



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Da utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas não tributárias

Anabela Rodrigues Araújo

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Da utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas não tributárias

Anabela Rodrigues Araújo

Orientador: Rui Manuel Corucho Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021

*Aos meus pais, irmã e ao Rafael pelo amor incondicional e
por tudo o que representam na minha vida*

Agradecimentos Especiais

A realização do presente trabalho não teria sido possível sem o apoio de várias pessoas as quais merecem, o meu mais sincero agradecimento.

Em especial, um agradecimento ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, por me ter auxiliado, aconselhado e sabiamente orientado neste caminho.

Um agradecimento a toda a equipa de fiscal da TELLES pelo inestimável carinho e apoio nesta etapa de primordial importância, em especial ao Dr. Miguel Torres pelas oportunidades e pela confiança que em mim sempre depositou.

Por fim, um agradecimento aos meus familiares e amigos que são o alento do meu caminhar.

*“Nada se obtém sem esforço; tudo se pode
conseguir com ele”.*

Ralph Waldo Emerson

Resumo

O presente estudo tem como escopo a problemática da utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas não tributárias.

Como tal, vamos iniciar o trabalho procurando apresentar e definir os princípios que servirão de critério norteador ao longo deste estudo, funcionando como barómetro da justeza e adequação da utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas que não emergem de uma relação jurídica de natureza tributária.

No capítulo II deste trabalho vamos procurar enquadrar o processo de execução fiscal nas suas variadas vertentes.

No capítulo último vamos tomar posição sobre o tema que ora nos ocupa. Cabe-nos fazê-lo dentro de um espaço de valoração que é dado à discussão teórica de temas em face do desiderato de um trabalho desta natureza.

Palavras chaves: Processo de execução fiscal; Dívidas não tributárias;

Abstract

The scope of this study is the problem of the use of the tax execution procedure to collect non-tax debts that do not arise from a legal relationship of a tax nature.

As such, we will begin our work by presenting and defining the that guide tax law, which will serve as guiding criteria throughout this study and will serve as a barometer of the justness and appropriateness of using the tax execution procedure to collect debts that do not emerge from a legal relationship of a tax nature.

In chapter II of the work we will frame the tax execution process in its various aspects.

In chapter III we will take a position on the subject that concerns us here. It is our duty to do so within the space of appreciation that is given to the theoretical discussion of themes, given the desideratum of a work of this nature.

Keywords: Tax execution procedure; Non-tax debts;

ABREVIATURAS

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CPA – Código de Procedimento Administrativo

LGT – Lei Geral Tributária

CRP – Constituição da República Portuguesa

CC – Código Civil

CPC – Código de Processo de Civil

STA – Supremo Tribunal Administrativo

CFR – Confrontar

SS. – Seguintes

Vd. – Vide

Vol. – volume

In – em

PP – Páginas

ETAf – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

ÍNDICE

ABREVIATURAS	8
INTRODUÇÃO.....	10

CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS

1. Os princípios orientadores.....	12
------------------------------------	----

CAPÍTULO II DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

2. O processo de execução em geral	14
3. O processo de execução fiscal.....	15
3.1. Pressupostos gerais	16
3.2. Pressupostos materiais: O âmbito e o objeto do processo de execução fiscal.....	18
3.3. Pressupostos formais: o título executivo	23
3.4. Legitimidade.....	26
3.5. Formas de reação	30
3.6. Prestação de garantia	36
3.7. Formas de extinção do processo de execução fiscal.....	37
3.8. Da situação fiscal regularizada	42

CAPÍTULO III DA UTILIZAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NA COBRANÇA DE DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIA TOMADA DE POSIÇÃO

4. Tomada de posição.....	43
CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

INTRODUÇÃO

A presente dissertação visa, numa perspectiva prática e necessariamente sintética, abordar de forma crítica a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas não tributárias, inspirados na necessidade de alteração de paradigma, há muito reclamada. Conscientes, porém, que a matéria que nos propomos estudar é geradora de controvérsia.

O processo de execução fiscal admite a cobrança de dívidas que não emergem de uma relação jurídica tributária – assim o consigna o artigo 148.º do CPPT, conjugado com o artigo 179.º do CPA e com as diversas leis especiais avulsas. Colocam-se algumas reservas a este “abrir de portas”, à utilização para tal fim do processo de execução fiscal, com características ímpares de celeridade e eficiência (características essenciais para a cobrança de tributos, que permitem o cabal cumprimento das funções de um Estado na sua tripla vertente de Estado de Direito, Estado Democrático e Estado Social).

Certos que os contornos desta questão não são lineares, dediquemo-nos ao seu estudo.

Para tanto, começaremos por analisar, de forma sucinta, os princípios fundamentais da ordem tributária, assumindo, desde já, que as posições que tomaremos sempre partirão do seu reconhecimento como critérios norteadores.

Posto isto, examinar-se-ão, de forma transversal, os pressupostos materiais do processo de execução fiscal pretendendo-se, desde logo, conhecer o seu âmbito, o seu objeto, e em particular, identificar os créditos de natureza não tributária através dele cobrados. Ademais, debruçar-nos-emos sobre o seu pressuposto formal – o título executivo. Tratam-se de figuras e conceitos cuja compreensão se revela basilar para o objetivo a que nos propomos.

De seguida, destriçar-se-ão as principais características desta forma de processo, procurando, de forma não exaustiva, identificar os meios de reação, nomeadamente, a possibilidade (ou não) de impugnação da legalidade das dívidas não tributárias no âmbito processo de execução fiscal e da (in)competência dos tribunais tributários para dirimir litígios neste âmbito.

Por fim, estaremos em condições de apreciar criticamente as opções do legislador que, não raras vezes, lança mão do processo de execução fiscal, de forma genérica e não fundamentada, para a cobrança de dívidas não tributárias, colocando, assim, em risco os mais basilares direitos dos executados.

Não podemos deixar de referir que tem sido parco o contributo da doutrina nacional sobre o tema, o que nos impõe uma maior prudência na análise, mas que, também nos impele a projetar raciocínios e opções inovadoras.

Assim sendo, esperamos que este estudo contribua da forma profícua para uma análise séria do tema por parte do legislador, que se espera breve.

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS

1. Os princípios orientadores

A breve análise principiológica que se pretende levar a cabo nesta fase visa identificar os princípios e subprincípios que devem servir de critérios norteadores e enformadores neste âmbito e que também contribuirão para a concretização da nossa tomada de posição. Tratam-se de princípios que devem ser levados em consideração tanto na definição do regime jurídico como na aplicação e cumprimento do mesmo. Referimo-nos ao princípio da igualdade, ao princípio da tutela jurisdicional efetiva e ao subprincípio da adequação material do processo ao direito substantivo.

1.1.Princípio da igualdade

O princípio da igualdade é um princípio transversal a todo o ordenamento jurídico, que determina que situações iguais devem ser tratadas de forma igual e situações desiguais devem ser tratadas de forma desigual¹.

A relevância do princípio da igualdade no âmbito do escopo da presente dissertação será densificada *infra*.

1.2.O princípio da tutela jurisdicional efetiva

O princípio da tutela jurisdicional efetiva consagra o direito de cidadãos poderem recorrer aos tribunais para fazer valer os seus direitos e interesses legalmente protegidos,

¹ Cfr. *Idem ibidem*, pp. 121 e122, “(o) princípio da igualdade é outro dos vectores constitucionais normalmente indicados, traduzindo-se no tratamento igual de iguais (equidade horizontal) e tratamento desigual de desiguais na medida da desigualdade (equidade vertical)”...”Há ainda a distinguir entre igualdade formal e igualdade material, significa a primeira igualdade perante o imposto, tratando-se da aplicação da lei, importante no domínio dos poderes executivo e judicial, a segunda – igualdade material – considerando a igualdade no imposto, estando agora o legislador envolvido, no quadro de tratamento igual de situações iguais e desigual de situações desiguais, na medida dessa desigualdade”.

sendo uma consequência direta do artigo 20.º e do n.º 4 do artigo 268.º, ambos da CRP, especificado no artigo 9.º da LGT².

Este direito dos administrados impõe que para todo e qualquer conflito que mereça composição judicial, seja possível encontrar um Tribunal competente e um meio processual que confira proteção adequada e suficiente aos interesses dignos de tutela jurídica.

Assim, existirá sempre um meio contencioso apto a satisfazer as pretensões do interessado, ou seja, nunca este poderá ver o seu direito não satisfeito com base na inexistência de meio processual adequado para o fazer valer³.

