

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ANGOLANO

APONTAMENTOS UNIVERSITÁRIOS

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA



CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ANGOLANO (APONTAMENTOS UNIVERSITÁRIOS)

Autor

Joaquim Freitas da Rocha

Edição

EDUM Escola de Direito da Universidade do Minho

*Dedicamos aos muitos angolanos que se esforçam
por construir uma sociedade justa por via do estudo.*

FICHA TÉCNICA

TÍTULO

Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)

DATA

Abril 2019

AUTOR

Joaquim Freitas da Rocha

EDIÇÃO

EDUM Escola de Direito da Universidade do Minho

APOIO

JUSGOV Centro de Investigação em Justiça e Governação

JUSLAB Laboratório de Justiça do Centro de Investigação em Justiça e Governação

PAGINAÇÃO E DESIGN DE CAPA

Pedro Rito

FOTO DE CAPA

Priscilla Linda on Unsplash

ISBN

978-989-54194-5-6

ÍNDICE

APRESENTAÇÃO DA OBRA

1

INTRODUÇÃO

5

1. Noção de Direito tributário

5

2. A relação jurídica tributária

6

2.1. Características essenciais

6

2.2. Elementos estruturantes

11

3. O contencioso tributário

17

PARTE I - O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

19

1. Noção de procedimento tributário

19

2. Os sujeitos do procedimento tributário

19

1.1 A administração tributária

20

1.2 Os sujeitos passivos ou contribuintes e as restantes entidades privadas

22

3. As fases do procedimento tributário

24

4. Os actos no procedimento tributário – em particular os actos da administração tributária

31

5. As garantias dos contribuintes (primeira abordagem)

39

6. Os princípios do procedimento tributário

39

6.1 Princípio da legalidade da atuação administrativa

40

6.2 Princípio da verdade material

41

6.3 Princípio da imparcialidade

43

6.4 Princípio da proporcionalidade

43

6.5 Princípios da disponibilidade e do inquisitório

44

6.6 Princípio da obrigatoriedade de pronúncia e de decisão

45

6.7 Princípio da obrigatoriedade de fundamentação

46

6.8 Princípio da participação

47

6.9 Princípio da confidencialidade

47

6.10 Princípio da celeridade	
48	
6.11 Princípio da publicidade	
49	
7. Os procedimentos tributários em especial	
50	
7.1 Procedimentos informativos	
51	
7.2 Inspeção tributária	
53	
7.3 Determinação da matéria colectável	
55	
7.4 Liquidação	
57	
7.5 Cobrança	
58	
7.6 Reconhecimento de benefícios fiscais	
60	
7.7 Procedimentos impugnatórios	
61	
PARTE II - O PROCESSO TRIBUTÁRIO	
67	
1. Noção e enquadramento do processo tributário	
67	

2. As finalidades do processo tributário

68

3. O processo tributário como um contencioso pleno e de legalidade

69

4. Os sujeitos do processo tributário

71

4.1 O tribunal

71

4.2 A administração tributária

72

4.3 Os sujeitos passivos ou contribuintes e as restantes entidades privadas (remissão)

73

4.4 O Ministério Público

74

5. As fases do processo tributário

74

6. Os princípios do processo tributário

76

6.1 Princípio da independência dos Tribunais

76

6.2 Princípio da reserva da função jurisdicional (reserva do juiz)

77

6.3 Princípios da justiça (verdade material) e do inquisitório

78

6.4 Princípio da plenitude dos meios processuais (proteção jurídica plena)	
79	
6.5 Princípio da celeridade	
79	
6.6 Princípio da cooperação	
81	
6.7 Princípio do contraditório	
82	
7. Os processos tributários em especial	
82	
7.1 O processo de impugnação judicial	
83	
7.2 O processo de execução fiscal	
90	
7.3 Outros meios processuais (breve referência)	
106	

APRESENTAÇÃO DA OBRA

Os presentes *apontamentos* pretendem ser a materialização escrita das sessões de mestrado por nós proferidas em 2015 em Luanda.

Trata-se de um escrito com natureza académica, que pretende contribuir para o estabelecimento de um quadro inicial esclarecedor e compreensivo de um dos sectores do ordenamento jurídico angolano que mais carente está de consideração e estudo sério e aprofundado – o Direito tributário adjectivo, isto é o Direito tributário, na perspectiva da sua aplicação pela administração, pelos Tribunais e também pelos próprio particulares.

O objeto central é precisamente o contencioso tributário, expressão propositadamente ampla que permite captar no seu perímetro de significado não apenas o procedimento (ao qual se dedicará a parte I da obra), mas igualmente o processo (ao qual se dedicará a parte II), tendo por referência sempre, evidentemente, o ordenamento jurídico angolano. Este último, aliás, é um aspecto de extrema importância. Não se trata de uma exposição dogmática das linhas rectoras de um ordenamento estrangeiro aplicadas a Angola, mas da verdadeira criação, de raiz, de *uma obra que*, reflectindo o *iter* expositivo subjacente às sessões de mestrado, *se debruça sobre o ordenamento jurídico vigente no quadro do Direito angolano*.

Como se compreenderá, atentas as limitações de tempo e de espaço discursivo subjacentes à leccionação efectiva, não se desenvolverão, nem se poderia desenvolver, todas as dimensões jurídicas em que o contencioso tributário se desdobra. Por esse motivo, a presente obra assume a designação de “apontamentos universitários” e não outra qualificação editorial, crendo-se que apenas deste modo se traduz adequadamente o seu real conteúdo.

Em termos de conteúdo e de orientação expositiva, procurar-se-á seguir um método de feição eminentemente positivista, que parta dos dados fornecidos pelo próprio legislador positivado angolano e das soluções por ele especificamente recortadas e desenhadas. Vale isto por dizer que a âncora na qual se suportam todas as considerações será a lei escrita — particularmente os novos códigos recentemente aprovados (CGT- código geral tributário, CPT- código do processo tributário, e CEF- códigos das execuções fiscais) —, sem prejuízo naturalmente, de algumas preocupações de natureza crítica e reflexiva que, aqui e ali, se afigurem pertinentes efectuar. Em todo o caso, o foco será sobretudo descritivo, procurando abrir caminho para que os destinatários da obra possam,

após reflexão cuidada, tecer as considerações valorativas e de aprofundamento que entendam eventualmente convenientes.

Em termos de alinhamento estrutural, os conteúdos discursivos desdobrar-se-ão de acordo com a sistematização que se segue:

- Em primeiro lugar, efectuar-se-á uma abordagem introdutória, com o objectivo de trazer ao discurso as dimensões pressupostas ao estudo, em bases cientificamente aceitáveis, do contencioso tributário. Aqui, a atenção será dedicada (i) por um lado ao conhecimento aproximativo da noção de “Direito tributário”, procurando recortar um conceito operativo, e (ii) por outro lado, à relação jurídica tributária e aos seus elementos estruturantes, na medida e que grande parte das realidades futuramente abordadas arrancam do seu conhecimento prévio;
- Em segundo lugar, seguir-se-á o estudo do designado “Procedimento tributário”, enquanto conjunto de actos direccionado à emanação de uma vontade administrativa em matéria tributária, dando particular atenção aos aspectos principiológicos envolventes da respectiva actividade, mas sem perder de vista o estudo dos meios operativos em concreto (a partir da legislação vigente: avaliações, liquidações, reclamações, revisões, recursos, etc.);
- Finalmente, em terceiro lugar, a análise será focada no “Processo tributário”, aqui entendido como o conjunto de actos direccionado à emanação de uma vontade jurisdicional em matéria tributária. Neste particular, uma especial referência será efectuada aos processos de impugnação judicial — o meio tributário de defesa do contribuinte por excelência — e ao processo de execução fiscal — o meio primacial de cobrança das dívidas às pessoas colectivas de Direito público, *maxime* ao Estado, com destaque evidente para as dívidas de impostos, taxas e contribuições. Aos restantes meios será efectuada uma menção sumária e rápida.

Como se disse, só alguns aspectos podem aqui ser focados, tentando-se tão somente “abrir o caminho” para que os estudiosos possam, a partir do que de bom e de mau fica registado, propor caminhos de complemento, de correcção, de aperfeiçoamento e de melhoria.

Para desenvolvimentos teóricos, sugerimos as nossas “Lições de procedimento e de processo tributário”, em referência ao ordenamento português e editadas pela Coimbra editora.

Dando cumprimento à Missão da Universidade, mas com uma forte componente individual de estima e apreço, este é o nosso contributo — incipiente e modesto, é certo — para a melhoria do sistema tributário angolano e para o incremento de uma doutrina tributária *residente* genuína e valiosa.

Braga e Viana (Luanda), Setembro de 2015

INTRODUÇÃO

O adequado entendimento das estruturas de raciocínio respeitantes ao estudo do contencioso (procedimento e processo) tributário não prescinde do estabelecimento inicial, de um modo racional, claro e linear, de alguns pressupostos conceptuais essenciais. A este respeito, procuraremos, de modo breve, trazer à reflexão os núcleos temáticos “Direito tributário”, “relação jurídica tributária”.

1. Noção de Direito tributário

O Direito tributário consiste no *conjunto de normas jurídicas* que tem por objeto os tributos, sendo que, para efeitos do CGT, entendem-se por tributo todas as prestações patrimoniais, pecuniárias ou susceptíveis de avaliação pecuniária, sem carácter de sanção, impostas pelo Estado ou outras entidades de Direito público ou concessionárias de serviços públicos, com vista à satisfação das necessidades colectivas e à prossecução do interesse público¹. Ao conjunto dos tributos, reserva-se a designação de *sistema tributário*, o qual, nesse seguimento, e nos termos da lei, “visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza nacional”².

Em termos tipológicos, os tributos desdobram-se em impostos, taxas e contribuições especiais^{3 / 4}, cuidando o próprio legislador da respetiva definição e delineamento dos seus contornos essenciais, nos termos seguintes:

- Os impostos são tributos com natureza unilateral, em virtude da sua obrigação não constituir a contrapartida de qualquer prestação individualizada do Estado e demais ente públicos⁵;
- As taxas são tributos que constituem contraprestações pecuniárias ou avaliáveis em dinheiro, exigidas por entidades públicas, em regime de

¹ V. art.º 2.º, n.º 1, alínea x) do CGT.

² Cfr. art.º 10.º do CGT.

³ V. art.º 3.º, n.º 4 do CGT.

⁴ Para outras tipologias classificatórias e regimes jurídicos, v. art.º 3.º do CGT.

⁵ Assim, art.º 3.º, n.º 5 do CGT.

Direito público, em virtude da prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma actividade ⁶;

- As contribuições especiais assumem natureza múltipla e podem desdobrar-se em contribuições de melhoria (as quais assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação e ampliação de serviços públicos), contribuições de maior desgaste (que assentam no especial desgaste de bens públicos ocasionado pelo exercício de uma actividade), ou contribuições financeiras constituídas por prestações de natureza parafiscal ⁷.

As normas jurídicas que integram o Direito tributário têm natureza abrangente, podendo revestir a forma de normas (i) de natureza constitucional (por exemplo, as normas da CRA atinentes à denominada “Constituição fiscal”, (ii) legal (os diversos códigos tributários), (iii) internacional (as normas constantes de Tratados internacionais regularmente constituídos pelos poderes angolanos) ou (iv) regulamentar (as normas integrantes dos múltiplos regulamentos que visam densificar ou concretizar os diplomas legais).

2. A relação jurídica tributária

Outro conceito essencial que importa apreender desde já é o de relação jurídica tributária.

2.1. Características essenciais

Em termos teóricos, e numa primeira aproximação, pode afirmar-se que a relação jurídica tributária é um vínculo de natureza jurídica que se estabelece entre o credor de um tributo, grande parte das vezes o Estado, e um devedor, genericamente designado por *contribuinte*. No âmbito de tal vínculo — ainda de um modo aproximativo e superficial —, costuma afirmar-se que este último encontra-se investido num conjunto de deveres em face do primeiro, dos quais ressalta, pela sua visibilidade e natureza marcadamente restritiva da esfera patrimonial, o dever de pagamento do tributo.

Nos termos do CGT [art.º 2.º, n.º 1, alínea r)], entende-se por relação jurídica tributária o “vínculo jurídico estabelecido entre o Estado ou entes públicos equiparados, enquanto Administração Tributária, e as pessoas singulares ou

⁶ Assim, art.º 3.º, n.º 7 do CGT.

⁷ Cfr. art.º 3.º, n.º 6 do CGT.

colectivas e os entes fiscalmente equiparados a estas, nos termos da Lei”. Trata-se de um conceito da maior importância, pois é a partir dele que se determina o âmbito ou perímetro de aplicação do próprio CGT, em termos de as suas normas se aplicarem não apenas a todas as relações tributárias (sem prejuízo do disposto em normas de Direito internacional ou em legislação interna especial) ⁸, mas igualmente a outras relações de Direito público, nos casos em que exista norma especial expressa que o determine ⁹.

Trata-se de uma relação jurídica de natureza obrigacional, com eficácia *inter partes*, na medida em que as posições jurídicas em causa apenas podem ser oponíveis entre os sujeitos que integram a própria relação, sem qualquer possibilidade de projecção de efeitos *erga omnes*. Significa isto que o credor tributário, em princípio, apenas pode exigir àquele contribuinte o cumprimento das prestações que integram *aquela* relação jurídica (v.g., o pagamento do tributo ou a entrega de declarações ou a apresentação da contabilidade), apenas em relação a ele podendo opor os seus direitos de credor.

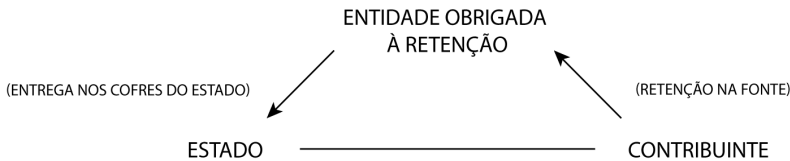
Porém, além se configurar como uma relação obrigacional, a relação jurídica tributária é também uma relação complexa, basicamente por dois motivos:

- Em primeiro lugar, do ponto de vista subjectivo a relação jurídica tributária é uma relação complexa porque a sua estrutura nem sempre se reconduz ao esquema básico e binário sujeito activo - sujeito passivo, convocando muitas vezes a intervenção de terceiros que também se assumem face à norma tributária como sujeitos da relação. Isto é particularmente visível quando o legislador obriga determinadas pessoas — terceiros em relação à administração tributária e ao contribuinte — a cumprir concretas obrigações tributárias relacionadas com este último, como por exemplo, as obrigações que impendem sobre as entidades patronais ou as instituições financeiras e bancos de proceder à cobrança do imposto (retenção na fonte) sobre o rendimento incidente sobre os salários que pagam ou colocam à disposição dos seus trabalhadores ou sobre os juros de depósitos que pagam ou colocam à disposição dos seus clientes, respectivamente. Nestes casos, além do vínculo de natureza bilateral administração tributária – contribuinte (isto é, a pessoa que auferir o rendimento: o trabalhador ou o depositante que no final do ano poderá ter igualmente de declarar os rendimentos auferidos), é possível identificar-se outros vínculos, também de natureza tributária, entre a administração e as entidades obrigadas a

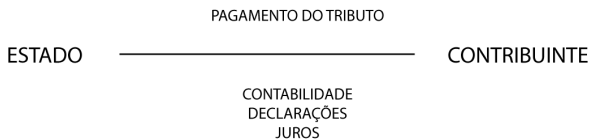
⁸ Cfr. art.º 1.º, n.º 1 do CGT.

⁹ Cfr. art.º 1.º, n.º 4 do CGT.

retenção (que devem entregar perante aquela as quantias retidas) e entre estas últimas e os contribuintes, podendo falar-se em verdadeiras relações jurídicas trilaterais, multipolares ou poligonais.



- Em segundo lugar, do ponto de vista objectivo trata-se de uma relação obrigacional complexa na medida em que abrange no seu perímetro vários vínculos recíprocos e interdependentes (ao contrário das obrigações ditas “simples”, que se reduzem apenas a um vínculo). Na verdade, na fisionomia da relação tributária é possível identificar um vínculo principal — que se materializa na obrigação de pagamento do tributo e no correspondente direito de o exigir — e uma série alargada de vínculos acessórios, nos diversos pólos da relação, como as obrigações de apresentar declarações, de emitir factura ou recibo, de manter a contabilidade organizada, de efectuar a retenção na fonte e entregar a respectiva quantia ao credor tributário, de restituir os tributos pagos em montante superior ao devido ou de pagar juros (indemnizatórios, compensatórios ou moratórios, consoante os casos).



No que diz respeito aos fins que estão subjacentes à constituição de uma relação jurídica tributária, pode afirmar-se que estamos em presença de fins de Direito público: a arrecadação de receitas destinadas a financiar bens (públicos e semi-públicos) para satisfazer necessidades de natureza colectiva. Com efeito, quando os entes públicos (Estado/administração central, municípios, etc.) pro-

cedem à cobrança de tributos estão a exercer um conjunto de poderes que se inserem no motivo principal e único da sua actuação: a prossecução do Interesse público.

