

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

“Sua importância no âmbito das garantias dos contribuintes”

Américo Ernesto Mariano¹

RESUMO

No presente artigo pretende-se explorar as premissas do princípio da legalidade tributária, de modo a estabelecer a sua importância porquanto salvaguarda as garantias dos contribuintes na relação jurídica tributária. Adoptamos o método histórico e comparado, em que o objectivo da pesquisa é exploratório, e em relação aos procedimentos técnicos, a nossa pesquisa é bibliográfica.

Este artigo sugere que, para o bom exercício do princípio da legalidade tributária, é necessário o fortalecimento do princípio do consentimento e respeito pelo contribuinte.

Palavras-chave: princípio da legalidade tributária, relação jurídica tributária, garantias dos contribuintes.

1

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objecto de estudo o *princípio da legalidade tributária*. Em Angola é notório a transformação que o sistema fiscal vem sofrendo desde o período pós-independência de 1975 – há está parte, em que se configurou três fases: fase pré-reforma fiscal, fase de reforma fiscal e fase pós-reforma fiscal. A modernização do sistema fiscal é regida por diplomas legais que o regulam, sendo de aplicação a uma determinada realidade socio-económico.

O princípio da legalidade surge, na história, ligado, basicamente, a duas matérias nas quais revela, melhor que em qualquer outra, a condição de súbditos e cidadãos livres, dos membros de uma comunidade: a definição de delitos e penas (princípio da legalidade penal) e o estabelecimento de tributos (princípio da legalidade tributária).

¹ Licenciado em Direito pelo Instituto Superior Politécnico Católico de Benguela, Pós-Graduado em Políticas Públicas e Governação Local pelo Centro de Pesquisa em Políticas Públicas e Governação Local da Universidade Agostinho Neto, Advogado estagiário e Mestrando em Direito Aduaneiro e Legislação Tributária Aplicada pela Universidade Independente de Angola. E-mail: marcosmariano50@hotmail.com.

O princípio da legalidade garante, essencialmente, a exigência de auto normação. No campo tributário, trata de garantir essencialmente, a exigência de autoimposição, quer dizer, que devem ser os próprios cidadãos, através dos seus representantes, que devem determinar a repartição da carga tributária, em consequência, os tributos que, a cada um deles, se pode exigir.

O imposto resulta da relação jurídica tributária que se traduz na relação entre o Estado e o contribuinte. O Estado é a figura da relação com competência legais para lançamento e cobrança do imposto, e o contribuinte é a pessoa singular ou colectiva jurídica com dever de pagar o imposto. Entende-se por imposto a prestação pecuniária, coactiva e unilateral, a título definitivo, sem caracter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos para a realização de fins públicos. Outrossim, são impostos os tributos de natureza unilateral, em virtude da sua obrigação não constituir a contrapartida de qualquer prestação individualizada do Estado e demais entes. Cfr. Art. 3.º n.º 5 do CGT

Ante ao exposto, vale realçar que não obstante o Estado ter legitimidade tributária, o mesmo deve acautelar alguns princípios norteadores da tributação², de modo a não violação dos direitos e garantias dos contribuintes, sendo estes parte importante na relação jurídica tributária.

É com base neste quadro introdutório e dada a pertinência do tema na salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes, imergiremos no estudo abordando três pontos: 1) *princípio da legalidade fiscal/tributária*, 2) *relação jurídica tributária*, 3) *garantias dos contribuintes*.

2

1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

1.1. Evolução e sentido

A tradição liberal em matéria de garantias dos contribuintes consiste na criação de um conjunto de regras formais e de produção da lei fiscal e numa estrita delimitação das competências do Parlamento (e das estruturas parlamentares das entidades autónomas), do Governo e da Administração, esta última como entidade distinta do Governo – legislador, ainda que sob a sua direcção. A criação de um estrito procedimento constitucionalmente definido para a produção das normas fiscais pelos representantes dos contribuintes era considerada uma garantia bastante do cidadão na sua relação com o Estado.³

Nos modelos actuais de tributação, mantendo-se no essencial a distribuição clássica das competências legislativas, leva-se mais longe a protecção do contribuinte,

²O código geral tributário consagra que a tributação respeita os princípios da igualdade, da legalidade fiscal, da equivalência e o da justiça material. Sendo que, apesar da importância do conjunto de princípios, a ênfase recai ao princípio da legalidade fiscal por este concorrer para a garantia dos contribuintes na relação jurídica tributária. Cfr. Art. 3.º n.º 5.

