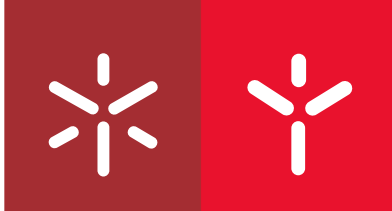


Universidade do Minho
Escola de Direito

Elsa de Jesus Coelho Fernandes

**A Administração Indireta do Tipo
Institucional e o Processo de Execução Fiscal**

outubro de 2016



Universidade do Minho

Escola de Direito

Elsa de Jesus Coelho Fernandes

**A Administração Indireta do Tipo
Institucional e o Processo de Execução Fiscal**

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do

Professor Doutor Joaquim Freitas Rocha

outubro de 2016

DECLARAÇÃO

Autor: Elsa de Jesus Coelho Fernandes

Endereço eletrónico: elsacoelhofernandes@gmail.com

Telefone: 914252833

Número do Cartão do Cidadão: 14098544 1zz3

Título da Dissertação de Mestrado: A Administração Indireta do Tipo Institucional e o Processo de Execução Fiscal

Orientador: Exmo. Professor Doutor Joaquim Freitas Rocha

Ano de conclusão: 2016

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ____/ ____/ ____

Assinatura: _____

*Aos meus pais, à minha irmã e
aos colegas do escritório
por todo o apoio nesta longa caminhada.
Ao meu orientador por todas a
sugestões apresentadas e
pelo tempo dispensado ao longo dos últimos meses.

A todos, o meu sincero Obrigada!*

RESUMO

A Administração Indireta do Tipo Institucional e o Processo de Execução Fiscal

A sociedade em que vivemos necessita, atendendo desde logo à existência de um Estado de Direito, de uma estrutura organizatória dotada de pessoas coletivas capazes de satisfazer as necessidades coletivas associadas à convivência de um conjunto de pessoas em comunidade. O conjunto formado por estas pessoas coletivas é designado por administração pública. Esta administração é, na verdade, formada por diversos e distintos tipos de pessoas coletivas, coexistindo, entre outras, a administração indireta institucional, ou seja, os institutos públicos. Estes são pessoas coletivas públicas que asseguram a prossecução de determinadas funções de carácter administrativo que pertencem quer ao Estado quer a outra pessoa coletiva pública.

No exercício das funções para as quais foram criados os institutos públicos relacionam-se com outras pessoas, sejam elas singulares ou coletivas, surgindo desse vínculo diversas obrigações para ambas as partes, nomeadamente direitos de crédito.

Atento ao que se referiu, os institutos públicos poderão adotar a posição de credores de determinadas quantias, correndo também os riscos, como qualquer credor, do incumprimento da obrigação por parte do devedor.

Coloca-se então a questão de saber se a lei legitima os institutos públicos, enquanto parte integrante da administração pública, a utilizar o processo de execução fiscal para cobrar os seus créditos. A par daquilo que veremos, os institutos públicos estão globalmente legitimados a utilizar o processo de execução fiscal para cobrar as suas dívidas, existindo, a par desta legitimação global, situações específicas nas quais a lei legitima um instituto público em concreto a utilizar o processo de execução fiscal para a cobrança das quantias de que seja credor.

Palavras-chave: administração pública, institutos públicos, processo de execução fiscal.

ABSTRACT

The institutional indirect administration and the tax execution procedure

The society in which we live needs, according to a Democratic State of Law, an organisational structure with legal persons able to meet the collective needs associated with the coexistence of a group of people in the community. The group formed by these legal individuals is called public administration. This administration is actually made up of many and different types of legal people, coexisting, among others, the institutional indirect administration, i.e. public corporations. These are public legal individuals that ensure the achievement of certain administrative character functions that belong either to the state or to another public juridical person.

In the performance of their duties for which they were created, the public corporations can relate to other people, whether natural or legal, emerging obligations from that bond for both parties, including credit rights.

As exposed, the public corporations may adopt the creditor position of certain amounts, also assuming the risks, like any creditor, the breach of the obligation by the debtor.

Then raises the question of whether the law legitimizes the public corporations, as part of the public administration, using the process of tax enforcement to collect their debts. We will see that public corporations are globally legitimated to use the tax enforcement process to collect their debts existing, parallel to this global legitimacy, specific situations in which the law legitimates a specific public corporations using the tax enforcement process for the recovery of the amounts that one is a lender.

Keywords: public corporations, public institutions, tax execution procedure.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	13
PARTE I – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTO ADMINISTRAÇÃO INDIRETA ESTADUAL.....	17
1. Princípios Constitucionais da Organização Administrativa Portuguesa	18
2. Os Institutos Públicos	21
2.1. Noção Jurídica de Instituto Público.....	21
2.2. Espécies de Institutos Públicos	25
2.3. Previsão Legal dos Institutos Públicos	29
PARTE II – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTO CREDORES	33
1. Os Institutos Públicos Como Credores De Quantias De Direito Público	34
2. Os Institutos Públicos Enquanto Credores De Quantias De Direito Privado	35
PARTE III – ENQUADRAMENTO DOS INSTITUTOS PÚBLICOS NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	39
1. Âmbito do processo de execução fiscal.....	40
2. Conceito de Estado para efeitos do art.º 148.º do CPPT	41
PARTE IV – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTO CREDORES TRIBUTÁRIOS	43
1. A Personalidade Tributária Ativa dos institutos públicos	44
PARTE V – OS INSTITUTOS PÚBLICOS E O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	49
1. O Processo de execução fiscal como forma de cobrança coerciva de créditos	50
1.1. Créditos de natureza tributária.....	50
1.2. Créditos de Natureza não Tributária.....	71

PARTE VI – APLICAÇÃO PRÁTICA.....	81
1. A cobrança de dívidas	82
1.1. Taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária ...	82
1.2. Dívidas à Segurança Social	85
1.3. Prestações à Administração Central do Sistema de Saúde	87
1.4. Dívidas ao Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P.	90
1.5. Dívidas ao Instituto Português da Qualidade.....	91
1.6. Dívidas à Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões	92
1.7. Dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho	94
1.8. Dívidas ao Fundo de Desemprego e do Fundo de Desenvolvimento da Mão-de-obra ..	95
1.9. Dívidas ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana	95
1.10. Taxas devidas à autoridade da concorrência	96
1.11. Dívidas ao IAPMEI, I.P. – Agência para a Competitividade e Inovação I.P.	97
PARTE VII - CONCLUSÕES	99
BIBLIOGRAFIA.....	105
JURISPRUDÊNCIA.....	111

Lista de Abreviaturas

CRP – CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

CPA – CÓDIGO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

CPPT – CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

LGT – LEI GERAL TRIBUTÁRIA

LQIP – LEI-QUADRO DOS INSTITUTOS PÚBLICOS

Art.º - artigo

Arts.º - artigos

n.º - número

Cit. – Citado, Citação.

Introdução

Na presente dissertação começaremos por definir o conceito de instituto público. Ora, para que possamos definir tal conceito partiremos da noção de DIOGO FREITAS DO AMARAL que define instituto público como "(...) uma pessoa colectiva pública, do tipo institucional, criada para assegurar o desempenho de determinadas funções administrativas de carácter não empresarial, pertencentes ao Estado ou a outra pessoa colectiva pública"¹.

Neste seguimento e após a análise do conceito, atenderemos à posição dos institutos públicos de credores de determinadas quantias, isto é, à eventualidade de os institutos públicos serem credores de quantias de direito privado, mas também à possibilidade de serem credores de quantias de direito público. Na realidade, as prestações das quais os institutos públicos são credores podem ter a mais diversificada natureza, bem como a corresponsiva prestação. Desta forma, conforme veremos adiante, existem prestações que não se podem confundir com prestações tributárias.

Em boa verdade, conforme veremos, o processo de execução fiscal não é o meio adequado de cobrança de todas as dívidas ao Estado, mas também, o processo de execução fiscal não tem por objeto a cobrança coerciva, única e exclusivamente, de dívidas ao Estado.

Assim sendo, este processo pode também ser utilizado para a cobrança de dívidas de outras pessoas coletivas de direito público. Ora, é exatamente sobre este ponto, enquanto suscetibilidade de o processo de execução fiscal ser um meio idóneo de cobrança de dívidas a outras pessoas coletivas de direito público, nomeadamente a dívidas aos institutos públicos, que se debruçará a presente dissertação.

Conforme veremos *infra*, o processo de execução fiscal depende da existência de determinados pressupostos, sejam eles de carácter formal ou de carácter material. Assim sendo, o título executivo, enquanto pressuposto formal do processo de execução fiscal, serve

¹ Cit. Diogo Freitas do Amaral, in Curso de Direito Administrativo, Volume I, 4ª Edição, Almedina, 2015, página 311.

de base à instauração do mesmo e de modo simples é o comprovativo da existência dessa mesma dívida.

Além disso, o título executivo há-de ser tradução de uma dívida *certa* (uma vez que não existem dúvidas quanto à natureza e conteúdo da prestação), *liquida* (pelo facto de não existem dúvidas quanto aos montantes da dívida) e *exigível* (no sentido de que a dívida já deverá se encontrar vencida).

Chegados a uma fase patológica, isto é, à fase da instauração do processo de execução fiscal, não é já possível, salvo casos excepcionais previstos pelo art.º 204.º do CPPT, colocar em crise a legalidade da dívida. Na verdade, tal questão deveria ter sido abordada através dos meios impugnatórios de primeiro grau. Porém, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA² refere a possibilidade de, na fase de execução, colocar em crise a ilegalidade em abstrato do ato. Porquanto, o mencionado autor refere a possibilidade de se questionar a ilegalidade em abstrato da dívida, isto é, a possibilidade de a lei que legitima a cobrança do tributo violar normas de hierarquia superior, por exemplo a CRP ou ainda normas de direito europeu ou internacional.

No que respeita ao conceito de personalidade tributária, PEDRO SOARES MARTÍNEZ³ refere que esta constitui um dos aspetos da personalidade jurídica, consistindo no reconhecimento de centros de imputação de direitos e deveres tributários. Assim sendo, no que respeita ao conceito de personalidade tributária ativa, se atendermos única e exclusivamente à letra da lei, através da conjugação dos arts.º 15.º e 18.º, n.º 1 da LGT, a personalidade tributária ativa há-de se caracterizar pela posição ocupada pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, assim sendo, será este o detentor da personalidade ativa tributária. Assim sendo, o sujeito ativo da relação jurídica tributária há-de ser a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias⁴.

² Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2014, página 347.

³ Pedro Soares Martínez, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª reimpressão, Livraria Almedina, 1990, página 193.

⁴ A verdade é que a noção dada pela lei é considerada pela doutrina redutora. Nesse sentido, de modo a aprofundar tal tema, que não é o que se pretende no presente trabalho, aconselhamos a leitura do livro de Hugo Flores da Silva denominado por *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

Contudo, tal definição é bastante redutora uma vez que nem sempre a entidade que exige o cumprimento da obrigação é a entidade que irá beneficiar com o cumprimento da mesma. Esta situação, no caso de cobrança de dívidas, através do processo de execução fiscal, por parte dos institutos é recorrente.

Vejamos.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA⁵ refere que possui personalidade tributária ativa a entidade credora da prestação a que o sujeito passivo está adstrito. PEDRO SOAREZ MARTÍNEZ⁶, relativamente à personalidade ativa tributária, frisa que esta apenas pode ser atribuída a entidades que prossigam os interesses públicos.

Ora, em nosso entendimento, tais definições devem ser conjugadas com a ideia de o Estado no desenvolver das atividades a cujo cumprimento está adstrito e de modo a fazer face ao cumprimento das necessidades coletivas, ter tido necessidade de “[pulverizar] algumas atribuições por várias outras entidades”⁷, justificando-se por isto a atribuição a essas entidades de personalidade tributária ativa. Na verdade, em nosso entendimento, nenhum outro raciocínio faria sentido. Ora, se o Estado tem necessidade de entregar a outras entidades algumas daquelas que são as suas funções, salvo melhor e douto entendimento, essas entidades tem que possuir também, a par do Estado, personalidade tributária ativa, sob pena de a satisfação de tais necessidades ser colocada em causa.

Face a tudo quanto se expôs *supra*, salvo melhor opinião, o art.º 18.º da LGT atribui personalidade jurídica tributária aos institutos públicos enquanto administração indireta do Estado. Na verdade, a par daquilo que poderemos concluir a final, em diversas situações o Estado, através da Administração Tributária e Fiscal, procederá à cobrança de dívidas das quais os institutos públicos são credores. Porquanto, nestas situações não será o Estado a beneficiar com a cobrança em causa, mas sim o instituto público em causa. Na verdade, o Estado apenas será responsável por levar a cabo a cobrança da dívida.

⁵ Joaquim Freitas da Rocha, *Apointamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2012, página 19.

⁶ Pedro Soares Martínez, *Manual de Direito Fiscal*, 4.º reimpressão, Almedina, página 196.

⁷ *Cit.* Pedro Soares Martínez, *in* *Manual de Direito Fiscal*, 4.º reimpressão, Almedina, página 196, interpolação nossa.

Além do mais, na elaboração da presente dissertação iremos proceder a uma análise do regime de cobrança das dívidas aos institutos públicos partindo de uma dimensão aplicativa, isto é, partindo de uma análise dos diplomas legais que preveem a cobrança, seja voluntária seja coerciva de dívidas por parte de determinados institutos públicos em específicos, não obstante de considerações de carácter geral e abstrato que poderão ser feitas.

***PARTE I – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTO
ADMINISTRAÇÃO INDIRETA ESTADUAL***

1. Princípios Constitucionais da Organização Administrativa Portuguesa

Na sociedade em que vivemos cada particular, enquanto parte desta, gere o seu próprio património ou, em alguns casos, um terceiro está habilitado a fazer administrá-lo. Ora, o mesmo terá de suceder com os bens da sociedade em geral, isto é, com aquele tipo de bens vocacionados para satisfazer as necessidades coletivas. Porquanto, o Estado ficará encarregue de gerir e administrar as infraestruturas direcionadas para a prossecução de interesses como a educação, defesa nacional e até estruturas da rede viária.

Na verdade, a partir do momento em que vivemos numa sociedade politicamente organizada será necessário garantir a ordem comportamental entre as partes que compõem o todo, sob pena de a sociedade, alheia a qualquer previsão legal, se tornar completamente anárquica. Além de que, é indispensável garantir a prossecução das necessidades coletivas e, bem assim, as necessidades públicas de segurança e bem-estar, sejam de ordem moral ou material, aquilo que se designa por atividades de administração pública. Tal atividade de administração é garantida por uma verdadeira máquina organizatória pública composta por diversas pessoas coletivas de direito público, integradas num vasto conjunto de serviços públicos, isto é, a designada administração pública.

Porém a atividade exercida pela administração não é executada de modo arbitrário, está sujeita a determinados condicionalismos previstos em diversos diplomas legais, como sendo, nomeadamente, o CPA. Além disso, ao abrigo do previsto pela CRP, no seu art.º 267.º n.º 1, a administração pública deverá ser estruturada por forma a evitar a burocratização, assim sendo, deve a administração pública, considerada enquanto um todo, evitar diligências e formalidades inúteis facilitando, dessa forma, todo o procedimento por si levado a cabo. Assim sendo, e nos termos do previsto n.º 2 do referido artigo, a estrutura da administração deve ser conduzida através dos princípios da descentralização e desconcentração administrativa.

Descentralizar significa retirar do centro para a periferia, ou seja, e de forma bastante sucinta e na esteira daquilo que nos importa, não se deverá imputar unicamente à pessoa coletiva estadual a responsabilidade de prosseguir as finalidades a cujo cumprimento está adstrito. Dito de outra forma, o princípio da descentralização, visa que os interesses que a atividade administrativa pública visa satisfazer num determinado país não devam estar somente a cargo da pessoa coletiva Estado. Assim sendo, os interesses que a administração visa deverão também estar a cargo de outras pessoas coletivas públicas. Na verdade, tal princípio afasta a possibilidade de existir, segundo PAULO OTERO “um monopólio estadual,[devendo as funções do Estado] estar repartid[as] por uma pluralidade de entidades.”⁸. Porquanto, a descentralização é uma espécie de critério de repartição de competências entre o Estado e outras pessoas coletivas. Contudo, esta distribuição de funções, na esteira daquilo a que já se fez referência, não é feita de modo arbitrário, tais pessoas coletivas devem estar constitucionalmente consagradas, dispor de órgãos eleitos e, além disso, devem as suas atribuições estar devidamente consagradas na lei.

Mais do que uma forma de organização estadual, a descentralização visa-se garantir o auxílio do Estado na prossecução dos diversos e crescentes fins e atribuições a que este está acometido, porquanto, o Estado, sozinho e atendendo ao aumento dos papéis que lhe são exigidos, não consegue garantir a satisfação de todos os interesses.

Sob ponto de vista jurídico, o nosso ordenamento jurídico distingue a descentralização de base territorial e a de base não territorial. No que respeita à descentralização de base territorial faz-se comumente referência às autarquias locais, matéria que por mera economia académica não será desenvolvida. Já por seu turno, a descentralização de base não territorial é aquela que resulta da devolução de poderes⁹. Neste sentido, o Estado, uma pessoa coletiva de população ou de território poderão criar institutos públicos ou empresas públicas,

⁸ Cit. Paulo Otero, *in* Manual de Direito Administrativo- Volume I, Edições Almedina, 2013, página 363, interpolação nossa.

⁹ Através da devolução de poderes, os interesses públicos a cargo do Estado ou de qualquer outra pessoa coletiva de fins múltiplos (região autónoma, autarquia local) podem ser transferidos para uma pessoa coletiva pública de fins singulares incumbida de assegurar a prossecução dessas atribuições, isto é, transferidos para um instituto público ou para empresa pública, ao invés de serem a próprias entidades a prosseguir atribuições que inicialmente eram suas. A figura da devolução de poderes está em contraposição com a figura da integração onde os interesses públicos a cargo do Estado, ou das pessoas coletivas de território e de população, estão a cargo das próprias pessoas a que pertencem.

entidades de fins singulares ou entidades instrumentais, que tenham por objetivo prosseguir as atribuições para as quais foram criadas e que constam a sua lei orgânica.

Os organismos criados através da devolução de poderes estão sujeitos à tutela administrativa e à superintendência. Assim sendo, esta matéria diz respeito ao modo como se estabelecem as relações entre os institutos públicos e o Estado, as denominadas relações interorgânicas. Neste ponto cumpre atender a que as relações interorgânicas se estabelecem através de duas figuras, tutela e a superintendência. Ainda relativamente à tutela e à superintendência cumpre atender ao previsto pelo art.º 199.º, alínea d) da CRP, onde se refere que o Governo, enquanto órgão superior da administração pública, é responsável pela superintendência e tutela da administração indireta.

MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, refere que “A tutela é a contrapartida natural da descentralização e está-lhe necessariamente associada”¹⁰. A tutela administrativa traduz uma relação que se exerce entre duas pessoas coletivas distintas, normalmente entre o Estado e uma pessoa coletiva da administração indireta, como por exemplo, os institutos públicos. Relativamente aos institutos públicos a tutela está prevista no art.º 41.º da LQIP, onde se faz referência à identificação dos atos que estão sujeitos à aprovação ou autorização prévia por parte do membro do governo que exerce a tutela. Realidade distinta da tutela é a superintendência, que há de corresponder ao poder, legalmente atribuído ao Estado, para definir objectivos e orientar a atuação de outras pessoas coletivas públicas, como sendo, mais uma vez, os institutos públicos. Também a superintendência, relativamente aos institutos públicos, está prevista na LQIP, mais concretamente no seu art.º 42.º. A este propósito e em suma DIOGO FREITAS DO AMARAL refere que “É também característica essencial da administração estadual indirecta a sua sujeição aos *poderes de superintendência e de tutela* do Governo (...)”¹¹

Contudo, ao contrário do que sucede com a descentralização territorial, a não territorial não é constitucionalmente imposta, pelo art.º 237.º, n.º 1.

¹⁰ Cit. Mário Esteves de Oliveira, *in* Direito Administrativo- Vol.I, Livraria Almedina, 1980, página 192.

¹¹Cit. Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo,- Vol. I, 4.ª Edição, Edições Almedina,2015, página 304.

Last but not least, o princípio da desconcentração administrativa recomenda que em cada pessoa coletiva pública, as competências necessárias à prossecução das respetivas atribuições não estejam todas confiadas aos órgãos de topo da hierarquia. Assim sendo, os poderes de uma entidade devem estar repartidos por diversos órgãos. Fala-se em desconcentração quando dentro de uma pessoa coletiva a competência para decidir não está apenas reservada ao órgão superior, pelo que os órgãos inferiores não se limitam a informar e executar a vontade manifestada pelo órgão superior. Porquanto, aos órgãos inferiores, como sendo um instituto público, é atribuído poder decisório.

Além disso, tal desconcentração pode ser originária, se resultar diretamente da lei, ou pode ser derivada, resultando de uma delegação de poderes.

2. Os Institutos Públicos

2.1. Noção Jurídica de Instituto Público

Atento a tudo que se expôs, o Estado, em consideração pelo princípio da descentralização de base não territorial, poderá proceder à criação de institutos públicos. Neste ponto cumpre assim atender à posição que ocupam os institutos públicos no âmbito do nosso ordenamento jurídico.

É de referir que apesar das distintas designações os institutos públicos são uma realidade em diversos países. Assim, na França há autores que designam os institutos públicos por *établissements publics*, em Inglaterra por *public corporations* ou *public bodies*, nos Estados Unidos da América são denominados por *administrative agencies* e no Brasil por autarquias locais, autarquias institucionais ou simplesmente autarquias.

Historicamente, em Portugal, nem sempre possuíram a designação de institutos públicos, porquanto, a doutrina e a jurisprudência já os designou por serviços personalizados do Estado. Porém, os doutrinadores foram afirmando a necessidade de alterar tal conceito, uma vez que essa designação não era a mais correta. Na verdade, tal designação abrangia apenas uma parte daquilo que era um todo, pois, como veremos adiante, os serviços

personalizados dizem respeito a uma subespécie de institutos públicos. Assim sendo, face à limitação da utilização da designação de serviços personalizados do Estado, passaram os institutos públicos a ser designados por tal.

Relativamente às disposições legais aplicáveis aos institutos públicos, estes encontram-se regulados na Lei-Quadro dos Institutos Públicos, Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro. Tal lei define-os como sendo parte integrante da administração indireta do Estado, *vide* art.º 2.º, número 1 da LQIP). Desta forma, "a administração indirecta, embora seja desenvolvida para realização dos fins do Estado, é levada a cabo por pessoas colectivas públicas distintas do Estado (...)"¹², ou seja, é realizada por conta do Estado mas por outros entes que não o Estado pelos seus próprios serviços.