A principal e mais visível consequência da consideração do Interesse público como o fim único que subjaz ao nascimento e estabelecimento de uma relação jurídica tributária é a caracterização desta como uma relação de natureza publicista, subordinada aos princípios e regras de Direito público e no âmbito da qual um dos sujeitos actua munido de *Ius imperii*. Como maiores manifestações deste último salientam-se:

- O carácter *ex lege* (legal) da relação tributária, o que significa que esta é criada pelo Direito e que necessita da norma jurídica para se constituir e desenvolver. Além disso, seu conteúdo (obrigação principal e diversas obrigações acessórias) é modelado exclusivamente pela norma jurídica 10, o que significa que quer o montante da prestação devida ao credor, quer o modo de pagamento, quer o prazo e o lugar de pagamento, quer ainda o modo de efectivação das obrigações acessórias, tudo está previsto legalmente, não se admitindo pactos ou acordos entre os sujeitos, nem tributação com base em “justiça” ou “equidade”;
- A indisponibilidade dos direitos que integram essa mesma relação, os quais são intransmissíveis *inter-vivos* (isto é, a administração e os contribuintes não podem fazer pactos ou acordos com a finalidade de os transferir ou alienar a terceiros).;
- A irrenunciabilidade desses mesmos direitos, o que quer dizer que o sujeito activo não pode abdicar do cumprimento das várias prestações ou recusá-las, proibindo-se especificamente as reduções do montante da dívida e os perdões fiscais por via administrativa, bem assim como as dilações de prazos ou moratórias ¹¹;
- Os especiais instrumentos que o sujeito ativo tem ao seu dispor para atuar, como sejam os actos administrativos, que, em princípio, gozam de uma presunção de legalidade e podem, em princípio, produzir de imediato os seus efeitos e ser imediatamente executados, pois a administração, ao contrários dos restantes credores goza de um *privilégio de execução prévia*. Por outras palavras: enquanto o acto da administração não for afastado do ordenamento jurídico ele está apto a produzir os seus efeitos, independentemente de o contribuinte concordar ou não com ele, o que

¹⁰ Cfr. art.º 25.º do CGT.

¹¹ Cfr. art.º 61.º do CGT.

juridicamente resulta na ausência de efeito suspensivo das reclamações e dos recursos por este apresentados (o acto impugnado continua a produzir os seus efeitos, continuando a correr eventuais prazos de cumprimento) ¹². Por exemplo, o credor tributário pode exigir o cumprimento da respectiva prestação mesmo que o contribuinte reclame ou impugne o acto de liquidação, do mesmo modo que o contribuinte deixa logo de beneficiar de isenção mesmo que coloque em crise o acto de revogação desse benefício. Na mesma linha de raciocínio, a interposição de meios impugnatórios na pendência de uma execução fiscal intentada para cobrança de dívidas não paralisa os efeitos desta, pois que os actos subsequentes, como a penhora por exemplo, podem continuar a ser efectivos. A *ratio* desta opção é entendível: basta pensar que se fosse permitido aos interessados paralisar os efeitos da actuação dos órgãos públicos simplesmente por via da interposição de um meio recursivo, o Interesse público poderia ser gravemente afectado, inviabilizando-se a percepção da receita pública e fazendo perigar o equilíbrio das contas públicas, a estabilidade orçamental, e, em decorrência, a própria sustentabilidade do Estado. Não pode ser perdido de vista que a diminuição injustificada das receitas públicas poderia significar o irregular funcionamento das Instituições (parlamentos, gabinetes ministeriais, serviços públicos, tribunais, polícias, hospitais, universidades, etc.), ou a dificuldade de atribuição de prestações sociais (subsídios, bolsas, complementos, participações, etc.). Não se trata de acautelar os interesses do Estado ou da administração — que de resto nem têm interesses próprios, mas sempre interesses colectivos, heteronomamente determinados pela Constituição e pela lei —, mas antes de efectuar uma adequada ponderação de bens jurídicos em termos de fazer sobrepor o Interesse público (colectivo) ao interesse individual;

- Por fim, importa ainda enfatizar que em casos de incumprimento por parte do contribuinte, a administração tributária não recorre nem aos Tribunais comuns nem aos processos comuns ao lado de qualquer outro credor, mas tem ao seu dispor uma forma própria e específica de procurar a cobrança coerciva dos seus créditos: o processo de execução fiscal. Além disso, frequentemente, o seu crédito por impostos pode ser pago com preferência (privilégio creditório) em relação aos restantes débitos que o mesmo contribuinte deva pagar, por exemplo, a fornecedores, bancos, trabalhadores, etc..

¹² V a respeito, por exemplo, art.ºs 128.º, n.º 1, alínea e) (reclamação administrativa) e 134.º (recurso hierárquico) do CGT.

2.2. Elementos estruturantes

Será ainda pertinente efectuar uma referência, ainda que breve, aos elementos constitutivos da relação jurídica tributária, começando por dizer que, como qualquer outra relação jurídica, também esta se estrutura em quatro elementos, cada um deles susceptível de desdobramento: sujeito, objecto, facto e garantia.

Procuremos delinear os seus traços de regime jurídico fundamentais.

a Sujeitos

O conceito nuclear nesta matéria é o de personalidade tributária, a qual consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (art.º 28.º do CGT). É um conceito muito amplo, nele se integrando diversos tipos de pessoas ou entidades (consoante os tributos em questão), como pessoas singulares, pessoas colectivas, pessoas nacionais, pessoas estrangeiras, pessoas residentes, pessoas não residentes, pessoas maiores, pessoas menores, etc.

Cumpre distinguir o sujeito activo do sujeito passivo.

O sujeito activo da relação jurídica tributária é a entidade que, ao abrigo de normas de Direito público, seja titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária a que o sujeito passivo está adstrito ¹³. Em rigor, mais do que a entidade que exige em concreto ao sujeito passivo o cumprimento dos seus deveres, o sujeito activo é a entidade a favor de quem revertem os benefícios desse cumprimento (credor tributário), podendo até suceder que a entidade que exige o cumprimento e a entidade beneficiária com esse cumprimento não sejam a mesma pessoa. Por exemplo: quem exige ao trabalhador por conta de outrem o imposto sobre o rendimento devido ao longo do ano pelo salário que auferir é a respectiva entidade patronal através da respectiva retenção na fonte, embora o credor dessa mesma quantia seja o Estado. Seja como for, “Estado”, enquanto credor tributário, é distinto de “administração tributária”, “fazenda pública” ou “fisco”, na medida em que estes últimos são meramente o aparato organizatório (poder executivo/administrativo) a quem compete praticar os actos administrativos e materiais em matéria tributária.

Já o sujeito passivo será a pessoa ou entidade que está adstrita ao cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias). Embora em termos amplos se possa utilizar a denominação de “devedor”, talvez seja preferível evitar a mesma, atendendo à natureza não pecuniária de algumas das prestações concretas (por exemplo, entrega de declarações ou emissão de uma factura).

¹³ Assim, art.º 28.º, n.º 2 do CGT.

Ora, como já resulta do que expusemos, as pessoas adstritas ao cumprimento das obrigações tributárias podem inserir-se em categorias distintas e bastante heterogéneas, podendo abarcar-se quer o próprio sujeito que aufero um rendimento ou efectua uma acto de consumo, como um qualquer terceiro que está obrigado a declarar rendimentos de outrem ou a efectuar retenção na fonte. Em qualquer dos casos, como se compreende, pode falar-se em sujeitos passivos. Porque assim é, o estudo destas matérias em bases adequadas deve ser feito mediante a utilização de uma estrutura de pensamento e análise suficientemente esclarecedora, que permita identificar claramente todas as situações envolvidas e recortar com nitidez o correspondente regime jurídico aplicável. Pela nossa parte, procedermos às seguintes distinções analíticas, que servirão de base aos desenvolvimentos subsequentes:

- Em primeiro lugar, cumpre individualizar aquela pessoa que tem uma relação pessoal e directa com o facto tributário, na medida em que é em relação a ela que se verifica determinado facto (por exemplo, a morte de um ascendente de quem será herdeiro) ou é ela quem pratica determinado acto que constitui a base de um tributo (v.g., um contrato), casos em que utilizaremos a designação de “sujeito passivo directo”;
- Em segundo lugar, importa identificar todo um conjunto de outras pessoas que, sem terem a referida relação pessoal e directa com o facto tributário, vão ainda assim, e por motivos diversos, ser chamadas ao cumprimento de obrigações tributárias (normalmente relacionadas com outros), situações em que utilizaremos a designação — não totalmente coincidente com a terminologia do legislador angolano ¹⁴ — de “sujeito passivo indirecto”. Neste sub-grupo, três categorias importa distinguir:
 - Os substitutos tributários, naquelas situações em que, por imposição legal, o tributo “é exigido à pessoa diversa do contribuinte efectivo”, normalmente por via da retenção na fonte (por exemplo, entidades patronais em relação aos seus trabalhadores) ¹⁵;

¹⁴ Cfr., a título de divergência, o art.º 28.º, n.º 5 do CGT, no qual as entidades que procedem a retenções na fonte não são considerados sujeitos passivos [não obstante em preceito anterior (n.º 4) se considerem como tal as pessoas e entidades que devam cumprir a obrigação tributária, ainda que como substitutos].

¹⁵ Cfr., a respeito, art.º 45.º do CGT. Para uma noção de retenção na fonte, v. art.º 2.º, n.º 1, alínea u).

- Os sucessores tributários, nos casos de morte do sujeito passivo directo, sendo chamados os sucessores *mortis causa* para pagamento das dívidas do primeiro (a partir das forças da herança)¹⁶; e
- Os responsáveis tributários, quando um terceiro responde (sempre com base na lei e a título subsidiário¹⁷) pelas dívidas de um contribuinte faltoso (devedor originário), em face da inexistência ou insuficiência dos seus bens (por exemplo, sócios de sociedades de responsabilidade ilimitada, administradores, gerentes, mandatários ou membros do conselho fiscal de pessoas colectivas, liquidatários de sociedades, gestores de bens ou direitos de não residentes, etc.¹⁸). Nestes casos, que ocorrem maioritariamente em fase executiva, pode falar-se em reversão do processo de execução fiscal (*infra* estudado¹⁹).

b Objecto

O objecto de qualquer a relação jurídica pode ser perspectivado em dois sentidos diferentes, a saber:

- O objecto imediato, que é constituído pelo conjunto de direitos e vinculações que integram a relação jurídica. Aqui, cumpre distinguir o vínculo ou obrigação principal, por um lado, e os vínculos ou obrigações acessórias, por outro. O vínculo principal é constituído pelo crédito e dívida tributários, resultando do mesmo a principal obrigação do contribuinte, aquele dever em função do qual todos os outros foram pensados e que dá sentido ao estabelecimento da relação tributária e à sua caracterização como publicística e coactiva: a obrigação de pagamento²⁰. Já os vínculos acessórios materializam-se numa série de obrigações que impendem sobre o sujeito passivo directo ou terceiros, que se coordenam com a primeira, auxiliando-a ou complementando-a. Neste ponto, podem identificar-se obrigações acessórias de natureza não pecuniária (v.g., dever de apresentação de declarações, dever de emissão de facturas ou recibos, dever exibição de documentos, dever de ter contabilidade organizada, dever de designação de representante por parte dos sujeitos passivos não residentes) e obriga-

¹⁶ V., a propósito, art.ºs 42.º e ss do CGT.

¹⁷ V. art.ºs 47.º e ss. do CGT.

¹⁸ V. art.º 71.º e ss. do CGT.

¹⁹ V., desde já, art.ºs 57.º e ss. do CEF.

²⁰ Cfr. art.º 50.º, n.º 1, alínea a) do CGT.

ções acessórias de natureza pecuniária (como as obrigações de restituição ou reembolso de imposto ou a obrigação de pagamento de juros²¹).

- O objecto mediato é a coisa ou o *quid* (a quantia em dinheiro que se deve pagar, o documento que se deve entregar, etc.) — sobre o qual incidem esses direitos e vinculações. Adiante-se a ideia de que a obrigação principal, sendo realizável em dinheiro na maior parte das situações pode, em ocorrências excepcionais, ser materializada em outro tipo de bens, móveis ou imóveis, como casas ou apartamentos, pedras preciosas ou metais preciosos (casos de dação em pagamento ou dação em cumprimento, adiante analisados).

c Facto

No que diz respeito ao facto da relação jurídica tributária, deve distinguir-se aquela realidade ou circunstância que está na base do seu nascimento ou surgimento para o mundo do Direito (facto constitutivo) e aquela que está na base do seu desaparecimento ou extinção (facto extintivo).

O facto constitutivo da relação tributária é um facto complexo cuja ocorrência faz desencadear o nascimento desta. Trata-se de um facto complexo (e não simples) porque na sua estrutura é possível identificar dois componentes distintos: (i) um facto real e concreto — uma ocorrência sociológica espaço-temporalmente localizada a que tradicionalmente se reserva a designação de “facto tributário” — e (ii) uma norma que o preveja como sendo apto a desencadear efeitos tributários. Naturalmente que tal ocorrência assume configuração diferente em função do tipo de tributo que está em análise. Na realidade, se estivermos a falar de impostos, o facto tributário materializa-se numa manifestação de capacidade contributiva, a qual poderá consistir na percepção de um rendimento, na titularidade de um património ou na realização de um acto de consumo ou de despesa²². Por exemplo, a circunstância de alguém auferir um salário, faz nascer as obrigações de pagamento de imposto sobre o rendimento; a venda de uma refeição pelo proprietário de um restaurante faz nascer as obrigações de liquidar o imposto sobre o consumo, entregá-lo ao Estado e emitir a respectiva factura ou recibo; o facto de alguém ser proprietário de uma casa, faz desencadear a obrigação de pagamento de imposto sobre o património, e assim sucessivamente. Se estivermos a falar de taxas, esse facto já será a utilização privativa de um bem do domínio público, a prestação concreta e individualizada de um serviço público ou a remoção de um obstáculo jurídico. Ainda a título de

²¹ V., a respeito, para uma visão abrangente do objecto da relação jurídica, art.º 50.º, n.ºs 1 e 2 do CGT.

²² Cfr. art.º 4.º, n.º 3 do CGT.

exemplo, o facto de alguém solicitar a ligação à rede pública de saneamento faz desencadear a obrigação de pagamento da respectiva taxa de saneamento, bem assim como o facto de alguém estacionar o seu veículo num local de estacionamento parqueado, faz desencadear a obrigação de pagamento da respectiva taxa. Se estivermos a falar de contribuições especiais, esse facto já será o aumento de valor de um bem em resultado de um investimento público (estrada, ponte, estádio, linha de caminho de ferro) ou a especial e maior onerosidade ou perigosidade de determinada actuação (v.g., extracção de minérios, indústrias poluentes, manuseamento de resíduos perigosos).

Mas, como se disse, não basta a verificação fenoménica ou sociológica do facto - torna-se também indispensável que exista uma previsão normativa: uma lei, um decreto, um regulamento, etc. Em resumo, pode afirmar-se que o nascimento de uma relação tributária pressupõe a verificação cumulativa de duas circunstâncias: em primeiro lugar, a verificação de um facto e, em segundo lugar, a previsão desse facto numa norma tributária de incidência ²³.

A correcta identificação do facto constitutivo de qualquer relação tributária é de grande importância pois é através da localização do facto tributário que se pode determinar a sujeição ou não de determinada realidade a tributação (por exemplo, podem apenas estar sujeitos a imposto certos factos ocorridos em território nacional angolano). Do mesmo modo, é a partir do momento da verificação do facto tributário ou do termo do ano em que o mesmo ocorreu que se começam a contar os prazos de caducidade e de prescrição tributárias ²⁴.

O facto extintivo será aquela ocorrência que terá como principal efeito jurídico a extinção das obrigações que integram a relação jurídica tributária. Importa salientar que não se está aqui a ter em vista causas de extinção da relação jurídica na sua globalidade, mas de cada uma das obrigações que a integram. Por exemplo, quando se fala em pagamento, extingue-se a obrigação principal, mas podem manter-se exigíveis algumas obrigações acessórias (manutenção da contabilidade, apresentação de documentos fiscalmente relevantes, etc.), pelo que se pode dizer que a relação jurídica ainda subsiste ou pode subsistir.

²³ V. art.º 24.º do CGT.

²⁴ Tratam-se, ambos, de prazos que, tendo como fundamento o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança, delimitam determinadas pretensões da administração tributária, impedindo que o contribuinte fique indefinidamente na expectativa de ver a sua esfera jurídica gravada com actos desfavoráveis. O prazo de caducidade é considerado o lapso temporal que o fisco tem ao seu dispor para proceder à liquidação (quantificação) dos tributos (art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do CGT) e, em regra, está fixado em 5 anos (art.º 62.º, n.º 1 do CGT). Por seu lado, o prazo de prescrição consiste no lapso temporal que a administração tem ao seu dispor para exigir do contribuinte o tributo já liquidado - trata-se, portanto, de um prazo de cobrança (art.º 2.º, n.º 1, alínea p) do CGT) e a regra é que o mesmo tem a duração de 10 anos (art.º 62.º, n.º 1 do CGT).