³J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, *Manual de Direito Fiscal angolano*, Coimbra Editora, Julho, 2010, p.79.

num movimento de ampliação e aprofundamento de garantias que é o contraponto constitucional do aumento da intensidade da intromissão fiscal. Em vez de meras regras formais de produção de normas jurídicas em matéria fiscal (princípio da legalidade fiscal), a tarefa jurídica de criação de limites materiais para essa mesma intromissão, que só se pode verificar mediante a aplicação de princípios que, tendo sede constitucional, se reflectirão directamente na esfera do contribuinte.⁴

No ordenamento jurídico português, “o princípio da legalidade tributaria, na sua acepção material ou substancial, postula a sujeição ao sub - princípio da tipicidade legal dos elementos de cujo concurso resulte a modelação dos tipos tributários ou dos impostos ou, dito de outro modo, dos elementos essenciais dos impostos”.⁵ Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados, liquidados e cobrados nos termos da constituição e da lei, havendo um direito à devolução dos impostos indevidamente pagos.⁶

O princípio da legalidade tributária assenta no princípio do consentimento democrático-representativo em matéria tributária. Pode dizer-se que se está aqui perante um subprincípio do princípio democrático, através do qual se pretende aproximar o direito fiscal do povo. Assim como cabe ao conjunto dos cidadãos livres e iguais definir os termos do contrato social, no plano político-constitucional, cabe aos seus representantes deliberar publicamente sobre os respectivos custos e o modo como se fará a sua repartição.⁷

O princípio da legalidade tributaria tem como subprincípios concretizadores o princípio da **prevalência da lei**, da **precedência da lei** e da **reserva de lei**⁸.

Prevalência da lei: significa que a lei prevalece sobre todos os regulamentos, actos administrativos e quaisquer outros actos ou omissões da administração tributária. O mesmo tem como primeiro corolário a tipicidade das leis, que significa que os actos legislativos são tipificados exhaustivamente na constituição, não podendo ser criados novas categorias de actos legislativos ou equiparados por qualquer órgão.

Assim nos termos do,

Artigo 125.º

(Forma dos actos)

1. No exercício das suas competências o Presidente da República emite decretos legislativos presidenciais, decretos legislativos presidenciais provisórios,

⁴ *Ibidem*, p.79

⁵ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra editora, 2ª edição, Setembro, 2012, p.59.

⁶ *Ibidem*.

⁷ MACHADO, Jonatas E.M., COSTA, Paulo Nogueira Da, MACAIA, Osvaldo Lemos, *Direito Fiscal Angolano*, 2ª edição, Petrony, 2017, p. 61.

⁸ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira, ob. Cit., p.59.

decretos presidenciais e despachos presidenciais, que são publicados no Diário da República.

Precedência da lei: significa que toda actividade administrativa deve ter base legal. Ou seja, a lei deve ser anterior a toda a actuação administrativa, sendo que a falta de um fundamento legal significa que a administração actua para além das suas competências.

Reserva de lei: o princípio da reserva de lei remete para a existência de matérias sobre as quais só a Assembleia Nacional tem competência legislativa exclusiva. Salvo autorização concedida ao executivo.

Do princípio da legalidade tributária decorre a reserva de lei em matéria de criação de impostos e sistema fiscal, bem como de definição do regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Cfr. art.165.º n.º1, al. o), da CRA.

A reserva de lei em matéria fiscal abrange os elementos essenciais dos impostos, incluindo a sua incidência objectiva e subjectiva, a respectiva taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art.102.º, n.º 1, da CRA). Dos princípios da constitucionalidade e da legalidade tributária resulta que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados, liquidados e cobrados nos termos da constituição e da lei, havendo um direito à devolução dos impostos indevidamente pagos⁹.

4

Entretanto, parece-nos que o fundamento consensual que norteia o princípio da legalidade tributária não colhe na sociedade Angolana. Pelo que, basta lembrar os últimos episódios de contestação quando a Assembleia Nacional aprovou e alterou varias leis tributárias, com destaque ao novo código de **IRT**¹⁰. Originou contestação, pelas famílias e empresas, sendo que a alteração no quadro fiscal vigente impactou negativamente nos rendimentos e consequentemente no fraco poder de compra. Ora vejamos os factos, na senda da reforma fiscal em curso que no ano de 2019 há presente data, notabilizou-se a entrada no sistema fiscal novos impostos que são: o **IVM**¹¹, **IVA**¹² (o primeiro substituiu a taxa de circulação, o segundo o imposto de consumo) e a alteração das taxas de alguns impostos existentes, que passarei a citar:

- Código do imposto predial (aprovado pela Lei n.º 20/20, de 9 de julho);
- Código geral tributário (aprovado pela Lei n.º 21/20, de 9 de julho);

⁹ MACHADO, Jonatas E.M., COSTA, Paulo Nogueira Da, MACAIA, Osvaldo Lemos, ob. Cit.p.63.

¹⁰ Imposto sobre os rendimentos do trabalho.