Os institutos públicos, a par daquilo que já fomos adiantando, podem ser criados quer pelo Estado quer por outra pessoa coletiva de pública de fins múltiplos, como sendo os governos regionais e os municípios. Por via de regra, os institutos públicos são de criação do Estado. Porém, em casos raros, os institutos públicos podem depender de governos regionais (institutos públicos de âmbito regional) ou de municípios (institutos públicos de âmbito municipal). Todavia, estes não fazem parte da administração indireta estadual, mas sim, da administração regional indireta e da administração municipal indireta, respetivamente.

Assim sendo, os institutos públicos, enquanto parte integrante da administração indireta estadual, justificam-se pela prossecução de atribuições que face à sua especificidade técnica recomendem a necessidade de uma gestão não submetida à direcção do Governo, daí se falar numa administração especializada, neste sentido *vide* art.º 8.º, n.º 1 da LQIP.

DIOGO FREITAS DO AMARAL define instituto público como "(...) uma pessoa colectiva pública, do tipo institucional, criada para assegurar o desempenho de determinadas funções administrativas de carácter não empresarial, pertencentes ao Estado ou a outra pessoa colectiva pública"¹³.

¹² *Cit.* Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, número 000511996, disponível em <http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/0/500d98766bb2a1d7802566170042545d?OpenDocument>.

¹³ *Cit.* Diogo Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo- Volume I - 4.ª Edição, Almedina, 2015, página 311.

À luz do regime aplicável cumpre agora densificar esta definição. Como se denotou pela definição adotada, o instituto público é uma pessoa coletiva pública, conforme previsto pelo art.º 4.º, número 1 da LQIP. Além disso, conforme prevê o art.º 3.º, número 1 da *supra* referida lei são estes sempre dotados de personalidade jurídica, isto é, “cada um é suscetível de ser titular de todos os direitos privados que existem dentro da ordem jurídica privada ou que venham a ser admitidos por ela”¹⁴.

Em segundo lugar, os institutos públicos caracterizam-se por ser do tipo institucional, isto porque, a sua essência, ao invés do que sucede nas associações, assenta numa realidade material e não num agrupamento de pessoas¹⁵.

Além disto, em terceiro lugar, os institutos públicos asseguram o desempenho de funções administrativas, pelo que, *a contrario sensu*, não há o exercício por parte dos institutos públicos do desempenho de funções privadas, bem como não exercem funções de carácter não administrativo, como por exemplo, funções de cunho jurisdicional ou legislativo.

Além do desempenho de funções administrativas, os institutos públicos podem desempenhar funções normadoras, no sentido de que possuem competência para emanar regulamentos. Neste sentido, ANA RAQUEL GONÇALVES MONIZ refere que “[com o] poder regulamentar (...) pretendemos reportar-nos precipuamente à possibilidade de emissão de regulamentos pelos órgãos de institutos públicos”¹⁶. A título meramente exemplificativo *vide* Decreto-Lei n.º 125/2010, de 18 de agosto, que aprova os estatutos da Autoridade da Concorrência, e preveem no seu art.º 6.º, n.º 4, alínea a) que no exercício dos poderes de regulamentação atribuídos à referida pessoa coletiva pode esta aprovar ou propor a aprovação de regulamentos. Na verdade, tal possibilidade advém da própria letra da lei geral. Ora, a LQIP prevê no seu art.º 21.º, n.º 1, alínea h) que compete ao conselho diretivo do instituto público a aprovação de projetos dos regulamentos previstos nos estatutos e ainda de projetos

¹⁴ *Cit.* Heinrich Ewald Hörster, *in* A parte geral do Código Civil Português- Teoria Geral do Direito Civil – 4ª Reimpressão da Edição, Almedina, 1992, página 294.

¹⁵ Em função da essência que lhe subjaz, se distingue Instituto público de Associação Pública, uma vez que esta última possui carácter associativo.

¹⁶ *Cit.* Ana Raquel Gonçalves Moniz, *in* Estudo sobre os Regulamentos Administrativos, Almedina, 2013, página 68, interpolação nossa.

de regulamento que sejam necessários para o desempenho das atribuições a que estão adstritos. Assim sendo, o previsto pela LQIP é um ponto de partida para a atribuição do poder regulamentar aos institutos públicos. Em primeiro lugar, conforme já se adiantou, estamos perante uma remissão para os estatutos, isto porque o instituto público apenas poderá aprovar regulamentos que estejam previstos nos estatutos. Contudo, não é de afastar a possibilidade de a lei atribuir o poder regulamentar a determinado instituto público, falando-se assim numa “*atribuição legal casuística*”¹⁷.

Podem também os institutos públicos possuir poderes sancionatórios, neste sentido veja o exemplo da Autoridade da Concorrência que na prossecução das suas atribuições pode, uma vez identificadas práticas suscetíveis de infringir legislação, aplicar sanções previstas na lei, *vide* art.º 6.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto.

Continuando na densificação da definição adotada, a mesma refere que são apenas *determinadas* funções administrativas e não foi isto de modo despropositado. De facto, cabe a cada instituto público a prossecução de fins concretamente determinados, nos termos do art.º 8.º, n.º 3 da LQIP, sendo certo que estes só podem debruçar-se sobre matérias que lhes estejam cometidas pela lei. Na verdade, conforme resulta da letra da lei “os institutos públicos são entidades de fins singulares. (...) [tendo] vocação especial.”.

Em função da essência que lhes subjaz os institutos públicos distinguem-se das Associações Públicas, pelo facto de estas últimas possuírem carácter associativo. Da mesma forma, e conforme se foi adiantado pela definição exposta, os institutos públicos têm carácter não empresarial, o que os distingue assim das empresas públicas.

Por último, cumpre referir ainda a existência de subinstitutos públicos. Estes surgem quando as funções atribuídas a um instituto público são delegadas num instituto público menor. É o que sucede, por exemplo, com os serviços sociais de uma universidade pública. Ora, temos como instituto público principal a própria universidade, mas surgem apensados a este instituto público principal, os designados serviços sociais, enquanto institutos públicos de segundo plano, ou seja, os designados institutos públicos menores. A título meramente

¹⁷ *Cit.* Ana Raquel Gonçalves Moniz, *in* Estudo sobre os Regulamentos Administrativos, Almedina, 2013, página 70, itálico nosso.

exemplificativo, veja-se o Estatuto do Instituto Politécnico de Leiria¹⁸ que no seu art.º 12.º prevê a possibilidade de este criar livremente, por si ou em conjunto com outras entidades, públicas ou privadas, fazer parte de, ou incorporar no seu âmbito, entidades subsidiárias de direito privado, como fundações, associações e sociedades comerciais, destinadas a coadjuvá-lo no estrito desempenho dos seus fins. Assim sendo, é com este fundamento que são criados os institutos de acção social do Instituto Politécnico de Leiria. Também os Estatutos da Universidade do Minho¹⁹ estipulam neste sentido, assim sendo, veja-se o art.º 67.º, n.º 2 do referido diploma onde se refere que a Universidade poderá criar (por si ou conjuntamente com outra entidade) unidades dotadas de autonomia e estrutura próprias. Face ao que se expôs, podemos concluir que a estrutura organizacional de tais institutos integram um conjunto de organismos que, de forma articulada, asseguram o normal funcionamento da instituição em causa.

Ora, em suma, conforme ficou exposto os institutos públicos são pessoas coletivas públicas que prosseguem fins que pertencem quer ao Estado, quer a outra pessoa coletiva pública de fins múltiplos, pelo que cumpre destacar o carácter indireto da administração que é exercida pelos mesmos. De facto, as funções a que estão adstritos não são funções próprias, devendo considerar-se como pertencentes a outra entidade pública. Esta entidade pode, e é na sua maioria das vezes, o Estado, contudo, e conforme adiantámos, pode tratar-se de uma autarquia local ou de uma região autónoma, sendo certo que desta forma esses institutos públicos não vão pertencer à administração indireta estadual.

2.2. Espécies de Institutos Públicos

Analisada que está juridicamente a definição de instituto público, cumpre agora analisar as categorias de institutos públicos existentes no ordenamento jurídico português. Destarte, os institutos públicos, enquanto administração indireta estadual, podem ser

¹⁸ Diário da República número 248, II Série de 28 de dezembro de 2005, disponível em http://www.ipleiria.pt/sas/wp-content/uploads/sites/8/2014/12/Despacho-n.%C2%BA-26873_2005.pdf.

¹⁹ Disponível em <https://www.uminho.pt/PT/uminho/Informacao-Institucional/Documents/estatutos.pdf>.

agrupados em três categorias, a saber, os serviços personalizados, as fundações públicas e os estabelecimentos públicos.

Em primeiro lugar os *Serviços Personalizados*, caracterizam-se por serem serviços administrativos aos quais a lei atribui personalidade jurídica e ainda autonomia financeira e administrativa, por forma a desempenharem as suas funções de acordo com o interesse público que estão adstritos a prosseguir. Estes institutos têm em comum a prossecução, num plano nacional ou local, de certo fim estadual. Por exemplo, o Instituto da Vinha e do Vinho e também o Instituto da Conservação da Natureza e Florestas.

Seguem-se as *Fundações Públicas*, que se caracterizam por serem patrimónios que estão afetos à prossecução de fins públicos especiais. As referidas pessoas coletivas existem com o intuito de assegurar a gestão de um fundo cujo capital advenha de receitas públicas, que estejam afetas a determinado fim, ou de um património que já se encontra constituído e se pretende manter ou aumentar. Por exemplo a Fundação para a Ciência e Tecnologia.

Por último, mas não menos importante, os *Estabelecimentos Públicos* podem assumir um carácter cultural ou social. Traduzem-se em serviços abertos ao público, com o objetivo de prestar serviços individuais à generalidade dos cidadãos que dele necessitem. O exemplo, *ex libris*, são os Hospitais Públicos, mas pode também referir-se como exemplo, as bibliotecas e museus (quando dotados de personalidade jurídica), bem como as Universidades Públicas.

Quanto ao tipo de atividade a que estão adstritos, os institutos públicos podem ainda ser agrupados em quatro espécies, sendo certo, que um determinado instituto pode integrar mais do que uma das categorias a que *infra* se fará referência.

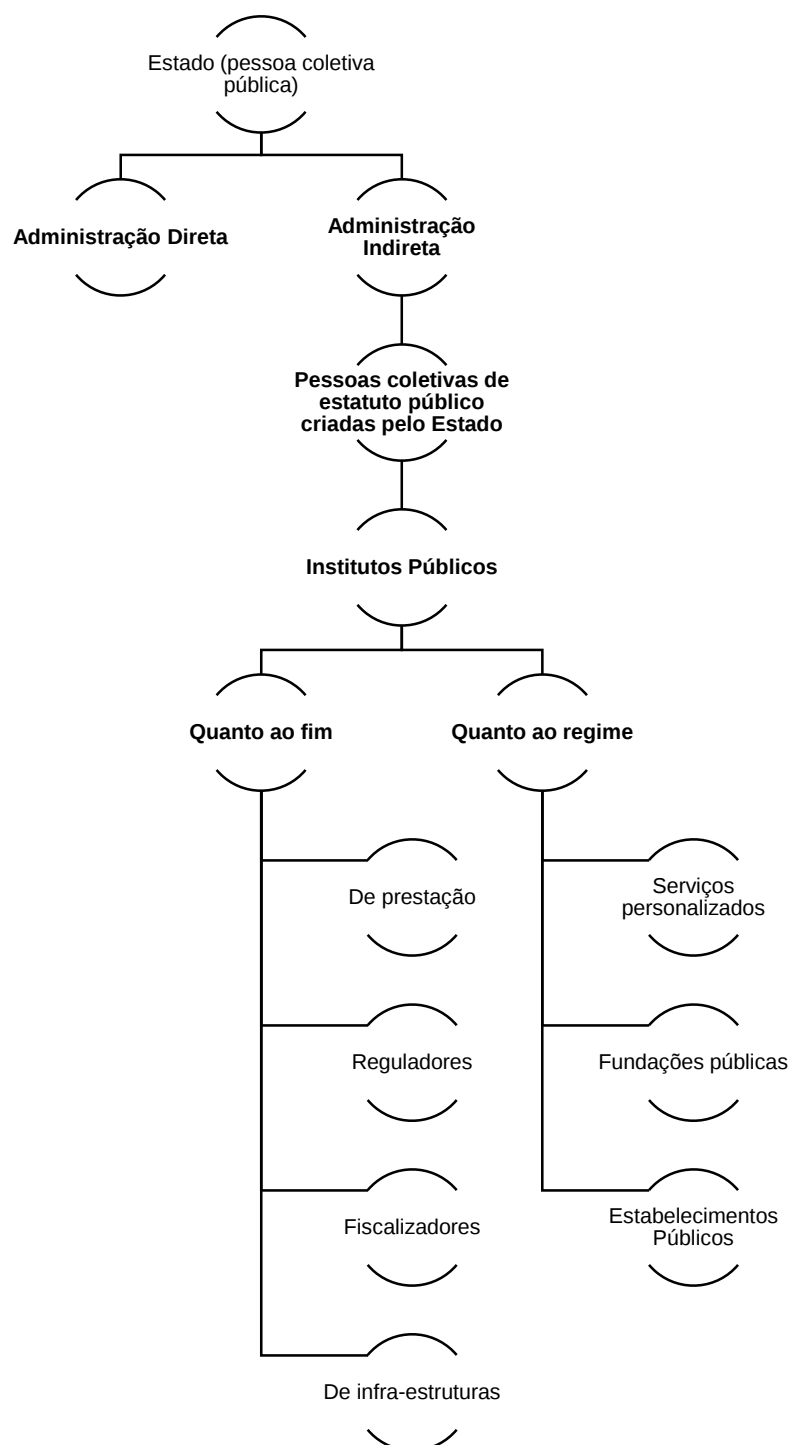
Ora, podemos referir em primeiro lugar os *institutos públicos de prestação* que correspondem a institutos públicos vocacionados para a prestação de serviços à coletividade, como por exemplo os hospitais públicos, as universidades públicas ou as escolas de ensino superior politécnico.

Em segundo lugar, *os institutos públicos reguladores*, são aqueles que desenvolvem uma atividade cujo objetivo é criar condições adequadas ao desenvolvimento de certa atividade privada. Veja-se a título exemplificativo a actividade exercida pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, que tem como função, nomeadamente, supervisionar e regular os mercados de instrumentos financeiros ou ainda o caso da actividade exercida pela Autoridade de Supervisão de Seguros e Pensões, cujo objetivo passa pela regulação e supervisão, quer prudencial, quer comportamental, da atividade seguradora, resseguradora, dos fundos de pensões e respetivas entidades gestoras e da mediação de seguros.

Seguem-se os *institutos públicos fiscalizadores*, que correspondem a institutos que têm a seu cargo tarefas de controlo, inspeção ou avaliação de riscos de certa atividade privada, como por exemplo a Agência para a Qualidade e Segurança Alimentar e a Autoridade da Concorrência.

Finalmente cumpre referir os *institutos públicos de infraestruturas*, correspondem a institutos que se ocupam da construção e manutenção de infraestruturas ou do respetivo financiamento, veja-se por exemplo o Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça.

Organograma da administração indireta estadual do tipo institucional



2.3. Previsão Legal dos Institutos Públicos

Conforme adiantado *supra*, os institutos públicos estão previstos e regulados genericamente na Lei-quadro dos Institutos Públicos.

Ora, no que ao valor desta lei diz respeito, DIOGO FREITAS DO AMARAL refere que “como «Lei-Quadro» deve entender-se como traduzindo apenas a amplitude e os objectivos ordenadores da regulamentação”²⁰. Contudo, considera o autor que a atribuição de valor reforçado às leis deverá resultar da Lei Fundamental, ou seja, da Constituição. Para o autor, *in casu*, isso não sucede, bem como, considera o autor que uma lei não pode possuir valor reforçado por mera vontade do legislador. Assim sendo, na opinião deste, “a Constituição não prevê que o regime jurídico dos institutos públicos constitua objecto de uma lei de enquadramento”²¹.

Contudo, não podemos concordar com tal posição, isto porque o ponto de partida para a consideração de tal lei como lei de valor reforçado, deverá ser exatamente o facto de tal lei se traduzir num conjunto de normativos aos quais qualquer outra lei deverá atender. Porquanto, por força do disposto na CRP, no seu art.º 112.º, n.º 3, a LQIP possui valor reforçado, constituindo uma base normativa para todo e qualquer diploma que preveja normativos aplicáveis aos institutos público e à sua atividade.

A problemática central neste ponto prende-se com o princípio da hierarquia das fontes, uma vez que está em causa a relação hierárquica entre atos legislativos, sendo assim, a resposta ao problema ter de passar pelo art.º 112.º da CRP cuja epígrafe é *Actos Normativos*.

J.J.GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA²², a propósito das leis de valor reforçado referem que relativamente a este assunto há que considerar, por um lado, as leis que segundo a constituição revestem uma forma específica, seguem um procedimento específico e que estão sujeitas a um regime particular de aprovação, é por exemplo aquilo que sucede no art.º

²⁰ *Cit.* Diogo Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Volume I, 4ª Edição, Almedina, 2015, página 321.

²¹ *Cit.* Diogo Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Volume I, 4ª Edição, Almedina, 2015, página 321.

²² J.J.Gomes Moreira e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II, 4.ª Edição, Wolters Kluwe Portugal, 2010, página 56.

166.º, n.º 2, por outro lado, é necessário atender à existência de leis que regulam o modo de produção de outras leis e estabelecem parâmetros materiais, “funcionando como *lei-quadro* ou *lei de enquadramento de outras leis*”²³. Olhando para o conteúdo da LQIP, refere-se no art.º 1 que o ponto de partida é o de estabelecer princípios e normas por que se regem os institutos públicos. Além do mais, a LQIP prevê matéria relativa à criação dos Institutos Públicos, aos seus órgãos e respectivas competências, à gestão económico-financeira e patrimonial, à tutela e superintendência. Porquanto, parece fácil admitir que o conteúdo da LQIP é manifestamente o de criar critérios pelos quais, por exemplo, os atos legislativos de criação dos Institutos Públicos devam tomar em consideração. Neste sentido, os mesmos autores referem também²⁴ que “o quarto tipo de leis reforçadas são as leis que por outras devem ser respeitadas (...) a Constituição não fala de pressuposto necessário, mas apenas de um dever de respeito de umas leis em relação a outras”, atento a tudo quanto se expôs, parece-nos evidente que o conteúdo da LQIP prevê princípios e normas que devem ser concretizados em leis posteriores.

No que diz respeito aos institutos públicos cumpre fazer novamente referência ao facto de estes serem dotados de personalidade jurídica. Assim, isto faz denotar desde logo o facto de se tratarem de pessoas distintas da pessoa coletiva Estado. Além disso, cada instituto público é dotado de órgãos e património próprios, possuindo também autonomia administrativa e financeira.

No que respeita à sua criação, a par daquilo que já referimos, os institutos públicos são criados por ato legislativo da pessoa coletiva Estado, que nesta criação definirá quais são os objetivos a que os institutos públicos estão adstritos. Tal ato de criação é designado por lei orgânica que deverá referir quais os seus fins ou atribuições, ministro da tutela, jurisdição territorial e ainda os meios patrimoniais e financeiros do instituto público que está a criar, tudo isto ao abrigo do disposto no art.º 9.º, n.º 2.

²³J.Gomes Moreira e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II, 4.ª Edição, Wolters Kluwe Portugal, 2010, página 56.

²⁴J.Gomes Moreira e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II, 4.ª Edição, Wolters Kluwe Portugal, 2010, página 61.

No que toca aos órgãos próprios, os institutos públicos deverão possuir na sua estrutura interna um *conselho diretivo*, que é nomeado pelo governo e define a atuação do instituto, um *conselho fiscal* único, também ele nomeado pelo governo e por fim um *órgão de fiscalização*, responsável pela legalidade, regularidade e boa gestão financeira e patrimonial do instituto público que integra. Existindo ainda a possibilidade de, na estrutura do instituto público, existir um *conselho consultivo*. Sendo este um órgão de consulta, apoio e participação na definição das linhas de atuação dos institutos públicos.

Ora, na esteira daquilo que temos vindo a referir, os institutos públicos estão regulados, de forma geral, na LQIP, não obstante a existência de previsões que possam constar da lei orgânica, pela qual se regem, designadamente, as universidades e escolas de ensino superior politécnico, as instituições públicas de solidariedade e segurança social. Durante a sua atuação, os institutos públicos regem-se, também, pelo CPA, pelo regime da função pública, pelo regime de empreitadas públicas, pelo regime de realização de despesas públicas e de contratação pública, pelo regime de responsabilidade pública, estando sujeitos à jurisdição dos Tribunais Administrativos ou Tribunais Administrativos e Fiscais, dependendo do facto de estes tribunais estarem ou não agregados, bem como, estão ainda sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas, neste sentido *vide* art.º 6.º, número 2 da LQIP.

Além disso, os institutos públicos estão adstritos a um Ministério da Tutela, sendo certo que o Ministério da Tutela responsável pelo instituto deverá ser mencionado na sua respectiva lei orgânica, conforme previsto pelos arts.º 7.º e 41.º. Podem ainda os institutos públicos, nos termos do art.º 42.º estar sujeitos à superintendência ministerial, ou seja, o próprio Ministério da Tutela pode dirigir orientações e diretivas aos órgãos dirigentes dos institutos públicos.

Ora o que nos importa reter na presente dissertação é que os institutos públicos, no decorrer do pretendido pelo princípio da descentralização administrativa, e fazendo parte da administração indireta estadual, prosseguem fins que pertencem à pessoa coletiva Estado.

Uma vez definido o conceito de Instituto Público cabe agora relacioná-lo com o Processo de Execução Fiscal.

***PARTE II – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTO
CREDORES***

1. Os Institutos Públicos Como Credores De Quantias De Direito Público

No decorrer da atividade de prossecução das atribuições para as quais foram criados podem os institutos públicos, através dos seus representantes, estabelecer diversas relações, das quais poderão, nomeadamente, resultar créditos a seu favor. Na verdade, no desenvolver dessa mesma atividade, podem também os institutos públicos, por exemplo, proceder à celebração de contratos de arrendamento de imóveis dos quais são proprietários ou, por outro lado, podem os institutos públicos proceder à celebração de contratos de compra e venda ou até prestar determinados serviços para os quais estão especialmente vocacionados. Ora, atendendo à posição segundo a qual vão atuar, tais créditos poderão ter distintas natureza.

