de 19.03.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 06488/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

registada com aviso de receção, e face à presunção de conhecimento do ato por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 192.º do CPPT, admite-se, nos termos do n.º 6 do artigo 190.º do CPPT, a alegação e demonstração pelo citando de que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que não lhe foi imputável (22). Uma vez alegada e demonstrada tal circunstância, considerar-se-á faltar a citação e, assim, ocorrer a nulidade do processo. Quanto ao segundo requisito, importa esclarecer que não terá de ser demonstrado o prejuízo concreto e efetivo, bastando a “possibilidade de prejuízo”, portanto, que não seja de afastar tal possibilidade. No entanto, será afastada a nulidade caso se demonstre a sua inexistência em concreto (23).

Nos termos do já mencionado n.º 4 do artigo 165.º do CPPT, trata-se de uma nulidade de conhecimento oficioso, a qual poderá ser arguida até ao “trânsito em julgado da decisão final” – o que, como vimos, deverá ser interpretado no sentido de que tal arguição poderá ocorrer até que deixe de ser sindicável o ato que ponha termo ao processo. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, a “falta de citação” tem por consequência a anulação dos termos subsequentes do processo que dependam absolutamente dela, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos (24).

No que respeita ao modo de arguição da nulidade de falta da citação, sem prejuízo de alguma divergência doutrinária (25), encontra-se consolidado na

(22) Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 136.

(23) Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.04.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 02717/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(24) “Omitido o acto de citação do executado, com a consequente possibilidade de prejuízo para a sua defesa, em virtude de, pela falta de citação, ter ficado impossibilitado de utilizar os meios de defesa que a lei prevê para esse efeito, impõe-se a declaração daquela nulidade insanável, com a consequente anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente (n.º 2 do art. 165.º do CPPT)”. Cfr. Acórdão do STA de 30.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0915/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(25) Sustentando que (sem prejuízo da possibilidade de a arguir primeiro perante o órgão de execução fiscal e reclamar do

jurisprudência o entendimento de que esta deverá ser arguida mediante requerimento apresentado perante o órgão de execução fiscal (26)(27). Uma vez arguida a nulidade, dois cenários se apresentam: se for expressamente indeferida pelo órgão de execução fiscal, poderá reclamar-se do ato de indeferimento, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; se o órgão de execução fiscal não decidir, a jurisprudência tem sustentado que a falta de decisão no prazo de 10 dias legitima a apresentação de incidente nominado na execução fiscal (enquadrável no artigo 151.º do CPPT) no qual será arguida a nulidade por falta de citação junto do tribunal competente (28). Como tivemos oportunidade de referir, consideramos que o entendimento jurisprudencial citado tende a contrariar uma das dimensões cara-

---

seu indeferimento, nos termos do artigo 276.º do CPPT) a arguição da nulidade caberá no conceito de “incidentes” para efeitos do disposto no artigo 151.º do CPPT e que, por isso, pode ser realizada diretamente perante o tribunal, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 366-367.

(26) Neste sentido, entre outros, Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13; de 24.2.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 923/08, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Sem prejuízo de quanto antecede, não se poderá perder de vista o facto de se admitir a revisão em caso de decisão transitada em julgado, no prazo de 4 anos, quando a falta ou nulidade da notificação do requerente, tenham dado causa a que o processo corresse à sua revelia. Cfr. artigo 293.º do CPPT.

(27) O que vem referido não prejudicará a possibilidade de conhecimento da falta de citação como questão prévia no contexto da oposição à execução fiscal. “A falta ou a nulidade de citação poderá ser conhecida no processo de oposição, se aquela for de considerar como questão prévia relativamente ao conhecimento de uma outra questão, esta sim fundamento de oposição. O conhecimento da falta de citação será, assim, incidental” (é de conhecimento oficioso, pelo que o Tribunal não pode deixar de conhecer) – mesmo que não conheça na oposição, o executado pode arguir a todo o tempo, pelo que o princípio da economia processual reclama o seu conhecimento imediato”. Cfr. Acórdão Tribunal Central Administrativo Norte de 29 de janeiro de 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00321/13.2, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(28) Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13, e de 08.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Na doutrina, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume IV, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, 271-272.