Ainda no âmbito deste princípio, verificamos a existência de vários subprincípios, que, pela sua relevância, se autonomizam. Falamos, designadamente, do princípio da adequação material do processo ao direito substantivo.

Estamos em crer que este subprincípio é composto por uma dimensão qualitativa, designada por nós de adequação em sentido restrito, cujos critérios aferidores são: adequação em relação aos sujeitos, ao objeto, e à teleologia inerente a esse meio processual; e uma outra dimensão, quantitativa, também designada de princípio da plenitude⁴, nos termos da qual, para cada direito, deve existir uma forma processual tipificada adequada à sua salvaguarda, que permita uma eficaz e correta defesa⁵.

Iniciemos, pois, a análise propriamente dita do processo de execução fiscal.

² Recordamos as palavras de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA de que o direito à tutela jurisdicional efetiva está consagrado no artigo 20º, n.º 1 da CRP, sendo ele mesmo “*um direito fundamental constituindo uma garantia imprescindível de proteção de direitos fundamentais, sendo, por isso, inerente à ideia de Estado de direito*”.

³ CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, (2014), Constituição da República Anotada, Coimbra Editora, pp. 941-942 (nota XVII).

⁴ Este é um dos corolários do direito de acesso ao Direito. Tratando-se de uma das mais importantes garantias de um Estado do Direito pois de nada adiantaria consagrar ao nível substantivo posições de vantagem, se não dota de meios de defesa para essas posições ao nível adjetivo.

⁵ PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017) in “Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias”. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho, p.65.

CAPÍTULO II

DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

2. O processo de execução em geral

Antes de abordarmos o tema central desta dissertação, que se prende com a utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas não tributárias - porque, por regra, um estudo sério de um qualquer tema de execução fiscal pressuporá a análise, comparação e confronto entre as regras da execução fiscal e as regras da execução comum civil - torna-se pertinente indagar qual a função e características do processo de execução em geral, identificando as principais diferenças entre o processo de execução comum e o processo de execução fiscal.

No processo de execução comum, o exequente é uma pessoa singular, uma pessoa coletiva de Direito privado ou, ainda, o Estado agindo sem o seu *ius imperium*.

Já no processo de execução fiscal o exequente é, na maioria das vezes, um órgão do Estado.

O legislador optou por favorecer a cobrança coerciva dos créditos tributários através de um processo mais expedito e eficiente, atenta a existência de uma especial prerrogativa da Administração Tributária, cujos atos gozam da chamada presunção de legalidade, ou seja, são, por princípio, tidos como conformes ao ordenamento jurídico, produzindo imediatamente os seus efeitos na esfera jurídica dos contribuintes – referimo-nos, pois, ao chamado privilégio de execução prévia.

A Administração Tributária beneficia, pois, do poder de autotutela o qual lhe permite, sem prévia validação do Tribunal, iniciar ações persecutórias⁶.

⁶ Importa referir que, em tese, este regime não tem por finalidade a prossecução de interesses próprios da administração tributária “de forma privilegiada”. Na verdade, os atos da administração tributária deveriam ter por finalidade a realização de interesses comuns. Desta forma, o que se pretende é levar a cabo uma

A única explicação plausível para tais características ímpares prende-se com o especial dever de a Administração Tributária atuar em cumprimento da legalidade e, bem assim, pela natureza pública das suas funções cuja confiança inerente à sua atividade, deve sempre prevalecer.

Neste contexto, seguindo a doutrina de VASCO GUIMARÃES⁷ “*A atividade de percepção das receitas fiscais ganha uma importância crescente à medida que a consciência social e a opinião pública no Estado Social de Direito vão transformando em direitos sociais da população o uso de bens e serviços que satisfazem necessidades básicas e/ou de bem-estar. A satisfação dessas necessidades nessa concepção incumbe ao Estado*”.

Assim, toda a atividade da Administração Tributária encontra-se dirigida para a cobrança de receitas tributárias adequadas à satisfação das necessidades financeiras do Estado, tendo como fim último a prossecução do interesse público, ou dito de outra forma, o bem comum.

3. O processo de execução fiscal

O CPPT não nos fornece um conceito de execução fiscal. Sufragamos o entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA⁸, segundo o qual o processo de execução fiscal tem como objetivo primacial “*a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de se conseguir uma maior celeridade de cobrança de créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas*”.

tarefa de ponderação dos interesses em causa, fazendo prevalecer os interesses coletivos aos interesses dos particulares.

⁷ GUIMARÃES, Vasco A. Branco, (1956) “*Considerações sobre a revisão do rendimento tributável. In: Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*”. Lisboa. Volume 2, p. 429.

⁸ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*” Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, pp. 28.

O processo de execução fiscal é, assim, um meio processual que tem por objetivo realizar um determinado direito de crédito⁹.

Quando o devedor não cumpre a obrigação tributária (*i.e.*, não efetua o pagamento da dívida dentro do prazo legal), a Administração Tributária está obrigada a promover a cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal regulado nos artigos 103.º da LGT e 148.º e seguintes do CPPT.¹⁰

3.1.Pressupostos gerais

Trata-se, como já ficou dito, de um processo em que vigora o princípio da celeridade, devendo a execução extinguir-se no prazo de um ano contado a partir da sua instauração pelos órgãos periféricos da administração da administração nos termos do artigo 177.º n.º1, do CPPT, sendo este um prazo meramente, ordenador ou disciplinar que, não raras vezes, fica por cumprir.

O processo de execução fiscal é, hoje, considerado um meio processual, de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele sejam praticados, pelo que a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal.

Não resulta da Constituição que os atos integrantes do processo de execução fiscal tenham de ser praticados por um juiz, pese embora a natureza judicial deste processo.

Segundo o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 80/2003 do Tribunal Constitucional, proferido em 21 de março de 2003¹¹, relativamente à natureza do processo de execução fiscal como um processo de natureza judicial “*que os conflitos de*

⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp. 236.

¹⁰ SOUSA, Domingos Pereira (2013) – “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, 1.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 377.

¹¹ Cfr. <https://dre.pt/home/-/dre/1817269/details/maximized>

interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da atuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos atos para cuja prática a lei lhe atribui competência – serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário”¹².

Questão diversa, sobre a qual tomaremos posição *infra*, é a da (in)competência em razão da matéria dos tribunais tributários para dirimir litígios relativos à legalidade das dívidas não tributárias executáveis através deste processo.

A par da característica da celeridade e da natureza judicial, a terceira característica a apontar será o facto de, por via de regra, não ser possível, no seu âmbito, a discussão da legalidade dos créditos exequendos, exceto quando não seja assegurado meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação, nos termos do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

JESUINO ALCÂNTARA MARTINS e COSTA ALVES¹³ e, bem assim FREITAS DA ROCHA¹⁴ reconhecem que esta característica acentua a força coerciva deste processo.

Aqui chegados, apurados que estão os pressupostos gerais – a simplicidade, celeridade e a impossibilidade de discussão da legalidade do crédito em execução - podemos iniciar a análise dos pressupostos materiais.

¹² *Vd. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), “Contencioso tributário” Volume II, Almedina, pp. 499 “(d)este modo podemos concluir que o processo de execução fiscal assume a natureza judicial sendo os prazos qualificados como prazos processuais para efeitos da contagem, pese embora a prática de actos no âmbito deste processo seja, na grande maioria das vezes, confiada na Administração Tributária. A atribuição destas competências à Administração não é orgânica ou materialmente inconstitucional, exigindo-se, porém, que os eventuais conflitos que surjam no âmbito do processo de execução fiscal sejam dirimidos no próprio processo pelo juiz tributário”.*

¹³ MARTINS, Jesuíno Alcântara e ALVES, José Costa (2015), *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, pp. 241.

¹⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp.324;

3.2. Pressupostos materiais: O âmbito e o objeto do processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal tem por objeto, segundo o n.º 1 do artigo 148.º do CPPT, a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

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

b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns; e

c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias;

Nos termos do número 2 do artigo 148.º do CPPT, poderão igualmente constituir objeto de cobrança coerciva, mediante menção legal expressa, “[o]utras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo”, “[r]eembolsos ou reposições” e ainda “[c]ustas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial”.

A doutrina tem identificado imprecisões no elenco do artigo 148.º do CPPT pelo facto de existirem figuras cuja natureza não é líquida e, também pela utilização da fórmula vaga de cobrança coerciva de “*outras dívidas*” ao Estado e a “*outras pessoas coletivas de direito público*”.