TEIXEIRA RIBEIRO²⁵ distingue receitas públicas de receitas privadas. Esse autor define receitas públicas como sendo aquelas que se obtêm no exercício do poder de *ius imperii*, isto é, nas situações em que uma das entidades envolvidas atua sobre uma veste de autoridade pública com vista à realização de um interesse público. *In casu*, as quantias devidas a um instituto público terão natureza de receitas de direito público quando este, ou a entidade com a qual estabelece relações, estiverem a atuar na veste de autoridade pública. Refere também o autor, que são receitas públicas aquelas que advêm, não de um negócio jurídico, mas sim da ocorrência de determinados factos, isto é, advêm antes da existência de uma previsão legal. Assim sendo, por exemplo, serão quantias de direito público as taxas devidas à Autoridade da Concorrência pelos serviços que esta preste e que conforme veremos posteriormente serão suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal, neste sentido *vide* art.º 33.º do Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto. Além do mais, no caso das receitas de direito público, não existe margem de negociação, sendo, portanto, receitas coativamente estabelecidas.

FERNANDO PÉREZ ROYO, refere que “los ingresos públicos son prestaciones dinerarias percebidas por un ente público para financiar gastos públicos”²⁶, de tal definição

²⁵ Teixeira Ribeiro, Noção Jurídica de Taxa, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 117, 1 de fevereiro de 1985.

²⁶ *Cit.* Fernando Pérez Royo, *in* Derecho Financiero y Tributario – Parte General, 26.ª Edición, Editorial Aranzadi, 2016, página

frisamos o facto de às contribuições especiais terem associados gastos públicos, e porquanto, a prossecução do interesse público a cujas entidades estaduais estão adstritas, ao contrário do que sucede nas quantias privadas.

Conforme vamos ver, no nosso ordenamento jurídico existem diversas figuras coativamente fixadas, desde logo as taxas e os impostos, que embora sendo figuras distintas têm como característica comum a coatividade. Em suma, face a tudo quando se expôs, podem os institutos públicos ser credores de quantias de direito público, quando atuem munidos da sua veste de autoridade pública, e bem assim, em prossecução do interesse público.

2. Os Institutos Públicos Enquanto Credores De Quantias De Direito Privado

Atento ao que se referiu no ponto anterior, os institutos públicos podem atuar desapossados da sua veste de autoridade pública, atuando em pé de igualdade com a(s) outra(s) parte(s) da relação em causa, e neste caso, quando daí resultarem quantias a receber pelos institutos públicos são essas quantias receitas de direito privado.

O referido autor, TEIXEIRA RIBEIRO²⁷, em contraposição com as receitas públicas, define receitas privadas como sendo aquelas que se obtêm por processos idênticos aos utilizados pelos particulares, isto é, mediante o exercício de atividades económicas, ou seja, em regime semelhante ao das atividades económicas privadas. Desta forma o Estado, no nosso caso, os institutos públicos atuam desapossados do seu *ius imperii*, pelo que, correspondem a receitas voluntárias aquelas quantias que resultam de obrigações que estes assumiram através de negócios jurídicos. Além disso, neste tipo de quantias existe a possibilidade de o montante a pagar pela parte ou pelas partes ser negocialmente estabelecido. Assim sendo, o exemplo primordial são os contratos de compra e venda efetuados pelos os institutos públicos no exercício da sua atividade, bem como, no âmbito da autonomia da vontade. De tais contratos

²⁷ Teixeira Ribeiro, Noção Jurídica de Taxa, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 117, 1 de fevereiro de 1985.

podem surgir as mais diversas obrigações para as partes envolvidas, podendo estas ser de carácter pecuniário ou não. Por exemplo, os institutos públicos podem celebrar com um particular um contrato de arrendamento sobre um imóvel do qual seja proprietário, e nesse caso, as correspondentes rendas traduzir-se-ão em receitas de direito privado.

Além de que tais receitas patrimoniais derivam da gestão do seu próprio património. Conforme já fizemos referência, o instituto público é detentor de um património próprio e possui competências para a gestão desse mesmo património. Ora, as receitas que derivam da normal administração desse património e/ou da sua disposição são receitas patrimoniais e por seu turno são receitas privadas.

Então vejamos,

ALBERTO XAVIER²⁸, por forma a distinguir a figura da taxa (receita pública) da figura do preço (receita privada), refere que associada à figura das taxas estão os bens ou serviços que são por essência da titularidade do Estado, já por seu turno aos preços estão associados bens e serviços que não são por essência da titularidade do Estado e que são objeto de oferta e procura, dada a suscetibilidade de avaliação em termos de mercado. Nesta conceção, os preços traduzir-se-ão num acordo de vontades e dará, por isso, origem a uma obrigação voluntária e de carácter privado. Ao contrário da taxa que subjazendo a um facto jurídico terá como correspondente uma receita pública. A título meramente exemplificativo, partindo de uma entidade como um hospital público, será diferente uma situação da outra quando, um utente procede ao pagamento de uma taxa moderadora para ter acesso às urgências do hospital ou a situação na qual este mesmo utente se dirige ao bar do hospital para tomar um lanche. Em boa verdade, na primeira situação o instituto público está a prestar um serviço ao utente, do qual este vai retirar utilidade, cujo mercado tem menor oferta e que possui sustentação legal, já por outro lado, quando se dirige ao bar já estamos no âmbito da prestação de um serviço cuja oferta do mercado é bastante mais alargada. Relativamente à figura do preço, a este são habitualmente atribuídas duas funções por um lado, limita a procura dos bens aos quais estão associados e por outro transfere-lhes um custo. O atribuir um preço a um bem, um vendedor está em primeiro lugar a limitar a procura em função

²⁸Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1974, página 54.

desse preço e por outro lado a cobrir as despesas que teve com a obtenção dos bens. TEIXEIRA RIBEIRO²⁹, por forma a distinguir a figura de taxa da figura de preço, refere que os preços são estabelecimentos num mercado de concorrência, ao invés das taxas que estão sujeitas a um monopólio, não sendo sequer suscetíveis de negociação.

Tal paralelismo poderá, salvo melhor e douto entendimento, ser aqui efetuado. Quando estamos perante receitas públicas o instituto público atua no âmbito do mercado concorrencial, possuindo, a seu par, outras entidades que prestem determinado serviço ou vendam determinado tipo de bens, o que não sucede nas quantias de direito público. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, a propósito das receitas patrimoniais das autarquias locais refere, e conforme sucede com os institutos públicos, que estas são dotadas de património e finanças próprias, sendo isto, aliás, decorrências da própria CRP, assim, as receitas patrimoniais das autarquias locais são constituídas “pelos ingressos financeiros que advêm da normal disposição do património da Autarquia, ou da sua disposição”³⁰. Além do mais, as receitas patrimoniais podem subdividir-se em primeiro lugar em atos de normal administração e em segundo em atos de disposição. A primeira realidade faz referência a atos que não afetam de modo significativo a integridade do património, conservando-se o seu valor e a sua utilidade, por exemplo, o arrendamento de bens dos quais os institutos são proprietários. Já por seu turno, no que aos atos de administração diz respeito, estaremos defronte realidades que afetam de modo significativo o património detido pelo instituto público, por exemplo, a venda de um bem imóvel propriedade do instituto. Veja-se por exemplo o art.º 126.º do estatuto do politécnico de Leiria que prevê que constituem receitas do instituto aquelas que resultem da venda de imóveis, sempre que essas vendas sejam autorizadas por lei. Assim, as quantias que resultem da venda dos referidos imóveis, constituem, face ao que se expôs, quantias de direito privado. No mesmo sentido prevê o estatuto da universidade do Minho que no seu art.º 23.º, n.º 3, alínea b) refere que são receitas da universidade aquelas que derivam da venda de bens dos quais possa a universidade dispor. Ora, em suma e no seguimento daquilo que dissemos até então, o mesmo raciocínio pode ser feito para os institutos públicos, pelo que são receitas de direito privado aquelas que constituírem contrapartida de atuações voluntárias dos particulares perante o instituto e que resultem ou

²⁹ Teixeira Ribeiro, *Noção Jurídica de Taxa*, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 117, 1 de fevereiro de 1985.

³⁰ *Cit.* Joaquim Freitas da Rocha, *in* *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2014, página 175

de um acordo de vontades ou de mecanismos de mercado. Assim as receitas patrimoniais dos institutos públicos vão corresponder a receitas que advêm da administração do seu património ou da sua disposição.

Utilizando as palavras que ANTÓNIO F. DE SOUSA FRANCO usou para de identificar uma economia privada, as quantias de direito privado dizem respeito a situações em que “achamo-nos perante indivíduos, famílias ou organizações de base contratual que, na produção, no consumo, na repartição ou na circulação, actuam como unidades individuais ou como organizações de mera base contratual, na satisfação das respectivas necessidades, segundo critérios predominantemente individuais”³¹. Assim sendo, a par daquilo que referimos até, estamos perante quantias de direito público quando a atuação dos institutos públicos é guiada pela vontade que possui e não pela prossecução de interesses públicos, satisfazendo as suas próprias necessidades e não as da coletividade.

Ora, as quantias que devam ser pagas aos institutos públicos através destes contratos são quantias de direito privado, uma vez que assentam na autonomia da vontade das partes envolvidas. Além do mais, os sujeitos envolvidos estão adstritos ao cumprimento de uma obrigação voluntária, uma vez que, tal obrigação adveio da formação da sua própria vontade.

³¹ *Cit.* António L. de Sousa Franco, *in* Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I e II, 4.ª Edição, 14.ª Reimpressão, Edições Almedina, página 5.

***PARTE III – ENQUADRAMENTO DOS INSTITUTOS
PÚBLICOS NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL***

1. Âmbito do processo de execução fiscal

À luz do contexto socioeconómico vivenciado nos dias de hoje, os credores desejam obter a cobrança dos seus créditos com a maior celeridade possível. De facto, o processo de execução fiscal, enquanto meio processual que tem por objetivo a realização de um direito de crédito, tem-se demonstrado um meio mais célere, comparativamente com o processo de execução comum, na cobrança de dívidas. Na verdade, ao executado apenas é permitido deduzir oposição à execução fiscal. Ora, a oposição à execução possui uma tramitação própria e é autuada de forma autónoma em relação ao processo de execução fiscal. Além disso, é ainda possível suspender a execução, estando, contudo, esta suspensão dependente da prestação de garantia idónea. JORGE LOPES DE SOUSA refere a este propósito que “A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na pendência deste, assumindo a função de contestação à pretensão do exequente (...)”³². Ora, tal opção legislativa não é arbitrária e justifica-se com aquilo que é a ideia chave do processo de execução fiscal, a cobrança de créditos associados à prossecução do interesse público. Assim sendo, quanto menos obstáculos existirem, mais rapidamente se procede à cobrança do crédito, crédito esse que há-de pertencer ao Estado amplamente considerado, Estado esse que está adstrito ao cumprimento da satisfação das necessidades coletivas. Posição que facilmente se compreende. Na verdade, se o princípio do contraditório vigorasse em sede de processo de execução fiscal estaríamos a dificultar o cumprimento, por parte de todo o mecanismo estadual das tarefas inerentes à satisfação das necessidades coletivas. Permitir a discussão de matéria de facto ou de direito em sede de execução fiscal dificultaria a execução de tarefas às quais o Estado está adstrito e que se relacionam com a prossecução do interesse público, podendo, em última instância, culminar com o colapso do próprio Estado de direito.

Na verdade, a utilização do processo de execução fiscal está legalmente limitada. Porquanto, nem qualquer sujeito ou entidade pode satisfazer a cobrança dos seus créditos através deste processo.

³² *Cit.* Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e Processo Tributário- Anotado e Comentado, 6ª Edição, Áreas, página 428.

Conforme teremos oportunidade de ver, o processo de execução fiscal não é apenas utilizado pelo Estado, mas também, nem todas as dívidas ao Estado, são cobradas única e exclusivamente, diga-se de forma coerciva, em processo de execução fiscal. Assim, o art.º 148.º do CPPT delimita o âmbito da execução fiscal, ou seja, revela-nos quais são as entidades que podem utilizar este meio por forma a cobrar coercivamente os seus créditos. Além disso, o art.º 148.º do CPPT prevê também quais os tipos de dívidas que podem ser cobradas neste tipo de processo. Na verdade, o referido artigo, cuja epígrafe é *Âmbito da Execução Fiscal*, prevê, relativamente ao tipo de dívidas suscetíveis de cobrança em execução fiscal, a possibilidade de ser cobrados em processo de execução créditos de natureza tributária e créditos de natureza não tributária, conforme veremos adiante.

2. Conceito de Estado para efeitos do art.º 148.º do CPPT

O art.º 148.º do CPPT refere que o processo de execução fiscal é o meio adequado de cobrança de, nomeadamente, tributos a favor do Estado. Assim parece adequado, primeiramente, perceber, de facto, quais são as entidades que podem auxiliar-se do processo de execução fiscal para cobrar as suas dívidas. Neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³³ refere que o conceito de Estado previsto pelo referido artigo deverá ser perspetivado atendendo a uma visão bipartida, distinguindo por um lado verdadeiras entidades de direito público por natureza, mas também entidades de direito privado que desempenham funções de prossecução do interesse público por atribuição. Porquanto, o conceito de *Estado*, deverá ser interpretado no sentido da consideração da *administração direta estadual*, no caso em que o Estado assegura de modo direto a prossecução do interesse público, mas também no sentido na inclusão da *administração indireta estadual*, onde a prossecução do interesse público é entregue a outras pessoas coletivas de direito público.

Atendendo a tal consideração, é inequívoco que o processo de execução fiscal pode ser utilizado por outras entidades distintas da pessoa coletiva Estado, pessoas que se

³³ Joaquim Freitas da Rocha, Aparentamentos de Direito Tributário (A relação jurídica Tributária), Associação de estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2012, página 21.

enquadram na administração indireta e ainda por privados que desempenhem funções de prossecução de interesse público.

Por seu turno, na administração indireta, há que atender à existência de 4 formas de administração, sendo elas: a *administração indireta de base territorial* (as autarquias locais), a *administração indireta de base associativa* (as associações públicas, por exemplo as ordens profissionais), a *administração indireta de base empresarial* (as empresas públicas) e finalmente, de igual modo importante, e para o que aqui nos importa, a *administração indireta de base institucional*, ou seja, os institutos públicos. É exatamente sobre esta última realidade, a administração indireta de base institucional, que nos iremos centrar.

Em nosso entendimento, atendendo desde logo ao raciocínio que tomamos, face ao disposto pelo art.º 148.º do CPPT e seguindo a opinião de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, o conceito de Estado deve ser perspectivado de acordo com uma visão bipartida. Assim, o processo de execução fiscal é um meio idóneo de cobrança de créditos devidos aos institutos públicos, uma vez que, os institutos públicos fazem parte da administração indireta estadual, prosseguindo, aliás, interesses coletivos que pertencem ao Estado. Conforme se explanou no capítulo relativo à noção de instituto público, este nada mais é do que parte integrante da administração indireta estadual, realizando os fins do Estado, isto porque por motivos de organização, não consegue o Estado prosseguir todos os interesses públicos a que está adstrito. Há de facto, por parte do Estado, uma necessidade de possuir, a seu par, entidades que o auxiliem na prossecução dos interesses coletivos. Na verdade, salvo melhor e douto entendimento, não fazia sentido um instituto público, enquanto prossecutor do interesse público a par do Estado, e na maioria das vezes por este criado, não puder auxiliar-se do processo de execução fiscal da mesma forma que o Estado por forma a cobrar determinados tipos de créditos de forma coerciva.

***PARTE IV – OS INSTITUTOS PÚBLICOS ENQUANTRO
CREDORES TRIBUTÁRIOS***

1. A Personalidade Tributária Ativa dos institutos públicos

No que à personalidade tributária ativa diz respeito, o importante a reter desde já, é que para efeitos de direito fiscal, a personalidade tributária não depende da personalidade jurídica, existindo dessa forma uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica civilística. Isto possui implicações práticas, assim sendo, pessoas coletivas que possam ainda não possuir personalidade jurídica civilística, porque não se encontram ainda registadas na Conservatória, possam, no entanto, já possuir personalidade tributária, estando dessa forma adstritas ao cumprimento das obrigações a que legalmente estão adstritas.

PEDRO SOARES MARTÍNEZ³⁴ refere que a personalidade tributária constitui um dos aspetos da personalidade jurídica, consistindo no reconhecimento de centros de imputação de direitos e deveres tributários. Na verdade, a lei não poderá atribuir a qualidade de credor tributário a uma entidade que não goze de personalidade tributária ativa, uma posição depende necessariamente da outra, bem como, os sistemas fiscais apenas podem atribuir a personalidade tributária ativa a entidades que prossigam o interesse público, por forma a permitir-lhes e facilitar-lhes essa mesma prossecução.

No que diz respeito ao conceito previsto legalmente de personalidade tributária ativa, de acordo com a conjugação dos arts.º 15.º e 18.º, n.º 1 da LGT, o sujeito ativo da relação jurídica tributária e assim detentor de personalidade ativa tributária, há-de ser a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, tal definição é salvo melhor opinião, demasiado redutora.

SÉRGIO VASQUES³⁵ refere a este propósito, que por detrás da simplicidade do art.º 18.º da LGT, esconde-se uma complexidade, desde logo atendendo a que nos dias que correm existe uma heterogeneidade de entidades públicas a quem cabe o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁶ refere que possui

³⁴ Pedro Soares Martínez, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 1993, página 193.

³⁵ Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 375 e seguintes.

³⁶ Joaquim Freitas da Rocha, Aparentamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária), Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2012, página 19.

personalidade tributária ativa a entidade credora da prestação a que o sujeito passivo está adstrito. Situações há em que a entidade que exige o cumprimento da obrigação não é a entidade que irá beneficiar com o seu cumprimento. Também neste sentido SÉRGIO VASQUES³⁷ distingue o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias e o direito à receita. Veja-se desde logo o caso das concessionárias na cobrança das taxas de portagem, apesar de ser a Administração Tributária, em processo de execução fiscal, a exigir o pagamento das taxas, não é esta que irá beneficiar com o seu cumprimento até porque a verdadeira credora é a concessionária.

Dessa forma, ao contrário do que aparenta o art.º 15.º da LGT, a personalidade tributária é mais do que a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias. A par daquilo que referimos, a personalidade tributária ativa vai muito além da posição de sujeito que exige a cobrança das quantias em causa, a personalidade tributária ativa terá de ser atribuída às entidades que sejam credoras das quantias e que poderá ou não ser a mesma pessoa que exige o valor da quantia em causa. Conforme veremos em diversas situações a Administração Tributária e Aduaneira instaura e instrui o processo de execução fiscal, contudo, não é esta que beneficiará com o cumprimento da obrigação. Em determinadas situações o Estado é credor de determinadas quantias, que poderão ser por este exigidas em processo de execução fiscal. Porém, no caso da cobrança de dívidas cujos institutos públicos são credores, salvo no caso das dívidas à Segurança Social, em processo de execução a Administração Tributária instaura e instrui o processo, contudo será o instituto público a beneficiar com o cumprimento da obrigação.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA menciona que o sujeito ativo da relação jurídica tributária e possuidor de personalidade tributária ativa é a entidade a favor da qual reverterem os benefícios do cumprimento da obrigação, o que poderá ou não coincidir com a entidade que exige o valor. Também neste sentido SÉRGIO VASQUES³⁸ refere que o sujeito ativo da relação jurídica abrange, além das entidades que exigem diretamente o cumprimento das obrigações tributárias, abarca também aquelas que o fazem indiretamente. Partindo da situação das concessionárias das autoestradas, são essas que de modo indireto vão

³⁷ Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 377.

³⁸ Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 375 e ss.

beneficiar com o cumprimento da obrigação, até porque, não obstante não serem estas a exigir o valor das dívidas em processo de execução fiscal, são estas as verdadeiras credoras das quantias em dívida.

Assim sendo, cumpre saber, à luz do nosso ordenamento jurídico quem está investido nesta categoria. Neste ponto cumpre olhar para o previsto no art.º 18.º da LGT. Ora, coloca-se a questão de saber quais são os sujeitos ativos da relação jurídica tributária e possuidor de personalidade ativa tributária. Em suma, o conceito de Estado, a par do considerado por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁹, deverá ser interpretado a partir de uma análise bipartida, distinguindo por um lado entidades de direito público por natureza e entidades de direito público por concessão.

Por outro lado, no que respeita às entidades de direito público por natureza, há que atender à atribuição de personalidade tributária ativa à denominada administração direta, mas, e por outro lado, também à atribuição de personalidade tributária ativa à designada administração indireta. PEDRO SOAREZ MARTÍNEZ⁴⁰ relativamente à personalidade ativa tributária, frisa que esta apenas pode ser atribuída a entidades que prossigam os interesses públicos, compreendendo-se que assim seja desde logo atento ao facto de o Estado, amplamente considerado, prosseguir a satisfação de necessidade de interesse coletivo. Assim, por forma a proceder à atribuição da personalidade tributária ativa, há que atender ao facto de o Estado por forma a fazer face às necessidades coletivas a que estava adstrito, ter tido, conforme já mencionado em momento oportuno, necessidade de “[pulverizar] algumas atribuições por várias outras entidades”⁴¹, justificando-se assim a atribuição a essas entidades de personalidade tributária ativa.

Ora, o art.º 18.º da LGT, interpretado da forma que se expôs, atribui assim personalidade jurídica tributária aos institutos públicos, enquanto administração indireta do Estado, conforme já tivemos oportunidade de analisar. Na verdade, ao concorrer para a realização de fins estaduais e carecendo de meios para o efeito, estas entidades reclamam,

³⁹ Joaquim Freitas da Rocha, *Apostamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2012, página 21.

⁴⁰ Pedro Soares Martínez, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1993, página 196.

⁴¹ *Cit.* Pedro Soares Martínez, *in* *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1993, página 196, interpolação nossa.

assim, a posição de credores em relações tributárias. PEDRO SOARES MARTÍNEZ refere a este propósito que "não repugna que tais entidades, que prosseguem interesses públicos, às quais é reconhecida natureza de pessoas colectivas, seja atribuída personalidade tributária activa. E, às vezes, assim acontece. Sendo frequentemente parte das receitas dos institutos públicos provenientes de taxas, cobradas pela utilização dos respectivos serviços(...)"⁴².

Em tema de conclusão, em determinados casos o processo de execução fiscal, após a extração do título executivo há de ser instaurado e instruído pela Autoridade Tributária e Aduaneira, contudo não é esta que terá o benefício da cobrança do crédito. Na verdade, na relação estabelecida entre os sujeitos, o possuidor da personalidade tributária ativa é o instituto público ou qualquer outra entidade da administração indireta estadual, pois são esses, enquanto credores da quantia, que retirarão vantagens com o cumprimento da obrigação e não o Estado propriamente dito.