terizantes deste tipo de nulidade, a qual consiste na possibilidade (ou melhor, no dever) de “conhecimento oficioso” das mesmas por parte do tribunal até que se consolide na ordem jurídica a decisão de extinção do processo de execução fiscal. Ainda que lhe seja impropriamente “comunicada” – mormente, pela utilização de meio que não seja adequado para o efeito –, a “tomada de consciência” da ocorrência de uma “nulidade insanável” não poderá ser ignorada pelo tribunal, dele exigindo uma pronúncia sobre a mesma. Solução diversa constituirá a negação do caráter oficioso do conhecimento dos desvios processuais em análise.

### Falta de requisitos essenciais do título executivo

Constitui nulidade insanável no processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”. São pressupostos cumulativos da sua ocorrência, portanto: por um lado, a falta de requisitos essenciais do título executivo – verificando-se o vício assinalado quando não resultem cumpridas as exigências estipuladas no artigo 163.º do CPPT; por outro, a impossibilidade de suprir a sua falta mediante prova documental<sup>(29)</sup>. Tal como sucede relativamente à nulidade por falta de citação, e nos termos das disposições supramencionadas, o seu conhecimento é oficioso e poderá a sua arguição ter lugar até que se consolide na ordem jurídica a decisão que ponha termo ao processo de execução fiscal.

No que respeita à forma de arguição de tal nulidade, consolidou-se a jurisprudência no sentido de

<sup>(29)</sup> “De acordo com o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT a falta de requisitos essenciais (e estes são os que constam do art. 163.º do CPPT) do título executivo só constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal quando não puder ser suprida por prova documental. Ou seja, o que releva, neste âmbito, é que o título executivo permita ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.02.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01910/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

que a mesma deverá ser levada ao conhecimento do órgão de execução fiscal mediante requerimento apresentado junto deste<sup>(30)</sup>. Caso tal órgão conheça da nulidade arguida indeferindo-a expressamente, poderá o sujeito interessado socorrer-se da reclamação dos artigos 276.º e seguintes do CPPT<sup>(31)</sup>, de modo a colocar em crise tal decisão; caso este não conheça da nulidade, abstendo-se de decidir sobre o requerimento apresentado, o meio apto para levar a questão ao conhecimento do tribunal será a dedução de incidente inominado na execução fiscal. Também quanto a este aspeto se identifica alguma divergência doutrinária, nomeadamente por parte de quem sustenta a possibilidade de apresentação de oposição à execução fiscal com fundamento na al. i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, considerando que a consequência da procedência de tal nulidade será, necessariamente, a extinção da execução onde a mesma é arguida – sem prejuízo da produção de novo título executivo e da instauração de nova execução<sup>(32)</sup>. Tal entendimento vem, no entanto, expressamente recusado pela citada jurisprudência<sup>(33)</sup>. Também aqui se poderão dar por reproduzidas as supramencionadas reflexões relativamente à negação do caráter “oficioso” do conhecimento das “nulidades insanáveis”, porquanto o julga-

<sup>(30)</sup> “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 – art. 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 art. 204.º do mesmo Código” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0715/16, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(31)</sup> Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0715/16, e 15.02. 2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0383/11, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(32)</sup> Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 144.

<sup>(33)</sup> De onde decorre que, se invocada a falta dos requisitos essenciais do título no âmbito da oposição execução teremos duas hipóteses: se for invocada isoladamente, há lugar à convalidação no meio próprio (cfr. n.º 4 do artigo 98.º do CPPT e n.º 3 do artigo 97.º da LGT); se for invocada conjuntamente com outros fundamentos, não pode haver convalidação, mas pode ser posteriormente invocado em requerimento autónomo perante o órgão de execução fiscal.

mento da verificação das mesmas se encontra, segundo o entendimento exposto, condicionado pelo cumprimento do formalismo processual (jurisprudencialmente) previsto para a sua arguição.