Em termos analíticos, as causas de extinção das obrigações de uma relação tributária não diferem substancialmente das que têm por referência as relações obrigacionais em geral e particularmente as obrigações civis, embora sejam de apontar algumas especificidades que decorrem, principalmente, da consideração publicística que já tivemos ocasião de referir e assinalar convenientemente. Os mais significativos factos extintivos das obrigações tributárias são o pagamento²⁵, a dação²⁶, a compensação²⁷, a confusão²⁸ e a prescrição²⁹, entre outros.

d **Garantia**

Por fim, a garantia da relação jurídica tributária engloba os meios que reforçam o direito do credor e que permitem a efectivação da cobrança. Trata-se de assegurar que, em caso de incumprimento, o sujeito activo não veja defraudadas as suas expectativas relativas à percepção da quantia tributária, até porque neste contexto está-se em presença de receitas de natureza coactiva e destinadas à prossecução do Interesse público (satisfação de necessidades colectivas). Compreende-se assim que o crédito tributário seja revestido de um especial invólucro protector que lhe confira uma maior exequibilidade e, em certos casos, um especial estatuto de primazia ou superioridade.

Atendendo à respectiva natureza, cumpre diferenciar a garantia geral e as garantias especiais, a primeira significando todo o património do devedor (daí ser geral) e as segundas abrangendo, quer outros patrimónios³⁰ que se juntam àquele em caso de insuficiência, quer outros bens ou conjuntos de bens determinados³¹,

Nas situações em que, ao património insuficiente do devedor originário se junta o património de outra pessoa ou entidade (por exemplo, o património do administrador ou gerente de uma sociedade acrescido ao património esta última) reserva-se a designação, como se viu de responsável tributário, encontrando-se aqui um cruzamento dogmático entre as dimensões do sujeito e da garantia da relação jurídica tributária.

²⁵ V. art.º 55.º do CGT.

²⁶ Cfr. art.º 57.º do CGT

²⁷ *Idem*, art.º 58.º

²⁸ Cfr. art.º 60.º

²⁹ V. at.º 63.º do CGT.

³⁰ V. art.º 64.º, n.ºs 1 e 2 do CGT..

³¹ Cfr. art.º 68.º do CGT.

3. O contencioso tributário

Pois bem, a partir do exposto já se conseguirá intuir os contornos do que pode ser considerado o “contencioso tributário”. Trata-se do conjunto de instrumentos, meios, procedimentos e processos que permitem a aplicação das normas tributárias ao caso em concreto, tendo por referência um determinado sujeito tributário (a pessoa singular A ou B, a sociedade X ou Y).

Neste contexto, é possível identificar-se o Direito tributário adjectivo como sendo o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a aplicação tributária ao caso em concreto, envolvendo quer a aplicação por parte da administração tributária — para a qual se reserva a designação de procedimento — quer a aplicação por parte dos órgãos jurisdicionais ou tribunais — para a qual se reserva a designação de processo.

Tratando-se de um conjunto de normas jurídicas, torna-se pertinente procurar saber onde estão as mesmas localizadas, o que equivale a perguntar quais são as fontes do contencioso tributário angolano ou do Direito tributário adjectivo angolano.

De um modo genérico e aproximativo, pode dizer-se que essas fontes são as seguintes:

- As normas constitucionais que disciplinam a criação e aplicação dos tributos e a actividade administrativa e jurisdicional (sejam normas formalmente constitucionais, isto é, formalmente consagradas no texto positivado da CRA, sejam normas materialmente constitucionais que, apesar de não directamente positivadas pelo legislador constituinte, ainda assim assumem dignidade constitucional);
- As normas legais, nomeadamente as que integram os códigos mais relevantes na matéria, mais particularmente ainda as respeitantes aos códigos emergentes da recente reforma da legislação contenciosa tributária angolana, a saber (sem prejuízo dos restantes códigos fiscais):
 - O Código geral tributário,
 - O Código do processo tributário,
 - O Código das execuções fiscais;
- As normas de Direito internacional, designadamente as constantes de acordos ou tratados internacionais celebrados pelo Estado angolano incidentes sobre a matéria;

- As normas regulamentares, emanadas em matéria tributária pelas entidades não legislativas (e.g., administração tributária) no uso de poderes de Direito público e sempre subordinadas à lei prévia.

Finda a introdução dos presentes apontamentos, nos desenvolvimentos subsequentes a análise incidirá primeiro sobre o procedimento tributário (Parte I) e depois sobre o processo tributário (parte II).

PARTE I

O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

1. Noção de procedimento tributário

O procedimento tributário pode ser definido como um conjunto de actos, provenientes de actores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais.

A partir desta noção facilmente se conclui que um procedimento nunca pode ser constituído por um único acto, mas por uma pluralidade deles e que o acto final de uma cadeia procedimental — o acto administrativo ou o acto tributário — não se confunde com o procedimento propriamente dito.

Além disso, tais actos são provenientes de actores jurídico-tributários distintos, não sendo todos praticados pela mesma entidade, podendo constatar-se a existência de actos procedimentais praticados por entidades administrativas e por entidades privadas (os próprios contribuintes, por exemplo). Também importa salientar que esses mesmos actos não devem estar configurados de uma forma desregrada ou anárquica, mas, pelo contrário, devem estar submetidos a uma ordem e forma pré-determinadas, sequenciadas e legalmente estabelecidas.

Em termos jurídicos, o procedimento não se confunde com o processo, valendo aqui um critério orgânico para os distinguir: o procedimento será a forma típica de exteriorização da vontade do poder administrativo, enquanto o processo será a forma típica de exteriorização de vontade do poder jurisdicional. Por outras palavras: o procedimento tributário será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes administrativo-tributários (na sua globalidade denominados como “administração tributária”, “administração fiscal”, “fazenda pública”, “fisco”, etc.), e o processo tributário será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (tribunais tributários).

2. Os sujeitos do procedimento tributário

Foi *supra* referido que no procedimento vários actores ou sujeitos podem ter intervenção.

De seguida, procurar-se-á averiguar de que modo e em que medida tal intervenção pode ser materializada, distinguindo-se sucessivamente (i) a administração e (ii) os contribuintes.

1.1 A administração tributária

Para estes efeitos, deve adoptar-se uma noção ampla de administração tributária, e o próprio legislador traça uma definição bastante lata, ao referir que se considera administração tributária, a Direcção Nacional dos Impostos, o Serviço Nacional das Alfândegas ou entidade que as venha substituir, bem como outras entidades que, nos termos da Constituição ou da Lei, exerçam competências administrativas relativas a impostos e a outras prestações tributárias por elas administradas ³².

Importa contudo antecipar que a simples *existência* das entidades referidas não basta, por si só, para que se possa afirmar que se está em presença de actividade administrativa tributária, na medida em que as mesmas podem levar à prática actos jurídicos e materiais que pouco ou nada têm a ver com Direito tributário. Pense-se, por exemplo, na emanação de uma orientação normativa sobre o pagamento dos vencimentos ou subsídios aos trabalhadores (funcionários), ou na abertura de um concurso para recrutamento.

Por aqui se depreende que a consideração da existência da *administração tributária* pressupõe não apenas a verificação de uma dimensão subjectiva (integrar uma das entidades referidas), mas também uma dimensão objectiva (praticar actos de Direito tributário).

Ora, a actividade administrativa tributária levada à prática por todos estes sujeitos jurídicos ganha forma através da prática de actos diversos, que tanto podem ser actos meramente materiais — como a recepção de um documento ou petição, a passagem de uma certidão, a análise de um livro de contabilidade ou escrita ou a audição de um contribuinte — como verdadeiros actos jurídicos, fixadores de efeitos jurídicos na esfera de determinado sujeito — como a liquidação (quantificação ³³) de um tributo, a avaliação de um bem, o indeferimento de uma reclamação ou a penhora de um imóvel. Como se sabe, para estes actos individuais e concretos fixadores de efeitos jurídicos reserva-se a designação de *actos administrativos*. Contudo, sobre as espécies de actos e respectivos contornos debruçar-nos-emos num momento posterior desta análise.

³² Assim, art.º 1.º, n.º 2 do CGT.

³³ Cfr. art.º 2.º, n.º 1, alínea o) do CGT.

Neste momento, interessa destacar que esta actividade administrativa (i) é juridicamente enquadrada — devendo obediência, nomeadamente, aos princípios da constitucionalidade, da legalidade, da proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação —, (ii) goza de uma presunção de legalidade e (iii) pode ser jurisdicionalmente impugnável. Importa destacar igualmente que, do ponto de vista jurídico, a administração tributária deve ser perspectivada como um verdadeiro sujeito de Direito, ao qual é reconhecida pela legislador a titularidade de determinadas situações jurídicas subjectivas merecedoras de tutela. Entre tais situações jurídicas sobressaem não apenas direitos subjectivos (de carácter concreto e determinado) — por exemplo, o direito à percepção da receita tributária em relação àquele contribuinte, ou o direito a exigir-lhe juros compensatórios em determinadas situações — mas também poderes jurídicos (de natureza abstracta) — por exemplo, o poder de proceder às diligências necessárias ao apuramento da verdade material em relação a qualquer contribuinte; o poder de liquidar os tributos em geral; de rever os actos tributários por si praticados; ou de emitir orientações (genéricas) no sentido da uniformização da aplicação das normas tributárias. Compreensivelmente, a cada uma destas situações subjectivas activas tituladas pela administração corresponderá uma situação jurídica passiva à qual determinado sujeito (v.g., contribuinte) está adstrito: o dever de entregar a prestação tributária nos cofres do Estado; de manter a contabilidade organizada; ou de se sujeitar a inspecções.

Também não pode ser perdido de vista que a administração não tem nem prossegue interesses próprios, mas sempre interesses heteronomamente determinados — pelo legislador — e que se subsumem à ideia de prossecução do Interesse público. Este último não deve ser confundido com o interesse de arrecadação da receita tributária, nem a primeira pode ser perspectivada como uma mera cobradora de tributos, com “interesse” no incremento do volume de receita, antes devendo ser encarada como uma entidade imparcial que prossegue a verdade material, seja em que sentido for que esta última aponte (cobrança ou não cobrança de tributos).

Em todo o caso, prosseguindo o Interesse público (ao contrário dos contribuintes), a actuação da AT deve estar revestida de um invólucro protector especial que lhe permita actuar de um modo mais célere e seguro. No quadro desse invólucro, podem destacar-se, a título meramente exemplificativo, as seguintes prerrogativas:

- Os seus actos, na prática, gozam frequentemente de um *privilégio (benefício) de execução prévia*, na medida em que os meios impugnatórios

interpostos pelos contribuintes não têm efeito suspensivo (a não ser que prestem garantia adequada, ou dela esteja exonerados^{34/ 35});

- As suas dívidas gozam, em determinadas circunstâncias, de privilégio ou preferência no pagamento relativamente a outras;
- As suas certidões de dívida consideram-se título executivo, não necessitando de recorrer a tribunal para obter uma sentença declaratória dizendo que os contribuintes estão em falta;
- As suas dívidas podem ser cobradas através de um processo de execução especial, distinto do aplicável às dívidas comuns (processo de execução fiscal).

1.2 Os sujeitos passivos ou contribuintes e as restantes entidades privadas

A correcta percepção do procedimento tributário requer ainda que se considere, além da administração, a intervenção dos contribuintes — a maior parte das vezes, entidades privadas — no plano da aplicação das normas tributárias.

Porventura os exemplos mais flagrantes de intervenção de privados no procedimento tributário encontrar-se-ão no domínio da iniciativa de certos procedimentos, na medida em que os mesmos apenas se desencadeiam por impulso deles: é o caso das reclamações, recursos, oposições, pedidos de reconhecimento de benefícios, etc.³⁶.

Porém, não apenas.

A este respeito, nos sistemas actuais não se torna difícil captar a ideia de que muitos actos tradicionalmente perspectivados como actos administrativos são hoje consignados ao próprio contribuinte ou a outras entidades privadas, podendo-se falar numa verdadeira desconsideração da vontade administrativa,

³⁴ Para efeitos tributários, tal garantia (mencionada pelo legislador como “garantia idónea”) deverá ser prestada nos termos e prazos previstos no CEF (Código das Execuções Fiscais), podendo consistir em garantia bancária em que a instituição financeira bancária garante que se obriga como principal pagadora, caução, seguro-caução, hipoteca, penhor ou a penhora na execução fiscal de bens suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e respectivos acréscimos legais (art.º 66.º, n.º 2 do CGT).

³⁵ Tendo em vista acima de tudo o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, a garantia pode ser excepcionalmente dispensada quando da sua prestação resultar graves dificuldades económicas para o executado e a dispensa da garantia constituir o único meio de o executado obter condições para futuramente gerar os meios financeiros necessários ao pagamento da dívida exequenda (art.º 66.º, n.º 3 do CGT).

³⁶ Cfr., por exemplo, art.º 127.º do CGT.

desadministrativização ou *privatização* da relação jurídica tributária. A título exemplificativo, apontemos as situações em que a liquidação (acto tributário *stricto sensu*) pode ser efectuada pelo próprio contribuinte (autoliquidação: art.º 122.º do CGT), ou em que, apesar de o imposto ser liquidado pela administração, é-o com base nos elementos declarados pelos contribuintes. Do mesmo modo, a cobrança de tributos é frequentemente efectuada por parte de entidades privadas através da retenção na fonte (art.º 45.º), por exemplo no momento em que pagam ou colocam à disposição salários aos trabalhadores ou lucros aos seus accionistas. Do mesmo modo, muitas entidades privadas (bancos, entidades emittentes de valores mobiliários, seguradoras, etc.) estão obrigadas a declarar o valor dos rendimentos e operações que pagaram ou efectuaram, como por exemplo o valor dos juros que creditaram nas contas dos clientes ou as operações financeiras nas quais tiveram intervenção.

Em todos estes casos, temos exemplos de obrigações tributárias — é certo que na sua maioria acessórias, mas que não deixam de integrar a respectiva relação jurídica — que estão colocadas nas mãos de entidades não públicas, pelo que o estudo do Direito tributário sem a sua consideração seria sempre um estudo deficitário ou lacunoso. E nem se diga que se trata de obrigações que continuam a materializar-se em clássicos actos administrativos, que são simplesmente devolvidos (autorizados, delegados, concessionados) aos privados no momento da sua execução. Deve falar-se antes em “actos privados com efeitos públicos” — aos quais não se aplicam as exigências constitucionais e legais aplicáveis aos actos administrativos —, pois o ordenamento é claro no intuito privatizador: a lei determina que constituem *obrigações dos privados*, impendendo sobre estes as respectivas sanções por incumprimento.

Por outro lado, verificando-se que o procedimento tributário depende cada vez mais das iniciativas e actuações dos contribuintes — actuações essas que se presumem sempre de boa-fé —, reconhece-se um direito destes a serem tributados de acordo com os dados que eles próprio forneceram — que se presumem verdadeiros³⁷ — e não de acordo com outros indicadores, médias, indícios ou presunções (os chamados *métodos indirectos de determinação da matéria colectável*, que serão objecto de análise em momento subsequente).

Por tudo isto, foi acima referido que a relação jurídica tributária, nos quadros de um ordenamento actual, não poderá deixar de ser perspectivada como uma relação complexa, quer de um ponto de vista subjectivo (não se reduz ao binómio tradicional sujeito activo – sujeito passivo, antes convoca toda uma série de outros actores que nela tomam assento e participam, podendo falar-se a respeito na *natureza poligonal ou multipolar* da relação), quer de um ponto de vista objectivo (não se circunscreve à tradicional e frequentemente referida obrigação

³⁷ Assim, art.º 105.º do CGT.

de pagamento (obrigação principal), mas antes abrange um vasto feixe de outros vínculos de diversa natureza, pecuniária (v.g., juros) ou não (apresentação de declarações, emissão de recibos, facturas, etc.).

3. As fases do procedimento tributário

Tendo sido afirmado que o procedimento consiste numa série de actos integrados numa sequência ordenada previamente determinada, torna-se necessário que procuremos averiguar quais as respectivas fases ou etapas. Neste momento, proceder-se-á apenas à identificação genérica de fases, pelo que pode dar-se a circunstância de algumas delas não se verificarem em relação a um determinado procedimento. Por outras palavras: o estudo que vamos agora levar a efeito não pretende significar que os momentos a referir sejam obrigatórios. Pode acontecer que, por exemplo, em observância do *princípio da celeridade (economia dos actos)* se conclua que certa actuação, em referência àquela situação em concreto, seja tida por supérflua ou desnecessária. Por outro lado, não se trata de uma identificação exaustiva, na medida em que pode o legislador prever, em relação a determinado procedimento e tendo em atenção as exigências concretas das situações a resolver, uma actuação diversa da contida nesta abordagem geral.

As fases típicas de um procedimento tributário são:

- Iniciativa,
- Instrução,
- Audição prévia,
- Decisão,
- Integração de eficácia.

Procuremos conhecê-las melhor.

a **Iniciativa**

A primeira dessas fase será, naturalmente, a fase do impulso procedimental, a denominada “fase da iniciativa”. Trata-se daquele momento em que os actores procedimentais iniciam a sua caminhada em direcção à prática de um acto conclusivo ou final que fixará de uma forma última determinados efeitos jurídicos.