A este propósito veja-se o referido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo número 0832/10⁴³ " A norma do art. 210.º do CPPT, em que se estabelece que notificação do representante da Fazenda Pública para contestar em processo de oposição à execução fiscal, deve ser interpretada, em consonância com a sua razão de ser, como impondo a notificação de quem represente o credor exequente, pois é entre ele e o executado que se estabelece a relação jurídica processual."; assim sendo, a própria jurisprudência acaba assim por atender à atribuição de personalidade tributária ativa a outras entidades que não o Estado, referindo até consequências diretas disso, como sendo a notificação para a contestação à oposição fiscal. Porquanto, quando é apresentada oposição à execução, é o credor da quantia, enquanto entidade possuidora de personalidade tributária ativa, que deverá contestar e não a Administração Tributária, entidade que apenas é legalmente competente por instruir o processo de execução fiscal.

Face ao exposto, os institutos públicos podem ser sujeitos ativos das obrigações tributárias, sendo aliás credores tributários. A este respeito SÉRGIO VASQUES⁴⁴ refere também

⁴² *Cit.* Pedro Soares Martínez, *in* Manual de Direito Fiscal, Almedina, 1993, página 205.

⁴³Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a8b4d782ff571fa48025782b004f07c6?OpenDocument&ExpandSection=1>, itálico nosso.

⁴⁴Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 242.

que, atualmente, no ordenamento jurídico encontrámos taxas que são exigidas por diversas entidades em todos os níveis da nossa Administração, como sendo, as direções-gerais, as empresas públicas ou até taxas devidas a institutos públicos.

Mas a consideração dos institutos públicos com credores tributários vai além do reconhecimento desta posição na relação tributária, possuindo assim consequências práticas importantes. Enquanto credores tributários, em sede de processo de execução fiscal estes gozam de importantes prerrogativas atribuídas à Administração Tributária, como sendo, a presunção de legalidade dos atos, o privilégio de execução prévia, privilégios creditórios, a possibilidade de emitirem títulos executivos próprios e ainda a possibilidade de auxiliar-se do processo de execução fiscal.

Na verdade, esta a aceitação da atribuição de personalidade tributária a outras entidades diferentes do Estado não é uma questão completamente inovadora. Vejamos o que se passava já anteriormente com a Caixa Geral de Depósitos. Nos dias que correm esta entidade é uma sociedade anónima composta exclusivamente por capitais públicos. Porém a Caixa Geral de Depósitos já foi um instituto público e nessa altura admitia-se a utilização do processo de execução fiscal para este instituto cobrasse certas e determinadas dívidas de que era credor, ou seja, por maioria de razão, admitia-se a utilização da execução fiscal nas situações em que estivessem em causa dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas públicas. Sendo a Caixa Geral de Depósitos um instituto público, ao qual era atribuída a prossecução deveres de ordem pública, era isto motivo justificativo para que esta mesma entidade lograsse cobrar os seus créditos em processo de execução fiscal. Contudo e com a modificação da sua natureza, a Caixa Geral de Depósitos deixou de ser um instituto público, pelo que a jurisprudência e a doutrina enveredaram no sentido de que esta já não poderia mais auxiliar-se do processo de execução fiscal por forma a cobrar coercivamente os seus créditos.

Em suma, sabendo que os institutos públicos prosseguem, em seu nome, interesses públicos atribuídos ao Estado, e ainda, atendendo ao previsto no art.º 148.º do CPPT, podem estas entidades proceder à cobrança de dívidas em sede de processo de execução fiscal. Mas que dívidas podem estes cobrar em processo de execução fiscal? Veremos adiante.

***PARTE V – OS INSTITUTOS PÚBLICOS E O PROCESSO DE
EXECUÇÃO FISCAL***

1. O Processo de execução fiscal como forma de cobrança coerciva de créditos

1.1. Créditos de natureza tributária

No que respeita ao âmbito do processo de execução fiscal, o CPPT permite que sejam cobradas, nomeadamente, em sede de execução fiscal, tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas e demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionados de juros e outros encargos legalmente admitidos. Ora, atendendo a que já sabemos quais são as entidades que podem auxiliar-se do processo de execução fiscal para cobrar as suas dívidas, cumpre, neste momento, saber quais são essas dívidas.

Conforme referimos, para delimitar o âmbito do processo de execução fiscal, atendendo a que este é um meio de cobrança de tributos a favor do Estado, é necessário, nomeadamente, delimitar quais as figuras que se inserem no conceito de tributo, pois apenas dessa forma conseguiremos delimitar o âmbito do processo de execução fiscal de forma clara. Neste sentido, atento ao facto de ser suscetível de cobrança em sede de processo de execução fiscal tributos a favor do Estado, o art.º 3.º da LGT, prevê que a figura dos tributos compreende, os impostos, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Torna-se assim necessário esclarecer, entre as diversas espécies existentes, quais as que correspondem a verdadeiros tributos, e, em consequência, aferir a suscetibilidade de serem cobradas através do processo de execução fiscal. No presente capítulo faremos uma distinção destas e de outras realidades existentes no mundo jurídico.

O ramo do direito tributário distingue-se dos demais ramos do direito por se debruçar sobre o estudo das realidades que abarcam o conceito de tributo. Assim, de forma sucinta, os tributos, na esteira do previsto pelo art.º 3.º da LGT, dividem-se em impostos, taxas e contribuições financeiras a favor do Estado. Todavia, tal posição não é pacífica. JOSÉ

CASALTA NABAIS refere a existência de “uma verdadeira *summa divisio*”⁴⁵, isto é, independentemente da designação que adotem, por um lado, ou estamos perante tributos unilaterais, integrando a figura de imposto, ou estamos perante tributos bilaterais, integrando a figura de taxa. ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO⁴⁶, refere-se às receitas tributárias, enquanto meio de financiamento do Estado, como receitas que este obtêm mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial, se qualquer finalidade de punição, por forma a assegurar a comparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos ou na prossecução de fins públicos.

Comecemos então por analisar o conceito de tributo. Ora, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA define tributo como sendo “toda a prestação coativa com finalidades financeiras”⁴⁷. Por forma a densificar tal definição, é essencial desconstruí-la, pelo que, para o autor o tributo há-de ser, em primeiro lugar, uma prestação coativa tanto no que respeita à sua origem como relativamente ao que ao seu conteúdo diz respeito.

Assim sendo, relativamente à coatividade que caracteriza a sua origem, o tributo tem sempre de ser criado por um ato normativo. A CRP, no seu art.º 103.º, n.º 2, exige que o tributo tenha sempre a sua origem numa lei, decreto-lei ou regulamento. Porquanto, o tributo, na esteira da definição que foi enunciada, deve ser sempre criado através de lei, decreto-lei ou regulamento.

Neste momento cumpre fazer referência ao princípio da legalidade fiscal associado à figura dos impostos enquanto tributo por excelência. Ora, o princípio da legalidade fiscal é um princípio basilar do ordenamento jurídico-fiscal e essencial na análise de todos os tributos. O facto de o direito tributário se debruçar sobre matérias evasivas sobre o património dos contribuintes, faz com que seja essencial a ligação deste ramo do direito ao direito constitucional e consequentemente ao previsto pela CRP. Assim sendo, este diploma consagra um regime específico formal e material no que aos impostos diz respeito, mas

⁴⁵ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8ª edição, 2015, Almedina, página 20.

⁴⁶ António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I e II, 4.ª Edição. 14.ª Reimpressão, Edições Almedina, 2012, página 300.

⁴⁷ *Cit* Joaquim Freitas da Rocha, *in* *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição, Coimbra Editora, outubro de 2014, página 12.

também um regime diverso que respeita às taxas. De forma simples, podemos referir que os requisitos são mais apertados para os impostos do que para as taxas. A garantia da legalidade da obrigação tributária e da sua constitucionalidade estará relacionada com o princípio da legalidade fiscal. Assim sendo, o princípio da legalidade fiscal exige que as leis de impostos sejam votadas por um parlamento democraticamente eleito e que essas leis fixem os elementos essenciais dos impostos, por forma a garantir a segurança dos contribuintes.

Ora, neste sentido cumpre atender a que o princípio da legalidade fiscal está dividido em dois subprincípios. Em primeiro lugar, o princípio da reserva de lei parlamentar (exigência formal) e, em segundo lugar, o princípio da reserva material de lei (exigência material).

O princípio da reserva de lei formal implica uma de duas situações, ou que haja intervenção parlamentar ou, por outro lado, haja uma intervenção parlamentar de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer a disciplina dos impostos através de coordenadas que lhes são fornecidas nessa autorização, conforme previsto pelo art.º 165.º, n.º 1, alínea i), art.º 227.º, n.º 1, alínea i) e art.º 238.º, n.º 3, todos eles da CRP.

Já por outro lado e no que ao princípio da reserva material de lei diz respeito, tem por base o princípio da tipicidade, ou seja, a matéria relativa aos impostos ou às taxas deve estar o mais completa possível em lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico, conforme previsto pelo art.º 103.º, n.º 2 da CRP. Ora, na prática, em matéria de impostos é aplicável o princípio da reserva de lei parlamentar, isto é, a criação, extinção e disciplina dos impostos tem de passar necessariamente pelo parlamento ou pelo governo, neste último caso, sempre com autorização do parlamento.

Já por seu turno, em matéria de taxas e contribuições, pode a respetiva disciplina ser levada a cabo pelo governo, na condição de este obedecer ao regime geral que o parlamento aprova. Salvo melhor e douto entendimento, o diferente tratamento é compreensível se atendermos ao facto de os impostos se traduzirem numa intrusão ao património dos sujeitos

passivos e que assenta no princípio da capacidade contributiva. SÉRGIO VASQUES⁴⁸, relativamente às taxas, refere que estas podem ser criadas sem intervenção parlamentar mesmo antes de aprovado o regime geral. Já por seu turno, relativamente às contribuições, o autor refere que a intenção do legislador com a alteração da CRP de 1977, foi de permitir a criação de contribuições através de simples decreto-lei, apenas na condição de haver um regime geral, por forma a garantir a segurança os contribuintes. Assim, atendendo à inexistência de um regime geral aplicável às contribuições especiais, estas não devem poder ser criadas através de simples decreto-lei ou regulamento.

Além da coatividade que caracteriza a sua origem, o tributo também manifesta coatividade ao nível do seu conteúdo. Neste sentido, a matéria relativa ao tributo deverá ser imperativa e categoricamente fixada pela lei, decreto-lei ou regulamento que o crie, assim sendo, a lei, decreto-lei ou regulamento deverá fixar a matéria relativa às taxas, incidência, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Porquanto fica de lado toda e qualquer manifestação de vontade privada. Assim, face ao que se expôs, a criação de um tributo nunca poderá ter por base uma manifestação de vontade. Além do mais, atento ao que se referiu relativamente às finalidades dos tributos, ficam de fora do âmbito financeiro e jurídico dos tributos todas as receitas que não prossigam tais finalidades, como as prestações devidas a favor de entidades públicas com finalidades ressarcitórias ou sancionatórias, sendo estas insuscetíveis de cobrança em sede de processo de execução fiscal. Na verdade, figuras como multas, coimas ou outras sanções, traduzem-se em figuras que têm como finalidade ressarcir ou sancionar um determinado comportamento ou a omissão dele e não a finalidade de satisfação das necessidades coletivas.

Por último, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, considera que o tributo possui finalidades financeiras. Assim sendo, os tributos devem ser exigidos tendo em vista a produção de bens públicos e semipúblicos⁴⁹, destinados a satisfazer as necessidades de carácter coletivo e

⁴⁸Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 328 e ss.

⁴⁹ A passividade no consumo leva a que o Estado produza três categorias de bens. **1.** Os bens que só satisfazem necessidade coletivas, **2.** Bens que satisfazem, além de necessidades coletivas, necessidades individuais gratuitamente ou a preço inferior a custo, e finalmente, **3.** Bens que satisfazem, além das necessidades coletivas, necessidades individuais a preço igual ao custo, ou a preço superior ao custo, mas inferior ao que o mercado estabeleceria caso a oferta coubesse a empresas de carácter privado.

público. Na verdade, o estado social, compromete-se a satisfazer determinadas necessidades coletivas. Contudo, para que se produzam esses bens ou se prestem esses serviços, tem de existir, atendendo a que esses bens ou serviços implicam despesas, a jusante ou a montante, receitas que cubram as despesas com esses bens ou serviços. Ora, o Estado necessita de meios de financiamento para que possa prestar esses serviços ou produzir determinados bens, os tributos.

Não obstante esta caracterização uma de tributo esta realidade subdivide-se, segundo a letra da lei e de acordo com de parte da doutrina, em três realidades distintas, os impostos, as taxas e as contribuições financeiras. A propósito das contribuições financeiras, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO menciona que, referindo-se às contribuições especiais, este tipo de tributo se autonomizou, porque apesar da proximidade ao conceito de imposto, as contribuições “não quadram totalmente com o conceito de imposto”⁵⁰.

1.1.1. Impostos

FERNANDO PÉREZ ROYO refere aos impostos como sendo “la cateroría tributaria fundamental, en la que más visiblemente se apreciam notas propias del tributos y, de modo especial, la coactividad”⁵¹ No que à figura de imposto diz propriamente respeito, JOSÉ CALSALTA NABAIS, identifica na figura do imposto, enquanto subespécie de tributo, três elementos essenciais, o elemento objetivo, o subjetivo e o teleológico.

De acordo com o primeiro elemento, o *elemento objetivo*, o imposto corresponderá a uma prestação, unilateral, definitiva e coativa. Porquanto, o imposto assentará numa relação obrigacional que é concretizável em dinheiro⁵², não possuindo qualquer contraprestação

Os bens ou serviços que satisfazem única e exclusivamente necessidades de carácter coletivo são bens públicos, já por seu turno, os bens ou serviços que satisfazem ordens de necessidades coletiva e necessidades individuais são bens ou serviços semipúblicos. Como por exemplo a diplomacia, defesa nacional, segurança pública, iluminação pública, serviços de saúde, educação, entre outros.

⁵⁰ João Sérgio Ribeiro, Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária, Algumas Notas, 2ª Edição, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013, página 28.

⁵¹ Cit. Fernando Pérez Royo, in Derecho Financiero y Tributario- Parte General, 26.ª Edición, Editorial Aranzadi, 2016, página 53.

⁵² João Sérgio Ribeiro, Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária, Algumas Notas, 2.ª edição, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013, refere que o facto de a prestação ser suscetível de avaliação pecuniária (em dinheiro) faz ressaltar na figura do imposto o seu carácter patrimonial. Além disso chama-se a atenção para o facto de determinados impostos poderem ser pagos

específica. Além do mais, o imposto traduzir-se-á numa prestação definitiva, uma vez que não é suscetível de reembolso, restituição ou indemnização. Por último, o imposto será uma prestação coativa⁵³, tanto quanto à sua origem, como quanto ao seu conteúdo, conforme já referido. Relativamente à sua coatividade, cumpre, mais uma vez, fazer referência ao princípio da legalidade fiscal⁵⁴.

No que ao segundo elemento respeita, o *elemento subjetivo*, o imposto, por um lado, há-de ser uma prestação exigida a detentores, singulares ou coletivos, de capacidade contributiva. Esta característica é uma clara manifestação do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, enquanto critério material da igualdade, na medida em que os impostos devem assentar na capacidade contributiva, tendo em atenção o rendimento existente, a sua utilização ou o respetivo património do contribuinte. Porquanto, a capacidade contributiva⁵⁵ é *conditio sine qua non*

através da dação em cumprimento, ao abrigo do disposto pelos artigos 201º e 202º CPPT e ainda no disposto pelo artigo 40º, número 2 LGT, pelo que o carácter patrimonial dos impostos não é absoluto.

⁵³ Estando assim de lado qualquer natureza que decorra de um ato voluntário. Neste ponto cumpre fazer referência ao previsto pelo artigo 36º número 1 e 2 da LGT, ora, tal artigo prevê que a relação jurídica tributária se constituiu com o facto tributário, e que os elementos essenciais da relação não são suscetíveis de alteração por vontade das partes.

⁵⁴ O princípio da legalidade tributária de acordo com a visão do Tribunal Constitucional plasmada no seu acórdão número 280/2010, refere que o número 2 do artigo 103º da Constituição prevê a necessidade de os impostos serem criados por lei, que deverá determinar a incidência, a taxa, os benefícios e as garantias dos contribuintes. Na verdade, este princípio da reserva de lei, no que respeita à criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não diz respeito apenas aos elementos invasivos dos impostos (por exemplo a taxa e a incidência), mas diz também respeito aos seus elementos favoráveis (por exemplo as garantias dos contribuintes e ainda os benefícios fiscais). Ora tal justifica-se em nome dos princípios da igualdade, da justiça e da transparência fiscal. Este mesmo tribunal, já no acórdão 252/2005, refere que o princípio da legalidade tributária é caracterizado pela existência de duas dimensões normativas, a *reserva absoluta de lei formal*, pelos factos de os impostos apenas poderem ser lançados mediante lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo emitido ao abrigo do uso de autorização legislativa, mas também a *reserva material*, na medida em que a lei deverá conter em si os critérios de aplicação de decisão aos casos concretos. Todas estas exigências prendem-se desde logo à ideia de auto tributação, segundo a qual, sendo os impostos intromissões na esfera patrimonial dos contribuintes devem estas ser determinados e aceites por estes, através dos seus representantes. Por último mas não menos importante, o referido até então não afasta a possibilidade de a lei utilizar conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, tipos discricionários, neste sentido o acórdão do Tribunal Constitucional número 338/2007 e ainda o acórdão número 233/94, ambos no sentido de considerar que o carácter "*extremamente vinculado*" do sistema fiscal não afasta a possibilidade de certos elementos tipo (como por exemplo a identificação da base de imposto ou o cálculo da matéria coletável) comportem zonas de livre apreciação da Administração Tributária.

⁵⁵ Neste tópico, o acórdão do Tribunal Constitucional número 348/97 (disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html>) refere, a propósito do conceito de capacidade contributiva que "a generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter universal (não discriminatório), e a uniformidade (igualdade) significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há-de obedecer a um critério idêntico para todos. E tal critério, como acentua José Casalta Nabais, Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade), Coimbra, 1994, p. 265 e ss., "(...) é o da capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade para pagar, etc.), o que significa que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa

para a cobrança de impostos. Ao contrário da taxa, cujo facto gerador assenta numa atividade específica prestada pela administração ao contribuinte, o imposto assenta numa atividade do contribuinte que manifesta um determinado grau de riqueza, ou seja, a capacidade contributiva. DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA⁵⁶ referem que a capacidade contributiva não deve confundir-se com a capacidade tributária. Ora, a capacidade tributária diz respeito à suscetibilidade de ser sujeito de uma posição jurídica tributária, já por ser turno a capacidade contributiva é um conceito socioeconómico, segundo o qual devem contribuir para as despesas públicas todos os que tenham rendimento ou capital. O conceito de capacidade contributiva deverá ser perspetivado em duas vertentes, a vertente positiva e a vertente negativa. Porquanto, a vertente negativa está relacionada com a exigência de não poderem estar integrados por si só na figura do imposto fatores como o sexo, a raça, tanto no sentido de agravar a carga fiscal, como no sentido de desagravar. Por outro lado, a vertente positiva, significa que o imposto deverá basear-se em elementos económico sociais, como sendo, o rendimento, utilização dos rendimentos ou o património. Além disso devem factuaisidades semelhantes estar sujeitas a tributação semelhante.

Por outro lado, o imposto será exigido a favor de entidades que exerçam funções públicas. Ora, atendendo a que os institutos públicos têm como objetivo a prossecução do interesse público e coletivo, podem estes, abstratamente, ser credores de créditos tributários, neste caso, de impostos. Por outro lado, e ainda no que ao elemento subjetivo diz respeito, a titularidade ativa do imposto não está limitada apenas às pessoas coletivas de direito público, mas também a pessoas coletivas privadas que exerçam funções públicas^{57 58}.

e/ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical)", sendo certo que o âmbito subjetivo deste princípio vale tanto para os indivíduos (pessoas físicas) como para as pessoas colectivas."

⁵⁶ Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes De Sousa, *Lei Geral Tributária*, Anotada e comentada, 2ª Edição, Vislis, 2000.

⁵⁷ Conforme sucede com empresas concessionárias, serviços públicos ou bens de domínio na medida em que a lei lhes confira a titularidade ativa de relações jurídicas fiscais.

⁵⁸ Chama-se a atenção para os tributos associativos, ou seja, quotas obrigatórias para associações públicas, esta não se podem confundir com a figura do imposto. Na verdade, as funções a que se destinam os impostos têm carácter geral, dizendo respeito à generalidade dos contribuintes e não apenas a nichos, conforme sucede nas quotas associadas às ordens profissionais.

Por último, sob o ponto de vista teleológico o imposto é exigido por essas entidades para satisfação de necessidades coletivas. Relativamente às finalidades do imposto, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO⁵⁹, refere-se aos impostos como sendo o principal meio de financiamento do Estado. Porém, a real finalidade do imposto não se fica pela angariação de receita. O imposto, visa através da angariação de receita a satisfação das necessidades coletivas. Na verdade, o imposto não se traduz numa retribuição por uma qualquer prestação pública, assenta, no constrangimento que recai sobre os cidadãos de contribuírem com parte daquilo que possuem para a satisfação das necessidades coletiva. Na verdade, a angariação de receitas é um meio para atingir um fim, a satisfação das necessidades coletivas.

Mas necessidades coletivas pretendem os impostos satisfazer? Para responder a tal questão, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA refere que o contribuinte pode esperar do Estado o cumprimento de algumas funções embora de carácter não direto e não individualizado. Destarte, para este autor, o que distinguirá a figura do imposto da figura da taxa será, não a bilateralidade/unilateralidade, mas sim o carácter não sinalagmático do imposto, isto é, a não existência de uma equivalência jurídica e económica de direitos e deveres. Assim sendo, não existe no imposto reciprocidade uma vez que o contribuinte não exige uma contraprestação específica e, além disso, não existe interdependência uma vez que não há qualquer relação direta entre os direitos e as obrigações. Posição com a qual se concorda, por nossas palavras, no seguimento da opinião do autor, o imposto deve ser encarado enquanto uma actividade não vinculada em detrimento de uma actividade específica e concretamente determinada.

Em suma, quanto estivermos defronte com uma prestação coativa (nos moldes já adiantados), que não possui qualquer contraprestação sinalagmática, exigida a detentores de capacidade contributiva, estaremos defronte a um imposto. Sem admiração, se compreende que será possível, abstratamente, a um instituto público, credor tributário dessa quantia, cobrá-la em sede de processo de execução fiscal, não estivessem, aliás, os institutos públicos adstritos à da prossecução de diversos interesses públicos.