Assim, tratando-se de um meio especialmente vocacionado para a execução de créditos tributários, não é correto afirmar que se basta nesses créditos, já que num processo de execução fiscal podem estar em causa dívidas de natureza não tributária, cujos credores são pessoas coletivas de direito público, desde que a utilização deste meio processual esteja consagrado em lei ou aquelas que devam ser pagas por força de ato administrativo.

Em conformidade com o defendido por JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS¹⁵, o cotejo do artigo 148.º do CPPT permite concluir que a execução fiscal não tem só por objeto a cobrança coerciva de dívidas tributárias, mas também de dívidas de outras proveniências, podendo, inclusivamente, o seu titular não ser o Estado.

Note-se que a possibilidade de cobrança de créditos de natureza não tributária através do processo de execução fiscal depende da existência de lei expressa que o preveja, ou de tais créditos terem resultado de ato administrativo.

Relativamente às dívidas que tenham origem em ato administrativo, estabelece o artigo 179.º do CPA que *“quando, por força de um ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário”*.

Seguindo o entendimento de SERENA NETO e CARLA TRINDADE¹⁶ parece-nos que no caso das dívidas a pessoas de direito público resultantes de ato administrativo, a possibilidade de proceder à cobrança coerciva através do processo de execução fiscal resultará sempre do *supra* referido artigo 179.º do CPA, norma de carácter geral.

A este propósito importa recordar o preceituado no artigo 148.º do CPA, que *“consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”*. O ato administrativo produz os seus efeitos independentemente da vontade dos sujeitos que afeta, numa evidência clara da autotutela executiva.

Por de relevância para este estudo, indicamos, de seguida, exemplos de créditos de natureza não tributária que são cobrados através do processo de execução fiscal.

¹⁵ MARTINS Jesuíno Alcântara e ALVES José Costa (2015), *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, pp. 241.

¹⁶ *Vd.* NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), *“Contencioso tributário”* Volume II, Almedina, p. 503.

3.2.1. Cobrança de dívidas ao Fundo Social Europeu

O Fundo Social Europeu, criado pelo Tratado de Roma, é um fundo estrutural comunitário que financia e apoia as ações dos Estados Membros no aumento da capacidade de adaptação das empresas e dos trabalhadores, no fomento da inserção de profissionais desempregados, na promoção da integração social das pessoas desfavorecidas, no acesso ao emprego, ou seja, em investimentos na melhoria do capital humano, institucional e na eficácia das administrações e dos serviços públicos¹⁷.

Para a administração de tais fundos em Portugal foi criado, pelo Decreto-lei n.º 45- A/2000 de 22 de março, o Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, que é uma pessoa coletiva pública dotada de autonomia financeira, patrimonial e administrativa.

As restituições das quantias pagas de forma indevida têm como meio de cobrança coerciva o processo de execução fiscal, tal como resulta da conjugação do artigo 148.º n.º 2, alínea b) do CPPT com o artigo 1.º do Decreto-Lei 158/90, de 17 de maio com as alterações do Decreto-Lei 246/91 de 6 de julho¹⁸.

3.2.2. Cobranças de dívidas ao Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos

O artigo 28.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 257/2002, de 22 de novembro, determina que são receitas deste instituto, para além daquelas que revestem natureza tributária: os rendimentos provenientes da gestão do seu património, mobiliário e imobiliário, os dos bens do domínio público ou privado do Estado confiados à sua administração, bem como, as receitas resultantes do produto da alienação ou oneração dos bens que lhe pertencem, nos termos legais, e os rendimentos resultantes de contratos de prestação de serviços, bem como quaisquer outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei, ato ou contrato.

¹⁷ PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017) “Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias”. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho, p. 65.

¹⁸ “Sempre que as entidades obrigadas à restituição de qualquer quantia recebida no âmbito das participações do Fundo Social Europeu e do Estado Português não cumpram a sua obrigação no prazo estipulado, será a mesma realizada através de execução fiscal”.

3.2.3. Cobrança de dívidas ao Instituto Português de Qualidade

A cobrança coerciva das dívidas ao Instituto Português de Qualidade é feita pelo processo de execução fiscal, nos termos consagrados no artigo 27.º do Decreto Lei n.º 113/2001, de 7 de abril¹⁹.

3.2.4. Cobrança de dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho

Os créditos ao Instituto do Vinho e da Vinha são cobrados coercivamente através do processo de execução fiscal²⁰.

Para além de taxas, existem créditos deste instituto que não decorrem de uma relação jurídica tributária, mas que, mesmo assim, terão como meio de cobrança o processo de execução fiscal, como seja multas e coimas, produto venda de serviços e bens próprios e os provenientes da sua utilização por terceiros, remuneração de direitos de propriedade intelectual e reembolsos dos empréstimos efetuados, os respetivos juros e comissões, ou qualquer receita prevista por lei, contrato ou outro título.

3.2.5. Cobrança de dívidas ao Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização e controlo da legalidade e regularidade das contas públicas em Portugal. É sua competência avaliar, técnica e economicamente, a forma como os dinheiros públicos, são utilizados e aplicados, efetivar responsabilidades por infrações financeiras que envolvam dinheiros e valores públicos e emitir pareceres sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas.

Os juízes do Tribunal de Contas decidem segundo a Constituição e a Lei e não estão sujeitos a ordens ou instruções, sendo as suas decisões obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas.

De acordo o artigo 8.º n.º 3 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com a redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, a execução das decisões condenatórias e a cobrança

¹⁹ Exceto quando se tratar de débitos decorrentes de contratos de direito privado, sendo então competentes os tribunais comuns, que aplicam as regras gerais de processo civil.

²⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo 01080/11 de 21 de março de 2012 disponível em www.dgsi.pt

coerciva de emolumentos e demais encargos fixados pelo Tribunal de Contas ou pela Direção-Geral²¹, são da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância e observa o processo de execução fiscal.

3.2.6. Cobrança de dívidas à entidade gestora das estradas nacionais

O artigo 67.º da Lei n.º 34/2015, de 27 de abril determina que as despesas suportadas pela entidade gestora da infraestrutura rodoviária - nos termos dos artigos 65.º e 66.º da referida lei - que não sejam pagas voluntariamente no prazo fixado na notificação são cobradas por via do processo judicial comum ou execução fiscal, consoante a natureza da entidade gestora da infraestrutura rodoviária.

E, bem assim, as coimas aplicadas em processo de são objeto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do número 2 do artigo 72.º da *supra* referida Lei.

3.2.7. Cobrança de dívidas ao IAPMEI

A cobrança dos créditos devidos ao IAPMEI²² está legalmente sujeita ao regime do processo de execução fiscal²³ como resulta do artigo 15.º do Decreto - Lei n.º 140/2007 de 27 de abril, entretanto revogado pelo artigo 21º do Decreto - Lei n.º 266/12 de 28 de dezembro, por sua vez alterado pelo Decreto - Lei n.º 82/14 de 20 de maio o qual dispõe nesse sentido no seu artigo 14º sob epígrafe “Execução das dívidas” que “*Os créditos devidos ao IAPMEI, I. P., ficam sujeitos ao regime de processo de execução fiscal*”.

²¹ O Tribunal de Contas dispõe de serviços de apoio técnico e administrativo, constituídos pelo Gabinete do Presidente e pela Direção-Geral, incluindo os serviços de apoio das secções regionais.

²² Constituem créditos ao IAPMEI o produto das taxas, coimas ou outros valores de natureza pecuniária que lhe esteja consignado; o produto da venda de bens e serviços; os subsídios, donativos ou participações atribuídas por quaisquer entidades; os reembolsos de empréstimos concedidos, bem como os respetivos juros e comissões; quaisquer outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei, contrato ou outro título.

²³ Para cobrança coerciva destes créditos constitui título executivo a certidão de dívida emitida pelo IAPMEI, I. P., acompanhada de cópia dos contratos ou outros documentos a ele referentes.

Ora, para além da exigência de se tratarem de dívidas ao Estado ou a pessoas coletivas de direito público, as dívidas deverão preencher os requisitos da certeza, liquidez e exigibilidade – *i.e.*, as dívidas devem ser certas, líquidas e exigíveis.

A exigência desses requisitos resulta do facto de a execução ter por base um título que determina a finalidade e os limites da ação executiva, o que cumpre a analisar no ponto seguinte.

3.3.Pressupostos formais: o título executivo

Conforme ficou dito, a condição de natureza formal necessária à instauração de um processo de execução é a existência de um título executivo²⁴.