Em geral, a iniciativa pode ser perspectivada, principalmente, tendo em atenção os seguintes enfoques:

- i. Por um lado, podemos estar perante uma *iniciativa administrativa* ou uma *iniciativa não administrativa*, consoante ela esteja nas mãos da entidade administrativa competente para a decisão (ou alguma com ela hierarquicamente relacionada), ou não³⁸.
- ii. Por outro lado, podemos estar perante uma *iniciativa oficiosa* ou *não oficiosa*. A primeira será aquela cuja *decisão de iniciar* não está na disponibilidade do sujeito propulsor, enquanto a segunda está subordinada à vontade desse sujeito. Os procedimentos são instaurados *ex officio* sempre que estejam em causa Interesses públicos de superior relevo, como será o caso, por exemplo, da aplicação de métodos indirectos de tributação quando seja impossível comprovar directa e exactamente a matéria tributável de um contribuinte (procedimento de determinação indirecta da matéria colectável – art.º 106.º, n.º 2 do CGT).
- iii. Relativamente aos procedimentos de iniciativa administrativa não oficiosa, ainda podemos estar perante uma iniciativa provocada ou não provocada, consoante essa iniciativa, estando na disponibilidade do sujeito propulsor (entidade administrativa), seja por ele estimulada ou não. Com efeito, poder-se-á dar o caso de o arranque procedimental, dependendo da vontade da administração, ter sido, ainda assim, efectivado mediante pedido, petição ou proposta dos contribuintes. Nestes casos, como regra, vale a ideia de que a administração terá um poder discricionário de iniciar o procedimento, dando ou não seguimento à pretensão que lhe foi apresentada, se bem que se possa falar numa *discricionaridade temperada*, na medida em que o princípio do inquisitório implica a prossecução de todas as diligências no sentido da descoberta da verdade material (ainda que em eventual conflito com os interesses concretos de arrecadação da receita pública).

Em todos os casos, “a iniciativa do procedimento depende da invocação pelo titular de direito ou do interesse legítimo”³⁹.

Particular saliência merece, neste âmbito, a iniciativa administrativa mediante *denúncia*. Para que esta possa dar origem ao procedimento, refere a própria lei que, tendo por objecto uma infracção tributária, devem ser observados dois requisitos⁴⁰:

³⁸ Cfr. art.º 88.º, n.º 1 do CGT.

³⁹ Assim, art.º 81.º do CGT.

⁴⁰ Assim, art.º 89.º, n.º 1 do CGT.

- Deve o denunciante identificar-se; e
- Não pode ser manifesta a sua falta de fundamento ou improcedência.

Se tal se verificar, pode iniciar-se um procedimento tributário, embora o denunciante não seja considerado parte, nem lhe seja reconhecida legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar o acto decisório. Em todos os casos, “o contribuinte tem direito a conhecer o teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas que lhe digam, respeito”, numa solução que consiste uma afloração do direito à informação ⁴¹.

b Instrução

Após a iniciativa, surge a fase na qual os órgãos administrativos tributários competentes e os restantes interessados procurarão, não apenas carrear para o procedimento os elementos de prova necessários, mas igualmente fixar os interesses a valorar, em ordem a uma adequada decisão. Nesta fase, muitos actos poderão ser praticados e de natureza muito diversa — desde a exibição de documentos, a actos de inspecção, visitas a locais determinados, emissão de actos consultivos como pareceres, informações, etc. —, além de serem igualmente muitos os sujeitos que poderão intervir: órgãos administrativos, peritos, contribuintes, avaliadores, testemunhas, etc.

Para os presentes efeitos, entende-se por elemento de prova qualquer meio legítimo de demonstração da realidade de um facto, embora se deva ter presente que, em rigor, “meio de prova” (declarações, pareceres, documentos, coisas, etc.) não se deve confundir com “meio de obtenção de prova” [exames, perícias (com recurso a conhecimentos técnicos), revistas (a pessoas), buscas (a lugares), apreensões, etc.]

Quanto ao arsenal probatório, o CGT (art.º 96.º, n.º 1) consagra o *princípio da plenitude probatória* fixando que no procedimento tributário podem ser utilizados todos os meios de prova admissíveis em direito, salvo disposição legal em contrário. Porém, esta regra de amplitude “não impede que o órgão instrutor rejeite as diligências manifestamente impertinentes ou dilatórias para a decisão do procedimento tributário” ⁴².

Particular saliência merece, no âmbito do procedimento tributário, a prova sob a forma documental — até porque alguns procedimentos, em regra, a ela se cingem (como é o caso, por exemplo, do procedimento de reclamação graciosa) — e, no âmbito desta, os documentos e declarações apresentados pelos con-

⁴¹ Cfr. *idem*, n.º 2.

⁴² Cfr. art.º 96.º, n.º 2 do CGT.

tribuintes. A respeito destes, prescreve o CGT (art.º 105.º) que “ as declarações apresentadas pelos contribuintes junto da administração Tributária nos termos e prazos legais, presumem-se verdadeiras”, acrescentando que essa presunção é extensiva aos dados da contabilidade e da escrita dos contribuintes desde que estejam organizadas de acordo com a legislação comercial, tributária e contabilística aplicável. Trata-se de uma importantíssima garantia, na medida em que devolve genericamente para a administração o ónus de provar eventuais irregularidades ou falsidades.

Merece ainda destaque a regra prevista no CGT, nos termos da qual “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, embora, em regra, incida sobre a administração o ónus de prova dos factos constitutivos do direito à tributação⁴³. Por outro lado, em matéria de benefícios fiscais, já é o contribuinte que está gravado com o *ónus probandi* relativo aos respectivos pressupostos (isto é, deve ser ele a provar que tem direito ao benefício), mas se os elementos pertinentes — por exemplo, atestados de doença, certidões de situação económica, etc. — estiverem em poder da administração Tributária, deve ele apenas indicar o serviço em que se encontra⁴⁴.

c Participação (audição)

A fase da participação deve significar a efectiva possibilidade de os interessados (designadamente o contribuinte ou o seu representante legal ou voluntário) intervirem no procedimento tributário ou participar na formação das decisões que lhes digam respeito. Essa participação pode efectuar-se por várias formas, nomeadamente através do *direito de audição* antes de qualquer acto procedimental tributário lesivo — acto desfavorável, como lhe chama o CGT — com o qual o destinatário não poderia razoavelmente contar, em especial antes da conclusão (i) do acto tributário de liquidação, (ii) do indeferimento de pedidos, reclamações, recursos ou petições, (iii) da revogação de qualquer benefício fiscal ou acto administrativo constitutivo de direitos em matéria fiscal ou (iv) da conclusão do relatório da inspecção tributária⁴⁵.

A possibilidade de audição é uma autêntica garantia dos contribuintes⁴⁶ e o exercício de tal direito, presencialmente ou por escrito, deve ser efectuado no prazo de 15 dias mediante notificação pela entidade que dirige o procedimento, notificação essa efectuada por carta registada com aviso de recepção, para

⁴³ Cfr. art.º 97.º, n.ºs 1 e 2 do CGT.

⁴⁴ Cfr. art.º 97.º, n.ºs 3 e 4 do CGT.

⁴⁵ Cfr. art.º 85.º, n.º 1 do CGT.

⁴⁶ Assim, at.º 23.º, n.º 1, alínea m) do CGT.

o domicílio ou residência fiscal constante do cartão de identificação fiscal do contribuinte⁴⁷.

Parece inegável que está subjacente a todos estes esquemas participativos uma certa ideia de corresponsabilização das decisões, em termos de estas poderem ser consideradas como tomadas pelos vários sujeitos envolvidos no procedimento e não apenas pela administração.

O exercício do direito de audição faz nascer na esfera jurídica da administração o dever de considerar todos os novos elementos quer de facto quer de Direito trazidos ao procedimento, não os podendo pura e simplesmente ignorar como se o contribuinte nada tivesse dito⁴⁸. Se tal não for feito, pode-se considerar que a decisão final desse procedimento, além de estar porventura deficientemente fundamentada, incorpora uma preterição de formalidades e será, como tal, susceptível de anulação.

A participação, contudo, em regra não é obrigatória, e o contribuinte que não quiser participar no procedimento não fica impedido de mais tarde utilizar os meios impugnatórios que entender adequados.

Por outro lado, o facto de o sujeito intervir a título participativo no desenvolver do *iter* procedimental pode até significar uma diminuição das possibilidades de utilização futura dos meios processuais de impugnação. Com efeito, o sujeito que aceitou por via participativa os argumentos aduzidos pela administração tributária não pode, mais tarde, entrar em litígio judicial com base neles (proibição do *venire contra factum proprium*).

d **Decisão**

Estamos aqui na fase em que o órgão administrativo-tributário formará a sua vontade. Em princípio, devemos estar perante um órgão competente e que manifesta uma vontade livre (não sujeita a qualquer espécie de coacção), esclarecida (não perturbada por qualquer erro que interfira nos seus motivos determinantes) e ponderada (que levou em atenção, e de forma adequada, todos os elementos de prova produzidos anteriormente). Se tal não suceder, o acto tributário correspondente terá um vício e poderá ser anulado.

Para que a administração esteja obrigada é decidir, torna-se indispensável que estejam 3 requisitos preenchidos:

⁴⁷ Assim, art.º 85.º, n.ºs 2, 3 e 4 do CGT.

⁴⁸ Cfr. art.º 85.º, n.º 5 do CGT.

- i. Que a pessoa ou entidade que inicia o procedimento, solicita ou pede algo, tenha legitimidade para tal ⁴⁹. Com este requisito, procura-se que estejam no procedimento os verdadeiros interessados na discussão da questão em causa (as pessoas que são titulares dos direitos e estão adstritas aos deveres que compõem o objecto imediato da relação material ou controvertida). O acto do procedimento, em princípio, só produz efeitos entre as partes, logo, é de pressupor que sejam estas as verdadeiras interessadas, pois se não se estiver perante o verdadeiro sujeito da relação controvertida, o referido acto não produz o seu efeito útil, porque ele não será atingido ⁵⁰.
- ii. Que o órgão administrativo em causa tenha competência para decidir ⁵¹, sendo a competência o conjunto ou complexo de poderes funcionais — ou seja, que não são do próprio titular do órgão, nem estão na sua disponibilidade, mas antes se tratam de poderes da pessoa colectiva Estado e, em última instância, da comunidade — legalmente afectos a um determinado órgão administrativo para este prosseguir as funções que lhe estão juridicamente atribuídas. É, no fundo, uma parcela de poder decisório que um determinado órgão possui em matéria tributária. Essa competência deve ser fixada por lei e não é atribuída em bloco, mas depende de vários critérios: matéria, território, hierarquia e, eventualmente, valor.
- iii. Que haja tempestividade, isto é que o peticionado tenha sido apresentado dentro do prazo.

Se faltar algum destes requisitos (como se verá adiante), até poderá existir um dever de pronúncia — nem que seja para dizer que não haverá resposta vinculativa —, mas não de resposta ⁵².

A decisão do procedimento poderá ser expressa ou tácita. Será expressa quando feita por meio directo (palavras, escrito, etc.) de manifestação da vontade; será tácita, quando se deduz de factos que, com toda a probabilidade, a revelam.

⁴⁹ V. art.º 81.º do CGT.

⁵⁰ Deste modo, quando se indaga se determinado contribuinte tem legitimidade para, por exemplo, reclamar da liquidação de um imposto, procura-se averiguar se é esse contribuinte o titular da situação jurídica subjectiva protegida pela norma em questão. Trata-se, por outras palavras, de saber quem são os sujeitos cuja participação é necessária para que a decisão em que termina o procedimento seja eficaz, ou, dito de outro modo, trata-se da determinação inequívoca dos sujeitos da relação de Direito material.

⁵¹ Cfr. art.º 82.º do CGT.

⁵² Cfr., a respeito, art.º 80.º do CGT.

Quando estamos perante procedimentos petitórios ou impugnatórios, a decisão expressa — portanto, aquela que resulta de uma vontade manifestada inequivocamente num determinado sentido — poderá assumir a forma de decisão positiva ou negativa, consoante se efective, respectivamente, num querer ou num não querer do órgão decisor, falando-se em deferimento no primeiro caso e em indeferimento no segundo.

Também a decisão tácita pode dar lugar a uma manifestação de vontade positiva ou negativa, fazendo-se referência, respectivamente, a um deferimento ou indeferimento tácitos. A situação que merece aqui um maior cuidado na análise relaciona-se com as situações em que o órgão decisor, estando obrigado a decidir, nada diz, pelo que se pode legitimamente levantar a questão de saber se ao silêncio pode ser atribuído valor declarativo tácito.

A resposta não pode deixar de ser afirmativa, podendo-se encontrar, na lei procedimental tributária em geral casos, quer de indeferimento tácito, quer de deferimento tácito.

Resta acrescentar — e agora apenas nos estamos a referir à decisão expressa — que, além de um *princípio de obrigatoriedade de decisão*, existe igualmente um *princípio de obrigatoriedade de fundamentação*, nos termos do qual a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio da exposição das razões de facto e de direito que a motivaram ⁵³.

e **Integração de eficácia**

Proferida a decisão, não está ainda o procedimento concluído. Torna-se necessário que essa decisão seja revestida de uma certa configuração jurídica acrescida que lhe permita produzir plena e integralmente os seus efeitos, ou seja, que a torne plenamente eficaz. Não se trata aqui, como se vê, de qualquer observância que seja feita à sua existência e validade - em princípio, a decisão já existe e é válida. Contudo, não é ainda eficaz porque não está apta a desencadear os seus efeitos jurídicos de uma forma completa, devendo-lhe acrescer alguns actos que a introduzam no tráfico jurídico.

No procedimento administrativo em geral, os actos integrativos de eficácia podem revestir uma natureza muito diversa: desde a aposição de uma assinatura, à notificação do interessado, até à prestação de uma caução, ou à realização de um juramento. No procedimento tributário, contudo, o seu âmbito é bastante menos abrangente e quase se identifica com a comunicação do teor do acto decisório ao respectivo interessado.

⁵³ Cfr. at.º 23.º, n.º 1, alínea l) do CGT.

Aqui, os actos comunicativos podem ser analisados mediante a sua reparação em dois importantes grupos, consoante o destinatário esteja ou não individualizado. No primeiro caso, o acto decisório do procedimento será comunicado mediante uma notificação⁵⁴; no segundo, haverá lugar a publicação⁵⁵.

4. Os actos no procedimento tributário – em particular os actos da administração tributária

Como já se referiu, a administração tributária, entendida nos moldes acima descritos, pode praticar actos de diversa natureza. De resto, também como foi referido, o procedimento tributário consiste num conjunto ordenado e sequenciado de fases com vista à produção de um determinado acto.

De um modo geral, esse acto tanto pode ter natureza geral e abstracta (por exemplo, uma orientação administrativa genérica dirigida a todos os serviços), como natureza individual e concreta (por exemplo, uma liquidação de imposto dirigida especificamente ao contribuinte A), mas, nos desenvolvimentos expositivos subsequentes apenas estes últimos (isto é, os individuais e concretos) serão objecto de atenção e análise. Até porque apenas esses atingem de modo determinado a esfera jurídica dos contribuintes e apenas esses podem posteriormente ser impugnados, seja por meio administrativo (procedimentos impugnatórios, recursivos ou de segundo grau), seja por meio jurisdicional (processo impugnatório).

Além disso, os actos individuais e concretos praticados por órgãos administrativos tributários no exercício de poderes tributários tanto podem ser actos jurídicos propriamente ditos (ou seja, actos produtores de efeitos jurídicos), como a liquidação, o indeferimento de uma reclamação, a penhora, a revogação

⁵⁴ Quanto às regras das notificações em matéria tributária, v. art.º 93.º e ss. do CGT.

⁵⁵ É evidente que para efeitos de notificação torna-se extremamente importante conhecer o domicílio fiscal dos contribuintes ou outros obrigados tributários, cuja comunicação é obrigatória (no prazo de 30 dias), assim como a sua modificação, sob pena de multa. De resto, a mudança do mesmo será ineficaz — isto é, não produz efeitos em relação à administração tributária, não lhe sendo, portanto, oponível — se não for devidamente comunicada (art.º 41.º do CGT). Quanto às pessoas singulares, prescreve o legislador que domicílio fiscal é o lugar da sua residência habitual, enquanto que para as pessoas colectivas (ou entidades fiscalmente equiparadas) é o fixado nos respectivos estatutos ou, na ausência de designação estatutária, o lugar da direcção efectiva (respectivamente, art.ºs 37.º, n.º 1 e 38.º, n.º 1 do CGT). Todavia, a administração Tributária pode fixar, officiosamente ou a requerimento dos interessados, um domicílio ou residência “especial” tendo em vista “um eficaz cumprimento das obrigações acessórias” tributárias ou outras circunstâncias particulares relacionadas com o exercício da actividade empresarial ou profissional em causa (art.º 40.º, n.º 1 do CGT).

Quanto aos não residentes em território angolano, prescreve-se uma obrigação de nomeação de representante fiscal (at.º 33.º do CGT).

de um benefício, como simples actos ou operações materiais, como a recepção de uma declaração ou documento, a instauração de um procedimento, a emanação de uma declaração, etc. Ora, nos presentes *apontamentos*, o estudo tem por referência apenas os primeiros, pois, uma vez mais, apenas esses podem ser sindicados na sua legalidade.