⁵⁹ José Joaquim Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, refundida e actualizada, Coimbra Editora, 1997, página 29 e seguintes.

1.1.2. Taxa

A taxa consubstancia-se numa prestação pecuniária impositiva devida a uma entidade que exerça funções públicas como contrapartida por uma prestação quer esta tenha sido provocada ou utilizada pelo sujeito passivo. Tal prestação corresponderá (1)à prestação de um serviço público (por exemplo, as taxas judiciais, administrativas), (2)à utilização privativa de bens do domínio público (por exemplo, taxas de utilização) ou (3)à remoção de obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (por exemplo, as taxas devidas por licenças de pesca ou caça)⁶⁰. Em comparação com a figura anteriormente abordada, a taxa depende de uma prestação concreta e sinalagmática por parte da entidade pública, bem como, depende da existência de um sujeito passivo como causador ou beneficiário da prestação. Assim sendo, poder-se-ia colocar a questão de saber quando é devida uma taxa. Quando o sujeito passivo beneficia de um serviço? Ou quando é causador desse mesmo serviço? Trata-se de uma questão de aferir da necessidade de existir solicitação. Parece-nos claro que é devida determinada taxa quando o contribuinte é o causador da prestação do serviço, mas também quando este é o beneficiário sem ser o causador, sob pena de estarmos a inviabilizar o processo de liquidação e cobrança de taxa legalmente previstas para determinado tipo de serviços ou bens. Neste sentido, SÉRGIO VASQUES refere relativamente à que esta é “(...) em contrapartida de prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”⁶¹.

Voltando no que ao conceito de taxa diz respeito, de forma, simples a taxa traduz-se na compensação pelos serviços prestados pela entidade pública. A este propósito veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0947/08, de 18-02-2009⁶², onde se refere que o fator distintivo entre a taxa e imposto é o carácter unilateral desta ou bilateral e sinalagmático daquelas. Na verdade, no que diz respeito à taxa esta caracteriza-se pela bilateralidade e sinalagmaticidade. Também neste sentido, JOAQUIM

⁶⁰ Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária*, Anotada e comentada, Editora Encontro da Escrita, 4ª edição, 2012, páginas 70 e 71.

⁶¹ *Cit.* Sérgio Vasques, *in* Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, setembro de 2015, página 240.

⁶²Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c016ee585ef73c968025756a0042409b?OpenDocument&ExpandSection=1>.

FREITAS DA ROCHA, considera que a distinção entre taxa e imposto vai além do caráter bilateral da primeira, assim sendo, o que distingue uma realidade da outra é a sinalagmaticidade das taxas. No mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0947/08, de 18-02-2009, o que distingue a taxa do imposto, é o facto de a primeira apresentar uma origem sinalagmática, porque a taxa apresenta uma utilidade individualizada e dependente de um vínculo jurídico, já a segunda realidade implica para os seus titulares a imputação de obrigações, sem uma qualquer contraprestação concreta por parte do Estado, pois a natureza desse tributo é a satisfação das necessidades coletivas decorrentes da existência de uma sociedade politicamente organizada. Além disso a relação sinalagmática que se estabelece entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência rigorosa entre ambos, "mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a corresponsabilidade ínsita numa relação sinalagmática."⁶³.

Relativamente a outros critérios de distinção, PEDRO SOARES MARTÍNEZ menciona como possível critério de distinção o *critério da (in)divisibilidade da utilidade dos serviços prestados*. Ora, para o autor os impostos teriam como finalidade suportar serviços de utilidade não divisível, como por exemplo a defesa nacional. Já por seu turno, as taxas suportariam custos a suportar com um bem ou serviço de caráter divisível. Contudo, o próprio autor reconhece as limitações deste critério, referindo que tal critério apenas satisfaz nos planos da economia e política financeira.

Ainda no âmbito dos possíveis critérios de distinção entre ambas as realidades, é ainda possível referir a existência do *critério da voluntariedade*, segundo o qual pagamento de uma taxa depende de uma manifestação de vontade enquanto usufruição de uma utilidade que advém do serviço prestado por parte do contribuinte. Contudo este critério está sujeito a falhas, basta pensarmos nos impostos sobre transmissões onerosas de imóveis que dependem de uma manifestação de vontade por parte do contribuinte, apesar de se tratar de um verdadeiro imposto.

⁶³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0947/08, de 18-02-2009.

Conclui-se, face aos entendimentos que se expôs, não obstante existir bilateralidade, na taxa, este critério não é suficiente para distinguir esta realidade da figura do imposto. Conforme considera JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, no imposto também pode existir bilateralidade, todavia, não se trata de uma contraprestação direta e individualizável. Assim sendo, o critério de distinção deverá assentar na existência de sinalagmaticidade nas taxas e a sua inexistência no campo dos impostos. Sinalagmaticidade que se traduz-se na existência de uma tendencial equivalência (entre direitos e deveres), reciprocidade entre as prestações e a existência de uma interdependência entre as prestações. Ora, assim sendo, o critério de distinção não será a bilateralidade, mas sim as características particulares das contraprestações, a sinalagmaticidade.

Atento a tudo quanto se expôs, a taxa, é a par do imposto uma receita pública unilateralmente estabelecida, mas ao contrário do que sucede com o imposto, há nas taxas uma contrapartida específica e equivalente, que há-de ser,⁽¹⁾ um serviço prestado pelo Estado ou pela pessoa coletiva pública e que justificar-se-á pela (2) utilização de um bem público, como sendo as quantias devidas pela acostagem de navios nos portos, ocupação do subsolo, ocupação da via pública, pela utilização individualizada de um serviço público, como por exemplo as quantias devidas a título dos serviços de justiça (taxas de justiça), quantias devidas estabelecimentos de ensino público (propinas), taxas de portagens em autoestradas ou ainda pela (3) remoção de um obstáculo jurídico, a saber, licenças de uso e porte de arma, licenças de caça, licenças de pesca. Conciliando o exposto com a jurisprudência, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional número 339/04⁶⁴, onde se discutia se taxa resultante da instalação em propriedade privada de bombas abastecedoras de carburantes líquidos constituía ou não uma verdadeira taxa, sendo que, no caso em apreço, tais bombas estavam instaladas exclusivamente em terrenos de propriedade privada. O acórdão referido define taxa como uma quantia coativamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou seja, de bens que satisfazem necessidades coletivas, necessidades individuais e necessidades de satisfação ativa (cuja satisfação depende da procura dos consumidores). Em suma, o recorrente alegava que tais valores cobrados não podiam ser caracterizados por taxas, porque careciam de bilateralidade, na verdade, estávamos perante valores que eram

⁶⁴ Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2004&numero_actc=339.

cobrados pela utilização de bens que pertencem única e exclusivamente a particulares. Ora, o Tribunal Constitucional acaba por concluir pela existência de um verdadeiro imposto camuflado sobre o desígnio de taxa. No caso de as bombas estarem única e exclusivamente instaladas em propriedade privada, isto não implicará qualquer utilização de bens de domínio público, não existe qualquer ocupação de bens públicos bem como também não é possível associar a cobrança de tais valores a uma qualquer renovação de licença, estando assim afastada a possibilidade de tais valores terem sustento em algum dos três fundamentos indicados na lei para legitimar a cobrança de uma taxa. Em suma, uma vez que não existe qualquer contrapartida para o encargo em causa estaríamos perante um verdadeiro imposto, acabando o tribunal por concluir pela inconstitucionalidade da “taxa”.

Além do enunciado, o facto de existir uma contrapartida de prestações não significa, contudo que estas tenham que ser contemporâneas, nada impede, em nosso entendimento, que não exista uma coincidência temporal entre o pagamento da taxa e efetivação da contraprestação específica. Além do mais, conforme refere JÓNATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA⁶⁵, a distinção entre taxa e imposto apresenta uma natureza substantiva, valendo, aliás, independentemente da designação formal que a lei dê a uma ou a outra.

Ainda no que diz respeito à noção de taxa, veja-se ainda o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 01153/10⁶⁶, onde as propinas devidas ao instituto politécnico de Leiria, um instituto público a cargo do Ministério da Educação e da Ciência, foram consideradas pelo tribunal verdadeiras taxas e em consequência suscetíveis de cobrança coerciva pelo art.º 148.º, n.º 1, alínea a) do CPPT. Ora, neste caso, estamos perante um instituto público incumbido pelo Estado para prosseguir o interesse público de educação. Em contrapartida pelo serviço que presta cobra aquilo que se designa por propinas, que o Supremo Tribunal Administrativo considerou como taxas, e em consequência, passíveis de serem cobradas em sede de processo de execução fiscal. No mesmo sentido, o Supremo

⁶⁵ Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, Curso de Direito Tributário, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2012, página 17.

⁶⁶Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6af7279bd4685b1080257e0b004233c0?OpenDocument>.

Tribunal Administrativo, no processo número 01957/13 de 22-04-2015⁶⁷, veio considerar a propina devida a um ente público de ensino superior uma taxa, uma vez que assenta num esquema sinalagmático de retribuição de um serviço público de ensino prestado e a contraprestação pecuniária devida prestação efetiva do serviço. Constituindo a propina uma taxa à luz do art.º 4.º da LGT, pelo que é esta quantia suscetível de cobrança em sede de processo de execução fiscal, ocupando, assim, o instituto público a posição de credor tributário. O Tribunal Constitucional, no seu acórdão nº 558/98, publicado na 2ª Série do DR de 11.11.98, entendeu que é imposto e não taxa a quantia cobrada pelo município por painéis publicitários afixados ou inscritos, não em quaisquer bens ou locais públicos ou semipúblicos, mas sim em veículos de transporte coletivo ou em veículos particulares, pois nestes casos não se obriga, por um lado, que forma de utilização de um bem semipúblico esteja em causa e, por outro, que o ente tributador venha a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico. Na verdade, não existe uma contraprestação sinalagmática que justifique o pagamento de tal “taxa”. Corroborando com este entendimento, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo relativo ao processo número 0206/08⁶⁸, onde era questionado se uma taxa, cobrada por um município, pela fixação de publicidade em propriedade privada era ou não uma verdadeira taxa. Em suma, o tribunal baseou-se no facto de que os bens do domínio privado não serem passíveis de gerar receitas de natureza tributária, pelo que considerou tal valor um verdadeiro imposto. Tal acórdão refere, ainda, que são elementos essenciais da taxa, (1) Prestação Pecuniária⁶⁹ imposta coativamente ou autoritariamente, (2) pelo Estado ou outro ente público, (3) sem carácter sancionatório, (4) pela utilização individualizada pelos contribuintes, (5) solicitada ou não, (6) bens públicos ou semipúblicos, (7) como contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

⁶⁷Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfa169e6a225b78580257e3b004ecdb6>.

⁶⁸Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f75240547ca4c098802574500037eca7?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁶⁹ As taxas enquanto prestações pecuniárias devem ser pagas em dinheiro ou em qualquer meio equivalente, devidamente referido no artigo 40º da LGT. Todavia, o Regime Geral das Taxas das autarquias locais, prevê a hipótese de extinção da relação jurídica através da dação ou da compensação.

Além disso, as taxas caracterizam-se pelo facto de não se encontrarem no mercado prestações que satisfaçam de igual modo as necessidades do sujeito passivo. A entidade pública, sozinha no mercado, cobra o tributo designado por taxa ⁷⁰. Na verdade, as taxas pressupõem o exercício de *jus imperii*, distinguindo-se do preço, na medida em que este consiste numa remuneração não fiscal de um serviço. Ora, a entidade pública que cobra a taxa está sozinha no mercado, ao invés do que sucede com as entidades que cobram “verdadeiros” preços, que atuam no mercado em concorrência com outras entidades que prestam o mesmo serviço ou vendem o mesmo tipo de bens. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO refere que “(...) só podem ser cobradas taxas pela utilização de bens semipúblicos, isto é, bens públicos que – além de satisfazerem, como todos, necessidades colectivas-satisfazem necessidades individuais”⁷¹.

Por outro lado, coloca-se também a questão de saber se, no que respeita às taxas, também estas, a par dos impostos, devem estar adstritas ao cumprimento do princípio da legalidade. Nesta matéria, há referências doutriniais no sentido de considerar que, uma vez que as taxas não estão sujeitas ao conceito de auto tributação, isto porque assentam na existência de uma contraprestação específica e sinalagmática, o consentimento para as mesmas é dado aquando do pagamento das taxas. Contudo, outra parte da doutrina considera tal posição precária, uma vez que ao não estarem sujeitas ao princípio da legalidade tal levaria à proliferação das taxas, taxas essas que poderiam estar associadas a serviços de consumo obrigatório. Conforme refere SÉRGIO VASQUES⁷², é de rejeitar a conceção das taxas enquanto prestações voluntárias, resultantes do aproveitamento de bens ou serviços públicos por iniciativa do particular, porque, conforme se referiu, existem situações em que a prestação pública é obrigatória, por exemplo, atos de registo civil. A este propósito, a par daquilo que já

⁷⁰ Sérgio Vasques, refere-se a este critério como critério económico, que é um critério material de distinção entre taxa e preço. Porquanto, relativamente à prestação administrativa que é realizada, poderemos dizer que estamos perante uma taxa quando não se encontrem no mercado prestações sucedâneas daquelas que a administração realize e o particular se veja coagido ao seu consumo naqueles moldes. Já por seu turno, no que ao preço toca, a administração realiza as prestações em condições de concorrência e o particular disponha, por tal motivo, de livre-arbitrio entre as escolhas que lhe são apresentadas no plano público e as que são apresentadas no plano privado.

⁷¹ Cit. José Joaquim Teixeira Ribeiro, *in* Lições de Finança Públicas, 5ª Edição, refundida e actualizada, Coimbra Editora, 1997, página 253.

⁷² Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, setembro de 2015, página 240 e ss.

referimos, JOSÉ CASALTA NABAIS⁷³ refere que “ as taxas bastam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentarmente autorizado).

JOSÉ CASALTA NABAIS⁷⁴, refere ainda a existência de dois tipos de taxas, aquelas que constituem uma compensação por uma vantagem, mas também, aquelas taxas que são contrapartidas dos custos de actividades públicas exigidas ou provocadas pelos particulares ou da sua responsabilidade. Isto permite salvaguardar determinadas situações, em que, por exemplo, o contribuinte procede ao pagamento de uma determinada taxa, mas a sua pretensão vem, posteriormente, a ser indeferida. Neste caso, não há uma vantagem, todavia, isto não deslegitimará a entidade de proceder à cobrança da taxa associada ao serviço.

Relativamente ao valor da taxa, esse pode ter por base diversos critérios, a saber, (1) critério da equivalência ou do benefício, (2) princípio da cobertura do custo e princípio da proporcionalidade, (3) extrafiscalidade: critério de desincentivação de comportamentos.

Relativamente ao *critério da equivalência*, a medida da taxa, depende de uma contraprestação geradora de um benefício individualizado. Assim sendo, o valor da taxa deverá corresponder a esse mesmo benefício não podendo excedê-lo. Ora, em termos práticos, por forma a quantificá-lo, deveremos atender ao princípio ou critério da equivalência. SÉRGIO VASQUES, refere que o princípio da equivalência representa, a par da capacidade contributiva nos impostos, o critério material de igualdade adequado. Para o autor, tanto as taxas como as contribuições especiais, não custeiam encargos gerais da comunidade, mas sim se as custeia prestações das quais o sujeito passivo é causador ou beneficiário (ainda que presumível no caso das contribuições especiais), e cujo financiamento é da responsabilidade desse mesmo sujeito. Desta forma, o princípio da equivalência diz-nos que o valor das taxas e das contribuições especiais deverá adequar-se ao custo ou ao valor das prestações públicas, pelo que, o seu alcance mais rudimentar está na exigência de estes tributos comutativos se orientem segundo custos ou benefícios reais.

⁷³José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, 2015, página 21.

⁷⁴ José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, página 261.

Por outro lado, e em segundo lugar, quanto ao *princípio da cobertura do custo e princípio da proporcionalidade*, J.L. SALDANHA SANCHES⁷⁵ refere que o custo do serviço e a quantia a cobrar pela entidade que presta o respetivo serviço deverá ter por base o princípio da cobertura do custo. Contudo, tal princípio tem sido adotado com reservas pelo Tribunal Constitucional. Neste sentido, veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional número 640/95⁷⁶, onde se discutia, de forma sucinta, se as taxas cobradas pela travessia na Ponte sobre o Tejo, a título de taxa, eram ou não exageradas. Ora, o Tribunal Constitucional veio dizer que não cabe ao Tribunal averiguar se o valor cobrado é ou não o devido, contudo, faz uma pequena ressalva, o Tribunal poderá intervir quando se trate de uma “desproporção intolerável- se a taxa for de montante manifestamente excessivo”. Também neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional número 354/98, onde mais uma vez o Tribunal considera não ser competente para averiguar o montante exato da taxa. Referindo que normalmente as taxas são inferiores ao custo dos bens, todavia isso não afasta a possibilidade de as mesmas serem iguais, ou até, superiores ao custo suportado pelas entidades que presta o serviço. Refere-se ainda no acórdão que, ao existir uma superioridade da taxa relativamente ao preço suportado, ainda assim continuamos a estar perante uma taxa, apesar de estarmos perante preços lucrativos. Isto porque continuamos a estar perante receita coativas. Todavia, para referido autor, ao contrário do que foi referido no acórdão, refere que se a taxa tiver um montante realmente excessivo em relação ao serviço que está a ser prestado, aí sim, estamos perante um imposto, uma vez que, fica de lado a bilateralidade entre o serviço prestado e o benefício. O princípio da cobertura do custo deverá estar sempre associado ao princípio da proporcionalidade. Na verdade, para que o tributo falte ao seu carácter sinalagmático será necessária uma desproporção manifesta que comprometa de forma inequívoca o carácter de corresponsabilidade da relação sinalagmática. Este critério deve ser encarado como um critério subsidiário relativamente ao critério da equivalência, destinado a salvaguardar que o valor da taxa seja suficiente para cobrir as despesas que a administração tem com a prestação do serviço. Assim, o montante da taxa, corresponderá ao custo real ou presumível do serviço, e não poderá ultrapassar este valor. Encarar este critério como único para calcular a medida

⁷⁵ J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, página 19.

⁷⁶ Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950640.html>.

da taxa poderá levar a que as receitas fiscais se transformem em meios de financiamento, deixando de lado, a necessidade de servir os interesses públicos.

Finalmente, e em terceiro lugar, o *critério da extrafiscalidade*, enquanto critério de desincentivação de comportamento, as taxas podem também ser utilizadas para obtenção de resultados económicos ou sociais, isto é, extrafiscalidade. Desta forma a obrigatoriedade do pagamento de determinadas taxas associadas a determinados bens ou serviços pode estar relacionada com o desincentivo para a prática desses serviços ou a utilização desses bens. Conforme já fizemos referência, isto acontece nos Hospitais Públicos, através do pagamento de taxas moderadoras, mas também, a título exemplificativo é possível fazer referência às taxas de justiça cobradas no acesso ao direito, estas têm subjacente a necessidade de os tribunais deverem ser encarados com seriedade. Ora, para se evitar que passem pelos tribunais litígios fúteis é associa-se à prestação de tal serviço a cobrança de uma taxa- taxa de justiça. Convém também referir que, neste caso, também devem as taxas serem balizadas pelo princípio da proporcionalidade. Assim sendo, as taxas devem ser encaradas como uma contraprestação, e pode ainda ter como finalidade a restrição à utilização de determinados serviços públicos.

Em suma, conforme se referiu, aquando da noção jurídica de taxa, esta pode ser devida a qualquer entidade que exerça funções de carácter público. Mais uma vez, frise-se novamente, os institutos públicos surgem no ordenamento jurídico para prosseguir as funções públicas, inerentes à prossecução do interesse coletivo, pelo que, podem estes ser credores tributários, das designadas taxas. Veja-se a título meramente exemplificativo, as taxas devidas ao Instituto de Registos e Notariado por serviços de registo pela emissão de certidões, fotocópias, informações e certificados de registo predial.

1.1.3. Contribuições

As contribuições têm, segundo parte da doutrina, características híbridas, ora compartilham dos impostos o facto de não terem como correlato uma prestação individualizada específica para cada contribuinte, ora compartilham das taxas o facto de visarem garantir o serviço prestado por certa instituição. Assim sendo, coloca-se a questão

de saber se as contribuições correspondem ou não uma categoria autónoma de tributo. JOSÉ CASALTA NABAIS, considera que a noção de tributo se reconduz ao binómio impostos e taxas, todavia, não podemos concordar com essa recondução, desde logo porque, a própria LGT e a CRP preveem a figura das contribuições enquanto tributo. Também neste sentido DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, referem que quando o art.º 4.º, n.º 3 se refere às contribuições especiais é no sentido de as sujeitar ao regime vigente na LGT, referindo ainda, relativamente às contribuições, que “precisa-se que são impostos”⁷⁷.

De modo geral, as contribuições, ao contrário dos impostos, não se reportam a normais detentores de capacidade contributiva, nem, no que às taxas diz respeito, se reportam a destinatários de prestações específicas, daí se referir que as contribuições possuem características híbridas.

As contribuições podem, assim, ser subdivididas em: contribuições especiais e contribuições financeiras. Na verdade, as contribuições que dizem respeito a um grupo de pessoas ligados por uma manifestação de capacidade contributiva são designadas por contribuições especiais, já para aquelas situações demarcadas pela partilha de uma contraprestação grupal correspondem a contribuições financeiras.

Relativamente às contribuições especiais, SOARES MARTÍNEZ por forma a caracterizar as contribuições especiais, refere que, no exercício dos seus serviços, a Administração, ao construir determinadas infraestruturas, tendo como denominador o exercício do interesse público, “(...) reflexamente, indirectamente (...)”⁷⁸ produz benefícios para os particulares, mas sem que esse benefício seja a essência da construção. Nesse caso falámos em contribuições especiais. Certo é que, no que respeita às contribuições especiais, conforme resulta do art.º 4.º, n.º 3 LGT, subdividem-se em *contribuições de melhoria*⁷⁹,

⁷⁷ *Cit.* Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes De Sousa, *in* Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 2.º Edição, Vislis, página 53.

⁷⁸ *Cit.* Soares Martínez, *in* Direito Fiscal, 10.º Edição, Almedina, 2003, página 38.