Colhendo a posição de RUI DUARTE MORAIS²⁵ *“A importância do título executivo é sabida. Na síntese de Anselmo de CASTRO, que por ora nos bastará, diremos que é condição necessária da execução, na medida em que os actos em que se desenvolve a ação não podem ser praticados senão na presença dele; que é condição suficiente da ação executiva, no sentido de que, na sua presença, seguir-se-á imediatamente a execução, sem que se torne necessário efectuar qualquer indagação prévia sobre a real existência ou subsistência do direito a que se refere; que o título define o fim e os limites da execução, pois que por ele se determinará, desde logo, o quantum da prestação a ser coercivamente cobrada.”*

Para JORGE LOPES DE SOUSA²⁶ o título executivo desempenha duas funções. Por um lado, permite aferir da certeza, liquidez e exigibilidade da dívida, por outro, os títulos

²⁴ *“Tal compreende-se na medida em que, na execução, torna-a necessária a existência ab initio, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, pois em princípio não se discutirão os aspetos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo”* Joaquim Freitas da Rocha página 239.

²⁵ MORAIS, Rui Duarte (2010), *“A execução fiscal”*, Coimbra, Almedina, pp. 36;

²⁶ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *“Código de Procedimento e de Processo Tributário”* Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, pp. 142.

executivos têm a função de informar o executado para que, munido de toda a informação, possa preparar a sua defesa (caso assim entenda).

Aqui chegados, atentemos ao disposto no artigo 162.º do CPPT segundo o qual só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos:

- a) Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;
- b) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas;
- c) Certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga;
- d) Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Para o tema que ora nos ocupa, (*i.e.*, dívidas de natureza não tributária), do rol de títulos executivos apenas tem relevância os identificados na alínea c) e d), como sejam a certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga e qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva. Estes últimos merecem análise.

O proémio do artigo parece apontar para a taxatividade dos títulos executivos. Porém, a referência, na alínea d) “*a qualquer título*”, coloca em crise essa taxatividade, já que parece resultar que será atribuído o valor de título a qualquer documento ao qual, por força da lei, seja atribuída força executória, abrindo-se assim portas à utilização do processo de execução fiscal mesmo quando não ocorreram os procedimentos necessários para garantir a certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda.

Conforme se aflorará adiante, o procedimento tributário assegura os direitos e garantias dos contribuintes (através dos meios próprios de defesa), mas o mesmo poderá não acontecer relativamente a dívidas de natureza não tributária, cuja formação pode escapar a controlo eficaz da legalidade, com a agravante de não serem conhecidas, de forma exaustiva, quais as entidades públicas que podem lançar mão deste processo para a cobrança das suas dívidas.

Abordemos, agora, quais os requisitos que a lei estabelece como requisitos essenciais dos títulos executivos:

Tais requisitos, relativamente aos créditos tributários encontram-se consignados no n.º 1 do artigo 163.º do CPPT²⁷.

- i. Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
- ii. Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura eletrónica avançada;
- iii. Data em que foi emitido;
- iv. Nome e domicílio do ou dos devedores;
- v. Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

No título executivo deve, ainda, indicar-se a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem. Na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade competente. Os títulos executivos podem ser acompanhados de um resumo da

²⁷ A título meramente exemplificativo vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul no âmbito do processo 09916/16de 15 de dezembro de 2016 disponível em www.dgsi.pt “O título executivo corresponde ao «documento de acto constitutivo ou certificativo de obrigações, a que a lei reconhece a eficácia de servir de base ao processo executivo» ou «como o acto de verificação (acertamento) contido num documento que, no seu complexo, constitui a condição necessária e suficiente para proceder à execução forçada». «[O]s títulos executivos têm duas funções no processo de execução fiscal, que são, por um lado, assegurar à entidade perante quem corre a execução a possibilidade de verificar se estão reunidas as condições para prosseguir com o processo e por outro, informar o executado sobre a dívida que se executa, por forma poder a organizar a sua defesa». Os requisitos do título executivo são os indicados no artigo 163.º do CPPT. O recorrente invoca que o oponente é responsável pela dívida em execução, em regime de solidariedade com os demais responsáveis. Sucede, porém, como refere a sentença recorrida, o nome do oponente não consta da certidão de dívida, como devedor da dívida exequenda. O que significa que o despacho do órgão de execução fiscal de 26.09.1994, determinou o chamamento à execução do oponente, sem dispor de título adequado para o efeito. O mesmo é válido em relação ao despacho de 12.03.2008, proferido pelo órgão de execução fiscal, que ordenou a citação do oponente como responsável solidário pela dívida exequenda. É que o título executivo «é condição necessária da execução, na medida em que os actos em que se desenvolve a acção não podem ser praticados senão na presença dele; (...) é condição suficiente da acção executiva, no sentido de que, na sua presença, seguir-se-á imediatamente a execução, sem que se torne necessário efectuar qualquer indagação prévia sobre a existência ou subsistência do direito a que se refere». Mais se refere que «o título executivo (melhor, a certidão de dívida que lhe subjaz) tem que conter todos os elementos necessários e suficientes para que um contribuinte médio compreenda a razão de ser da execução». No caso em exame, o recorrente pretende, em sede de execução, extrair argumentos quanto à formação do título exequendo, quanto é certo que do mesmo não consta como devedor o ora recorrido. Donde resulta que, por um lado, não está concretizada a alegada responsabilidade solidária do oponente, por outro lado, nem o CPT, nem a LGT prevêem o mecanismo de efectivação da responsabilidade subsidiária da reversão em relação a dívidas de natureza não fiscal, como sucede com o caso em exame. A subscrição por parte do recorrido do termo de responsabilidade não permite superar as incertezas sobre os termos da alegada responsabilidade do recorrido em relação à dívida exequenda.”

situação que serviu de base à instauração do processo²⁸ (nos termos do artigo 164.º do CPPT).

A pergunta que agora se impõe é saber se também os títulos executivos relativos a dívidas de natureza não tributária (*i.e.*, os referidos nas alíneas c) e d)) respeitam os requisitos *supra* referidos.

3.4. Legitimidade

3.4.1. Legitimidade dos exequentes

Importa realçar o entendimento, sufragado por FREITAS DA ROCHA²⁹, de que o credor e exequente não são realidades sinónimas, pois, por um lado, existe um credor da quantia em questão (exequente em sentido impróprio), que poderá ser a Fazenda Pública, um serviço público ou qualquer outra pessoa coletiva de direito público, e, por outro lado, existe o órgão de execução fiscal (exequente em sentido próprio) que é o órgão integrante da Administração Tributária que conduz o processo de execução fiscal.

3.4.1.1. Legitimidade para promover a execução

No que diz respeito à legitimidade para instaurar o processo de execução fiscal decorre do artigo 152.º do CPPT que o órgão de execução fiscal tem legitimidade para promover a execução fiscal.

O artigo 149.º do CPPT estabelece que se considera órgão da execução fiscal o serviço da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução, competindo-lhe a prática de atos no âmbito do processo de execução fiscal³⁰.

²⁸ Sob pena de nulidade do processo nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT.

²⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.º Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp.326 e 327;

³⁰ *Cfr. Ibidem Idem* p.522 e 523.

Já no que respeita à execução comum, esta deve ser promovida pela pessoa que no título executivo figure como credor. Se o título for ao portador, será a execução promovida pelo portador do título.

Debrucemo-nos, de forma breve, sobre a legitimidade para a promoção da execução fiscal por dívidas à segurança social ou por autarquias locais.

a) Legitimidade para promover a execução fiscal por dívidas à segurança social

Importa, desde já, referir que foram criadas pelo Decreto Lei n. °42/2001 de 9 de fevereiro as secções de processos executivos do sistema de solidariedade e segurança social que de acordo com o artigo 2.º do Decreto Lei n. °84/2012 de 30 de março consubstanciam serviços desconcentrados a nível regional do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

As dívidas à segurança social, nos termos do disposto no n. °2 do artigo 2.º do *supra* referido Decreto, são todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de solidariedade e segurança social pelas pessoas singulares e coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas a contribuições sociais, taxas, incluindo os adicionais, juros, reembolsos, reposições e restituições de prestações, subsídios e financiamento de qualquer natureza, coima e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações, custos e outros encargos legais.

Assim sendo, sempre que a dívida exequenda seja uma dívida à segurança social, a competência para instaurar o processo de execução pertence ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, bem como a tramitação e prática da maioria dos atos processuais.

Assim, o órgão de execução fiscal não será o serviço de finanças territorialmente competente, mas antes a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor³¹.

³¹ Decreto Lei 42/2001 de 9 de fevereiro.

b) Legitimidade das autarquias locais para intervirem no processo de execução fiscal

A Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (que revogou a Lei das Finanças Locais - Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro), através da qual foi estabelecido o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, na sua atual redação, estatui na alínea c) do artigo 15.º, que os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente, a possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito.