Procuramos então conhecer melhor o universo de actos administrativos que podem ser emanados no âmbito tributário.

a Actos singulares (individuais) e actos gerais

A primeira dicotomia classificatória diz respeito ao âmbito subjectivo de abrangência do acto em causa e permite distinguir, por um lado aquele actos que têm um destinatário individualizado — produzindo efeitos numa esfera jurídica determinada e numa situação jurídica concreta — e, por outro lado, aqueles actos que têm um campo de abrangência potencialmente geral e abstracto, sendo aptos a atingir com os seus efeitos um numero indeterminado ou indeterminável de pessoas e de situações.

Como exemplos dos primeiros — que são a larga maioria — podem apontar-se os actos de liquidação (isto é, de quantificação em concreto da obrigação tributária de determinado contribuinte, determinando-se quanto é que ele vai pagar ou receber de imposto – art.º 119.º do CGT), o reconhecimento de um benefício fiscal (art.º 131.º), a prestação de uma informação vinculativa (art.º 102.º) ou a avaliação de um bem ou de um conjunto de bens. Já quanto aos segundos, o exemplo mais significativo materializa-se nas orientações genéricas que a administração pode emanar para proceder à uniformização da interpretação ou aplicação das normas tributárias, nos casos em que nestas normas são utilizados, por exemplo, conceitos indeterminados ou polissémicos.

b Actos unilaterais e actos consensuais

Neste particular, o critério distintivo diz respeito ao modo como são fixados os efeitos jurídicos que o acto principal do procedimento vai ser apto a produzir: em alguns casos — também a larga maioria, como na classificação anterior — tal fixação é feita de um modo unilateral por parte da administração, podendo com propriedade falar-se numa fixação autoritária de efeitos ou num acto autoritário, que se repercute inelutavelmente na esfera jurídica do destinatário e sem que este o possa impedir. Pense-se, por exemplo, no já referido acto de liquidação, no acto de penhora de um bem no quadro de uma execução fiscal, no acto de derrogação do sigilo bancário ou ainda na revogação de uma isenção.

Já em outros casos — que em matéria tributária ainda continuam a ser escassos — tal fixação de efeitos é efectuada de uma forma pactuada, convo-

cando-se a vontade de ambos os sujeitos procedimentais (administração e contribuinte), resultando daí um acordo sobre determinada questão tributária. A este respeito, os princípios da legalidade e tipicidade tributárias — com a consequente indisponibilidade dos direitos emergentes da relação jurídica — deixam pouco espaço de conformação para a vontade contratualizada, pelo que a grande maioria dos actos tributários se consubstancia em actos unilaterais. Ainda assim, é possível identificar na lei algumas situações em que se reconhece a existência de verdadeiros actos tributários bilaterais ou acordos fiscais, justificados, entre outros motivos, pelo facto de a aplicação unilateral da lei ao caso em concreto poder gerar uma multiplicidade de obrigações independentes e continuadas que poderiam acarretar alguma burocracia e insegurança ⁵⁶.

Interessa destacar desde já a ideia de que mesmo nos actos autoritários ou unilaterais o contribuinte ou interessado não é deixado totalmente à margem do *iter* decisório, uma vez que, em muitas situações, ele pode participar na formação da decisão, exercendo o seu direito de audição (embora o acto final seja sempre um acto administrativo e não um acto consensual).

Em termos de futura impugnação jurisdicional, em princípio, apenas os actos unilaterais poderão ser colocados em crise por parte do interessado, pois que nos actos consensuais ele já deu o seu assentimento à produção de efeitos, e se o acto é praticado exactamente nos mesmos moldes do acordado, uma impugnação poderia significar um *venire contra factum proprium*.

c Actos impositivos e actos não impositivos

Nesta tipologia, o que releva é o conteúdo dos efeitos jurídicos a produzir, sendo possível constatar a existência de dois tipos de actos: os actos impositivos são os que fixam ou impõem efeitos jurídicos desfavoráveis para o seu destinatário, nomeadamente mediante a restrição de direitos fundamentais. Neste âmbito tributário, os direitos constitucionalmente protegidos mais susceptíveis de ofensa poderão ser o direito de propriedade, o direito à reserva da vida privada, o direito ao livre exercício da profissão ou o direito de iniciativa económica, sendo que como exemplos de actos desfavoráveis podem ser apontados todos aqueles que:

- Conduzem à tributação e à exigência de determinada quantia pecuniária (acto de liquidação);
- Intimam ou obrigam a um comportamento (entrega de uma declaração ou da contabilidade);

⁵⁶ Cfr., por exemplo, art.º 19.º do CGT.

- Representam uma intromissão em dados respeitantes à vida privada (derogação do sigilo bancário, inspecções nas instalações do contribuinte);
- Oneram o património (penhora).

Os actos não impositivos, pelo contrário, fixam efeitos jurídicos favoráveis, reconhecendo — officiosamente ou a pedido — um determinado direito ou interesse em matéria tributária, ou alargando o seu âmbito. Será o que acontece com os actos que afastam a tributação ou deferem uma pretensão como sejam, ainda a título exemplificativo, o acto de concessão de uma redução de taxa, o de deferimento de uma reclamação, o reconhecimento de uma isenção, a autorização para o pagamento de uma dívida tributária em prestações ou o levantamento de uma penhora que havia sido constituída sobre determinado bem.

Compreensivelmente, apenas os actos desfavoráveis poderão ser alvo de censura e de sindicância administrativa ou jurisdicional, pois apenas nestes haverá um interesse legítimo para recorrer, reclamar ou impugnar (ressalvados, naturalmente, os casos de actos parciais, como os deferimentos parciais de pedidos).

d Actos definitivos e actos não definitivos

A expressão “acto definitivo” pode ser utilizada em vários sentidos, podendo-se, com base nos ensinamentos da melhor doutrina administrativista, e com efeitos meramente pedagógicos, apontar os seguintes:

- i. Em primeiro lugar, acto definitivo como sinónimo de acto decisório concludente de um procedimento (*definitividade horizontal*), ou seja como contrário de acto interlocutório, intermédio ou preparatório.
- ii. Em segundo lugar, acto definitivo como sinónimo de acto que expressa a última palavra da administração, ou seja a manifestação de vontade do seu mais elevado superior hierárquico (*definitividade vertical*), tendo como seu antónimo o acto “inferior”.

Em termos de apreciação por parte do tribunal, o legislador exige, salvo raras excepções, que os actos sejam horizontalmente definitivos, não se admitindo a impugnação contenciosa de actos intermédios (v.g., projectos de decisão, avaliações, relatórios de inspecção tributária)⁵⁷. Neste sentido, aliás, o CPT (art.º

⁵⁷ Cfr. art.º 92.º do CGT.

5.º, n.º 3) expressamente prescreve que “os actos interlocutórios do procedimento tributário apenas são impugnáveis em conjunto com a decisão final, salvo quando a não apreciação imediata da impugnação torne esta inútil”. Todavia, já não se exige como regra a definitividade vertical, prevendo-se a impugnação de actos inferiores (no que a este último caso diz respeito, apenas excepcionalmente se exige o esgotamento das vias hierárquicas administrativas para se abrir a via contenciosa). Uma vez mais recorrendo ao CPT, cabe mencionar a regra de acordo com a qual “a impugnação judicial dos actos (...) praticados pela administração Tributária, não depende de prévia reclamação ou recurso hierárquico”⁵⁸.

e Actos de primeiro grau e actos de segundo grau

Intimamente relacionada com a questão acabada de referir da definitividade vertical dos actos da administração tributária encontra-se a questão da distinção entre actos de primeiro e de segundo grau. Neste contexto, os actos de primeiro grau incorporam a primeira pronúncia decisória da administração tributária sobre determinada questão, materializando-se na primeira apreciação da situação de facto e de Direito que é colocada à sua frente. Diferentemente, os actos de segundo grau incorporam uma reapreciação de uma questão, procedendo à sindicância de uma anterior decisão. Como está bom de ver, estes actos de segundo grau são proferidos em sede de procedimentos recursivos ou impugnatórios, como as reclamações ou os recursos, no âmbito dos quais o sujeito passivo ou interessado solicita ao órgão administrativo competente que revise uma anterior decisão, anulando-a, revogando-a ou suspendendo-a.

Pode também adiantar-se desde agora a ideia de que, na maior parte dos casos, tais reclamações ou recursos têm eficácia meramente devolutiva e não eficácia suspensiva, o que significa que, não obstante a interposição do meio impugnatório, o acto impugnado continua a produzir os seus efeitos (por exemplo, não obstante a interposição de uma reclamação graciosa, o contribuinte deve pagar o imposto respectivo — sendo restituído em caso de deferimento — pois aquela não suspende a produção de efeitos da liquidação impugnada). Além disso, tais meios impugnatórios administrativos não são necessários para a abertura da via contenciosa, verificando-se que alternativamente colocar em crise o acto lesivo quer dentro da própria administração, quer em Tribunal directamente⁵⁹.

⁵⁸ Assim, art.º 5.º, n.º 4 do CPT.

⁵⁹ Cfr., por exemplo, art.º 134.º do CGT.

f Actos expressos e actos tácitos

Outra importante classificação relaciona-se com o modo como o órgão administrativo decisor manifesta a sua vontade. Em determinadas situações, ele exterioriza o seu querer através de um comportamento que revela inequivocamente um determinado sentido decisório, positivo ou negativo. Fala-se, então, em decisão expressa, que é o que acontece quando o órgão decisor responde a uma petição e evidencia de um modo directo que aceita ou que não aceita determinada pretensão do contribuinte (deferimento ou indeferimento expresso).

Em outras situações, porém, o sentido decisório resulta de um comportamento indirecto, mas que revela com probabilidade um determinado sentido, falando-se em decisão tácita. Embora em abstracto várias situações de comportamentos de tal natureza possam ser apresentados — por exemplo, duas avaliações sucessivas relativas ao mesmo facto tributário pode querer significar uma revogação tácita da primeira; ou a ausência de contestação de uma petição de impugnação judicial apresentada pelo contribuinte pode significar aquiescência com a sua pretensão — a verdade é que em matéria tributária o exemplo mais significativo é revelado pelo silêncio em face de uma pretensão apresentada. Neste domínio, vale a regra do indeferimento tácito, presumindo-se que a ausência de resposta, num determinado prazo fixado na lei a uma petição ou a um pedido determinado faz presumir a sua não procedência.

O legislador angolano, neste particular, não foi esclarecedor, embora se possa retirar com razoabilidade a ideia de que o silêncio administrativo, ao fim de um determinado lapso temporal, significa que a pretensão do contribuinte não foi aceite. Parece ser este o entendimento mais adequado a retirar do enunciado legal de acordo com o qual o incumprimento do prazo de conclusão do procedimento tributário (prazo esse em regra de 90 dias, nos termos do art.º 90.º, n.º 2 do CGT) “constitui causa de omissão do dever de decisão e fundamento para recurso hierárquico necessário ou impugnação judicial”⁶⁰. Por outras palavras: o contribuinte que ao fim dos 90 dias mencionados não obtenha resposta da administração, sabe que a sua pretensão não foi deferida e que deve apresentar recurso hierárquico — aqui necessário, não facultativo — e, em caso de indeferimento deste, deve impugnar judicialmente.

g Actos vinculados e actos discricionários

Neste segmento de análise, o acento tónico será colocado na relação que se estabelece entre a norma (lei, decreto) e o acto administrativo que procede à sua aplicação ao caso em concreto, interessando colocar o discurso nos seguintes termos:

⁶⁰ Assim, art.º 90.º, n.º 6.

- Em certas situações, o criador normativo fixa em termos absolutos, completos e exaustivos todos os pressupostos de aplicação da norma ao caso em concreto, restando ao agente aplicador (v.g., administração tributária) a tarefa de simples subsunção a esse caso em concreto, sem a mínima possibilidade de conformação conteudística. É o que acontece, por exemplo, em matérias de incidência pessoal ou real dos impostos ou das respectivas taxas, onde a lei disciplina pormenorizadamente todos os aspectos da tributação e a administração se limita a aplicar à factualidade da situação em concreto o que nela está previsto, não tendo poderes nomeadamente de “escolher” quem pode ou não ser considerado sujeito passivo, ou se determinado rendimento está ou não está sujeito a tributação. A sua conduta, nestas situações, é absolutamente vinculada, assim como os correspondentes actos.
- Em outras situações, o criador normativo traça apenas a moldura geral de aplicação da norma ao caso em concreto, delineando os aspectos essenciais do respectivo regime jurídico, colocando nas mãos do agente administrativo uma margem decisória no momento da aplicação, concedendo-lhe uma liberdade que, em termos amplos, se pode designar por *discricionariedade* (em sentido impróprio). Nestes casos, a administração tributária, mais do que se limitar a subsumir acriticamente, goza de verdadeiras prerrogativas de escolha e selecção, podendo conformar o conteúdo da decisão. Estas situações são particularmente frequentes por via da previsão normativa de situações de “pode” (o órgão X “pode autorizar”, “pode conceder”, “pode aplicar”, etc. — logo, também o pode não fazer), ou quando se concede uma margem decisória dentro de determinadas balizas pré-estabelecidas (um mínimo e um máximo), em que o legislador autoriza a emanação de verdadeiros actos discricionários.

Esta dicotomia classificatória assume crucial importância em sede de controlo jurisdicional das actuações administrativas, na medida em que os actos discricionários “escapam” a tal controlo. Quer isto dizer que nas situações em que o legislador atribui ao agente aplicador prerrogativas decisórias discricionárias, o tribunal não pode, em sede de impugnação contenciosa, sindicá-las a oportunidade ou a conveniência da actuação do agente, devendo-se limitar a exercer o controlo de legalidade, o qual nunca deixará de fazer, e que se limita a averiguar se os requisitos legais (competência, forma, tempestividade, procedimento, fundamentação) foram cumpridos. Não poderá é sobrepor-se às escolhas administrativas — que o legislador autorizou, recorde-se — e sugerir que as suas seriam melhores ou mais adequadas.

h **Actos válidos e actos inválidos. Actos eficazes e actos ineficazes**

Por último, resta apreciar uma classificação de actos da administração que se relaciona com a sua conformidade ou não com o ordenamento normativo.

Ora, se determinado acto tiver cumprido todos os requisitos que o ordenamento exige para que possa estar apto, em potência, a produzir efeitos jurídicos (entrar em vigor), respeitando as prescrições das normas superiores que o enquadram — a saber: ter sido emanado pela entidade competente, de acordo com a forma legalmente prevista, de acordo com o procedimento legalmente exigido e no respeito dos conteúdos superiormente impostos — diz-se que se está em presença de um acto válido. Pelo contrário, se o acto não respeita as exigências que o ordenamento coloca para que possa entrar em vigor, violando as prescrições normativas que o fundamentam e enquadram, será inválido.

Para os actos inválidos reserva-se a designação de ilegalidade que, em termos tributários, mais não significa do que o que acabou de se referir: desconformidade com o ordenamento. Adopta-se, por isso, um conceito amplíssimo de ilegalidade que abarca a contrariedade entre o acto da administração e *qualquer norma* que o enquadre, especificamente:

- Normas constitucionais;
- Normas de Direito internacional (v.g., normas de tratados de dupla tributação);
- Normas legais (v.g., Códigos tributários e fiscais);
- Normas regulamentares.

A consequência prescrita para os actos ilegais ou inválidos é, em regra, a anulabilidade (apenas invocável por um núcleo restrito de interessados e dentro de limites temporais apertados), embora, nos casos mais graves — por exemplo, violação do núcleo essencial de um direito —, se determine a sua nulidade (a invocação pode ser efectuada por qualquer interessado e a todo o tempo).

Em ambas a situações — anulação ou declaração de nulidade —, a invalidação do acto pelo órgão competente (administrativo ou jurisdicional) terá efeitos retroactivos, retirando-se o acto do ordenamento desde a sua entrada em vigor, e implicará a restituição de tudo quanto haja sido prestado.

Contudo, os conceitos de validade e invalidade não se confundem com os de eficácia e ineficácia, pois apesar de existente e válido, o acto da administração pode ainda não estar apto a desencadear em concreto — embora o esteja em potência — os efeitos jurídicos que lhe são assacados, faltando-lhe a verificação

de um requisito de eficácia, nomeadamente a publicação ou a notificação ao interessado, consoante os casos. Por exemplo, o acto de liquidação é um acto que determina e quantifica em concreto os contornos e o montante da obrigação tributária; todavia, não produz os seus efeitos no momento em que é praticado, mas apenas com a posterior notificação ao contribuinte, o qual apenas a partir deste momento é que se encontra obrigado a pagar (aliás, só a partir da notificação é que começa a correr o prazo para pagamento).

5. As garantias dos contribuintes (primeira abordagem)

Embora não seja necessariamente assim, a verdade é que, em bastantes situações, os procedimentos e os processo tributários configuram-se como meios de defesa dos contribuintes perante os actos lesivos ou intrusivos do fisco. Tal circunstância leva a que sejam perspectivados ou encarados como “garantias dos contribuintes”.