⁷⁹ No que respeita às contribuições especiais de melhoria e a título de exemplo, poder-se-á referir o aumento do valor de determinados terrenos em virtude da construção de determinadas obras públicas, ora tais construções têm um impacto na valorização dos terrenos.

quando os intervenientes são devedores de uma prestação em virtude de uma vantagem económica particular resultante do exercício de uma atividade administrativa, e em segundo lugar, as *contribuições por maior despesa*, caracterizadas por uma prestação devida em virtude de os intervenientes serem possuidores ou exercerem atividades que dão origem a uma maior despesa para as autoridades públicas, pelo que existe necessidade de onerar aquelas que têm um comportamento suscetível de provocar a deterioração de bens de domínio público.

Relativamente à sua qualificação, JOSÉ CASALTA NABAIS, refere que as contribuições correspondem a impostos especiais, com a singularidade de terem por base manifestações de capacidade contributiva de um determinado grupo e que resultam de uma atividade administrativa e não de uma atividade dos contribuintes. Fazendo a ponte com os impostos e com as taxas, as taxas resultam de uma atividade administrativa, já por se turno os impostos resultam de uma atividade do contribuinte.

Contudo esta posição não é unânime, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO⁸⁰ refere que as contribuições de melhoria não se quadram totalmente com a figura de imposto, uma vez que dizem respeito apenas a um nicho (1) localizado numa área bastante circunscrita (2), ao contrário do que sucede com os impostos que dizem respeito a todos aqueles sobre os quais recai o facto tributário independentemente da sua categoria e/ou localização⁸¹. Facilmente se compreende que apenas os proprietários de terrenos em áreas circundantes às construções públicas que tiveram impacto na valorização serão visados no âmbito das contribuições de melhoria. Os impostos estão dissociados de qualquer contraprestação concreta e sinalagmática e subjazem ao conceito de capacidade contributiva, as taxas, dirigem-se à compensação de uma prestação efetivamente prestada ou aproveitada pelo sujeito passivo, já por seu turno, as contribuições especiais apenas assentam em prestações que presumivelmente são aproveitadas pelo sujeito e bem como assentam numa capacidade contributiva potencial.

⁸⁰ João Sérgio Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária, Algumas Notas*, 2.ª edição, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013, página 27.

⁸¹ Contudo, o facto de existirem impostos especiais, que se aplicam apenas a sujeitos passivos determinados, bem como a existência de impostos locais, como por exemplo a derrama.

JOSÉ CASALTA NABAIS refere ainda que as contribuições especiais resultarem de uma actividade administrativa. Porém, atendendo a que para o referido autor as contribuições são impostos especiais, isto permite, salvo melhor e douto entendimento, adensar o afastamento das contribuições especiais da figura do imposto. Ora, a base das contribuições especiais está, não numa actividade do sujeito passivo, mas sim uma actividade da Administração. Além disso, conforme referimos aquando da caracterização da figura do imposto, referimos que este assenta na capacidade contributiva do sujeito passivo, no caso das contribuições especiais “o aumento da capacidade contributiva não tem como referência um acréscimo patrimonial realizado, mas um acréscimo patrimonial em potência”⁸². Assim sendo, o sujeito passivo apenas possui uma mais-valia em potencial, que obviamente apenas se realizará quando, por exemplo, os terrenos com os quais confinam as obras públicas forem alienados.

Contudo convém referir que a bilateralidade não é perfeita. Vejamos, a título de exemplo a seguinte situação, a construção de uma obra pública numa zona que confina com diversas moradias. O facto de a obra pública constituir uma valorização para a maioria dos contribuintes, não significa que assim o seja para todos. Enquanto uns consideram a construção uma mais-valia, outros podem considerar que aquela construção veio derrubar o sossego que habitualmente tinham. Na verdade, às contribuições especiais subjaz uma ótica subjetivista, isto pressupõe que para outros sujeitos aquela construção pública possa ser uma desvantagem, não se vislumbrando, portanto, uma associação entre o benefício auferido e a quantia paga. SÉRGIO VASQUES⁸³, refere que às contribuições está associada um presumível aproveitamento por parte do contribuinte de uma prestação administrativa. Assim sendo, comparativamente com as taxas, ambas assentam numa actividade da administração, todavia, estas assentam na existência de uma prestação provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, e bem assim, traduzem-se numa compensação por isso. Na verdade, não é isto que sucede nas contribuições especiais, uma vez que o sujeito passivo apenas beneficia com a prestação de forma presumível. Por seu turno e em comparação com os impostos, estes

⁸² *Cit.* João Sérgio Ribeiro, *in* Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária, Algumas Notas, 2.ª edição, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013, página 29.

⁸³ Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, página 260 e ss.

assentam na existência de uma atividade do contribuinte enquanto manifestação de uma capacidade contributiva, sendo esta fundamento e limite à tributação. Ora, isto não é assim nas contribuições especiais, estas apenas assentam numa potencial capacidade contributiva que, analisada na prática, pode nunca ser efetivada. SÉRGIO VASQUES⁸⁴, refere que os impostos tributam capacidade efetiva, e, por outro lado, as contribuições especiais, tributam capacidade presumível. Assim, as contribuições especiais não possuem a bilateralidade característica das taxas, mas também, a nosso ver, não possuem características suficientes para serem englobadas da figura do imposto.

Em suma, além de terem subjacente uma atividade da administração e assentarem na existência de um presumível benefício para o sujeito passivo, possuem a particularidade de dizerem respeito a um grupo de pessoas que beneficiou com a construção de uma determinada obra pública, ou no caso das contribuições de maior desgaste, dizem respeito a um grupo que pratica uma determinada atividade causadora de consequências negativas. Na verdade, tributam a capacidade contributiva grupal, ainda que essa capacidade seja potencial ou presumível. SÉRGIO VASQUES, refere, a propósito da consideração das contribuições especiais como figura autónoma, de uma verdadeira crise da representação dicotómica. CÉSAR GARCÍA NOVOA refere-se às contribuições especiais como sendo “ la tercera categoria de tributos; (...) definir la contribucion especial como el tributo cuyo hecho imponible consistente en un beneficio especial o un aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público”⁸⁵. Este mesmo autor refere que “Em suma, las notas distintivas de la contribucion especial se basan en la imprescindible concurrencia de una actividad pública que supone un beneficio especial para un conjunto de ciudadanos a los que individualmente se les exige el tributo.”, pelo que, se o benefício beneficiar toda a comunidade, não estará em causa uma contribuição especial. FERNANDO PÉREZ ROYO, refere a este propósito que “Éstas se reservan para la financiación de actividades o actuaciones de la Administración”⁸⁶, na verdade no caso das contribuições especiais, estamos perante uma actuação da

⁸⁴ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, reimpressão, Almedina, 2015, página 255.

⁸⁵ *Cit.* César García Novoa, *in* *El Concepto de Tributo*, Marcial Pons Argentina, 2012, página 271.

⁸⁶ *Cit.* Fernando Pérez Royo, *in* *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 26.ª Edición, Editorial Aranzadi, 2016, página 51.

administração, que acarretou custos para esta e trouxe benefícios ao contribuinte, por outro lado, quanto às contribuições de maior desgaste estamos a onerar uma atividades do contribuintes que trarão custos à Administração, pelo que as contribuições especiais são uma forma de o contribuinte contribuir para tais gastos.

Corroborando neste sentido da autonomização das contribuições especiais como tributo, veja-se que a CRP, com a revisão de 1977, no seu art.º 165.º, n.º 1, i) passou a prever três tipos de tributos, a saber, os impostos, as taxas e as contribuições especiais, sendo que apenas a primeira realidade estaria vinculada ao princípio da reserva de lei parlamentar.

1.2. Créditos de Natureza não Tributária

Ora, conforme constataremos existem realidades que além de constituírem créditos da natureza não tributária, não são passíveis de serem cobrados coercivamente em processo de execução fiscal. Na verdade, a cobrança de créditos de natureza não tributária depende, de acordo com o previsto pelo abrigo do art.º 148.º, número 2 do CPPT, de previsão expressa nesse sentido, devendo tais dívidas advir de ato administrativos, reposições ou reembolsos.

1.2.1. Créditos de natureza não tributária não suscetíveis de cobrança em execução fiscal

1.2.1.1. Confisco

A par da existência de figuras de natureza tributária existem figuras de natureza não tributária que, conforme a sua natureza, são suscetíveis de serem ou não cobradas em processo de execução fiscal.

No âmbito do direito fiscal vigora o princípio da proibição da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, sendo tal princípio uma consequência do princípio da capacidade contributiva. Assim, um tributo que exceda a capacidade económica ou impeça o contribuinte

de desenvolver a sua actividade económica ter-se-á de considerar como tributo confiscatório. Assim sendo, tais quantias adquirem a conotação de confisco por consequência da exagerada tributação da capacidade contributiva. DIOGO LEITE DE CAMPOS ⁸⁷, refere que “o imposto terá carácter confiscatório se puser em causa o essencial dos interesses que integram o direito de propriedade e, através dele, a pessoa humana”.

Ora, atendendo a que tais tributos confiscatórios não são sequer admissíveis no âmbito do direito fiscal, não se coloca sequer, salvo melhor e douto entendimento, a possibilidade de serem ou não suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal.

1.2.1.2. Indemnização

Uma indemnização traduz-se num quantitativo pecuniário cuja finalidade é a de compensar um dano ou prejuízo causado através da prática de um ato lícito ou ilícito. Ora, a indemnização atribuída a uma entidade pública, para reparação de um prejuízo causado traduz-se num meio de reconstituição/reparação do seu património, sendo, na verdade, um ingresso financeiro. Além disso tem por base a ilicitude ou licitude de determinado comportamento, o que, por si, afasta esta figura da figura de tributo, e consequentemente, do processo de execução fiscal. Assim sendo, em caso de cobrança coerciva de tais quantias um instituto público terá de auxiliar-se do processo de execução comum por forma a proceder à cobrança de tais quantias.

1.2.1.3. Multa

Uma multa consubstancia-se numa sanção pecuniária penal, ou seja, a finalidade da multa é a de sancionar, pelo que, não sendo tributo, não podem tais valores serem cobrados

⁸⁷ *Cit.* Diogo Leite de Campos, *in* As três fases de princípios fundantes de direito tributário, Revista da Ordem dos Advogados, janeiro de 2007, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?ide=30777&idsc=59032&ida=59061.

em sede de processo de execução fiscal, não afastando isto, todavia, a possibilidade de serem cobrados coercivamente por outros meios.

1.2.1.4. Coima

Conforme sucede na multa, a coima traduz-se numa sanção pecuniária, contudo é aplicada no âmbito do direito contra-ordenacional, pelo que, pelos mesmos motivos que a multa, não é suscetível de cobrança coerciva em sede de processo de execução fiscal.

Salvo se, e por força do art.º 148.º, n.1, b) se a coima ou outra sanção pecuniária for fixada em decisões, sentenças ou acórdãos que se debrucem sobre contra-ordenações tributárias (exceto se aplicadas por tribunais comuns). O referido artigo prevê a possibilidade de, em execução fiscal, serem cobradas coimas ou sanções pecuniárias aplicadas pela administração tributária ou pelos tribunais tributários. Neste sentido *vide* acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo n.º 0519/11⁸⁸ onde se refere que “(...) podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.”, também neste sentido o Supremo referiu, no acórdão relativo ao processo n.º 0191/14 que “A falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na al. i) do art. 204º, nº 1, do CPPT.”⁸⁹.

1.2.1.5. Preço

Ao contrário do que sucede nas taxas, estar-se-á perante um preço quando no mercado existem várias entidades disponíveis para satisfazer as necessidades do sujeito

⁸⁸ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c8da0ba34b9e52780257919004d0c4b?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁸⁹ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8a2409e73bc4e49e80257e4500355604?OpenDocument&ExpandSection=1>.

passivo. PEDRO SOARES MARTÍNEZ⁹⁰ distinguiu a figura do imposto de outras categorias jurídicas, desde logo do preço. Considera o autor que o preço será o valor devido a uma entidade pública que preste utilidade no plano do comércio jurídico-privado. No entanto, essa relação, que tem por base um preço, não será tributária, uma vez que determina para o sujeito activo um dever de prestar específico, o da entrega dos bens vendidos. Dessa forma, o preço tem na sua essência um carácter sinalagmático. É tal carácter sinalagmático que o distingue do imposto, uma vez que neste último não há qualquer réstia de sinalagmaticidade.

SÉRGIO VASQUES, refere que os preços constituem obrigações que se geram pelo acordo das partes envolvidas, e bem assim, através de um mecanismo negocial. Ainda que se conceba que, a par das taxas, os preços traduzem uma troca com os contribuintes, o preço não será dotado nunca da coatividade que caracteriza as taxas (critério formal de distinção entre preços e taxas). Além disso, por via de regra, relativamente à indispensabilidade das prestações, enquanto critério material de distinção entre preços e taxas, ao contrário das taxas, o preço está associado a serviços que não colocam em crise uma sobrevivência condigna. Este critério pode ser o motivo pelo qual existem isenções em sede de taxas e a sua inexistência no âmbito dos preços. Ora, o preço está associado a serviços de realização e satisfação única e exclusivamente de interesses privados, pelo que o serviço prestado tem única e exclusivamente carácter privado. Na realidade, estas prestações não se podem confundir com as prestações tributárias, pois os serviços prestados ou os bens cedidos têm carácter exclusivamente privado.

Neste sentido, se atendermos ao pagamento de um preço por parte do particular, poderão os Institutos públicos ser credores de quantias de direito privado. Contudo, tais quantias, não poderão, conforme se compreende, ser cobradas em processo de execução fiscal, sob pena de violação do princípio da igualdade. Conforme se referiu o instituto público atua desprovido do seu papel de ente-público atua num regime de concorrência. Ora, se se concebesse a possibilidade de cobrar preços (quantias de direito privado) em processo de execução fiscal, o instituto público estaria a ser colocado numa posição mais vantajosa comparativamente com as demais entidades que atuam no mercado concorrencial.

⁹⁰ Pedro Soares Martínez, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 1987, página 33.

1.2.2. *Créditos de natureza não tributária suscetíveis de cobrança em execução fiscal*

1.2.2.1. *Cobrança de crédito de natureza não tributária através de Ato Administrativo*

O art.º 148.º, número 2 alínea a) do CPPT prevê a possibilidade de o processo de execução fiscal ser suscetível de cobrar créditos ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo.

Ora, em princípio podem também os institutos públicos cobrar os seus créditos em processo de execução fiscal quando, além de a lei assim o prever expressamente, esses devam ser pagos por força de ato administrativo. Face ao que se expôs, a atribuição da garantia da cobrança coerciva de quantias em processo de execução fiscal há-de estar previsto pela lei orgânica do instituto.

Mas na verdade essa disposição legal levanta alguns problemas, desde logo uma das questões que se te vindo a colocar é a de perceber quais são as *“outras dívidas que devem ser pagas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo”*. Neste caso estaremos perante a possibilidade de cobrar, em processo de execução fiscal, dívidas de natureza não tributária. Contudo, esta possibilidade pode deixar alguma perplexidade, isto porque poderá colocar as entidades públicas, numa posição de benefício relativamente a outros agentes. Tal disposição parece, num primeiro momento, abrir as portas do processo de execução fiscal, a todas a dívidas de que tais entidades públicas sejam credoras. Assim, por forma a delimitar tal abertura, é essencial conceber o conceito de ato administrativo.

Vejamos.

O CPA determina no seu art.º 148.º que “para efeitos do disposto no presente código, consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e

concreta”. Isto poderia levantar a questão de saber qual seria, face ao art.º 148.º CPPT, a noção de ato administrativo. Todavia, cremos que a interpretação do conceito de ato administrativo para efeitos do 148.º do CPPT tem necessariamente que ser idêntica à adotada pelo art.º 148.º CPA, isto porque, o próprio CPA possui uma norma, de carácter geral, que prevê a cobrança coerciva, em sede de processo de execução fiscal, de prestações pecuniárias que devam ser pagas por força de ato administrativo. Se assim não o fosse, estaríamos a adotar noções distintas de atos administrativos para justificar a mesma situação, a cobrança coerciva de dívidas em processo de execução fiscal.

Ora, uma vez abordada a noção de ato administrativo para efeitos do âmbito do processo de execução fiscal cumpre atender, no que diz respeito aos créditos cobrados através de ato administrativo, à existência de uma norma de carácter geral que autoriza a utilização do processo de execução fiscal quando se tratem de dívidas provenientes de ato administrativo. O art.º 179.º do CPA prevê uma norma de carácter geral, que autoriza a utilização do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas nas situações em que essa mesma dívida tenha subjacente um ato administrativo. Contudo há normas mais específicas.

Ora, neste ponto, o Supremo Tribunal Administrativo, relativamente ao processo número 01242/12⁹¹, veio esclarecer que as prestações pecuniárias devidas ao Instituto de Infra- Estruturas Rodoviárias, I.P., se traduzem em créditos de natureza não tributária, não obstante poderem ser cobradas através do processo de execução fiscal por força da previsão legal dessa possibilidade pela Lei número 25/2006.

Na verdade, a lei prevê a possibilidade de tal instituto proceder à extração de certidão de dívida, por forma a instruir o processo de execução fiscal. Neste caso, o processo de execução fiscal é perspectivado como uma forma de cobrança de prestações pecuniárias resultantes do próprio ato, ora isto faz com que as taxas, despesas e emolumentos devidas à administração resultantes do próprio procedimento administrativo com o qual desembocou

⁹¹Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3ecd803845c7574d80257b2d003be25a?OpenDocument&ExpandSection=1>.

o ato administrativo não sejam suscetíveis cobrança em sede de processo de execução fiscal neste processo⁹², pelo que, as despesas, amplamente consideradas, não estão abrangidas pelo preceito referido, fazendo com que tais valores tenham que ser cobrados por outro meio que não o processo de execução fiscal.

Todavia, há exceções previstas na lei, veja-se por exemplo o art.º 17.º - A da Lei 25/2006, que prevê a possibilidade de serem cobrados em processo de execução fiscal, também, os custos administrativos, coimas, encargos e juros. Nestas situações cumpre determinar em que serviços vai decorrer o processo de execução fiscal. Na verdade, não vai ser perante a entidade credora que vai correr o processo de execução fiscal. Ora, o art.º 150.º do CPPT prevê que o órgão com competência para instaurar o processo de execução é a administração tributária. Assim sendo, a entidade credora deverá, para que a administração tributária instaure o processo de execução fiscal, após a emissão da certidão de dívida, remete-la para o órgão de execução fiscal, juntamente com o todo o processo, devendo este seguir os seus trâmites habituais. Neste ponto, a par daquilo que será afluído adiante, cumpre atender ao facto de em situações específicas o processo de execução fiscal poder ser instaurado e instruído pelas próprias entidades credoras das quantias que possuirão órgãos próprios de cobrança. Além disso, atendendo a que já estamos numa fase patológica, e por forma a garantir a legalidade do procedimento de cobrança, o contribuinte deve já ter sido notificado, ao abrigo do disposto pelo art.º 177.º do CPA, para pagar voluntariamente as quantias em dívida, sob pena de, na eventualidade de não o fazer, a entidade emitir a certidão de dívida e envia-la para a administração tributária para avançar com a sua cobrança coerciva.

Mas a possibilidade de cobrar das dívidas resultantes de ato administrativo, traz consequências importantes. Desde logo, porque, em processo de execução fiscal, não vai ser permitido ao particular colocar em causa a legalidade do ato ou da quantia exequenda (presunção de legalidade).

A par daquilo que já se referiu, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, refere que, a propósito da impugnabilidade dos atos administrativos, que estes “incluem decisões tomadas

⁹² Tais quantias poderão ser cobradas em sede de processo de execução fiscal, mas em processo distinto.

por entidades privadas que exerçam poderes públicos”⁹³, assim sendo, também entidades privadas que exerçam poderes públicos praticar atos administrativos.

Em suma, parece, relativamente claro que, que toda a Administração Pública está dotada de legitimidade para emitir atos administrativos, mesmo os Institutos públicos.

1.2.2.2. Cobrança de créditos de natureza não tributária através de reembolsos e reposições

Além de tudo quanto se referiu até então, são ainda suscetíveis de cobrança em sede de processo de execução fiscal *reembolsos e reposições*, implica isto, o retorno ao activo da entidade pública de valores que já nalgum momento foram seus.

Neste ponto cumpre referir o acórdão do Tribunal Central Administrativo- Sul, relativo ao processo número 01729/07⁹⁴, onde se alude ao facto de a deliberação do Concelho de Administração do IAPMEI (Instituto de direito público que tem por objeto a promoção do desenvolvimento industrial e o apoio direto ou indireto ao fortalecimento e modernização da estrutura empresarial do país, nos sectores secundário e terciário, em especial no que se refere às pequenas e médias empresas) que determinou a reposição de verbas indevidamente concedidas a título de subvenção financeira constituir um verdadeiro título executivo, capaz de fundamentar uma execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas ao Estado e que não decorram de dívidas tributárias.

Estamos, assim, perante a possibilidade de cobrar coercivamente dívidas de carácter não tributário cujo credor seja uma entidade de direito público. Nestes casos as deliberações dos institutos públicos são suscetíveis de serem título executivo que fundamentem a acção. Sendo certo que, se a deliberação que determinou a reposição de tais valores for anulada, isso deverá implicar a extinção da execução fiscal, uma vez que, a acção executiva, deixou de ter requisito formal. Veja-se o acórdão do Supremo Tribunal

⁹³ *Cit.* José Carlos Vieira de Andrade, *in* A Justiça Administrativa, 14ª Edição, Almedina, 2015, página 164.

⁹⁴ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/dba6672b3947ba548025731600408f85?OpenDocument>.

Administrativo relativo ao processo número 0276/14⁹⁵. Além disso, em determinados casos, a lei que prevê a possibilidade de as entidades cobrarem em processo de execução fiscal tais dívidas, referindo, para o efeito, quais os requisitos necessários para que se considere a existência de título executivo.

Assim, de acordo com o art.º 148.º do CPPT é da competência dos tribunais fiscais a cobrança, através da acção executiva, de dívidas ao Estado que abrange, para além das resultantes de contribuições, impostos e taxas, coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes de contra-ordenações fiscais, os reembolsos e reposições.

Bem como, existem na jurisprudência nacional diversas referências a reposição ou reembolsos a favor do Instituto Português da Agricultura e das Pescas, veja-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo relativo ao processo número 010/11⁹⁶, relativo ao processo número 0770/13⁹⁷ e ainda relativo ao processo número 0599/08⁹⁸.

⁹⁵Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b383e01a407e333c80257e0a004fc789?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁹⁶ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e4173a2ca5106b088025792d0038acfa?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁹⁷ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d052137884e2109180257de8003b6fbd?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁹⁸ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/accd9cf07a46c9f48025752f003bf63e?OpenDocument&ExpandSection=1>.