Por seu turno, o artigo 7.º do Decreto Lei n.º 433/99 de 26 de outubro (o qual aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário), dispõe, que, em casos de tributos administrados por autarquias locais, as competências atribuídas a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, pela respetiva autarquia e que, as competências atribuídas ao dirigente máximo do serviço ou a órgãos executivos da administração tributária são exercidas, nos termos da lei, pelo Presidente da autarquia.

Refere LOPES DE SOUSA³² que a competência destes entes locais para a utilização do processo de execução fiscal se limita às provenientes de taxas, encargos de mais-valias e outras receitas de natureza tributária.

Com efeito, a competência para a cobrança coerciva das dívidas decorrentes dos tributos administrados pelas autarquias locais pertence ao órgão executivo da respetiva autarquia, conquanto que a competência para a instauração do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas de natureza não tributária é atribuída aos serviços de finanças.³³

Confirmando esta conclusão, temos o artigo 179.º do atual CPA, o que pressupõe a competência dos serviços da Administração Tributária para a instauração das execuções

³² SOUSA, Jorge Lopes de (2011), “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, pp. 34.

³³ Ainda que esta questão seja muitas vezes levemente contornada pelas autarquias locais atenta a abrangência do conceito de administração tributária, em claro dissenso com o entendimento jurisprudencial.

fiscais de dívidas não tributárias fixadas por ato administrativo, com o conseqüente afastamento da competência dos serviços camarários para o efeito³⁴.

Assim sendo, no que respeita às dívidas de natureza não tributária – as que estão no centro do nosso estudo - embora não sejam claras as razões da exclusão, estas ficam, em tese, fora do escopo da competência das autarquias locais, devendo, as que tenham origem em ato administrativo, ser cobradas através do processo de execução fiscal que correrá termos nos serviços de finanças³⁵.

3.4.1.2. Legitimidade para a representação do exequente na fase judicial

Conforme os ensinamentos de SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE³⁶, tal dependerá do órgão de execução fiscal em causa e do credor da dívida exequenda.

Assim, quando o exequente é um serviço de finanças territorialmente competente nos termos do artigo 150.º do CPPT (a quem compete promover a execução fiscal de dívidas ao Estado), o representante da Fazenda Pública será competente para representar a Administração Tributária na fase judicial do processo de execução fiscal.

Quando o exequente não seja um serviço de finanças, mas seja, por exemplo, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social ou uma autarquia local, estes órgãos de execução fiscal serão representados no processo por mandatário judicial por estes designado.

³⁴ Vide neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo 0529/11.5 de 12 de setembro de 2020 disponível em www.dgsi.pt

³⁵ Dizemos em tese já que as câmaras municipais tramitam ainda assim, nos seus serviços de execução, processos de execução fiscal cuja dívida exequenda não tem natureza tributária, legitimando a sua atuação no facto do artigo 179.º n.º 2 do CPA indicar que o órgão competente para a emissão da certidão (título executivo) deve remetê-lo ao competente serviço da administração tributária. E atento o abrangente conceito de Administração Tributária consideram-se incluídas.

³⁶ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), “*Contencioso tributário*” Volume II, Almedina, p. 527.

Nos casos em que, pese embora a execução corra num serviço de finanças, os credores sejam outras pessoas coletivas de direito público, serão, em regra, representados na por mandatário judicial por eles designado.³⁷

3.4.2. Legitimidade dos executados

Neste ponto, pretendemos olhar para o lado passivo da relação processual, saber a quem é reconhecida legitimidade na qualidade de executado. FREITAS DA ROCHA³⁸ salienta que é sujeito a uma execução fiscal quem figure no título executivo como devedor³⁹.

3.5. Formas de reação

Analisada a natureza do processo de execução fiscal nas suas principais características, os pressupostos materiais e formais, bem como a legitimidade ativa e passiva, iniciemos o estudo das formas de reação dos executado(s).

Após a instauração do processo é feita a citação do executado, um dos atos mais importantes do processo⁴⁰. Com a citação é dado conhecimento ao executado de que foi instaurado contra si o processo e, bem assim, é-lhe dado conhecimento dos meios de reação, sendo que tal reação se pode consubstanciar numa de quatro atitudes:

- Proceder ao pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescidos;

³⁷ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), “*Contencioso Tributário*” Volume II, Almedina, pp. 527 e ss.

³⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp 327.

³⁹ No âmbito das dívidas tributárias podem ser sujeitos a uma execução fiscal quer os sujeitos passivos diretos que possuem uma relação direta com o facto tributário (devedores originários) quer os responsáveis tributários subsidiários contra os quais a execução fiscal seja revertida, bem assim, os sucessores ou garantantes que se tenham obrigado como principais pagadores da dívida até ao limite da garantia prestada. Relativamente às dívidas não tributárias o mesmo não pode ficar dito.

⁴⁰ A citação assume uma importância tal que, por um lado, a sua ocorrência interrompe o prazo de prescrição dos tributos (nos termos do artigo 49 n.º 1 da LGT) e, por outro, a sua falta constitui uma nulidade insanável do processo nos termos e para os efeitos do artigo 165.º n.º 1 alínea a) do CPPT.

- Requerer o pagamento em prestações;
- Requerer a dação em pagamento; ou
- Deduzir oposição

A dúvida que surge é saber se, estando em causa dívidas de natureza não tributária, serão possíveis as quatro hipóteses de atuação identificadas. Atentemos, mais detalhadamente, na oposição à execução.

3.5.1. Oposição à execução

Para JORGE LOPES DE SOUSA⁴¹, a oposição à execução fiscal assume a função de contestação à pretensão do exequente, sendo, portanto, o ato processual mediante o qual o executado pode colocar em crise a pretensão executiva do credor.

Havendo lugar à oposição à execução, esta deve ser deduzida através de uma petição, a apresentar no órgão de execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal (nos termos do artigo 203.º, n.º 1 do CPPT).

Com a petição em que deduza a oposição, o executado oferecerá todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que julgar relevantes, nos termos do artigo 206.º do CPP. Como requisitos materiais, nos termos do artigo 204.º do CPPT a oposição só poderá ter por base algum desses fundamentos i) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos; ii) ilegitimidade da pessoa citada; iii) falsidade do título executivo; iv) prescrição da dívida exequenda; v) falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; vi) pagamento ou anulação da dívida exequenda; vii) duplicação de coleta; viii) ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação; ix) quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

⁴¹ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, volume III, 6.ª edição*, Lisboa, Áreas p.428;

Com efeito, a oposição à execução corresponde a uma verdadeira ação declarativa enxertada no processo de execução fiscal e tem por objeto a discussão da existência do crédito com base em fundamentos previstos nas alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT⁴².

Conforme se aflorará adiante, no âmbito da oposição à execução não é admitida a discussão da ilegalidade concreta do ato que deu origem à formação do título executivo, o que facilmente se compreende e aceita, uma vez que existe, por via de regra, uma sede própria de discussão da legalidade dos créditos tributários⁴³.

Já no âmbito do processo de execução comum, no que concerne, à execução baseada em “outro título” (*i.e.*, quando não se trate da execução de uma sentença), os embargos podem fundar-se em qualquer causa que fosse lícito deduzir como defesa no processo de declaração, nos termos do artigo 731.º do CPC, já que o executado não teve ocasião de, em ação declarativa prévia, se defender da pretensão do exequente. Pode, pois, o executado alegar nos embargos matéria de impugnação e de exceção⁴⁴.

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS⁴⁵ “*(e)xiste, porém, uma diferença essencial entre a oposição à execução em processo fiscal e em processo civil. Aqui, na posição deduzida contra execução baseada num título extrajudicial, podem ser invocados todos os fundamentos que é possível deduzir como defesa no processo de declaração, ou seja, nessa oposição pode utilizar-se quer a defesa por impugnação, quer a por exceção. Dado que o título extrajudicial não é uma sentença declarativa, a oposição do executado não*

⁴²Neste sentido, vide MORAIS, Rui Duarte (2010), “*A Execução Fiscal*”, 2ª Edição, Almedina, pp. 65 e 66 “*Tal como em processo civil este instituto é o meio processual pelo qual se visa a extinção da execução mediante o reconhecimento da actual inexistência do direito exequendo ou da falta dum pressuposto, específico ou geral, da acção executiva. Aqui, a oposição à execução constitui uma verdadeira acção declarativa, sendo possível ao executado não só levantar questões que sejam do conhecimento officioso, mas, também, alegar factos novos, apresentar novos meios de prova e levantar questões de direito que estejam na sua disponibilidade*”.