Tal função garantística reclama a existência de esquemas, ordenações e instrumentos formais (ou seja, procedimentos e processos) cujo objectivo poderá ser, em relação a um determinado acto, a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação. Em relação a tais instrumentos garantísticos, podemos estabelecer uma categorização bipartida, em que se consideram:

- i. Instrumentos gratuitos, que são aqueles que decorrem perante órgãos de natureza administrativa (garantias gratuitas ou administrativas), ganhando especial relevo as reclamações e os recursos administrativos, como sejam, no quadro do ordenamento angolano, a reclamação do apuramento da matéria colectável (art.º 107.º do CGT), a reclamação administrativa da liquidação (art.º 127.º) ou o recurso hierárquico (art.º 133.º);
- ii. Instrumentos contenciosos, que são aqueles que decorrem perante órgãos de natureza jurisdicional (garantias jurisdicionais), com ênfase nas acções e recursos jurisdicionais, como o processo de impugnação judicial, disciplinado e regulado no CPT.

6. Os princípios do procedimento tributário

Antes ainda de proceder ao estudo individualizado de cada procedimento tributário em particular, torna-se necessário e imprescindível efectuar uma abordagem aos princípios que os enformam, permitindo captar um enquadramento jurídico sólido e consistente.

Como se compreende, e no seguimento do que já por várias vezes foi referido, as limitações temporais inerentes à leccionação impedem que a análise possa ser exaustiva e com a profundidade desejáveis, pelo que apenas serão aqui abordados alguns desses princípios, e em algumas das suas dimensões. Por conseguinte, sabendo que outros podem ser referidos (como, por exemplo, os princípios da segurança jurídica ou da vinculação de forma escrita⁶¹), teremos em particular atenção os seguintes:

- Legalidade;
- Verdade material;
- Imparcialidade;
- Proporcionalidade;
- Disponibilidade e inquisitório;
- Obrigatoriedade de pronúncia e de decisão;
- Obrigatoriedade de fundamentação;
- Participação;
- Confidencialidade;
- Celeridade; e
- Publicidade.

6.1 Princípio da legalidade da atuação administrativa

Como se sabe, a actuação jurídica administrativa não é uma actuação livre, mas sim uma actuação vinculada, devendo-se sujeitar não apenas à Constituição mas também à Lei.

Em primeiro lugar, a administração tributária deve obediência ao estatuído na Constituição (princípio da constitucionalidade da actuação administrativa). Os maiores problemas poderão surgir no âmbito da delimitação das esferas de competência dos órgãos administrativos em face das esferas de competência dos órgãos legislativos e jurisdicionais. Aqui relevam dois princípios de reserva: reserva de lei e reserva da função jurisdicional. O primeiro significa que a administração não se pode imiscuir na delimitação jurídico-normativa das matérias

⁶¹ A respeito deste, cfr. art.º 77.º do CGT.

essenciais tributárias, pois o desenho destas cabe exclusivamente ao legislador⁶²; já o segundo denota que toda e qualquer resolução de questões jurídicas deve ser, em última instância, levada a cabo por um tribunal.

Em segundo lugar, como apontamos, a administração tributária deve obediência à lei. Naturalmente que o termo “lei” neste sentido deve ser entendido como a lei em sentido material, englobando, portanto, qualquer acto normativo de conteúdo geral e abstracto (lei, decreto). Essa obediência materializa-se no respeito da *reserva de lei* acima referida, bem assim como nas exigências de *precedência de lei* a anteceder qualquer actuação administrativa (“não há administração sem lei”) e de prevalência da lei em caso de conflito, sob pena de ilegalidade.

6.2 Princípio da verdade material

O objectivo fundamental de toda a actuação procedimental tributária deverá ser sempre a descoberta da verdade material, a qual apenas será conseguida se todos os actos em que o procedimento se decompõe a tiverem como coordenada essencial, não sendo de admitir nem (i) condutas da administração tributária que procurem, a todo o custo, a tributação dos rendimentos dos contribuintes, nem (ii) condutas destes que procurem, por todas as formas, obstaculizar essa tributação.

A verdade material em matéria tributária implica o conhecimento e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, na sua dimensão estruturante de respeito pela efectiva capacidade contributiva dos sujeitos, pois apenas o conhecimento desta permite atingir aquela. As actuações procedimentais, neste sentido, apenas deverão ter por finalidade averiguar tal capacidade contributiva e concluir pela tributação ou não tributação em função dos resultados de tal averiguação. Por conseguinte, quer a administração, quer os contribuintes estão obrigados a cooperar no sentido referido.

Por aqui já se vê que este princípio da verdade material tem como importante corolário o subprincípio da colaboração ou da cooperação, nos termos do qual os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíprocos⁶³.

Por outro lado, importa colocar em evidência que estamos a falar de um verdadeiro *dever de cooperar* e não de uma mera faculdade que simplesmente esteja na disponibilidade do sujeito em questão. A enfatizar tal conclusão podem-se apontar as diversas consequências que o Ordenamento jurídico faz

⁶² Cfr. art.º 4.º, n.º 4 do CGT.

⁶³ Cfr. art.º 84.º, n.º 1 do CGT.

desencadear quando tal colaboração, sendo exigida ou exigível, não é prestada, nomeadamente:

- A sujeição a inspecções tributárias;
- A suspensão dos prazos de imposição de celeridade administrativa e a consequente impossibilidade de exigir o seu respeito.
- A aplicação de métodos indirectos de avaliação, designadamente mediante a tributação através de indícios ou presunções;
- A perda de benefícios fiscais;
- A aplicação de agravamentos;
- A responsabilidade do sujeito que se nega a prestá-la, sendo de apontar uma eventual triplíce responsabilidade (i) disciplinar, (ii) contra-ordenacional ou até (iii) criminal.

Grande parte destas consequências são direccionadas às violações levadas a efeito pelos obrigados tributários. Em todo o caso, não deve ser perdido de vista que também a AT se encontra adstrita ao cumprimento deste dever.

Contudo, o princípio da verdade material, em Direito tributário, não é um princípio absoluto, pois admite alguns desvios. Entende-se que, por vezes, quando estamos a falar de normas tributárias e de sujeição ou não a imposição, não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na efectiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou *verdade material aproximada*. Será o que se passa, designadamente, com a fixação da matéria tributável recorrendo a indícios ou presunções, no âmbito da denominada “determinação indirecta” (art.º 106.º, n.º 2 do CGT).

Nestes casos, como se disse, formula-se um juízo de verosimilhança — distinto do juízo de verdade que, por princípio, exclui a verdade contrária, o que não acontece com aquele — que permita ao órgão da administração tributária “presumir”, v.g., a capacidade contributiva de determinado sujeito passivo e, se for caso disso, tributá-la em conformidade. Tal sujeito, desta forma, vai ser alvo de tributação, não com base na riqueza que efectivamente auferiu, mas com base num valor que, de acordo com critérios vários (margens médias de lucro, manifestações de riqueza ou de fortuna, custos presumidos, etc.), se julga que lhe é aproximado.

6.3 Princípio da imparcialidade

No momento de carrear para o procedimento os elementos probatórios necessários para proferir uma decisão adequada e justa (fase da instrução), o órgão público está subordinado a um dever de imparcialidade, o que significa que:

- i. Em primeiro lugar, o órgão instrutor e/ou decisor não está a intervir no procedimento na qualidade de intransigente defensor da administração, mas na qualidade diversa e mais elevada de defensor do Interesse público (verdade material, justiça na tributação);
- ii. Em segundo lugar tal órgão deve levar ao procedimento todos os elementos probatórios que se lhe afigurem necessários e úteis à descoberta da verdade material, mesmo que, do ponto de vista estrito dos interesses patrimoniais da administração, tal seja desfavorável.

6.4 Princípio da proporcionalidade

Outro importante princípio norteador de todas as condutas inseridas no procedimento tributário é o *princípio da proibição do excesso* ou da *proporcionalidade*.

Como se sabe, o princípio constitucional da proibição do excesso tem o seu âmbito preferencial de aplicação em sede de medidas restritivas (v.g., restrição de direitos, liberdades e garantias) e faz apelo a uma ponderação meio-fim, como forma de resolver eventuais conflitos de interesses. Enquanto princípio constitucional estruturante e densificador do próprio princípio do Estado de Direito, apresenta como dimensões significativas as exigências de:

- i. Adequação, isto é, a medida que se vai introduzir no Ordenamento jurídico deve ser qualitativamente certa para prosseguir o fim que no caso em concreto se visa;
- ii. Necessidade, ou seja, a intervenção restritiva apenas deverá ser feita se outra menos gravosa não puder ser levada a efeito; e
- iii. Proporcionalidade em sentido restrito, que significa que a medida restritiva deve ser quantitativamente acertada (i. é, não exagerada) em relação ao fim em causa.

Em matéria de procedimento tributário, este princípio terá uma importância ineliminável naqueles casos em que a administração tributária ofende a

propriedade privada, restringe a liberdade de exercício de profissão ou se procura introduzir no espaço de reserva da vida privada dos contribuintes, buscando informações respeitantes, por exemplo, à sua situação económica, financeira, pessoal, profissional, etc. Nestas situações — em que nos parece indubitável que as exigências de igualdade e justiça na tributação permitem aos órgãos públicos “buscar” aspectos menos visíveis das acções dos contribuintes, — todas as actuações da administração (por exemplo, inspecções, recurso a presunções, pedidos de informações e mesmo aplicação de penas, como multas) devem ser norteadas pelas dimensões acima referidas, sob pena de inconstitucionalidade e / ou ilegalidade das mesmas.

6.5 Princípios da disponibilidade e do inquisitório

Se estivermos a falar dos contribuintes, ou outros obrigados tributários, valerá o princípio da disponibilidade, o que significa que aqueles apenas actuarão no procedimento — apresentando petições, opondo-se, juntando elementos de prova, etc.— se assim o entenderem. Trata-se de deixar nas mãos daqueles a decisão acerca do rumo que o procedimento deve tomar, até porque — ao contrário do que acontece com a administração — não estão, constitucional ou legalmente, obrigados a prosseguir qualquer Interesse público, valendo uma ideia de auto-responsabilização dos interessados. As principais consequências serão que ao nível da iniciativa, muitos procedimentos apenas se iniciam se existir um impulso voluntário da parte dos interessados, e ao nível da possibilidade de pôr termo ao procedimento, existem procedimentos que podem terminar mediante um acto de vontade dos interessados, nomeadamente mediante desistência ou acordo.

Além disso, também deve ser fixada a ideia de que uma disponibilidade muito alargada pode conduzir a resultados perversos, permitindo aos interessados, por via dos inúmeros esquemas procedimentais que têm ao seu dispor, manipular, distorcer ou ocultar factos, contornando a realidade e fugindo à verdade material.

Porém, se estivermos a falar da administração tributária, as coisas serão, naturalmente, diferentes. Os órgãos que a integram estão, por incumbência constitucional e legal, obrigados a tudo fazer no sentido de assegurar a melhor realização possível do Interesse público⁶⁴, pelo que dificilmente se poderia aceitar que a marcha do procedimento pudesse estar ao sabor de uma vontade não vinculada.

As principais consequências da existência deste verdadeiro *dever de agir* são que ao nível da iniciativa alguns procedimentos são instaurados *ex officio*.

⁶⁴ Cfr. art.º 83.º do CGT.

Além disso, ao nível da instrução, sendo certo que a indicação dos elementos de prova deve ser efectuada pelos interessados — designadamente mediante a aplicação das regras do ónus da prova —, a administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o procedimento todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, mesmo que desfavoráveis à actividade de arrecadação.

6.6 Princípio da obrigatoriedade de pronúncia e de decisão

Sempre que uma determinada solicitação é apresentada junto da administração tributária é natural que o interessado, num Estado de Direito, espere da parte desta uma resposta. Por isso, a administração tributária, nos termos legais (art.º 80.º, n.º 1 do CGT) está obrigada a pronunciar-se (a responder) acerca de tudo o que lhe seja apresentado pelos interessados, nem que seja para dizer que não aceita o pedido.

Porém, não está obrigada a decidir, pois o dever de pronúncia (ou de resposta) e o dever de decisão não se confundem. Este último exige, nomeadamente, a observância de requisitos relativos à legitimidade de quem solicita, à competência do órgão decisor, e à tempestividade do requerido. Se quem solicita não tem legitimidade para o fazer; se o órgão em causa não é competente para se debruçar sobre aquela matéria objecto do pedido; ou se já passou o prazo para se solicitar o que está em causa, então o dever de decisão não existe (embora continue a existir o dever de responder, nomeadamente mediante a indicação do órgão competente ou da forma adequada).

Em termos práticos, se houver uma violação do dever de pronúncia — situações em que a administração tributária deve responder, embora não deva decidir — o interessado poderá lançar mão de um processo judicial de “intimação para um comportamento”, uma vez que houve uma prestação jurídica (resposta) omitida. Já se houver uma violação do dever de decidir — casos em que a administração tributária está obrigada a fazê-lo — então poderá aqui valer a “presunção” de indeferimento tácito, nos termos em que o legislador definir ⁶⁵.

Interessa referir, porém, que existem casos de dispensa de resposta, a saber ⁶⁶:

- Quando a administração já se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor, objecto e fundamentos;

⁶⁵ V. art.º 90.º, n.º 6 do CGT.

⁶⁶ Cfr. art.º 80.º, n.º 2 do CGT.

- Quando o acto a que o pedido respeita já não for administrativa ou judicialmente susceptível de modificação ou revogação.

6.7 Princípio da obrigatoriedade de fundamentação

A fundamentação, além de ser uma garantia dos contribuintes⁶⁷, constitui um verdadeiro princípio que preside a todo o procedimento e que ganha maior relevo na fase da decisão. Neste âmbito, impõe-se à administração um verdadeiro dever de fundamentação das suas decisões⁶⁸.

A fundamentação legalmente adequada abrange quer o *dever de motivação* (i. é, a exposição das razões ou motivos justificativos da decisão, nomeadamente quando existirem espaços discricionários) quer o *dever de justificação* (ou seja, a referência ordenada aos pressupostos de facto e de Direito que suportam essa mesma decisão) e pode variar de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido. Em todo o caso, existem dimensões incontornáveis, podendo-se dizer que deve ser sempre feita de uma forma:

- i. Oficiosa, o que significa que ela não está dependente de pedido do interessado, mas antes constitui um verdadeiro *dever de agir* da parte dos órgãos administrativos tributários, em face da vertente publicista das actuações destes;
- ii. Completa, ou seja a administração deverá indicar todos os elementos necessários à tomada de decisão, não sendo de admitir fundamentações parciais ou incompletas (embora possa ser uma fundamentação sumária);
- iii. Clara, o que significa que deverá ser formulada sem apelo a demasiados conceitos ou expressões técnicas, e não deverá conter obscuridades, ambiguidades ou contradições, procurando ser “acessível”;
- iv. Actual, devendo ela ser (totalmente) efectuada no momento da comunicação da decisão e não posteriormente⁶⁹; e
- v. Expressa, o que quer dizer que deverá ser emitida de modo directo e concludente, não podendo ser implícita. Contudo, pode ser feita por remissão — cautelosa e esclarecedora — para anteriores actos

⁶⁷ Assim, art.º 23.º, n.º 1, alínea l) do CGT.

⁶⁸ Cfr. art.º 91.º do CGT.

⁶⁹ Assim, art.º 90.º, n.º 3 do CGT.

(v.g., pareceres, relatórios, antecedente informação prestada pelos serviços).

Trata-se, como se pode ver, de permitir a um “destinatário normal” a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão. A falta destes requisitos — fundamentações incompletas, obscuras, abstractamente remissivas — bem assim como a falta da própria fundamentação, constitui ilegalidade, susceptível de conduzir à anulação do acto em causa, mediante meios gratuitos ou contenciosos.

6.8 Princípio da participação

Procurando cumprir um imperativo constitucional, o procedimento administrativo em geral e o procedimento tributário em particular são transversalmente perpassados por uma *ideia de participação* dos destinatários dos actos nos procedimentos que lhes digam respeito. Tal *ideia* de participação, que procura assegurar a co-responsabilização das decisões, pode ganhar dimensão jurídica de diversas formas, sendo de salientar a audição prévia, a oposição, a resposta e a defesa.

Uma vez que já em momento anterior dos presentes *apostamentos* foi feita menção particularizada ao momento da participação no procedimento tributário (exercício do direito de audição), para lá se remetem as referências presentes.

6.9 Princípio da confidencialidade

Como se sabe, os funcionários administrativos têm acesso a muitos factos, actos e relações que os contribuintes têm de lhes expor para efeitos de cumprimento das suas obrigações tributárias, nomeadamente nas suas declarações, livros de contabilidade, exposições, reclamações, etc., e cuja divulgação poderia implicar sérios prejuízos ao nível dos seus direitos ao bom nome, honra, imagem ou somente privacidade e tranquilidade. Por esse motivo, o próprio legislador prevê mais uma garantia dos contribuintes, prescrevendo que “todos aqueles que prestem serviço à administração tributária, independentemente da natureza do vínculo jurídico para com esta, estão legalmente obrigados a um dever de confidencialidade e sigilo sobre os dados recolhidos relativamente à situação tributária dos contribuintes ou demais sujeitos com obrigações tributária a que tiverem acesso em virtude das suas funções”⁷⁰.

⁷⁰ Cfr. art.ºs art.º 23.º, n.º 1, alínea o) e 86.º, n.º 1 do CGT.