PARTE VI – APLICAÇÃO PRÁTICA

1. A cobrança de dívidas

No ordenamento jurídico português existem diversos diplomas que preveem, num primeiro momento, a cobrança voluntária de quantias em dívida a institutos públicos, prevendo também a possibilidade de tais quantias serem cobradas coercivamente em sede de processo de execução fiscal, matéria que abordaremos mais adiante, remetendo, na sua maioria, para o regime previsto no CPPT.

Face ao que se expôs, a lei prevê a cobrança de:

- Quantias devidas a título de portagens e coimas por portagens;
- Quantias devidas à Segurança Social;
- Quantias devidas à Administração Central do Sistema de Saúde;
- Quantias devidas ao Instituto de Financiamento da Agricultura e Pesca;
- Quantias devidas ao Instituto Português de Qualidade;
- Quantias devidas à Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundo de Pensões;
- Dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho;
- Quantias devidas ao Fundo de Desemprego e do Fundo de Desenvolvimento da Mão de Obra;
- Quantias devidas ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana;
- Taxas devidas à Autoridade da Concorrência;
- Quantias devidas ao IAPMEI, I.P. – Agência para a Competitividade e Inovação.

1.1. *Taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária*

A cobrança de taxas de portagem e coimas associadas à utilização de infraestruturas rodoviárias encontra-se prevista na lei n.º 25/2006, de 30 de junho, existindo também nesta matéria o decreto-lei n.º 51/2015, de 8 de junho que aprova um regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infraestrutura rodoviária. Assim sendo, a referida lei aprova um

o regime sancionatório aplicável às transgressões ocorridas em matéria de infraestruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem.

Pois bem, tais infrações resultam do não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infraestruturas rodoviárias. A fiscalização pelas normas que dizem respeito à cobrança das taxas de portagem incumbe às concessionárias ou às subconcessionárias, devendo estas estar devidamente ajuramentadas e credenciadas pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes.

Assim sendo, para efeitos da referida lei consubstancia-se numa contra-ordenação:

- A transposição de uma barreira de portagem através de uma via reservada a um sistema eletrónico de cobrança de portagens sem que o veículo em causa se encontre associado, por força de um contrato de adesão, ao respetivo sistema;
- A transposição de uma barreira de portagem através de uma via reservada a um sistema eletrónico de cobrança de portagens em incumprimento das condições de utilização previstas no contrato de adesão ao respetivo sistema, designadamente por falta ou deficiente colocação do equipamento no veículo, por falta de validação do equipamento nos termos contratualmente acordados, por falta de associação de meio de pagamento válido ao equipamento ou por falta de saldo bancário que permita a liquidação da taxa de portagem devida.
- O não pagamento de taxas de portagem resultante da transposição, numa infraestrutura rodoviária que apenas disponha de um sistema de cobrança eletrónica de portagens, de um local de deteção de veículos sem que o agente proceda ao pagamento da taxa devida nos termos legalmente estabelecidos.

No essencial, de forma simplificada, tal contra-ordenação é caracterizada pela transposição de uma barreira de portagem sem que não seja possível efetivar a cobrança das taxas associadas. A recusa do utente em proceder ao pagamento da taxa devida, o não pagamento da taxa no período que lhe for concedido, a passagem em barreira de portagem sem paragem e ainda o não pagamento do montante correspondente ao dobro do valor máximo cobrável numa barreira de portagem correspondem, ao abrigo do disposto no art.º 6.º da lei referida, a contraordenações, puníveis com coima.

O art.º 7.º, n.º 4 da lei, alterado pelo decreto-lei n.º 51/2015 de 8 de junho, consagra a cumulação de taxas de portagem. Antes da referida alteração, cada passagem em infraestruturas rodoviárias sujeitas a taxa, sem que se procedesse ao pagamento correspondia a uma única contraordenação, ora, a cada contraordenação poderia posteriormente corresponder a uma ação executiva. Assim sendo, este decreto-lei ao introduzir este n.º 4, prevê que correspondem a uma única contraordenação as infrações praticadas no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária. Uma vez detetada a contra-ordenação e no caso de no momento de a prática da infração não ter sido possível identificar o condutor, as entidades de cobrança das taxas de portagem, deverão notificar o titular do registo de propriedade do veículo em causa para que este no prazo de 30 dias proceda à identificação do condutor do veículo no momento da prática da infração ou, por outro lado, efetue o pagamento da taxa devida. No caso de tal identificação ser feita⁹⁹, procede-se à notificação do condutor do veículo no momento da prática da infração por forma a que este efetue, no prazo de 30 dias, o pagamento da taxa de portagem e dos custos administrativos associados. No caso de não ser efetuado o pagamento voluntário nem ser indicado o condutor do veículo no momento da prática da infração será responsabilizado pelo pagamento da taxa de portagem o proprietário, o adquirente com reserva de propriedade, o usufrutuário, o locatário em regime de locação financeira ou o detentor do veículo, conforme seja aplicável ao caso.

No caso de o pagamento voluntário não ser efetuado será lavrado auto pelas entidades de fiscalização¹⁰⁰, sendo posteriormente extraída certidão de dívida, correspondente ao valor das taxas de portagem e custos administrativos correspondentes a cada mês. Uma vez ultrapassado o prazo para pagamento voluntário das taxas de portagem e respetivos custos administrativos, a lei referida prevê, no seu art.º 17.º-A, a possibilidade de cobrança coerciva dos créditos relativos às taxas de portagem. Sendo certo que, tal cobrança seguirá os termos do processo de execução fiscal previsto pelo CPPT.

⁹⁹ A identificação do condutor deve ser feita, apenas, neste momento, sob pena de ver o proprietário do veículo o direito de ilidir tal presunção precludido.

¹⁰⁰ As entidades competentes para a instauração e instrução do processo correspondem ao serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente da contraordenação.

Em suma, o instituto de infraestruturas rodoviárias poderá auxiliar-se do processo de execução fiscal por forma a cobrar coercivamente os créditos relativos à taxa de portagem, custos administrativos, juros de mora devidos, a coima e os respetivos encargos.

1.2. Dívidas à Segurança Social

Refere-se no preâmbulo do decreto-lei n.º 42/2001 que o Governo foi autorizado a legislar no sentido da criação, no âmbito do sistema de solidariedade e segurança social, de secções de processo competente para a execução de dívidas à segurança social, competindo-lhe igualmente, e em simultâneo, adequar a organização e competência dos tribunais administrativos e fiscais àquela nova realidade. Foi no âmbito desta competência que surgiram, nos serviços da segurança social, secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, por forma a agilizar e conferir maior celeridade à cobrança de tais dívidas. A propósito das secções próprias de execução APELLES J.B. CONCEIÇÃO refere que a “São órgãos de execução as secções de processo executivo da segurança social.”¹⁰¹

Ao contrário do que sucede em outras situações, neste caso a própria delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social é competente para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à Segurança Social, *vide* neste sentido o art.º 3.º do referido decreto-lei. A competência das secções da segurança social para instaurar e instruir o processo de execução fiscal é um corolário do previsto pelo art.º 103.º, n.º1 LGT onde se refere que “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.”. Assim sendo, os serviços da segurança social são competentes para atos de natureza administrativa que permitam a aplicação da norma ao caso concreto, desde que não possuam natureza jurisdicional, ou seja, desde que não resolvam qualquer litígio. Sendo certo que são competentes para a instauração as secções da segurança social do distrito da

¹⁰¹ *Cit.* Conceição, Apelles J.B., *in* Segurança Social - Manual Prático, 8.ª Edição, Edições Almedina, 2014, página 591.

sede (no caso das pessoas coletivas) ou da área de residência do devedor (no caso das pessoas singulares).

A contrario sensu, os atos de natureza judicial são da competência do tribunal tributário de 1.^a instância. Porquanto, acto que culminem com a aplicação da norma ao caso concreto, como sendo, impugnação de liquidação, incidentes, embargos, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, graduação e verificação de créditos e as reclamações dos atos praticados pelo órgão de execução.

De acordo com o previsto pelo decreto-lei 42/2001, consideram-se dívidas à Segurança Social, e por isso suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal, as dívidas contraídas, por pessoas coletivas ou singulares e digam respeito (1) a contribuições sociais e taxas (incluindo respetivos juros), (2) reembolsos, (3) reposições e restituições de prestações, (4) subsídios, (5) financiamentos de qualquer natureza, (6) coimas e sanções pecuniárias relativas a contraordenações, (7) custas e outros encargos.

O processo de execução terá por base um título executivo que corresponderá às certidões de dívidas emitidas pelas instituições de segurança social, sendo, posteriormente, remetidas para as secções competentes. Relativamente ao título executivo, que comprova a obrigação cujo cumprimento coercivo ora se reclama, determina o fim e os limites da execução em causa. Após a emissão do título executivo pelas instituições da segurança social, as mesmas serão remetidas para as secções de processo executivo que por seu turno procederão à instauração e instrução do mesmo.

Na esteira do previsto pela conjugação do art.º 165.º do CPPT e do art.º 7.º do decreto-lei que regula as secções de processo executivo da segurança social, sob pena de nulidade, do título executivo devem constar as seguintes informações: (1) o órgão de execução ou a instituição que as tiverem extraído, com a assinatura devidamente autenticada, (2) data em que foram passadas, (3) nome e domicílio do devedor, (4) proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante, (5) da data a partir da qual são devidos juros de mora e da importância sobre que incidem, com discriminação dos valores retidos na fonte, se for o caso.

Chegados a esta fase, pressupomos que em momento oportuno o contribuinte foi notificado no sentido de proceder voluntariamente ao pagamento das quantias em dívidas. Uma vez ultrapassada a fase de pagamento voluntário, na esteira daquilo que já referimos, o processo de execução será instaurado pelas competentes secções de processo executivo da segurança social, sendo o executado citado para, no prazo de trinta dias, pagar o valor em dívida ou deduzir oposição à execução.

Relativamente às nulidades, são aplicáveis as regras gerais do CPPT, pelo que serão nulidade insanáveis do processo de execução fiscal a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado ou a falta de requisitos essenciais do título executivo, neste sentido *vide* art.º 165.º CPPT.

Relativamente à suspensão da execução, também aqui são aplicáveis as regras gerais do CPPT, nomeadamente o previstos pelo art.º 169.º, onde se refere que a execução apenas ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membro.

A oposição à execução não suspende a execução até ao momento da penhora, salvo se tiver sido constituída garantia nos termos do art.º 195.º ou prestada nos termos do art.º 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido. No caso de a execução prosseguir os seus termos, seguir-se-á a fase da penhora e venda de bens.

O processo executivo corre termos nas competentes secções da segurança social e é será regulado pelo referido decreto-lei, não obstante a aplicação subsidiária da LGT e do CPPT.

1.3. Prestações à Administração Central do Sistema de Saúde

A possibilidade de cobrar coercivamente determinado tipo de dívidas, que em momento oportuno se identificarão, ao Serviço Nacional de Saúde através do processo de execução

encontra-se prevista pelo decreto-Lei n.º 113/2011, de 29 de novembro. Tal decreto-lei regula o acesso às prestações do Serviço Nacional de Saúde por parte dos utentes no que diz respeito ao regime das taxas moderadoras e à aplicação de regimes especiais de benefícios.

As taxas moderadoras são vistas como uma forma de restringir a procura a determinado serviço público, neste caso, ao Serviço Nacional de Saúde. Tal entidade é composta por todos os serviços e entidades públicas prestadoras de cuidados de saúde, sendo estas entidades responsáveis pela cobrança das taxas.

Por via de regra, a cobrança das taxas moderadoras deve ser efetuada no momento da realização das prestações de saúde pela entidade que preste os serviços de saúde. Porém o referido decreto-lei prevê situações nas quais o pagamento das referidas taxas poderá ser diferido para momento posterior. Ora, isto sucederá quando não seja possível o pagamento da taxa no momento da prestação do serviço de saúde devido ao estado de saúde do utente ou devido a situações de falta de meios próprios de pagamento, neste sentido *vide* art.º 7.º, n.º1.

No caso de não ter sido possível efetuar o pagamento no momento em que foram prestados os serviços de saúde, a entidade que prestou o serviço possui competência para interpelar o utente para efetuar o pagamento da(s) taxa(s) moderadora(s) no prazo de 10 dias subsequentes à data da notificação. Prevê o art.º 8.º-A, n.º1 do referido decreto-lei que constitui contraordenação punível com coima a passagem do referido prazo sem que o pagamento das taxas seja efetuado. De seguida, procede-se à notificação do utente da referida contraordenação que deverá ser efetuada por carta registada com aviso de receção para o domicílio fiscal do utente e se presume feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia seja não útil. No caso de a carta que notifica da contraordenação ser devolvida, nos quinze posteriores à devolução, deverá o utente ser novamente notificado, presumindo-se a notificação feita nos mesmo moldes do referido *supra*. Também a Autoridade Tributária e Aduaneira é competente para a instauração e instrução dos processos de contraordenação, e bem assim, da aplicação da coima, neste sendo *vide* art.º 8.º-A, n.º 8.

Persistindo o não pagamento das quantias em causa, a Administração Central do Sistema de Saúde I.P. é competente para lavrar o auto de notícia¹⁰². Além disso, esta entidade possui competência para proceder à extração de certidão de dívida e posteriormente remete-la à entidade competente para proceder à sua cobrança coerciva. Contudo, a certidão de dívida deverá corresponder a um montante mínimo de dez euros (vide art.º 8.º-A, n.º12).

Porquanto, uma vez ultrapassado o prazo para cobrança voluntária seguir-se-á a cobrança coerciva da dívida. Porquanto, compete à Autoridade Tributária promover à cobrança coerciva dos créditos compostos pelas taxas moderadoras, coima e custos administrativos. Em suma, não tendo sido possível proceder à cobrança do crédito a Administração Central de Sistemas de Saúde, deverá lavrar auto de notícia sendo posteriormente extraída certidão de dívida e que deverá ser remetida à Administração Tributária e Aduaneira. Contudo a entidade que prestou o serviço, ou seja, a entidade competente para efectuar a sua cobrança apenas procederá à emissão de certidão de dívida sempre que o montante em dívida seja igual ou superior a dez euros.

Em tema de conclusão, são suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal quantias devidas ao serviço nacional de saúde a título de taxas moderadoras. Sendo certo que, e de acordo com o art.º 2.º do referido decreto-lei implica o pagamento de taxa moderadora, (1) consultas de cuidados de saúde primários (no domicílio, nos hospitais ou em outros estabelecimentos de saúde públicos ou privados, designadamente convencionadas), (2) na realização de exames complementares de diagnóstico e terapêutica (3) nos serviços de urgência hospitalar. Sendo certo que, cobrança coerciva correrá os termos de acordo com o previsto pelo CPPT, aplicando-se assim as mesmas regras no que respeita à tramitação, nulidades, suspensão, oposição, penhora, venda dos bens.

¹⁰²Do auto deverá constar (1) nome, (2) domicílio fiscal, (3) número de identificação fiscal, (4) data de início e data de fim das prestações de saúde e valor das taxas moderadoras, (4) data da notificação para cumprir, (5) data da infração, (6) indicação das normas infringidas e punitivas e (6) assinatura e identificação da entidade autuante, neste sentido vide art.º 8.º-A, n.º 9.

1.4. Dívidas ao Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P.

Compete ao IFAP, I.P. decidir sobre a aplicação de sanções resultantes do recebimento indevido de fundos nacionais ou comunitários, bem como compete a este instituto público a promoção de actos necessários para a cobrança de valores indevidamente recebidos e resultantes da aplicação de sanções. O decreto-lei n.º 195/2012 prevê que a cobrança coerciva de dívidas ao instituto de financiamento da agricultura e pescas, I.P. é efetuado com recurso ao Processo de Execução Fiscal nos termos do CPPT.

Assim sendo, após o término do prazo para pagamento voluntário, a certidão de dívida após ser emitida pelo instituto público constituirá título executivo e, consequentemente, servirá de base à instauração e instrução do processo de execução fiscal.

Contudo, a possibilidade de este instituto cobrar coercivamente os seus créditos em processo de execução fiscal não é pacífica. A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 60.065 de 27-10-2008 no sentido de considerar a impossibilidade de utilização do processo de execução fiscal para cobrança de créditos ao instituto de financiamento da agricultura e pescas. A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que nos contratos celebrados, o acto que determina a rescisão unilateral do contrato e consequentemente a reposição das quantias não possuem natureza de contratos administrativos, pelo que, ao não possuírem natureza de ato administrativos não se podem subsumir no previsto pelo art.º 148.º, n.º 2, a) CPPT. Além disso, refere o ofício que não existe qualquer norma que preveja que tais dívidas possam ser cobradas mediante processo de execução fiscal.

Por outro lado, o Tribunal Constitucional¹⁰³ julgou inconstitucional, por violação do atual art.º 165.º, n.º 1, alínea p), a norma constante do art.º 53.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 81/91, de 10 de fevereiro que previa a competência dos tribunais civis, a comarca de Lisboa, para cobrança de dívidas derivadas do não cumprimento pelos particulares dos contratos de atribuição das ajudas. Também neste sentido o Supremo Tribunal Administrativo entendeu

¹⁰³ Vide acórdão n.º 218/2007, de 23-03-2007, relativo ao processo n.º 859/03.

que o ato de rescisão contratual de um contrato de concessão de ajudas financeiras celebrado entre o referido instituto e uma entidade privada é um ato administrativo. Assim sendo, uma vez que os contratos de concessão de ajudas e o respetivo ato de rescisão contratual são atos administrativos são tais quantias suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal.

Porém, salvo melhor e douto entendimento, tal questão estará pacificada por via do previsto pelo decreto-lei n.º 195/2012, de 23 de agosto. Tal decreto-lei veio revogar o decreto-lei n.º 87/2007, de 29 de março, porém, este último não previa qualquer norma relativa à cobrança coerciva de dívidas a tal instituto. Ora, o decreto-lei n.º 195/2007, de 29 de março, prevê no seu art.º 12.º que, salvo disposição em contrário, compete ao instituto de financiamento da agricultura e pesca decidir o reembolso e a aplicação de sanções resultantes do recebimento indevido de fundos nacionais ou comunitários dos quais seja entidade pagadora. Além do mais, compete ao referido instituto a prática de atos administrativos e judiciais tendentes à cobrança dos valores indevidamente recebidos e à aplicação de sanções decorrentes das decisões tomadas. No que à cobrança coerciva diz respeito, prevê o n.º 4, do art.º 12.º do referido decreto-lei que a mesma deverá ser efetuada com recurso ao processo de execução fiscal nos termos previstos pelo CPPT.

Atento tudo quanto se expôs, também o instituto português da agricultura e da pesca possui competência para cobrar coercivamente, em processo de execução fiscal dívidas que resultem do reembolso e da aplicação de sanções resultantes do recebimento indevido de fundos nacionais ou comunitários dos quais seja a entidade pagadora.

1.5. Dívidas ao Instituto Português da Qualidade

O decreto-lei n.º 71/2012 aprovou os estatutos do instituto português da qualidade que tem por missão a coordenação e qualificação do sistema português de qualidade contribuindo, desta forma, para a credibilidade da acção dos agentes económicos.

Na esteira daquilo que temos vindo a desenvolver, cumpre atender ao facto de o instituto português de qualidade estar legalmente autorizado a cobrar os seus créditos no

âmbito do processo de execução fiscal, neste sentido, *vide* art.º 13.º do decreto-lei n.º 71/2012. O art.º 13.º prevê que os créditos devidos ao instituto português da qualidade fiquem sujeitos ao regime do processo de execução fiscal. Mas a que tipo de créditos está este preceito a fazer referência? A todos os créditos dos quais o instituto seja credor? Cremos que a resposta tem necessariamente que ser negativa.

O instituto não pode, salvo melhor opinião, através do previsto neste art.º 13.º, ficar numa posição mais confortável relativamente a outros credores. Atendendo a que o processo de execução fiscal possui como finalidade a cobrança de créditos que visem a satisfação das necessidades coletivas, cremos que apenas quantias que digam respeito ao exercício por parte do instituto públicos do seu *ius imperii* deverão ser passíveis de cobrança através do processo de execução fiscal. Na verdade, nas situações em que age desapossado desde poder, o instituto público relaciona-se com as demais entidades no exercício de atividades económicas, não prossequindo sequer o interesse coletivo cujo cumprimento motivou a sua criação.

Ora, relativamente à matéria aqui em análise, o referido decreto-lei apenas prevê que para que se proceda à instauração do processo executivo, basta o instituto português de qualidade proceder à emissão de uma certidão de dívida e remete-la, juntamente com o contrato ou documentos que sustentam a dívida para a Autoridade Tributária e Aduaneira. Após esta remissão é a Autoridade Tributária e Aduaneira competente para a instauração e instrução do processo executivo. Mais uma vez, a execução seguirá os seus termos de acordo com o previsto pelo CPPT.

1.6. Dívidas à Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões

A autoridade de supervisão de seguros e fundos de pensões, anteriormente era designada por instituto de seguros de Portugal (*vide* art.º 2.º do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 1/2015), tem por principal objetivo assegurar o regular funcionamento do mercado segurador e dos fundos de pensões, através da promoção da estabilidade e solidez financeira das entidades que se encontram sob a sua supervisão, bem como deve garantir a manutenção de elevados padrões de conduta por parte das mesmas, além do mais, tem ainda por objetivo

a proteção dos tomadores de seguros, segurados, subscritores, participantes, beneficiários e lesados, neste sentido *vide* artigo 6.º do Decreto-lei n.º 1/2015 de 6 de Janeiro.

O decreto-lei n.º 1/2015, de 6 de janeiro prevê no seu art.º 41.º que a cobrança coerciva de contribuições e taxas previstas pelo art.º 38.º do mesmo diploma deverá ser feita através do processo de execução fiscal, sendo tal cobrança efetuada pelos serviços competentes de justiça fiscal, isto é, a pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Neste caso a lei delimita quais as quantias que poderão ser cobradas através do processo de execução fiscal, remetendo para o art.º 38.º do decreto-lei. Ora, o art.º 38.º prevê que são devidas à autoridade de supervisão de seguros e fundos de pensões:

- a) Pelas empresas de seguros autorizadas a exercer a sua atividade em Portugal, uma taxa anual de supervisão de montante correspondente à aplicação de uma percentagem sobre a totalidade da receita processada, líquida de estornos e anulações, relativa aos prémios de seguro diretamente subscritos pela empresa em causa;
- b) Pelas entidades gestoras dos fundos de pensões autorizadas a exercer a sua atividade em Portugal, uma taxa anual de supervisão de montante correspondente à aplicação de uma percentagem sobre a totalidade das contribuições efetuadas pelos associados e pelos participantes para os correspondentes fundos de pensões;
- c) Pelos mediadores de seguros ou de resseguros, uma taxa anual de supervisão e taxas por contrapartida de atos individualmente praticados, a fixar em função dos custos necessários à supervisão e à regulação da atividade de mediação;
- d) Pelas entidades promotoras de cursos de formação previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do regime jurídico do acesso e do exercício da atividade de mediação de seguros ou de resseguros, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 144/2006, de 31 de julho, uma taxa por cada curso reconhecido pela ASF;
- e) Outras contribuições ou taxas que venham ser fixadas por lei.