⁴³ Sem prejuízo, da situação prevista na alínea h) do artigo 204.º em que será possível discutir a ilegalidade de um ato tributário, mas somente no caso de a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra esse ato.

⁴⁴ FREITAS, José Lebre de (2014), “*A ação executiva – À luz do Código de Processo Civil de 2013*”, 6.º edição, Coimbra Editora, pp. 205 e 206.;

⁴⁵ MORAIS, Rui Duarte (2010), “*A Execução Fiscal*”, 2ª Edição, Almedina, pp. 67.

está condicionada por uma qualquer regra de preclusão. Por esse motivo, não existe qualquer restrição à invocação de factos impeditivos, modificativos ou extintivos. Não é assim quanto ir oposição em processo de execução fiscal, a qual só pode ter como fundamento em geral, a ilegalidade abstracta da dívida exequenda ou seja, o Tribunal não pode apreciar da legalidade da concreta liquidação que deu causa à execução, dos factos que deram origem à obrigação do imposto e do modo como foi feita a aplicação do direito ao caso concreto, não pode apreciar de quaisquer factos que "representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título".

Neste sentido, sempre se faça notar que a taxatividade dos fundamentos da oposição à execução prevista no artigo 204.º do CPPT - pensada numa ótica fiscal⁴⁶ - quando contraposta com a possibilidade de invocação pelo Executado de quaisquer fundamentos que contendam com a legalidade em concreto da dívida exequenda prevista no artigo 731.º do CPC, sempre se revela incompatível com o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP em situações de cobrança de dívidas não tributárias, que impõe que se dê tratamento igual ao que for essencialmente igual.

Atentemos às palavras de JORGE LOPES DE SOUSA⁴⁷ “*Em situações anómalas, a taxatividade destes fundamentos de oposição pode ser incompatível com o princípio constitucional da igualdade. Situações desse tipo colocavam-se em relação aos processos de execução fiscal em que se visava cobrar dívida da Caixa Geral de Depósitos [...]. Tais dívidas eram cobradas com base em certidão emitida pela CGD que não se baseava num ato de liquidação com as características de ato tributário.*”. Continuando o Ilustre Conselheiro: “[...] por isso, em tal caso, o executado pode opor-se à execução fiscal com base em qualquer dos fundamentos previsto no art. 815.º, n.º 1, do CPC” e tal como remata “*Situações semelhantes poderão colocar-se em todas as situações em que, por disposição especial, se admita legalmente a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança coerciva de dívidas não definidas [...] por ato tributário*”.

⁴⁶ Os fundamentos da oposição à execução fiscal são limitados porque há obrigação legal de, nos demais casos, utilizar os meios gratuitos e, o que não sucede em processo civil.

⁴⁷ SOUSA Jorge Lopes de, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III, Áreas Editores, 6.ª edição, 2011, pp. 442.

Chamado a pronunciar-se sobre esta aplicação normativa, o STA, no Acórdão proferido em 15.01.1997, no âmbito do processo 018785 e disponível em www.dgsi.pt entendeu que:

“Violar-se-ia o princípio da igualdade [...], que a Constituição consagra nos arts. 13 e 20, n. 1, se em processo de execução de um crédito da CGD resultante de tal contrato se negassem ao sujeito passivo as garantias de defesa que o art. 815, n. 1, do CPC reconhece aos sujeitos passivos de idêntica relação jurídica nos casos em que o credor é outra entidade bancária. IV - Tal crédito não foi - nem podia ser - apurado através de uma liquidação com as características de acto administrativo susceptível de recurso contencioso e com vocação para se tornar caso resolvido se não impugnado, pelo que não concorrem os pressupostos que legitimariam a aplicação das regras restritas da defesa previstas no art. 176 do CPCI. V - Em tal caso o executado pode opôr-se à execução fiscal com base em qualquer dos fundamentos previstos no art. 815, n. 1, do CPC.”

Aqui chegados, voltemos a nossa atenção para o tema da (in)competência em razão da matéria dos tribunais tributários para o conhecimento de ações em cujo processo de execução fiscal é utilizado para a cobrança de dívidas não tributárias que tem recorrido tinta nos Tribunais superiores.

Nos termos do n.º1 do artigo 151º do CPPT “*compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal*”, com a exceção do n.º2 “*não se aplica quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas no número anterior*”.

A propósito da questão que nos propomos agora a estudar importa levar em devida consideração a diferença entre os conceitos de direito material ou substantivo e direito adjetivo ou processual. Se por um lado o direito material ou substantivo regula os direitos em si mesmos o direito adjetivo ou processual regula a maneira de fazer valer e defender esses direitos.

Ora, sendo a cobrança de créditos sujeita ao processo de execução fiscal, a competência dos tribunais tributários para conhecer dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal resulta imediatamente do disposto no artigo 49.º, n.º 1 alínea a) subalínea iii) do ETAF em articulação com o *supra* referido artigo 151.º do CPPT, referimo-nos, pois, à vertente adjetiva.

Note-se, porém que a sujeição da cobrança de dívidas de natureza não tributária ao regime da execução fiscal não implica a mesma sujeição às regras do processo tributário quanto à discussão da legalidade da dívida, nem tão pouco constitui qualquer alteração à competência material dos tribunais tributários para definir e discutir a legalidade da dívida (nos termos do já referido artigo 49.º ETAF) - referimo-nos, desta feita, vertente “material ou substantiva”.

A este propósito, atentemos a título de exemplo ao Acórdão proferido pelo STA no âmbito do processo n.º 0441/17, em que se encontravam em causa dívidas a uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água, concluindo-se estarmos perante preços e não taxas, pelo que a competência afigura-se pertencer aos Tribunais comuns, bem assim, atente-se ao Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 714/12-30 de 21 de novembro de 2012:

“Respeitando a dívida exequenda a restituição de quantias recebidas no âmbito de participações do Fundo Social Europeu, ou de dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a acção administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas, nos termos do disposto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 443/78, de 28 de Dezembro, a intentar nos tribunais administrativos de círculo (art. 44º do ETAF)”.

Não restam grandes dúvidas de que os tribunais tributários são competentes para a apreciação das questões “processuais” nomeadamente no que respeita à apreciação dos incidentes, dos embargos, da oposição, mas já não quanto à apreciação da legalidade a qual nos parece estar reservada aos tribunais já competentes⁴⁸.

⁴⁸ Que relativamente a dívidas de natureza tributária nos parecem ser os tribunais tributários e quanto às dívidas de natureza não tributária os tribunais administrativos ou comuns dependendo da jurisdição em que a dívida se enquadra.

3.6. Prestação de garantia

Neste seguimento, cremos ser pertinente expor os regimes legais da prestação de garantia nos diferentes tipos de execução para indagar das suas diferenças.

No âmbito da execução fiscal deduzida a oposição à execução o processo não se suspenderá. Para que ocorra a suspensão é necessário que seja prestada garantia ou que seja concedida a dispensa da prestação da mesma.

Na execução civil deduzida a oposição à execução o processo não se suspenderá, por via de regra.

Já na execução administrativa deduzida a oposição à execução fica suspensa a execução, sem necessidade de prestação de garantia.

Do exposto, resulta inequívoco a inexistência de um padrão comum relativamente à suspensão do processo executivo e da conseqüente (des)necessidade de prestação de garantia na pendência de uma oposição à execução, nos diferentes ramos de direito adjetivo. Além das óbvias conclusões de desigualdade de um sistema em que a prestação de garantia é praticamente obrigatória para todos aqueles que pretendam suspender a execução fiscal⁴⁹, há importantes questões sobre as quais nos propomos debruçar, no âmbito deste trabalho.

Assim vejamos, o STA chamado a pronunciar-se sobre a seguinte questão de se em execução fiscal por dívida não tributária (proveniente de ato administrativo) pode haver lugar à suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias, considerou, em nosso entender bem, que *“o executado por dívida exequenda não tributária que esteja a discutir*

⁴⁹ Nomeadamente por implicar a violação do princípio da proporcionalidade, sempre que se pede a um executado que não dispõe de meios económicos para tal que preste garantia. A lei não pode ignorar os casos limite de insuficiência económica do executado facilmente aqui redundam em situações processuais geradoras de diferenças injustificadas relativamente a outros executados em idêntica situação processual, mas possuidores de capacidade económica superior. Em última análise, o busílis da questão reside na concessão da isenção da prestação de garantia, a qual se tornou um mecanismo jurídico obsoleto face à atitude da AT relativamente ao requisito *“prejuízo irreparável”*.

a legalidade da mesma em sede própria pode obter a suspensão da execução fiscal nos termos dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Já que “excluir a possibilidade de obter a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias em razão da possibilidade de obter tal efeito por via da suspensão da eficácia do ato administrativo nos termos do CPTA levaria a conceder ao credor não tributário proteção maior que a do credor tributário, resultado que se tem por absurdo e conseqüentemente não querido pelo legislador”.