Para estes efeitos, dados sobre a “situação tributária dos contribuintes” serão aqueles que constituam elementos reveladores da sua capacidade contributiva, como os seus rendimentos, as suas despesas, ou os bens de que são titulares. Já os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento dirão respeito àqueles dados que se encontram abrangidos pela reserva da vida íntima — que abrange toda a situação financeira — e que não se reconduzam aos primeiros (movimentos bancários, transacções bolsistas, contratos privados, etc.). Fora do âmbito do sigilo ficam, assim, quer os dados que não se revejam nas realidades acima descritas, quer os dados que tenham natureza pública, como os que sejam livremente cognoscíveis por outras vias (v.g., registos civil, comercial, predial, etc.).

Se o dever de sigilo for violado — ou o mesmo é dizer: se a administração tributária divulgar dados relativamente aos quais deveria guardar segredo — o ordenamento jurídico reage de forma violenta, através da punição da conduta respectiva como crime, sujeita a pena de prisão ou multa ⁷¹.

Contudo, este dever de sigilo pode cessar — devendo a administração tributária prestar as informações solicitadas aos devidos órgãos competentes —, nos casos de autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária, cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, e assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países.

6.10 Princípio da celeridade

O Interesse público na percepção da receita tributária e o interesse do contribuinte na estabilização da sua situação jurídica impõem que as questões tributárias, litigiosas ou não, sejam resolvidas em tempo útil. Com efeito, de nada adianta o legislador prever a existência de um arsenal procedimental bem estruturado e bem articulado se, posteriormente, os actos em que o procedimento se desdobra não são levados a efeito ou são-no após um lapso temporal manifestamente exagerado.

Assumindo, que o Direito que tarda não é verdadeiro Direito, prevê o ordenamento tributário, em matéria de procedimento, um *princípio de celeridade*, que se traduz na exigência geral de que aquele seja concluído num prazo razoável e que, de um modo mais concreto significa:

- Simplicidade e prevalência de actuações desburocratizadas;

⁷¹ Cfr., quanto ao crime de violação do dever de sigilo, art.º 180.º do CGT.

- Proibição da prática de actos inúteis ou dilatórios ⁷²;
- Rapidez de actuações, mediante o estabelecimento de um prazo geral de duração máxima do procedimento tributário (o legislador fixou tal prazo em 90 dias ⁷³) e de um prazo máximo para a prática de actos procedimentais (em concreto, 15 dias, salvo disposição legal em sentido contrário ⁷⁴). Saliente-se que estes prazos — e todos os outros prazos do procedimento — são contínuos, não se suspendendo em feriados, fins de semana, férias, etc. ⁷⁵.

6.11 Princípio da publicidade

Em qualquer Estado de Direito, os actos administrativos e tributários devem ser publicitados, pelo que nenhuma decisão do procedimento poderá produzir efeitos sem que o seu destinatário tenha, ou possa ter, dela conhecimento. O referido acto de publicidade pode consistir quer num acto geral (publicação), quer num acto individual (notificação ou citação, embora no procedimento apenas a primeira forma tenha lugar).

Cabe referir que em relação aos actos da administração tributária, poder-se-ia levantar a questão de saber se a notificação tem *efeito constitutivo* ou *efeito meramente declarativo*. No primeiro caso, o acto não existirá enquanto a notificação não for efectuada, o que vale por dizer que tal notificação (comunicação) se configuraria como uma condição de existência e a consequência jurídica da sua ausência seria a inexistência (ou eventualmente a invalidade). No segundo caso, o acto tributário já existiria, limitando-se a notificação a declarar a sua existência e a torná-lo apto a produzir efeitos jurídicos, pelo que já estaríamos perante uma condição de eficácia, e o valor negativo aqui em causa já seria a ineficácia. A questão é resolvida de forma inequívoca, neste segundo sentido, pelo CGT quando refere que “a eficácia dos actos tributários ou outros ligados à matéria tributária depende da sua notificação aos interessados ou, nos casos previstos na Lei, da sua publicação” ⁷⁶.

Em rigor, embora não seja o mais comum, pode dar-se o caso de o acto conclusivo do procedimento ser publicitado mediante um acto geral, no sentido em que os seus destinatários não estão individualizados. Em geral, a publicidade

⁷² V. art.º 90.º, n.º 1 do CGT.

⁷³ Assim, art.º 90.º, n.º 2.

⁷⁴ Assim, art.º 90.º, n.º 7.

⁷⁵ Cfr art.º 90.º, n.º 3, do CGT.

⁷⁶ Assim, art.º 93.º, n.º 1.

de um acto desta espécie é efectuada mediante a correspondente publicação num meio oficial de acesso generalizado e de difusão alargada, como a publicação em jornal oficial ou em bases de dados públicas.

Já quando se está em face de actos individuais e concretos, o mais comum é a sua notificação, com observância de vários requisitos, quer de forma (exigência de simples aviso postal ⁷⁷, carta registada com aviso de recepção ⁷⁸ ou éditos ⁷⁹), quer de substância ou conteúdo (por exemplo, conter a fundamentação da decisão, os meios de defesa do contribuinte). A não observância de tais requisitos torna o acto em causa ineficaz – embora não colida com a sua validade – e insusceptível de produzir os seus efeitos plenos, não podendo ser oposto ao destinatário. Em todo o caso, este pode, nos trinta dias posteriores à notificação, requerer a indicação de eventuais elementos em falta (ou a emissão de certidão que os contenha), sendo que os prazos de reclamação, recurso ou impugnação contam-se somente a partir deste segundo momento ⁸⁰.

7. Os procedimentos tributários em especial

Na sequência lectiva e discursiva que nos propusemos empreender, chegou finalmente o momento de analisar e estudar os procedimentos tributários em particular. Uma vez mais, o factor tempo imporá limitações, em termos de não ser possível dispensar atenção a todos e efectuar uma abordagem com a profundidade merecida e necessária.

Por conseguinte, fazendo uso de alguma discricionariedade ou selectividade dos conteúdos, a análise subsequente terá por referência os seguintes procedimentos:

- Procedimento de informação, particularmente a informação vinculativa;
- Procedimento de inspecção tributária;
- Procedimento de determinação da matéria colectável;
- Procedimento de liquidação;
- Procedimento de cobrança;

⁷⁷ Cfr. art.º 93.º, n.º 2 do CGT.

⁷⁸ Cfr. art.º 93.º, n.º 3 do CGT. Quanto ao não levantamento ou devolução do aviso de recepção cfr. n.ºs 4 e 5.

⁷⁹ Cfr. art.º 93.º, n.ºs 6 e 7 do CGT.

⁸⁰ Cfr. art.º 95.º do CGT.

- Procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais;
- Procedimentos impugnatórios, recursivos ou de segundo grau, aqui incluindo as revisões e as reclamações.

7.1 Procedimentos informativos

Constituindo o direito a ser informado um direito fundamental de qualquer administrado ou contribuinte, compreensivelmente o legislador tributário não lhe poderia ser indiferente. Por isso, o CGT (art.º 100.º) determina que “o direito à informação é exercido pelo contribuinte e por outros interessados independentemente da instauração de qualquer procedimento que lhes diga respeito, nos termos previstos no presente Código e demais Leis Tributárias, sem prejuízo da confidencialidade e sigilo da situação tributária de terceiros”. Seguidamente, acrescenta que “os contribuintes têm direito a conhecer do andamento dos procedimentos que lhes digam respeito e a obter informação a administração Tributária, a prestar no prazo de 10 (dez) dias, sobre o prazo previsível da sua conclusão”. Ainda assim, nestes termos gerais, as simples informações não passam disso mesmo – informações. Não possuem eficácia vinculativa — isto é, não obrigam o órgão administrativo a decidir em determinado sentido —, embora, quando erradas, possam ser fonte de responsabilidade pelos danos causados ⁸¹.

De um ponto de vista jurídico e efectivo, o mais relevante procedimento nesta sede e o que mais poderá interessar aos contribuintes, será seguramente o procedimento de informações vinculativas, no quadro do qual o órgão em questão fica *mesmo* vinculado à informação prestada. Na verdade, em face da abundância de normas tributárias e fiscais e da complexidade interpretativa e aplicativa que lhes é inerente, exige-se que o ordenamento preveja um meio expedito, eficaz e acima de tudo seguro e fiável de prestação de informações e de auxílio no cumprimento das obrigações.

Tal meio é precisamente a informação vinculativa.

A mesma deve ser solicitada por escrito pelo contribuinte, outro interessado ou o seu representante legal, e apenas deve recair sobre a concreta situação tributária dos contribuintes, ou sobre os pressupostos de quaisquer benefícios fiscais, não podendo incidir sobre problemas de geral ou natureza doutrinal que não tenham incidência num particular caso em concreto ou numa particular

⁸¹ Cfr. art.º 101.º, .º 2 do CGT.

relação da vida ⁸² / ⁸³. Caso contrário, estaríamos a transformar a administração num órgão de pareceres ou meramente consultivo.

A resposta ao pedido deve ser dada no prazo de trinta dias, prorrogáveis por igual período pelo órgão da administração Tributária competente quando haja motivos que o justifiquem ⁸⁴ e essa resposta prestada é juridicamente vinculativa, nos seguintes termos:

- Em primeiro lugar, trata-se de uma vinculação *inter-partes*, não podendo a administração, apenas em relação ao caso em concreto objecto do pedido, proceder em sentido diverso da informação prestada (*princípio da protecção da confiança*). Contudo, não é legítima a invocação, por qualquer outra pessoa, de uma eventual eficácia *erga omnes* da informação prestada;
- Em segundo lugar, trata-se de uma vinculação sujeita a condição, na medida em que ela apenas se verifica a partir da notificação da informação;
- Em terceiro lugar trata-se de uma vinculação relativa e não absoluta, no sentido em que a informação prestada cede perante uma decisão em contrário dos Tribunais ⁸⁵. Procura-se aqui, entre outras razões, assegurar a independência dos órgãos jurisdicionais que, de outra forma, como que passariam também eles a estar sujeitos às prévias decisões administrativas que tivessem sido tomadas sobre um determinado caso em concreto.

Naturalmente que, tratando-se de uma simples e mera informação e não consubstanciando um acto administrativo-tributário propriamente dito, a resposta não é susceptível de reclamação administrativa ou impugnação judicial, como salienta o próprio legislador ⁸⁶.

De salientar ainda que, em ordem ao princípio constitucional da irrevogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos (uma importante densificação do princípio da segurança jurídica e protecção da confiança), as informações prestadas não poderão, *a posteriori*, ser alteradas nem revogadas

⁸² Cfr. art.º 102.º, n.º 2 do CGT.

⁸³ Nos termos do CGT, considera-se benefício fiscal as medidas de carácter excepcional que implicam uma vantagem ou um desagravamento fiscal, sob forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria colectável, amortizações aceleradas ou outras de natureza semelhante. Cfr. art.º 2.º, n.º 1, alínea b) do CGT.

⁸⁴ V. art.º 102.º, n.º 5 do CGT.

⁸⁵ Cfr. art.º 102.º, n.º 3 do CGT.

⁸⁶ V. art.º 102.º, n.º 6 do CGT..

livremente, apenas o podendo ser um ano após a sua notificação ao contribuinte, e com efeitos apenas para o futuro ⁸⁷.

7.2 Inspecção tributária

O procedimento de inspecção tributária é um procedimento informativo (não sancionador, ao contrário do que frequentemente se pensa), que tem como objectivos a averiguação da situação tributária dos contribuintes, substitutos, responsáveis solidários e subsidiários, assim como o cumprimento, por estes e demais obrigados tributários, dos seus deveres acessórios (sem prejuízo de outros fins previstos e na Lei) ⁸⁸.

Para a prossecução destes objectivos, a inspecção tributária — que deverá obedecer aos princípios do procedimento tributário supra elencados — compreende, designadamente a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, bem assim como a indagação de factos tributários pelos mesmos não declarados.

Em termos tipológicos, o procedimento inspectivo tributário pode ser classificado de acordo com vários critérios, sendo de destacar os seguintes:

- i. Quanto ao âmbito de abrangência material, distinguem-se os procedimentos inspectivos gerais — quando estiver em causa a situação tributária global ou o conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários —, dos procedimentos inspectivos parciais — quando estiver em causa apenas algum, ou alguns, tributos ou algum, ou alguns, deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;
- ii. Quanto à respectiva iniciativa, podem verificar-se (ao menos em abstracto) procedimentos inspectivos de iniciativa administrativa e procedimentos inspectivos de iniciativa do sujeito passivo (quando este queira, por exemplo, ver dissipadas eventuais dúvidas quanto à regularidade da sua situação tributária e fiscal).
- iii. Quanto ao lugar da realização, existem procedimentos inspectivos internos, quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária, e procedimentos inspectivos externos, quando os actos de inspecção se efectuem em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais

⁸⁷ Assim, art.º 102.º, n.º 7.

⁸⁸ Assim, art.º 141.º do CGT.

obrigados tributários (empresas, fábricas, escritórios, consultórios, etc.).

As pessoas ou entidades inspecionadas podem ser seleccionadas na sequência de vários critérios, devendo os mais comuns ser a abrangência ou sujeição a critérios objectivos abstractamente fixados pelos órgãos superiores ou a verificação sistemática de irregularidades graves (v.g., desvios significativos em relação a valores médios ou indícios de infracção tributária no comportamento fiscal dos sujeitos). Porém, podem existir inspecções a partir da aplicação de métodos aleatórios, de eventuais denúncia efectuadas ou mediante solicitação de autoridade estrangeira no âmbito da cooperação internacional em matéria tributária (além de pedido do próprio contribuinte).

Uma das mais relevantes questões que se pode colocar nesta sede é a de saber, em termos materiais, quais são os actos que a administração pode praticar durante o procedimento inspectivo. Nos termos do CGT, os mais significativos são os seguintes ⁸⁹:

- Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a actividade dos contribuintes e demais obrigados fiscais;
- Examinar e visar os livros e registos da contabilidade ou escrituração;
- Aceder, consultar e testar os sistemas electrónicos e informáticos do contribuinte, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- Apreender os elementos probatórios das infracções fiscais por si detetadas;
- Solicitar a utilização de instalações dos contribuintes para realizar o objecto e fins da acção inspectiva.

Em todos estes casos, como se compreende, os sujeitos envolvidos deverão colaborar com a administração, resultando que falta de colaboração ilegítima pode ter como consequência, não apenas a responsabilidade contra-ordenacional ou criminal da pessoa em causa, mas igualmente a aplicação de métodos indirectos de tributação (adinate referidos). Porém, a falta de colaboração poderá ser considerada legítima — e, consequentemente, não implicar as consequência desfavoráveis referidas — quando estiverem em causa actuações que impliquem o acesso ao espaço exclusivamente destinado à habitação do contribuinte, a vio-

⁸⁹ Cfr. art.º 143.º, n.º 1 do CGT.

lação do segredo bancário ou qualquer outro tipo de dever de segredo legalmente protegido ou o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos ⁹⁰.

Em termos procedimentais, as fases ou momentos jurídicos mais relevantes mais relevantes serão, após uma fase preliminar, de natureza preparatória, em que se deve proceder internamente ao planeamento abstracto das acções inspec-tivas, segue-se (i) a comunicação prévia ao destinatário (notificação do início da inspecção), (ii) a realização dos actos materiais de inspecção (actos acima referidos), e (iii) a elaboração de um relatório final. A propósito deste último, convém salientar que o mesmo, em si, *não é* um acto administrativo propriamente dito, embora possa incorporar vários actos administrativos tributários ((v.g., liquidações adicionais, revogação de benefícios fiscais). Como tal o relatório não se pode considerar autonomamente sindicável.

A terminar, uma menção extremamente importante do ponto de vista jurídico, embora já resulte das considerações precedentes: o procedimento de inspecção tributária na sua globalidade e cada uma das actuações que no mesmo se efectivam estão sempre fortemente balizados pelo princípio da proporcionalidade e pelas suas densificações (absoluta necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu*). A atestar tal importância, o CGT (art.º 142.º, n.º 1) expressamente refere que “o procedimento da inspecção e os deveres de colaboração dos contribuintes com a inspecção tributária são os adequados ou proporcionais aos fins a atingir”, acrescentando logo de seguida (n.º 2) que “o exercício da acção inspectiva deve cingir-se ao âmbito das atribuições e competências legais do órgão da administração Tributária que a ordene”.

De resto, um contribuinte não pode ser “perseguido” arbitrariamente pela administração, prescrevendo-se que só pode haver mais de um procedimento inspectivo relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, mediante decisão fundamentada em factos novos do dirigente máximo dos serviços que o ordene ⁹¹.

7.3 Determinação da matéria colectável

Um procedimento antecedente do de liquidação é o procedimento de determinação da matéria colectável.

Para estes efeitos, a “matéria colectável” será considerada a base à qual se vai aplicar o tributo, ou seja a realidade quantificada susceptível de tributação. No caso dos impostos, como se viu logo no início dos presentes apontamentos, a

⁹⁰ Cfr. art.º 143.º, n.º 2 do CGT.

⁹¹ Assim, art.º 142.º, n.º 3 do CGT.

regra é que essa realidade seja a capacidade contributiva ou riqueza, materializada sob a forma de rendimento, consumo (despesa) ou património.