Além das quantias referidas no art.º 38.º são ainda suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal as coimas aplicadas pela Autoridade de Supervisão de Seguros que não tenham sido objeto de recurso de impugnação judicial.

Para que o processo de execução fiscal possa ser instaurado, e já após a emissão da certidão de dívida, esta deverá constituir título executivo bastante para que a execução seja instaurada. Assim sendo, após a instauração da execução, com base na certidão remetida pela autoridade de supervisão de seguros e fundos de pensões, deverá o processo seguir os trâmites previstos pelo CPPT.

Em conclusão, a cobrança coerciva de contribuições e taxas previstas pelo art.º 38.º do decreto-lei n.º 1/2015, bem como as coimas aplicadas pela autoridade de supervisão de seguros são suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal.

1.7. Dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho

O instituto da vinha e do vinho tem por objetivo coordenar e controlar a organização institucional do setor vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política da União Europeia e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participar na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

O decreto-lei n.º 66/2012, no seu art.º 10.º prevê apenas que a cobrança das dívidas ao instituto da vinha e do vinho seja efetuada através do processo de execução fiscal. Uma vez que o referido decreto-lei nada mais refere, e na esteira do previsto pelo art.º 10.º, os trâmites da execução seguirão o previsto no CPPT.

Porém, no mesmo sentido que já referimos anteriormente, não admitimos, salvo melhor opinião, a cobrança de todas as dívidas ao instituto da vinha e do vinho em sede de processo de execução. Apenas admitimos a cobrança, em processo de execução fiscal, de quantias de direito público. Na verdade, apenas essas quantias derivam do exercício do poder de *ius imperii* do instituto e bem assim relacionadas com as atribuições a que está legalmente adstrito. Mais uma vez, admitir-se a cobrança em processo fiscal de quantias de direito

público seria colocar numa posição mais vantajosa, injustificadamente, o instituto público comparativamente com outras entidades e sujeitos credores das mesmas quantias.

1.8. Dívidas ao Fundo de Desemprego e do Fundo de Desenvolvimento da Mão-de-obra

A par do que vimos a expor até então, o decreto-lei n.º 437/78 prevê no seu art.º 4.º a possibilidade de os créditos resultantes do apoio concedido por este fundo serem suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal. O processo de execução fiscal deverá ser instaurado com base no título executivo, isto é, na certidão de dívida passada pelo serviço processador, devendo juntar também o despacho de concessão e o impresso utilizado para requerer os apoios. No caso de a dívida se vencer antecipadamente, a certidão deverá ser acompanhada pelo despacho que determinou o vencimento imediato das prestações.

Assim sendo, também o fundo de desemprego e o fundo de desenvolvimento da mão-de-obra podem cobrar os seus créditos em processo de execução fiscal, desde que estes resultem de créditos resultantes do apoio financeiro concedido pelos fundos.

1.9. Dívidas ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana

A par dos exemplos que referimos até então, também o instituto da habitação e da reabilitação urbana está legalmente autorizado, pelo decreto-lei n.º 175/2012, a cobrar, nomeadamente, rendas, empréstimos ou outras prestações e os respetivos encargos através do processo de execução fiscal, devendo para o efeito emitir uma certidão que sirva de base à instauração do processo executivo.

Ora, o decreto-lei n.º 175/2012, no seu art.º 21.º prevê que as certidões de dívidas passadas pelo instituto relativas a (nomeadamente) rendas, empréstimos ou outras

prestações, bem como respetivos encargos possuem força de título executivo, sendo a sua cobrança coerciva efetuada pelo processo de execução fiscal.

Mais uma vez não concebemos a possibilidade de tal instituto cobrar todas as dívidas de que seja credor em processo de execução fiscal, quando foi criado com a missão de assegurar a concretização política definida pelo Governo para as áreas da habitação e da reabilitação urbana, de forma articulada com a política de cidades e com outras políticas sociais e de salvaguarda e valorização patrimonial e a sua evolução. Atendendo, novamente, à finalidade da execução fiscal e à missão e atribuições do instituto público, apenas admitimos, salvo melhor opinião, a cobrança de quantias que derivem do poder de *ius imperii*.

Concretamente no que diz respeito às rendas, a par do que referiu em momento oportuno tais quantias são receitas privadas, daí que cremos ter sido esse motivo que levou o legislador a prever a cobrança de rendas devidas a este instituto em processo de execução fiscal. Veja-se que o art.º 3.º, n.º 2, alínea s) prevê que o instituto possa ceder o direito de propriedade ou direitos reais menores sobre os prédios e frações autónomas que integram o seu património e atribuí-los em arrendamento. Na verdade, em outras situações a nossa opinião não seria a mesma. Aceitar que instituto português da qualidade, no exercício dos seus poderes de administração do património, celebre um contrato de arrendamento com um particular, e posteriormente cobre coercivamente tais rendas em processo de execução fiscal, é colocar este instituto numa situação mais confortável relativamente a particulares que celebrem contratos de arrendamento. Na verdade, ao celebrar contratos de arrendamento, não obstante ser um poder que assiste ao instituto público, não é uma atribuição para a qual este tenha sido criado, motivo pelo qual consideramos não serem tais quantias suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal.

1.10. Taxas devidas à autoridade da concorrência

O decreto-lei n.º 125/2014, de 18 de agosto aprovou os estatutos da autoridade da concorrência. Ora, tal decreto-lei prevê no seu art.º 33.º a possibilidade de as taxas a cobrar pelos serviços que preste serem suscetíveis, a par do sucedido nos exemplos anteriormente

referidos, de cobrança coerciva em processo de execução fiscal. Neste caso, o decreto-lei referido acaba por identificar, o contrário do que sucede em outras situações, quais as quantias suscetíveis de cobrança em processo de execução fiscal.

1.11. Dívidas ao IAPMEI, I.P. – Agência para a Competitividade e Inovação I.P.

O IAPMEI, I.P. é um instituto público que tem por missão a promoção da competitividade e o crescimento empresarial, visando o reforço da inovação, de empreendedorismo e do investimento empresarial, nas empresas que exerçam a sua atividade nas áreas sob tutela do Ministério da Economia e do Emprego.

Ora, a par do que temos vindo a verificar até então, também este instituto público possui legitimidade para cobrar coercivamente créditos em processo de execução fiscal, neste sentido *vide* art.º 14.º do decreto-lei 266/2012 de 28 de dezembro. A par do que temos vindo a referir até aqui também está vedada, salvo melhor opinião, a cobrança em processo de execução fiscal de quantias de direito privado.

PARTE VII - CONCLUSÕES

- i. O Estado está encarregue de gerir e administrar infraestruturas direcionadas para a prossecução de interesse coletivos, como sendo, a educação, a defesa nacional e as redes de comunicações.
- ii. Ora, o setor do Estado responsável pela execução de tais tarefas é designado por Administração Pública.
- iii. Na verdade, a Administração Pública é uma máquina organizatória composta por diversas pessoas coletivas públicas com o intuito de prosseguir os mais diversificados interesses coletivos.
- iv. Porém, a execução de tais tarefas não deve ser levada a cabo de modo arbitrário, assim a concretização das tarefas a cargo do Estado deve ser guiada pelos princípios da descentralização e desconcentração.
- v. De acordo com o perspectivado pelo princípio da descentralização, a estrutura organizacional de um estado Estado não deverá ser marcada pela existência de um monopólio estadual, porquanto, as funções a cargo do Estado devem estar repartidas por forma a garantir a plena satisfação dos interesses coletivos.
- vi. Por outro lado, a descentralização subdivide-se em descentralização de base territorial e de base não territorial, sendo que esta última possui consagração constitucional.
- vii. Para o que aqui nos importa, convém referir que a descentralização de base territorial é aquela que resulta da devolução de poderes. Assim sendo através da devolução de poderes os poderes públicos a cargo do Estado ou de uma pessoa coletiva de fins múltiplos são transferidos para pessoas coletivas de fins singulares, como sendo os Institutos Públicos.

- viii. Assim sendo, os Institutos Públicos são parte integrante da Administração Indireta Estadual, justificando a sua existência na presença de tarefas cuja execução está dependente de uma especificidade técnica.
- ix. Na verdade, os Institutos Públicos prosseguem, em seu nome, interesses pertencentes ao Estado propriamente dito.
- x. Os Institutos Públicos são regulados, nomeadamente pela Lei-Quadro dos Institutos Públicos. Lei que possui valor reforçado pelo facto de se traduzir em normativos basilares ao desenvolvimento de leis ulteriores e digam respeito a essa matéria.
- xi. Em função do regime jurídico os Institutos Públicos podem ser agrupados em três categorias (1) os Serviços Personalizados, (2) as Fundações Públicas e (3) os Estabelecimentos Públicos.
- xii. Por outro lado, de acordo com o tipo de atividade que prosseguem podem ser agrupados em (1) Institutos Públicos de Prestação, (2) Institutos Públicos Reguladores, (3) Institutos Públicos Fiscalizadores e (4) Institutos Públicos de Infraestruturas, sendo certo que um instituto público poderá pertencer a mais que uma categoria.
- xiii. No cumprimento das tarefas que subjazem às atribuições a que estão legalmente adstritos a cumprir podem os Institutos Públicos estabelecer relações das quais resultem, nomeadamente, créditos a seu favor.
- xiv. Porquanto, das relações que estabelecem podem os Institutos Públicos ser credores de quantias de direito público ou, por outro lado, credores de quantias de direito privado.

- xv. Relativamente às quantias de direito público, são aquelas que resultam do exercício, por parte dos Institutos Públicos, do poder de *ius imperii*. Ora, tais quantias advêm da existência de um facto jurídico.
- xvi. Por outro lado, são quantias de direito privado aquelas que derivam do exercício dos Institutos Públicos de actividades económicas em regime semelhante ao das actividades económicas privadas. Neste caso, os Institutos Públicos actua desapossados do *ius imperii*, pelo que, na verdade, as suas decisões assentam na autonomia da vontade.
- xvii. Das relações que estabelecem e das quais surgem obrigações há sempre o risco do incumprimento. Quando essas obrigações são de carácter pecuniário podem os institutos públicos auxiliar-se do processo de execução fiscal para cobrar coercivamente as dívidas das quais sejam credores.
- xviii. Porém este não é o meio adequado para cobrança de todas as dívidas.
- xix. Na verdade, existem na lei previsões relativas à possibilidade de os Institutos Públicos auxiliarem-se do processo de execução fiscal para cobrar coercivamente as dívidas das quais são credores.
- xx. O art.º 148.º do CPPT refere que o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de dívidas relativas a tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado. Ora o conceito de Estado deverá ser interpretado no sentido da consideração da Administração Direta Estadual, mas também da Administração Indireta Estadual. Porquanto, por via do art.º 148º, n.º1 do CPPT estão os Institutos Públicos habilitados e legitimados a cobrar estas quantias em processo de execução fiscal.
- xxi. Além disso, prevê o art.º 148.º, n.º 2, alínea a) que poderão igualmente ser cobradas por processo de execução fiscal, desde que a lei preveja nesse

sentido, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo.

- xxii. Ora, o conceito de ato administrativo deverá ser interpretado de acordo com o conceito que consta do CPA, desde logo porque o CPA prevê que quando por força de ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, segue-se, em caso de persistência de incumprimento, para o processo de execução fiscal.
- xxiii. Ora, isto permite tirar duas conclusões. A primeira é que atento ao facto de o conceito de ato administrativo do art.º 179.º do CPA dever ser interpretado de acordo com o conceito que consta deste mesmo código, isto é, de acordo com o art.º 148.º, a mesma interpretação deverá ser adotada para efeitos do art.º 148º do CPPT.
- xxiv. Em segundo lugar é possível concluir que existe uma norma legitimadora por partes das pessoas coletivas públicas, incluindo dos Institutos Públicos, de utilização do processo de execução fiscal.
- xxv. Porém, conforme lográmos verificar existem previsões legais específicas, que legitimam um determinado Instituto Público a cobrar as suas dívidas em processo de execução fiscal.
- xxvi. Além disso, concluímos com a premissa de que não podem ser cobradas pelo processo de execução fiscal todas as quantias devidas aos Institutos Públicos. Na verdade, existem situações em que existe uma previsão de quais as quantias que o Instituto Público pode cobrar em processo de execução fiscal, porém, existem situações em que a lei é omissa quanto a isso.
- xxvii. Assim sendo, apenas admitimos a cobrança de quantias de direito público, ou de quantias de direito privado desde que a lei o preveja especificadamente. A verdade, é que se o legislador optou por prever a cobrança de tais quantias através do processo

de execução fiscal,porquanto não deverá ter tomado tal opção de modo despropositado, pelo que, devem essas quantias estar intimamente relacionadas com as atribuições a prosseguir pelo Instituto Público.

- xxviii. Por último, face ao previsto pelo art.º 148.º, n.º 2, alínea b) do CPPT estão também os Institutos Públicos legitimados a cobrar pelo processo de execução fiscal, e desde que a lei preveja, reembolsos ou reposições.
- xxix. Tudo que se explanou até aqui depende da detenção por parte dos Institutos Públicos de personalidade tributária ativa, que lhe é atribuída pela interpretação e conjugação dos arts.º 15.º e 18.º da LGT.
- xxx. Porquanto, a personalidade tributária ativa deve ser atribuída não só às entidades que exigem o cumprimento das obrigações, mas também às entidades que beneficiarão com o cumprimento das obrigações.
- xxxi. Veja-se que, salvo a cobrança das dívidas à Segurança Social, nas restantes situações são os serviços da Administração Tributária e Aduaneira responsáveis pela instauração e instrução do processo de execução fiscal, e desta forma, serão estes serviços a exigir o cumprimento das obrigações. Porém, não são estas que beneficiarão com o cumprimento das obrigações, mas sim o respetivo Instituto Público.
- xxxii. O processo de execução fiscal, também não é o meio adequado para os Institutos Públicos cobrarem quantias de direito privado, salvo se a existir lei específica que preveja o contrário. Veja-se que quando da referência a créditos de natureza não tributária, se fez referência às coimas e ao seu carácter sancionatório. Porém, em diversas situações, na cobrança através de ato administrativo, a lei prevê a cobrança de quantias a título de coima, pelo que já a sua cobrança é admitida.

Bibliografia

- ALMEIDA, Mário Aroso *Teoria Geral do Direito Administrativo- O Novo Regime do Código do Procedimentos Administrativo*, 3.ª Edição, Almedina, 2015.
- ALVES, José Costa, *Procedimento e Processo Tributário- Uma perspectiva prática*, Edições Almedina, 2015;
- AMARAL, Diogo Freitas,
 - *Curso de Direito Administrativo*, Volume I, 4.ª Edição, Almedina, 2015;
 - *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, 2.ª Edição, Almedina 2012;
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, 14.ª Edição, Almedina, 2015;
- CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra;
- CAMPOS, Diogo Leite, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, 2007;
- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Livraria Almedina, 1996;
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e comentada*, Editora Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012;
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e comentada*, Vislis, 2.ª Edição, 2000;
- CANOTILHO, J.J.Gomes e MOREIRA, Vital

- Constituição da República Portuguesa Anotada e Comentada, Vol. I, 4.^a Edição Revista, Coimbra Editora, 2014;
- Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II, 4.^a Edição, Almedina, 2010.
- CAUPERS, João, Introdução do Direito Administrativo; 11.^a Edição, Âncora Editora, 2013;
- CONCEIÇÃO, Apelles J.B., Segurança Social – Manual Prático, 9.^a Edição, Edições Almedina, 2014;
- DEvesa, Jaime e MARCELINO, Manuel Joaquim, Manual da Execução Fiscal, Almedina, 1998;
- DIAS, José Eduardo Figueiredo e OLIVEIRA, Fernandes Paula, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 3.^a Edição, Almedina, 2013;
- FAVEIRO, Vítor, O Estatuto do contribuinte- A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, 2002;
- FIGUEIRA, Luís e JOBLING, Carla, Lei Geral Tributária Anotada, Coimbra Editora, 2013;
- FONSECA, Isabel M., Direito da Organização Administrativa- Roteiro Prático, Almedina;
- FRANCO, António L. de Sousa, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I e II, 4.^a Edição, 14.^a Reimpressão, Edições Almedina, 2012
- GOMES, Nuno de Sá, Manual de Direito Fiscal, Volume I, Rei dos Livros, 1996;

- HÖRSTER, Heinrich Ewald, A parte geral do Código Civil Português- Teoria Geral do Direito Civil – 4.ª Reimpressão da Edição, Almedina ,1992;
- LEITÃO, Hélder Martins, Da Execução Fiscal, Coleção Nova Fiscus , número 5, Elcla Editora;
- MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2012;
- MAGALHÃES, António Malheiro de, O Regime Jurídico dos Preços Municipais, Almedina, 2012;
- MARTÍNEZ, Pedro Soares,
 - *Manual de Direito Fiscal*, Livraria Almedina, 1993;
 - *Da Personalidade Tributária, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 81, 1969.
- MARTÍNEZ, Soares, Direito Fiscal, Almedina, 2003;
- MONIZ, Ana Raquel Gonçalves, Estudos sobre os Regulamentos Administrativos, Almedina, 2013.
- MORAIS, Rui Duarte, A Execução Fiscal, Almedina, 2005;
- NABAIS, José Casalta
 - Direito Fiscal, 8.ª Edição, Almedina,2015;
 - Tarifa e questões fiscais: Competência dos tribunais tributário *in* Cadernos de Justiça Administrativa, número 6, 1997;
 - Contratos Fiscais, Reflexões acerca da sua Admissibilidade, *Studia Iuridica*-5, Coimbra Editora, 1994;
 - O dever fundamental de pagar impostos, 4.ª reimpressão, Almedina, 2015.

- NEVES, Ana Fernanda, *Os Institutos públicos e a descentralização administrativa*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocência Galvão Telles, Volume V, Direito Público e Varia;
- NOVOA, César García, *El Concepto de Tributo*, Marcial Pons Argentina, 2012;
- OLIVEIRA, Mário Esteves de, GONÇALVES, Pedro Costa e AMORIM, J. Pacheco de, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.^a Edição, Almedina;
- OLIVEIRA, Fernanda Paula e DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4.^a Edição, Edições Almedina, 2016;
- OTERO, Paulo, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, 2013;
- PEREIRA, Rui Afonso, *A execução das decisões administrativas no direito português in O poder de Execução Coerciva das Decisões Administrativas – nos sistemas de tipo francês e inglês e em Portugal*, Coordenação: Diogo Freitas do Amaral, Almedina, 2011;
- PIRES, Florbela de Almeida Pires e BARATA, Filipe Santos, *Obrigações sobre o sector público- Alguns problemas in Estudos ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, Almedina, 2011;
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira,
 - *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a Edição, refundida e actualizada, 1997, Coimbra Editora.
 - *Noção Jurídica de Taxa*, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 1 de fevereiro de 1985, ano 117.
- ROCHA, Joaquim Freitas da,

- Apontamentos de Direito Tributário (a relação jurídica tributária), AEDUM, 2012;
- Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5.^a Edição, Coimbra Editora, 2014;
- Direito Financeiro Local (Finanças Locais), 2.^a Edição, Colecção Estudos CEJUR, Coimbra Editora, 2014,
- ROYO, Fernando Pérez, Derecho Financiero y Tributario- Parte General, 26.^a Edición, Editorial Aranzadi, 2016;
- SANCHES, J.L.Saldanha Manual de Direito Fiscal, 2.^a Edição, Coimbra Editora, 2002;
- SARMENTO, Joaquim Miranda, Parcerias Público-Privadas, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2013;
- SILVA, Suzana Tavares da, As Taxas e a coerência do sistema tributário, 2.^a Edição, Coimbra Editora, 2013;
- SOUSA, Jorge Lopes de,
 - *Código de Procedimento e de Processo Tributário- Anotado e Comentado*, Volume I, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011;
 - *Código de Procedimento e de Processo Tributário- Anotado e Comentado*, Volume III, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, Marcelo Rebelo e ALEXANDRINO, José de Melo, Constituição da República Portuguesa- Comentada, Lisboa, Lex;
- SOUSA, Nuno J. Vasconcelos Albuquerque, Noções de Direito Administrativo, Coimbra Editora, 2011.
- TEIXEIRA, António Braz, Principios de Direito Fiscal, Volume I, 3.^a Edição, Almedina;

- TEIXEIRA, Glória e AZEVEDO, Patrícia Anjos, Códigos Anotados e Comentados- LGT, Lexit, 1.ª Edição, 2015;
- TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 3.º Edição, 2015;
- VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015;
- XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974.

Jurisprudência

Tribunal Constitucional

- Acórdão do Tribunal Constitucional número 280/2010 de 05/07/2010;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 640/95 de 15/11/1995;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 354/98 de 12/05/1992;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 339/04 de 18/05/2004;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 338/2007 de 04/06/2007;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 233/94 de 10/03/1994;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 1139/96 de 06/11/1996;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 76/88 de 07/04/1988;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 365/2008 de 02/07/2008;
- Acórdão do Tribunal Constitucional número 348/97 de 29/04/1997;

Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0947/08 de 18/02/2009;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 01153/14 de 11/03/2015;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0924/11 de 18/01/2012;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativamente ao processo número 0446/13 de 18/12/2013;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 01957/13 de 22/04/2015;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 015/12 de 10/04/2013;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0221/12 de 08/10/2014;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0173/05 de 26/02/2015;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0261/09 de 23/09/2009;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo número 0206/08 de 30/04/2008;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo n.º 0519/11 de 12/12/2012;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo n.º 0191/14 de 06/05/2015.

Tribunal Central Administrativo Sul

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, relativo ao processo número 00852/03 de 09/11/2004.

Tribunal Central Administrativo Norte

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte relativo ao processo número 00090/09.0BEBRG de 27/05/2011.

Tribunal da Relação de Coimbra

- Acórdão da Relação de Coimbra relativo ao processo número 160/08.2TBFCR-C.C1 de 19/01/2010.

Tribunal de Conflitos

- Acórdão do Tribunal de Conflitos relativo ao processo número 022/14 de 19/07/2014;
- Acórdão do Tribunal de Conflitos relativo ao processo número 047/14 de 30/10/2014;
- Acórdão do Tribunal de Conflitos relativo ao processo número 044/13 de 13/02/2014.