Quanto aos efeitos associados à nulidade por falta dos requisitos essenciais do título – e apesar do que vem referido no n.º 2 do artigo 165.º do CPPT –, consistirão aos mesmos na extinção da execução e, se for o caso, emanação de novo título executivo, dando lugar a nova execução<sup>(34)</sup>. Caso a nulidade seja suprida por prova documental, deverão, ainda assim, ser repetidos os atos de execução que tenham sido prejudicados pela deficiência da citação, como sucederá relativamente aos atos nos quais o executado tenha exercido os respetivos direitos.

### Nulidades sanáveis

Fora das situações enquadráveis no n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, podemos encontrar “nulidades sanáveis”, cujo conhecimento se encontra temporalmente delimitado, sob pena de sanção. Assim, a prática de um ato proibido, a omissão de um ato prescrito ou a prática de ato imposto ou permitido por lei sem que resultem cumpridas as formalidades respetivamente exigidas, conduzirá a uma nulidade quando a lei a declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa<sup>(35)</sup>. Estas nulidades poderão, por-

<sup>(34)</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 141; e NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, cit., 674.

<sup>(35)</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 195.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. Como, por exemplo, poderá ser o caso do não cumprimento do princípio do contraditório [cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0978/14, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 28 de abril de 2016, proferido no âmbito do Processo n.º 00551/15.2BEVIS, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da falta de vista ao Ministério Público [cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 29 de outubro de 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00585/11.6BEBRG, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respetivas funções, da violação das regras relativas à citação dos credores, e da violação das regras atinentes à publicidade da venda [cfr.

tanto, ser de dois tipos: (a) nulidades nominadas, quando se encontram expressamente previstas na lei, mas sujeitas a prazos de arguição/conhecimento, sob pena de ocorrer a respetiva sanção<sup>(36)</sup>; ou (b) nulidades inominadas, quando não se encontram expressamente previstas na lei, mas a irregularidade em questão seja suscetível de influir no exame ou na decisão da causa, devendo ser arguidas, sob pena de sanção.

Em tais situações, o conhecimento da nulidade encontra-se temporalmente delimitado. Embora em determinados casos tais nulidades possam ser oficiosamente conhecidas até ao momento em que ocorra a respetiva sanção<sup>(37)</sup>, por regra, o conhecimento das mesmas dependerá da respetiva arguição, pelo que na sua falta o vício do ato será sanado.

Quanto ao regime de arguição destas nulidades, dependerá o mesmo do tipo de vício em questão<sup>(38)</sup>:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.07.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 873/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da omissão de autuação conjunta ou do indeferimento da apensação das execuções fiscais [cfr. Acórdão do TCA Norte de 03.03.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 08627/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)] ou da omissão de ato de pronúncia acerca da produção da prova indicada na petição inicial, no caso dos processos jurisdicionais enxertados no âmbito da execução [cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12.01.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 00746/08.5BEPNF, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)].

<sup>(36)</sup> Como será, por exemplo, o caso da nulidade da citação. Cfr. 191.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. No âmbito dos processos jurisdicionais enxertados no âmbito da execução fiscal do erro na forma do processo, teremos, por exemplo, o erro na forma do processo. Cfr. n.º 4 do artigo 98.º do CPPT e 193.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT.

<sup>(37)</sup> Como será o caso da nulidade da citação, como teremos oportunidade de verificar infra.

<sup>(38)</sup> Sem prejuízo do regime geral que ora se expõe, poderão ser aplicáveis regimes específicos aquando da sindicância da conformidade jurídica de atos processuais praticados na execução fiscal, como será o caso do regime de anulação de venda, previsto no artigo 257.º do CPPT, apto a sindicarem a legalidade do ato processual de venda – em tais situações, deverá ser cumprida uma fase de arguição dos vícios da venda junto do órgão de execução fiscal e em caso de indeferimento (expresso ou tácito) do requerimento apresentado, poderá o interessado reclamar do indeferimento nos termos do artigo 276.º do CPPT; e do regime de embargos de terceiro, previsto nos artigos 167.º e 237.º do CPPT, apto a colocar em crise “o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega

(i) se estiver em causa a prática de um ato que a lei não admita ou a prática de um ato sem que se cumpram as formalidades estabelecidas para a sua emanação, a nulidade que daí se extraia deverá, por regra, ser conhecida no contexto da reclamação do referido ato nos termos do disposto nos artigos 276.º e seguintes do CPPT, a apresentar no prazo de 10 dias após a respetiva notificação; (ii) em caso de omissão de ato ou formalidade exigida por lei, deverá a nulidade em causa ser arguida no prazo de 10 dias perante o órgão de execução fiscal. Neste último caso, se a arguição for expressamente indeferida, deverá reclamar-se do respetivo ato de indeferimento, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; em caso de omissão de decisão por parte do órgão de execução fiscal, deverá ser deduzido incidente inominado de arguição da nulidade perante o tribunal competente. Uma vez anulado o ato viciado, serão anulados aqueles que dele dependam absolutamente. No entanto, a nulidade de uma parte do ato não prejudica as outras partes que dela sejam independentes e se o vício do ato impedir a produção de determinado efeito, não se têm como necessariamente prejudicados os demais efeitos para cuja produção o ato se mostre idóneo <sup>(39)</sup>.

As particularidades do regime aplicável à nulidade da citação levam-nos a proceder à sua análise autonomizada no apartado seguinte.

### O caso especial da nulidade da citação

A nulidade da citação, que não poderá ser confundida com a sua falta, constitui uma nulidade sanável nominada no âmbito do processo de execução fiscal <sup>(40)</sup>. Constituem pressupostos cumulati-

---

de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro". Para além dos referidos casos, em certa medida, o regime de oposição à execução fiscal poderá ser concebido como um meio apto a reagir relativamente à invalidade do ato de instauração da execução.

<sup>(39)</sup> Cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 195.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT.

<sup>(40)</sup> Assim, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 191.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. "É no art. 165, do C.P.P.Tributário que estão previstas as nulidades em

vos da sua ocorrência: (i) o incumprimento das formalidades legalmente estabelecidas para a realização da citação <sup>(41)</sup>; e (ii) a falta cometida ser suscetível de prejudicar a defesa do citado <sup>(42)</sup>.

O regime de arguição e conhecimento da nulidade da citação assume contornos específicos, que a distanciam dos demais casos de "nulidades sanáveis" em processo de execução fiscal. Tal nulidade deverá ser arguida pelo executado no prazo de 30 dias previsto para a oposição – mas não na própria oposição <sup>(43)</sup> –, perante o órgão de execução fiscal <sup>(44)</sup>, podendo o tribunal dele conhecer officio-

---

processo de execução fiscal. Distintas das situações de falta de citação, que são susceptíveis de constituir casos de nulidade insanável, para efeitos deste artigo, são as situações de nulidade da citação, que ocorrem quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cfr.art. 198.º, n.º.1, do C.P.C.)" – cfr. Acórdão do STA de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12.

<sup>(41)</sup> Os que resultam previstos no artigo 190.º do CPPT.

<sup>(42)</sup> Conforme decorre do n.º 4 do artigo 191.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT.

<sup>(43)</sup> "A nulidade da citação, porque não determina a extinção da execução fiscal, mas apenas a repetição do acto com cumprimento das formalidades omitidas, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, antes devendo ser arguida em primeira linha perante o órgão de execução fiscal, com possibilidade de reclamação judicial de eventual decisão desfavorável". Cfr. Acórdão do STA de 22.03.2018, proferido no âmbito do processo n.º 0714/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Assim, sem prejuízo da possibilidade de a nulidade da citação ser conhecida como questão prévia no contexto da oposição à execução fiscal. "A nulidade de citação poderá ser conhecida no processo de oposição, se aquela for de considerar como questão prévia relativamente ao conhecimento de uma outra questão, esta sim fundamento de oposição" – cfr. Acórdão TCA Norte de 29.01.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00321/13.2. Também neste sentido, Acórdão TCA Sul de 19.03.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 06349/13, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(44)</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 191.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. "Estas nulidades da citação só podem ser conhecidas na sequência de arguição dos interessados, que, em sintonia com o preceituado no art. 198.º, n.º 2, do C.P.Civil, deve ser feita no prazo que tiver sido indicado para deduzir oposição, equivalente à contestação em processo declarativo, ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo. A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (cfr.art. 198.º, n.º 4, do C.P.C.), solução esta que sempre resultaria, por maioria de razão, do preceituado no art. 165.º, n.º 1, al.a), do C.P.P. Tributário". Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). "A nulidade