¹¹ Imposto sobre veículo e motorizado.

¹² Imposto sobre o valor acrescentado.

- Código do imposto sobre o valor acrescentado (aprovado pela Lei n.º 17/19, de 13 de Agosto);
- Código do imposto sobre veículo e motorizado (aprovado pela Lei n.º 24/20, de 13 de julho);
- Código do imposto sobre os rendimentos do trabalho (aprovado pela Lei n.º 28/20, de 22 de julho);
- Código do imposto industrial (aprovado pela Lei n.º 26/20, de 20 de julho).

Assim, pensamos que a inserção no sistema fiscal de novos impostos e o agravamento das taxas em outros impostos, sem a devida cautela das condições económicas, acaba por colocar os contribuintes mais vulneráveis a evasão fiscal e afugenta aqueles que ainda não se encontram na base tributária. Isto é, a desejável consolidação fiscal poderá ser adiada tendo em conta a fraca cidadania fiscal.

2. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1. Definição

Tecnicamente, a relação jurídica é a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante a atribuição de direitos e deveres jurídicos ou sujeições às partes na mesma. Em termos gerais, a relação jurídica compreende os sujeitos, o objecto e um facto jurídico, devendo ainda mencionar-se como elemento externo à mesma, a garantia da relação jurídica, integrando o acervo de providências coercitivas disponíveis para a sua efectivação. A teoria geral da relação jurídica é especialmente relevante no direito tributário. Este integra o direito das obrigações de direito público, cujo objecto consiste nas relações obrigacionais que se estabelecem entre o cidadão (*lacto sensu*) e o Estado.¹³

5

2.2. Constituição da relação jurídica tributária

Nos termos do artigo 24.º do código geral tributário, consagra que a obrigação tributária constitui-se com a verificação dos factos que definem a incidência do respectivo tributo. Dai resultando o nascimento das correspondentes obrigações tributárias. Daqui decorre que sem facto tributário não existe verdadeiramente uma relação jurídica tributária, sem prejuízo da existência de relações jurídicas entre a Administração Tributária e os contribuintes, em que, não existindo o dever de pagar imposto, subsistem apenas, como deveres principais, outros deveres normalmente considerados acessórios, ou instrumentais, como seja, designadamente, o dever de declarar a não ocorrência de qualquer facto tributário¹⁴.

¹³ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira, ob. Cit., p.136.

¹⁴ MACHADO, Jonatas E.M., COSTA, Paulo Nogueira Da, MACAIA, Osvaldo Lemos, ob. Cit.p.184.

2.3. Princípios da relação jurídica tributária

Uma vez constituída, a relação jurídica tributária apresenta-se indisponível diante das respectivas partes, por razões de interesse público tributário.

A relação jurídica tributária obedece ao princípio inalterabilidade. O mesmo é um subprincípio do princípio da legalidade tributária e da legalidade da administração tributária, tendo como corolários: *i*) a inalterabilidade dos elementos essenciais da relação jurídica tributária por vontade das partes (art. 25.º do CGT); *ii*) a preclusão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei (art. 136.º do CGT); *iii*) a irrelevância da qualificação jurídica do negócio feito pelas partes (arts. 26.º e 27.º do CGT); *iv*) a indisponibilidade do crédito tributário (art. 61.º do CGT).

2.4. Sujeitos da relação jurídica tributária

O sujeito activo da relação jurídica tributária é a entidade que, ao abrigo das normas de direito público, seja titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária principal, ou seja o pagamento do tributo (art. 28.º n.º 2, do CGT).

Nos termos da lei, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, para além de poder ser exercido directamente pelo sujeito da relação jurídica tributária, pode também sê-lo indirectamente, pela Administração Tributária, agindo em representação do sujeito activo (art. 28.º n.º 3, do CGT).

Os sujeitos passivos da relação jurídica tributária são determinados com base nas normas de incidência subjectiva dos impostos. Com efeito, o conjunto dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária é delimitado com base nos princípios da residência e da fonte. O primeiro tem como fundamento material a ideia de que a residência concede um estatuto jurídico e uma protecção especial, por parte do Estado a que se refere, susceptível de justificar a tributação. O segundo apoia-se em considerações de eficiência e eficácia administrativo-tributária, bem como no princípio do benefício. Estes critérios permitem constituir como sujeitos passivos da relação jurídica tributária tanto os residentes como os não residentes, embora estes últimos sejam tributados apenas relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional.¹⁵

Assim, nos termos do n.º 4 art. 28.º do CGT, os sujeitos passivos da relação tributária são as pessoas singulares ou colectivas, as sociedades irregulares, os sócios das sociedades civis não constituídas sob a forma comercial e os membros dos patrimónios autónomos, incluindo a herança indivisa e a herança jacente, ou das organizações de facto, bem como outras entidades que, nos termos legais e ainda que como substitutos ou responsáveis, devam cumprir a obrigação tributária principal.