3.7. Formas de extinção do processo de execução fiscal

São diversas as formas de extinção do processo de execução fiscal, a saber:

- Pagamento voluntário;
- Pagamento coercivo;
- Anulação da dívida;
- Compensação da dívida;
- Prescrição.

3.7.1. O pagamento voluntário

O pagamento voluntário em processo de execução fiscal acontece por iniciativa do executado, sem que o mesmo decorra de qualquer atuação direta do órgão de execução fiscal.

Em caso de pendência de processo de execução fiscal, pode o executado, a todo o tempo, pagar a dívida exequenda e acrescidos devendo o órgão de execução fiscal promover a conseqüente extinção do processo executivo por inutilidade superveniente da lide.

3.7.2. O pagamento coercivo

Falamos de pagamento coercivo quando a execução é extinta através da aplicação do produto da venda dos bens penhorados ou da penhora de dinheiro ou valores depositados nos termos do artigo 259.º do CPPT.

3.7.3. Anulação da dívida exequenda

A anulação de uma dívida exequenda tributária pode ser oficiosa ou estar relacionada com uma decisão proferida na sequência da apresentação de uma reclamação graciosa, de uma impugnação judicial, de um pedido de constituição do tribunal arbitral interposto pelo contribuinte ou até decorrer da decisão de um procedimento de revisão oficiosa do ato tributário ou pela apresentação de uma ação administrativa ou outra – tratando-se de dívidas de natureza não tributária.

Sempre que se puder proceder à anulação da dívida exequenda, a execução fiscal é declarada extinta, exceto se se tratar de uma anulação parcial, caso em que, o processo deverá subsistir tendo em vista a cobrança do remanescente da dívida, por forma a realizar os fins da execução.

Incumbe, assim, ao órgão de execução fiscal a declaração de extinção da execução fiscal.

3.7.4. Compensação da dívida

Cabe fazer referência ao instituto da compensação de dívidas, o qual consiste numa forma jurídica de extinção das obrigações e consequentemente numa forma jurídica de extinção do processo de execução fiscal.

Sempre se dirá que a compensação pode ser efetuada por iniciativa (a pedido) do obrigado tributário nos termos dos artigos 90.º e 90º-A do CPPT, ou de modo oficioso, por iniciativa da Administração Tributária, nos termos do artigo 89.º do CPPT.

Neste âmbito, quando é a Administração Tributária a proceder à compensação, o crédito tributário extingue-se, extinguindo, em princípio também a execução (falamos da

compensação total) ou mantém-se em cobrança executiva (na compensação parcial, na parte não compensada)⁵⁰.

Estando em causa dívidas não tributárias, aplicam-se as regras do Código Civil relativas à compensação, não existindo legislação especial em sentido diferente. Com efeito, a extinção do crédito por compensação poderá ocorrer de forma externa ao processo de execução fiscal, devendo, quando tal aconteça o executado ou o exequente comunicar tal facto com vista a ser declarado extinto o processo de execução fiscal por inutilidade superveniente da lide.

3.7.5. Prescrição da dívida exequenda

A prescrição é o instituto jurídico pelo qual se extingue o direito de o credor poder exigir o cumprimento de uma determinada obrigação. Este instituto foi consagrado pelo legislador por razões de certeza, segurança e paz jurídica⁵¹.

Como FREITAS DA ROCHA⁵² aponta, a prescrição é um facto negativo e permanente: negativo porque pressupõe um *non facere* ou inércia do titular do direito e permanente porque pressupõe a permanência de uma situação de facto (essa inércia ou inação).

Em termos substanciais são abrangidas pela prescrição tributária os tributos propriamente ditos (*i.e.*, taxas, impostos, contribuições), os juros compensatórios e os juros moratórios. Inversamente, não são abrangidas pela prescrição regulada pela LGT, mas antes pela prescrição civil as obrigações não tributárias suscetíveis de serem cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal.

Torna-se relevante, por um lado, verificar o prazo de prescrição em função da natureza da dívida e por outro, determinar o seu modo de conhecimento:

⁵⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp 366 e 367.

⁵¹ O dever de pagamento não se pode manter por tempo indeterminado, pois caso assim fosse colocaria em causa alguns valores que subjazem a um Estado de Direito.

⁵² ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora pp. 469 e 470.

i. Prazo de prescrição

O prazo de prescrição das dívidas tributária encontra o seu regime substantivo no artigo 48.º da LGT⁵³.

As dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

O prazo em matéria civil que o credor tem para exigir o seu direito é de 20 anos, tal como previsto no artigo 309.º do CC.

Veja-se, neste âmbito, o Acórdão proferido pelo STA no processo 01001/13 que discorre no seguinte sentido *“porque não constituem dívidas de natureza tributária, não se aplica o prazo de prescrição do CPT (ou da LGT), antes o prazo de 20 anos previsto no artº 309º do Código Civil”*⁵⁴ e o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães que sufragou entendimento idêntico em relação à *questão decidendi* *“o prazo geral de 20 ano estatuído no artigo 309.º/1 do CC é aplicável somente às dívidas de natureza não tributária”*⁵⁵.

⁵³ *“As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.*

⁵⁴ Acórdão do STA proferido no âmbito do processo 01001/13 de 17 de dezembro, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁵ Acórdão do Tribunal da Relação proferido no âmbito do processo 681/12.2TBGC-A.G2 de 26 de setembro, disponível em www.dgsi.pt.

ii. Conhecimento oficioso

No âmbito das dívidas tributárias, nos termos do artigo 175.º do CPPT, “[a] prescrição e a duplicação de coleta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz, se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”.

A Autoridade Tributária deve, pois, declarar a prescrição oficiosamente ou declará-la a pedido do contribuinte, impõe-no o princípio da legalidade que reclama o cumprimento da lei, ainda que em detrimento dos seus interesses, enquanto credor tributário⁵⁶.

Se, porém, a Autoridade Tributária não declarar a prescrição, o Juiz pode conhecê-la, a todo o tempo (o executado pode, em sede de oposição à execução, nos termos do artigo 204.º n.º 1 alínea d) do CPPT, utilizar como fundamento a prescrição).

Já no âmbito de um processo de execução fiscal para cobrança de dívidas não tributária é aplicável o regime da prescrição previsto no Código Civil, o qual prevê que a prescrição deverá ser invocada judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita⁵⁷.

Com efeito, no âmbito das dívidas de natureza não tributária não tendo sido suscitada a questão em sede de petição inicial ou, por outra razão, sido abrangida no âmbito da sentença, fica impossibilitado o seu conhecimento e vemos serem prejudicadas as garantias do executado quando as dívidas emergem de uma relação jurídica não tributária, o que representa um dos maiores problemas da falta de cumprimento do princípio da adequação material ao direito substantivo, traduzindo-se numa incoerência do próprio sistema jurídico⁵⁸.

⁵⁶ Artigo 55.º da LGT

⁵⁷ Acórdão do STA de 17 de dezembro de 2014, processo 01001/13, disponível em <http://www.dgsi.pt> “Não se aplica às dívidas reguladas substantivamente pelo direito civil que excepcionalmente, podem ser cobradas através de processo de execução fiscal”.

⁵⁸ PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017). Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho, pp.65.

3.8. Da situação fiscal regularizada

Numa outra ordem de considerações - porque se nos afigura relevante a exposição - podemos identificar como evidência da fragilidade da utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas de natureza não tributárias a falta de parametrização do próprio sistema da Autoridade Tributária para a emissão, nomeadamente, de certificados de não dívida quando sejam devedores de dívidas de natureza não tributárias.

Conforme estabelece o n.º1 do artigo 177º-A do CPPT considera-se que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando, designadamente, se verifique um dos seguintes requisitos: i) não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros; ii) esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais; iii) tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais; iv) Tenha a execução fiscal suspensa havendo garantia constituída, nos termos legais.

Da análise aos requisitos elencados na lei não nos parece ser possível concluir que a existência de dívidas de natureza não tributária impeça, nomeadamente, o acesso a medidas de apoio à atividade e ao emprego e o acesso apoios dos fundos comunitários, acesso que tem, não raras vezes, por requisito obrigatório a entrega de declaração de não dívida, isto pelo simples facto do sistema da Administração Tributária não estar devidamente parametrizado para o efeito, assumindo, por defeito, estas dívidas na assunção da alínea a).