samente nesse mesmo prazo<sup>(45)</sup>. Em caso de indeferimento expresso da arguição, será possível reclamar do ato de indeferimento nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; não havendo decisão, aplicar-se-á o supramencionado regime de dedução de incidente inominado de arguição da nulidade junto do tribunal competente. Uma vez conhecida a nulidade da citação, a mesma terá por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente, devendo ser repetida a citação, cumprindo-se as formalidades exigidas e recuperando-se o decurso dos prazos para o exercício das faculdades processuais<sup>(46)</sup>.

### Invalidades de natureza procedimental

A desconformidade jurídica dos “atos de natureza procedimental”, portanto, atos emanados no contexto de procedimentos tributários autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são “enxertados” no seu âmbito e sobre ele projetam os seus efeitos, poderá dar origem a uma invalidade do tipo procedimental, não

---

da citação deve ser arguida dentro do prazo para a contestação, ou seja, no caso da execução fiscal, dentro do prazo para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias a contar da citação (cfr. art. 198.º, n.º 2, do CPC e art. 203.º, n.º 1, do CPPT). Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.06.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0868/16, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Na doutrina, no mesmo sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 137-138.

<sup>(45)</sup> Assim, nos termos das disposições articuladas do artigo 196.º e do n.º 1 do artigo 191.º do CPC, aplicáveis, ex vi, artigo 2.º do CPPT, de onde se extrai que o juiz deverá conhecer da nulidade da citação quando dela se aperceba, podendo suscitá-la em qualquer estado do processo, enquanto não devam considerar-se sanadas, ou seja, até ao termo do prazo para a contestação (sem prejuízo dos casos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 191.º do CPC).

<sup>(46)</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 367. Sem prejuízo do disposto no artigo 198.º-A do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT, nos termos do qual, o despacho que atenda a arguição da nulidade da citação dispensa a renovação da citação desde que seja acompanhado de todos os elementos que a devam acompanhar – ou seja, os que resultam previstos no artigo 190.º do CPPT –, sendo renovados os prazos para o exercício das faculdades processuais.

se lhes aplicando, portanto, o exposto regime das invalidades processuais. Outra conclusão não poderá extrair-se do facto de se tratar de atos praticados no âmbito de “procedimentos enxertados no âmbito da execução fiscal”<sup>(47)</sup>. Sem prejuízo do facto de a desconformidade jurídica destes atos se afastar do objeto do presente texto – o qual se limita às nulidades processuais –, não deixaremos, porém, de atentar em alguns aspetos do regime destas invalidades do tipo procedimental.

O reconhecimento da sua natureza procedimental comporta a necessidade de equacionar a aplicação a tais atos: (i) do regime de invalidades administrativas; e (ii) dos meios de reação administrativa. Quanto ao primeiro aspeto, convocando a aplicação subsidiária do regime das invalidades administrativas previsto no CPA, estaríamos perante atos nulos quando a desconformidade jurídica dos atos fosse legalmente cominada com tal consequência; e estaríamos perante atos anuláveis quando a desconformidade jurídica dos atos não fosse legalmente cominada com a consequência da nulidade<sup>(48)</sup>. No entanto, a sindicância jurisdicional dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal é, por regra<sup>(49)</sup>, levada a efeito através da reclamação disciplinada nos artigos 276.º e seguintes do CPPT. Ao

---

<sup>(47)</sup> “Só a estes procedimentos tributários há que aplicar os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2012, proferido no âmbito do processo n.º 059/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(48)</sup> Cfr. artigos 161.º e 163.º do CPA. Sobre a aplicabilidade do referido regime aos atos tributários (em sentido amplo), cfr. SILVA, Hugo Flores da, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, Temas de Direito Tributário 2017, 11-34, disponível em <http://www.cej.mj.pt>.