¹⁵ MACHADO, Jonatas E.M., COSTA, Paulo Nogueira Da, MACAIA, Osvaldo Lemos, ob. Cit.p.189.

3. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

A garantia dos contribuintes surgiu na perspectiva de ser um instrumento inibidor dos possíveis excessos da Administração Tributária no âmbito da relação jurídica tributária. Os contribuintes gozam de diversas garantias gerais perante a administração tributária. Elas têm fundamento na Constituição da República e encontram-se enunciadas no art. 23.º do CGT.

A lei começa por reconhecer o direito de resistência fiscal dos contribuintes relativamente aos impostos que não tenham sido criados nos termos exigidos pela constituição (art. 102.º n.º 1).

Por outro lado, a lei prevê que não haverá dupla tributação jurídica. Isto é, um contribuinte não poderá ser tributado mais do que uma vez pela mesma matéria colectável e através do mesmo imposto, relativamente ao mesmo período de tributação.

Deste modo, o CGT consagra um conjunto de direitos de que o contribuinte goza nas suas relações com a Administração Tributária (art. 23.º). Entre outros, cito:

- Direito à fundamentação e notificação da liquidação e demais actos que alterem a posição jurídica do contribuinte;
- O direito à audição antes da decisão final dos procedimentos previstos no n.º 1 do artigo 85.º da presente Lei, conquanto que o sentido da decisão definitiva seja previsivelmente desfavorável;
- Direitos à prestação de informações, à consulta de documentos, à extração de certidões e ao acesso aos processos individuais devidamente organizados e conservados pela Administração Tributária;
- Direito à confidencialidade dos actos relativos à sua situação tributária nos termos previstos no CGT;
- Direito a juros indemnizatórios por pagamento indevido do tributo em virtude de erro imputável à Administração Tributária na liquidação ou cobrança ou atraso no reembolso dos tributos a tenha direito;
- Direito a juros de mora em caso de atraso injustificado no cumprimento das decisões judiciais;
- O direito à informação genérica sobre o conteúdo dos seus direitos, deveres e os meios mais cómodos e seguros de lhes dar cumprimento;
- Direito à informação genérica sobre o conteúdo dos seus deveres acessórios e o meio mais cómodo e seguro de lhes dar cumprimento.

Considerações Finais

Em decorrência do estudo teórico efectuado, e demonstrada a confiabilidade da busca bibliográfica que circunda o princípio da legalidade tributaria, conclui-se o seguinte:

- Num Estado de Direito, a arrecadação de receitas e a realização de despesas pelo Estado não pode ser feita de forma discricionária ou arbitrária, ela pauta-se por princípios e regras jurídicas. Art. 102.º n.º 1 CRA;
- O princípio da legalidade fiscal estabelece, a lei, e só a lei, deve regular certas materiais (preeminência da lei e reserva de lei), incorpora, essencialmente, a ideia de que numa sociedade livre, só a comunidade pode dar-se a si mesma através dos seus representantes, normas sobre tais matérias;
- A relação jurídica tributária tende a ser privilegiada, quando as políticas públicas tributárias forem consensuais e de respeito pelos contribuintes;
- A garantia constitui a segurança do contribuinte na relação jurídica tributaria com o detentor do poder tributário (Estado). Ou seja, é o incremento da responsabilidade tributária do sujeito activo quando se relacionar com o sujeito passivo (actuação cautelosa do Estado perante o contribuinte);
- É pertinente que o conselho de auscultação e concertação social (CACS), participe activamente na criação ou alteração dos tributos. Pelo que, a delegação de competências aos representantes do povo via eleitoral, não extingue o princípio do consentimento em matéria tributária. Não basta os representantes do povo apreciarem e aprovarem as leis, não basta auscultar somente as associações empresariais. E sim, é importante ouvir a opinião das famílias, sendo elas o tecido humano mais sensível em matéria de criação ou alteração dos tributos.

8

“As politicas públicas tributárias se forem consensuais e respeitarem o contribuinte, manifestamente concorrem para a melhoria da arrecadação de Receitas tributárias” - Autor desconhecido

Referências Bibliográficas

J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, *Manual de Direito Fiscal angolano*, Coimbra Editora, Julho, 2010.

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra editora, 2ª edição, Setembro, 2012.

MACHADO, Jonatas E.M., COSTA, Paulo Nogueira Da, MACAIA, Osvaldo Lemos, *Direito Fiscal Angolano*, 2ª edição, Petrony, 2017.

Diplomas legais

Constituição da República de Angola
Código Geral Tributário