CAPÍTULO III

DA UTILIZAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NA COBRANÇA DE DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIA TOMADA DE POSIÇÃO

4. Tomada de posição

Conforme ficou já dito, o processo de execução fiscal é um processo simples, expedito e célere de cobrança coerciva de créditos, sendo que a possibilidade de dedução de oposição à execução conhece limites, acentuando-se a sua especificidade e força coercitiva, já que, não pode ser discutida a legalidade (que deverá ser discutida em sede própria).

Com efeito, um dos principais problemas associados à utilização do processo de execução fiscal para a cobrança coerciva de créditos centra-se nas questões inerentes à discussão da legalidade das dívidas já que, em sede de oposição à execução não é possível essa discussão.⁵⁹

No que às dívidas tributárias respeita o problema é minimizado, uma vez que a mesma resultou de um conjunto de atos ordenados e sequenciados tendentes à produção de um fim, o que significa que antes de chegar ao procedimento de cobrança, existem outros procedimentos administrativos a vários níveis, quer ao nível do apuramento da matéria coletável, ou já mesmo na liquidação⁶⁰.

⁵⁹ É jurisprudência uniforme dos tribunais tributários, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, que não é possível discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação que deu origem ao tributo, nem a legalidade do ato administrativo que esteja na origem da dívida exequenda, uma vez que a lei assegura meio judicial de impugnação desses atos [*cf.* alínea h) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT]. As únicas situações que se acolhem à *fatti species* da referida alínea são aquelas em que a dívida exequenda não tenha origem em ato tributário ou ato administrativo prévio.

⁶⁰ PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017) in “Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias”. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho, p.65.

Assim sendo o sujeito passivo tem ao seu dispor a possibilidade de reagir quer graciosamente, quer contenciosamente da liquidação através, nomeadamente, da reclamação graciosa, impugnação judicial ou do pedido de constituição de um tribunal arbitral.

O mesmo não pode ficar dito relativamente à cobrança de créditos de natureza não tributária através do processo de execução fiscal uma vez que, a discussão da legalidade é, não raras vezes, apreciada pelos tribunais comuns ou administrativos - através dos meios de reação próprios – sendo que para efeitos da execução tem apenas ao dispor reclamação de atos do órgão de execução fiscal ou oposição (que não figura como meio próprio para a discussão da legalidade).

A nossa principal inquietude, que é partilhada, surge, pois, pelo facto de as leis avulsas que preveem como meio de cobrança coerciva o processo de execução fiscal fazerem uma remissão genérica para o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário, sem ressalvas quanto à natureza da dívida e não acautelando, nomeadamente, a questão da competência judicial para dirimir litígios neste âmbito⁶¹.

Neste conspecto, tendo em consideração os atuais trâmites e a falta de adequação processual deste meio para a cobrança coerciva de dívidas não tributárias, será de considerar como inadequado ou abusivo o seu recurso.

A par do quanto ficou dito, sendo a celeridade e a eficácia qualidades imprescindíveis de um processo que visa a obtenção de meio financeiros destinados à satisfação de necessidades coletivas, seria de todo o interesse que o legislador, interviesse no sentido de expressamente limitar o acesso ao uso do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas de natureza não tributárias.

Esta diminuição, por um lado, teria um efeito positivo na celeridade da cobrança de créditos tributários e, por outro, significaria, em princípio, que a decisão a ser tomada seria mais adequada ao caso concreto.

⁶¹ PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017). Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho, pp.64.

De notar que, mesmo que se considerem louváveis os serviços prestados pela Administração Tributária esta está, não raras vezes, associada a uma imagem depreciativa, contribuindo para este efeito, o facto de esta ser forçada a atuar como entidade cobradora de dívidas das mais diversas entidades, promovendo, desta forma, a sua delapidação moral e até humana.

Em boa verdade, cremos que o legislador não alheio à problemática objeto do nosso estudo e consciente que os procedimentos que antecedem a instauração de um processo de execução fiscal são pouco eficientes e promovem situações de injustiça grave relativamente à cobrança de dívidas de natureza não tributária (amplamente enunciadas anteriormente) estabeleceu no artigo 368.º da Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020 de 31 de março) que: *“Durante o primeiro semestre de 2020, o Governo procede à revisão global do modo como se desenrola a fase que antecede a instauração dos processos de execução fiscal, nos termos da qual se inclui a revisão do procedimento contraordenacional para cobrança de dívidas referentes a taxas de portagem, bem como a análise do atual modelo de cobrança coerciva de dívidas não tributárias pela Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito do processo de execução fiscal, tendo em vista a redução do número de processos existentes.”*

Porém, esta alteração não foi contemplada na mais recente iniciativa legislativa de reforma do Código do Processo e Procedimento Tributário empreendida pela Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro, que procura reforçar as garantias dos contribuintes e a simplificação processual.

De todo o modo, estamos convictos que, em breve, ocorrerá uma alteração legislativa que positive os trâmites processuais do processo de execução fiscal, por forma a abranger, de forma constitucional e adequada a cobrança de dívidas não tributárias em processo de execução fiscal ou, em alternativa, que acabe de vez com a sua utilização na cobrança de algumas (se não de todas) dessas dívidas.

CONCLUSÃO

Concluimos, em suma, que a utilização do processo de execução fiscal na cobrança de certas dívidas de natureza não tributárias é criticável, já que o legislador, apesar de ter admitido tal possibilidade, não adaptou os trâmites deste processo a esta realidade.

Assim, pensamos que ao legislador se impõe um de dois caminhos – revogar o artigo 179.º do CPA, que parece “escancarar” portas à utilização do processo de execução fiscal, ou manter tal previsão legal, mas criando os mecanismos que permitam a sua utilização no âmbito da cobrança de dívidas de natureza não tributária.

Por tudo quanto precede facilmente se poderá concluir pela atualidade e pertinência do tema que foi sendo esquecido nunca tendo sido feito um estudo com a densidade que se requer para o pleno conhecimento da matéria.

Esperamos, pois, ter deixado um contributo válido e objetivo para a reflexão do tema já que entendemos que a sua análise, ainda não desenvolvida de forma ampla entre nós, é premente, pois urge abranger de forma adequada a cobrança de dívidas não tributárias através do processo de execução fiscal.

Em suma, é com firme expectativa que aguardamos a evolução legislativa sobre a temática, que esperamos breve.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Andreia (2017) – “*A prestação e a constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, 1.º Edição, Almedina;

FREITAS, José Lebre de (2014), “*A ação executiva – À luz do Código de Processo Civil de 2013*”, 6.º edição, Coimbra Editora.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (1999), “*Estudos de Direito Fiscal*”, Almedina;

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa (2015), *Procedimento de Processo Tributário: uma perspetiva prática*, Coimbra, Almedina;

FREITAS, José Lebre de (2014), “*A ação executiva – À luz do Código de Processo Civil de 2013*”, 6.º edição, Coimbra Editora.

MARTINEZ, Pedro Soares (2000) “*Direito Fiscal*”, 10.^a edição, Coimbra, Almedina;

MORAIS, Rui Duarte (2010), *A execução fiscal*, Coimbra, Almedina;

MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo*, Coimbra, Almedina;

NABAIS, José Casalta (2015), *Direito Fiscal* 8.º edição, Coimbra, Almedina;

NABAIS, José Casalta (2010), “*A revisão dos actos tributários*” in *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, Vol. III, Coimbra, Almedina;

NETO, Abílio (2014), *Código Civil Anotado*, Lisboa, Ediforum;

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), “*Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II*”, Coimbra, Almedina;

PIRES, Manuel, PIRES Rita Calçada, (2010) “*Direito Fiscal*”, 4.º edição, Almedina;

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.º Edição, Coimbra, Coimbra Editora;

SANCHES, José Luís Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora;

SANCHES, José Luís Saldanha (1987), *Princípios do contencioso tributário*, Coimbra, Coimbra Editora;

SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, vols. I, II, III, IV*, Lisboa, Áreas;

TEIXEIRA, Glória (2012), “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição, Almedina;

XAVIER, Alberto (1974), *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, FDUL;

PEREIRA, Eugénia Margarida Afonso (2017), “*Da utilização abusiva do processo de execução fiscal: em especial, a cobrança coerciva de dívidas não tributárias*”. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho;

Pesquisa documentos oficiais

<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

<https://inforfiscodb.pwc.com/>

<https://dre.pt/home/-/dre/1817269/details/maximized>