<sup>(49)</sup> Referimos este como regime regra, porquanto outros meios poderão ser convocados para a sindicância da desconformidade de atos praticados no âmbito de procedimento enxertados no âmbito do processo de execução fiscal. Se, por exemplo, pensarmos no caso da reversão do processo de execução fiscal contra certo responsável tributário – a qual comporta um procedimento próprio dentro da execução fiscal –, a eventual sindicância da legalidade do ato de reversão deverá ser promovida em sede de oposição à execução fiscal.

contrário do que sucede noutros âmbitos do processo tributário <sup>(50)</sup>, o legislador estabeleceu um prazo único de 10 dias a contar da notificação do ato reclamado para que a sua legalidade seja sindicada junto de um órgão jurisdicional. Tal facto dilui, a nosso ver, a aplicação dos referidos regimes das invalidades procedimentais, porquanto, independentemente do tipo de vício em causa, os atos do órgão de execução fiscal consolidam-se na ordem jurídica quando não sejam impugnados tempestivamente <sup>(51)</sup>. Seja nulo ou anulável, deverá o ato praticado pelo órgão de execução fiscal ver a sua conformidade jurídica jurisdicionalmente sindicada mediante reclamação a apresentar no prazo de 10 dias a contar da respetiva notificação.

Quanto à questão de saber se poderão ser convocados meios gratuitos para sindicarem a conformidade jurídica dos referidos atos, a resposta não poderá deixar de ser afirmativa. É o legislador quem o admite expressamente, quando determina, no n.º 1 do artigo 95.º-A do CPPT, a aplicação do “procedimento de correção de erros” aos “erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal”. A amplitude da previsão da disposição citada determinará, quanto a nós, a sua aplicabilidade quer aos “atos de natureza processual” quer aos “atos de natureza procedimental” praticados

<sup>(50)</sup> Como sucede no contexto da impugnação judicial onde se prevê expressamente uma diferenciação entre o regime dos atos nulos e dos atos anuláveis, cfr. n.ºs 1 e 3 do artigo 102.º do CPPT.

<sup>(51)</sup> Em outros casos, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem vindo a admitir a compressão dos prazos de reação aos atos nulos, com fundamento nos imperativos decorrentes dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Admitimos que o presente caso possa merecer juízo semelhante. Desde logo, face à natureza declaradamente judicial da execução fiscal, mormente o facto de tal lhe imprimir uma maior solenidade do que a registada ao nível dos procedimentos, bem como o facto de os atos em causa resultarem (por regra) de procedimentos petitórios enxertados no âmbito do processo, não constituindo, por isso, atos que possam “apanhar de surpresa” os sujeitos visados pelos seus efeitos, poder-se-á equacionar uma legítima compressão dos prazos de reação. De todo o modo, sempre se poderá questionar a razoabilidade do prazo de 10 dias.

no âmbito do processo de execução fiscal. Questão mais complexa será, no entanto, a de saber se, face à sua qualificação como atos administrativos em matéria tributária, será possível aplicar o regime do recurso hierárquico, previsto nos artigos 66.º e 67.º do CPPT. Não se afigurando simples a resposta à questão, a mesma enfrentará a dificuldade associada ao facto de que o meio jurisdicional legalmente previsto para a sindicância dos referidos atos consistir na reclamação supramencionada, para a qual se prevê um prazo de apresentação de 10 dias contados desde a notificação do ato e a aplicação das regras dos processos urgentes. Reclamação essa que, aliás, não deixa de comportar um momento administrativo de sindicância administrativa da conformidade do ato reclamado, quando se admite a sua revogação pelo órgão de execução fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 277.º do CPPT. No contexto citado, a opção pelo recurso – portanto, sem que fosse apresentada reclamação no prazo previsto – prejudicará a possibilidade de o sujeito ver a sua pretensão apreciada por um órgão jurisdicional <sup>(52)</sup>.

### Algumas considerações finais

O regime de nulidades processuais no âmbito da execução fiscal é fortemente condicionado pela natureza daquele processo, bem como pela tipologia de atos que vão praticados no seu âmbito – mormente, a sua cisão entre “atos de natureza processual” e “atos de natureza procedimental”. A híbrida natureza da execução fiscal acaba por comportar dificuldades ao nível da qualificação dos referidos atos e da sua articulação com o regime previsto para a sindicância da sua conformidade ju-

<sup>(52)</sup> Em determinados casos, porém, poderá não existir interesse na sindicância jurisdicional dos atos. Pensamos nos casos em que não se pretenda um controlo de legalidade dos atos, mas o controlo do seu mérito – nos limitados casos em que o legislador fiscal concede margens de discricionariedade na emanção de atos no contexto da execução fiscal. Uma vez que o controlo jurisdicional apenas poderá assentar num juízo sobre a legalidade do ato reclamado, o recurso hierárquico poderá constituir um meio apto a discutir o mérito do ato recorrido.

rídica, o que conduz à emergência de algumas incoerências e insuficiências no regime desenhado para a arguição e conhecimento de nulidades processuais.

Exemplo do que se refere será o modo de reação perante a ausência de decisão do órgão de execução fiscal na sequência da arguição da nulidade. Em tais casos, a jurisprudência admite o recurso à figura do “indeferimento tácito” quando não seja emitida decisão no prazo de “10 dias para a prolação de despachos”, como forma de ficcionar um ato suscetível de ser reclamado junto do tribunal<sup>(53)</sup>. No entanto, o conhecimento de uma nulidade processual pelo órgão de execução fiscal constituirá um momento de natureza processual (não caindo, portanto, na categoria de procedimento enxertado na execução), pelo que legítimas dúvidas se poderão levantar quanto à convocação do regime (procedimental/administrativo) do “indeferimento tácito”, quando o órgão de execução fiscal se abstenha de conhecer da arguição de nulidade. Por outro lado, ainda que se desconsiderasse o problema da convocação de um regime procedimental nesta sede, sempre seria legítimo levantar a questão de saber qual o motivo que determina a aplicação do prazo processual de 10 dias previsto para a prola-

ção de despachos, e não do prazo procedimental de 8 dias relativo à prática de atos no procedimento<sup>(54)</sup>. Ao referido acresce o problema de saber se estes prazos assumem natureza preclusiva. Ou seja, uma vez arguida a nulidade e decorrido o referido prazo de 10 dias inicia-se o prazo para a dedução do incidente inominado de arguição da nulidade perante o órgão de execução fiscal? Será aplicável o prazo geral de 10 dias para proceder a tal arguição? Caso se esgote o referido prazo sem que o incidente seja deduzido preclui o exercício tal faculdade? A jurisprudência supramencionada apreciou uma reclamação apresentada no mês de abril, na sequência de nulidade arguida perante o órgão de execução fiscal no mês de janeiro...

As dificuldades assinaladas poderiam, quanto a nós, ser supridas mediante a consagração de um regime semelhante ao que resulta previsto no artigo 257.º do CPPT para a anulação da venda, o qual consiste num procedimento de natureza administrativa (com expressa previsão de prazos de decisão e da consequência do indeferimento tácito) como condição prévia do acesso ao tribunal mediante apresentação da reclamação do artigo 276.º do CPPT.

HUGO FLORES DA SILVA

---

<sup>(53)</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2014, proferido no âmbito do processo n.º 032/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). A decisão citada subscreve a posição manifestada por LOPES DE SOUSA, o qual sustenta a aplicabilidade do regime do “indeferimento tácito” a tais situações como necessidade diretamente decorrente da necessidade de cumprimento da “garantia constitucional do direito à tutela judicial efetiva”. Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, Volume IV, 271

---

<sup>(54)</sup> Cfr., respetivamente, al. a) do artigo 21.º do CPPT e n.º 2 do artigo 57.º da LGT.