Porém, como os tributos não pode incidir sobre realidades indeterminadas, torna-se indispensável proceder à sua quantificação, procurando saber por exemplo, quanto é que o contribuinte ganhou a título de salários ou honorários ou quanto é que uma empresa (pessoa colectiva) auferiu a título de lucros da sua actividade comercial, industrial ou agrícola.

Em abstracto, nos termos do CGT, existem dois modos de determinação da matéria colectável ou riqueza do contribuinte ⁹²:

- Em primeiro lugar, o denominado “método directo”, o qual tem como referência os elementos declarados pelo próprio contribuinte. A este respeito, importa enfatizar que as declarações deste quando apresentadas nos termos e prazos legais — bem assim como dados da contabilidade e da escrita legalmente organizados —, se presumem verdadeiras, cabendo à administração o ónus de provar a sua não correspondência com a realidade ⁹³.
- Em segundo lugar, o denominado “método indirecto”, o qual parte de critérios distintos — constam das leis específicas de cada tributo —, mas que têm em comum o facto de assentarem em indícios ou presunções. Este método é sempre excepcional e pressupõe, em princípio, uma violação dos deveres de cooperação por parte do contribuinte, e.g., falta, insuficiência, ou ausência de elementos comprovativos ⁹⁴. Procura-se, neste caso, ao contrário do primeiro, buscar uma verdade material aproximada, indiciária ou presumida, em face da *mentira ou ocultação* com que o *Fisco* se depara.

Em termos procedimentais, após a determinação da matéria colectável (quantificação da base do tributo, com base em qualquer um dos métodos referidos), proceder-se-á à liquidação (quantificação do montante do próprio tributo). Por exemplo: após de determinar que o contribuinte auferiu 1000, determinar-se-á quanto é que ele deve pagar de tributo (por exemplo $1000 \times 15\% = 150$).

⁹² Cfr. art.º 106.º do CGT.

⁹³ Assim, art.º 105.º do CGT.

⁹⁴ Cfr. art.º 106.º, n.º 2 do CGT.

7.4 Liquidação

Pode-se dizer que este é o procedimento central em matéria tributária, para o qual os outros convergem ou a partir do qual quase todos os outros irradiam.

O termo “liquidação” pode, em Direito tributário, ser entendido em sentidos diversos, pelo que cumpre, antes de tudo o mais, proceder à análise de tais sentidos.

Assim, em primeiro lugar, pode-se fazer referência a uma liquidação em sentido amplo e a uma liquidação em sentido restrito. No primeiro sentido, entende-se por liquidação o conjunto de actos, juridicamente enquadrados, que têm por objectivo a determinação e quantificação da obrigação tributária, abrangendo quer as actuações da administração tributária (cálculo da matéria colectável, aplicação das taxas de imposto, cálculo das deduções devidas, etc.), quer as actuações dos contribuintes ou de terceiros (declarações, por exemplo) nesse sentido. Já em sentido restrito, a liquidação consubstancia-se no acto que torna uma concreta obrigação líquida e exigível, e diz respeito, a maior parte das vezes, à aplicação de uma taxa à matéria colectável, sendo neste sentido que se poderá discutir a sua natureza constitutiva ou meramente declarativa (tese genericamente aceite) em relação à obrigação de pagamento.

Por outro lado, sob o ponto de vista temporal, pode-se estar perante uma liquidação provisória, uma liquidação definitiva ou uma liquidação adicional. A liquidação provisória é aquela que é feita com base nos elementos declarados pelos sujeitos passivos ou por terceiros e que está sujeita a uma averiguação e controlo posterior, constituindo um meio de propiciar receitas rápidas para os cofres do Estado, uma vez que pode dar origem a um pagamento antecipado (pagamento por conta ou retenção na fonte com a natureza de pagamento por conta). A liquidação definitiva já é um verdadeiro acto (impugnável) da administração tributária de natureza definitiva, unilateral e positiva e que inicia e é pressuposto do procedimento de cobrança. Por seu lado, a liquidação adicional surge na sequência de uma revisão do acto tributário de liquidação definitiva e pode ter como origem fundamentos diversos, como erros nas declarações apresentadas, apuramento de imposto superior ao entregue, etc.

Finalmente, tendo em atenção os sujeitos que nela intervêm, pode-se distinguir uma autoliquidação e uma heteroliquidação. No primeiro caso, estamos perante um acto típico da chamada “tributação de massas” que é levado à prática pelo próprio sujeito passivo e que, em rigor, envolve dois passos⁹⁵: por um lado, a comunicação da riqueza auferida e dos dados necessários à sua comprovação (mediante declaração em modelo normativamente aprovado) e, por outro lado,

⁹⁵ Cfr., a respeito, art.º 104.º, n.ºs 1 e 2 do CGT.

a quantificação da obrigação tributária propriamente dita através de um série de operações de cálculo que a lei prescreve. Nesta modalidade, em regra a qualificação e quantificação da matéria tributável está nas mãos do próprio que a aufere, resultando o montante de tributo a pagar ou a receber daquilo que ele próprio avalia e estima ⁹⁶. No segundo caso (heteroliquidação) estamos em face de um acto de liquidação que é feito por entidade diversa do sujeito passivo (a administração tributária ou um terceiro). A respeito da dessa liquidação efectuada pela administração, o CGT (art.º 119.º, n.º 1) prevê duas hipóteses distintas de determinação da competência territorial, prescrevendo que a mesma, em princípio, é da competência da repartição do domicílio, residência ou estabelecimento do contribuinte ou do seu representante ⁹⁷. Contudo, nos impostos sobre o património imobiliário e sua transmissão, a competência da liquidação é sempre da repartição da localização desses bens.

Adiante-se desde já a ideia de que o acto administrativo de liquidação pode ser posta em crise mediante reclamação administrativa (art.ºs 127.º e ss. do CGT) ou impugnação judicial (nos termos do Código do processo tributário).

No contexto dos presentes apontamentos, e para os efeitos que agora interessam, a referência ao procedimento de liquidação, sem mais, significa a liquidação em sentido amplo, definitiva e efectuada pela administração tributária.

7.5 Cobrança

Em termos gerais, a cobrança é um procedimento necessariamente pós-liquidatório e materializa-se no conjunto de actos conducentes à arrecadação da receita tributária e que, em regra, têm como correspectivo, do lado do contribuinte, o acto de pagamento. Pode-se assim afirmar que cobrança e pagamento do tributo são as duas faces da mesma moeda, distinguindo-se apenas pelo sujeito que leva a cabo a respectiva actuação material.

Tal como a liquidação, também a cobrança pode ser classificada de acordo com diversos pontos de vista.

Em primeiro lugar, podemos estar perante uma cobrança voluntária, quando lhe corresponde um acto voluntário e espontâneo do sujeito passivo, ou cobrança coerciva, quando é efectuada, como a própria designação indica, de uma forma coerciva — através da execução do património do devedor —, mais

⁹⁶ O CGT estabelece que os deveres inerentes à autoliquidação são cumpridos na Repartição Fiscal competente ou serviço local equiparado do domicílio ou residência do sujeito passivo do imposto (art.º 122.º, n.º 1). Acerca da possibilidade de substituição das declarações apresentadas v. n.ºs 2 e ss.

⁹⁷ Nos termos do mesmo preceito, não tendo o contribuinte domicílio, residência ou estabelecimento em território nacional, nem tendo designado representante, a 1.ª Repartição Fiscal de Luanda.

precisamente mediante a instauração de um processo de execução fiscal⁹⁸. A cobrança voluntária, por sua vez, pode ser efectuada dentro ou fora do prazo legal, e, neste último caso, acrescem à dívida tributária juros de mora⁹⁹.

Em segundo lugar, pode-se referir uma cobrança direta e uma cobrança indireta. A primeira será aquela que é efectuada pela administração tributária junto do próprio devedor (sujeito passivo directo), enquanto a segunda será aquela cobrança que é efectuada junto de uma outra entidade distinta daquele (sujeito passivo indirecto). A este propósito, fala-se em substituição tributária, cuja mais evidente forma de efectivação consiste na retenção na fonte do tributo devido.

Pois bem. Dissemos acima que “em regra” à cobrança do tributo corresponde o pagamento, da parte do sujeito passivo. Contudo, nem sempre assim acontece, pois:

- Por um lado, pode não se verificar um pagamento integral, mas apenas um pagamento em prestações, o qual, em princípio, pode ocorrer mediante requerimento do devedor, nos termos descritos no CGT e apresentado junto do Chefe da Repartição Fiscal do domicílio do devedor, sempre que se verifique que o contribuinte não pode solver de uma só vez a dívida tributária, em virtude de graves dificuldades económicas, e seja apresentada uma garantia¹⁰⁰;
- Por outro lado, pode extinguir-se a dívida por dação em cumprimento (isto é mediante a entrega de um bem diferente do inicialmente estabelecido por lei, como um conjunto de acções, pedras preciosas, um veículo automóvel, uma obra de arte, um bem imóvel, etc.). Para que tal aconteça é exigível que seja apresentado um requerimento no decorrer de um processo de execução fiscal (no prazo de oposição) e que exista um “superior interesse” do Estado na aquisição dos bens oferecidos em cumprimento e que o valor destes não ultrapasse o da dívida exequenda e os respectivos acréscimos legais¹⁰¹.

⁹⁸ Neste sentido, cfr. art.º 135.º do CGT.

⁹⁹ V. art.º 52.º, n.º 1 do CGT. Deve salientar-se que, nos termos do art.º 136.º, n.º 1 do CGT os prazos de pagamento voluntário constam dos códigos e Leis tributárias específicas de cada tributo. V., ainda art.º 2.º, n.º 1, alínea m).

¹⁰⁰ Cfr. art.º 136.º, n.ºs 3, 4 e 7. Consoante o grau de dificuldades económicas do contribuinte e o montante da obrigação, as prestações, que devem ser obrigatoriamente mensais, podem ser fixadas entre um mínimo de 6 e um máximo de 18, não podendo qualquer delas ser inferior a dez mil Kwanzas (n.º 6).

¹⁰¹ V. art.º 57.º do CGT.

- Além disso, ainda pode suceder que se esteja perante uma compensação de créditos tributários, a qual sucede quando os dois sujeitos (e.g., Estado e contribuinte) sejam simultânea e reciprocamente credor e devedor (por exemplo, o contribuinte deve uma determinada quantia a título de imposto sobre o rendimento, e é credor de um imposto ilegalmente cobrado no ano anterior). Este instituto tanto pode ocorrer a pedido do contribuinte, como officiosamente, por iniciativa do *Fisco*¹⁰².

7.6 Reconhecimento de benefícios fiscais

Já acima foi referida a noção de benefícios fiscais — que são sempre criados por acto legislativo¹⁰³ —, reconduzindo-os a desagregamentos de tributação, dos quais as isenções e as reduções de taxas serão dos exemplos mais significativos (de resto uma noção legalmente recortada). Sucede, para o que aqui interessa, que existem dois tipos de benefícios: os automáticos, que dependem directa e imediatamente da Lei, e os não automáticos, que dependem de um ou mais actos administrativos de reconhecimento e/ou aplicação¹⁰⁴.

Ora, é precisamente neste quadro que cabe efectuar referência a um procedimento tributário específico e com elevado interesse prático, que se destina precisamente a reconhecer um benefício, naqueles casos em que o mesmo não resulta directa e imediatamente do preceito normativo-legal. Pense-se, por exemplo, numa situação em que a lei (em sentido amplo, enquanto acto legislativo) cria uma isenção a conceder a determinadas empresas, mas ficando a concessão subordinada a um acto administrativo posterior que a reconheça e efective na prática. Nestes casos, os interessados devem apresentar nos serviços tributários competentes para a liquidação do tributo respectivo um requerimento com esse fim¹⁰⁵.

Evidentemente que se a pretensão for deferida, o benefício será concedido (em princípio com mera eficácia *ex nunc*¹⁰⁶); pelo contrário, se a pretensão for indeferida, o benefício não será concedido e o interessado poderá, se assim o entender, colocar em crise o acto de indeferimento, mediante a apresentação dos meios impugnatórios correspondentes (por exemplo, recurso hierárquico, *infra* referido).

¹⁰² Cfr. os diversos números do art.º 58.º do CGT.

¹⁰³ Cfr. art.º 16.º, n.º 1 do CGT.

¹⁰⁴ Cfr. art.º 17.º, n.º 2 do CGT.

¹⁰⁵ Cfr. art.º 131.º do CGT.

¹⁰⁶ Cfr. art.º 18.º, n.º 3 do CGT.

7.7 Procedimentos impugnatórios

Por fim, no alinhamento sistemático dos presentes apontamentos universitários — os quais, recorde-se, pretendem reproduzir o efectivamente leccionado em auditório académico —, cumpre fazer referência aos procedimentos por meio dos quais os actos da administração tributária são postos em crise — dentro da própria administração (por isso são procedimentos, e não processos) —, na maior parte das vezes com fundamentos na existência de algum vício que os eive.

Trata-se de uma matéria da maior importância em termos práticos, pois são estes meios impugnatórios que permitem ao contribuinte lesado exercer os seus direitos e opor-se a actos com os quais não concorda, falando-se pertinentemente em “garantias dos contribuintes”¹⁰⁷.

Dedicar-se-á aqui atenção particularizada apenas aos seguintes procedimentos impugnatórios:

- Reclamação do Apuramento da Matéria Colectável;
- Revisão da liquidação;
- Recurso hierárquico

7.7.1 Reclamação do Apuramento da Matéria Colectável

O primeiro meio impugnatório administrativo que cumpre analisar relaciona-se com a fase de determinação da matéria colectável acima analisada, e com os respectivos métodos, particularmente com o método indirecto (indícios, presunções ou outros elementos não fornecidos pelos contribuintes).

Ab initio, deve referir-se que se está aqui em presença de um procedimento *sui generis*, com uma acentuada natureza pactuante ou concordatária, pois, como se verá, o objetivo será o estabelecimento de um acordo quanto ao objecto de tributação.

Mas, comece-se pelos pressupostos: nos casos em que não existe declaração de rendimentos ou outros elementos comprovativos, e tal inviabiliza o apuramento directo da matéria colectável, os contribuintes podem reclamar da matéria colectável indirectamente fixada pela administração. Tal reclamação é interposta, em regra no prazo de 15 dias, para o Chefe da Repartição Fiscal que determinou a fixação (ou serviço local equiparado), com base em um de dois

¹⁰⁷ Cfr. art.º 23.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CGT.

fundamentos: (i) ilegalidade de recurso aos métodos indirectos — v.g., por não estarem reunidos os seus pressupostos — ou (ii) erro na quantificação¹⁰⁸.

Após uma instrução inicial pelo órgão administrativo, o Chefe da Repartição Fiscal competente ou serviço local equiparado pode proceder de um de dois modos:

- Por um lado, pode revogar total ou parcialmente a matéria colectável fixada (em prazo não superior a oito¹⁰⁹;
- Por outro lado, pode convocar, dentro do mesmo prazo, uma reunião entre o contribuinte (ou quem o represente) e um funcionário da administração, com vista ao estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria colectável que servirá de base a uma eventual liquidação futura¹¹⁰.

As consequências da reunião parecem claras: se não existir acordo, prevalece a matéria colectável fixada pela Repartição Fiscal competente ou serviço local equiparado¹¹¹; pelo contrário, se existir acordo, será o “novo” valor o que deve ser considerado. Porém, esse acordo está sujeito à homologação superior¹¹².

Finalize-se referindo que um eventual acordo pode significar a preclusão da possibilidade posterior de reclamar ou impugnar.

7.7.2 Revisão da liquidação

O procedimento em referência tem como nota distintiva o facto de apresentar como objecto os actos de liquidação em sentido estrito (o acto de quantificação do tributo propriamente dito). Significa isto, por exemplo, que quando um contribuinte é notificado da liquidação de um imposto ou de uma taxa e não concorda com a mesma, poderá utilizar este meio para efectuar o questionamento jurídico da sua validade, sempre junto da própria administração (se eventualmente o quiser fazer em tribunal, deverá utilizar um processo de impugnação, como se verá adiante).

¹⁰⁸ Cfr. art.º 107.º, n.ºs 1 e 2 do CGT. Saliente-se que, nos termos do n.os 5 e 6 deste preceito, a falta da adequada reclamação, bem como a sua desistência ou arquivamento, convalidam a matéria colectável fixada, tornando definitiva, sendo que em tal caso a mesma não pode ser contestada, em posterior reclamação administrativa ou impugnação judicial da liquidação (salvo em caso de erro de direito). V., ainda art.º 109.º.

¹⁰⁹ Cfr. art.º 111.º, n.º 1 do CGT.

¹¹⁰ Cfr. art.º 111.º, n.º 2 do CGT.

¹¹¹ Cfr. art.º 112.º, n.º 3 do CGT.

¹¹² Cfr. *idem*, n.ºs 4 e 5.

Mas procedamos a uma análise normativamente cuidada e analítica.

Existem dois tipos de revisão da liquidação: (i) por iniciativa da própria administração tributária e (ii) por iniciativa do contribuinte, também denominada de *reclamação*. Em ambos os casos, trata-se de cuidar das situações em que se verifica uma ilegalidade ou um outro vício que fulminam o acto de liquidação e que o tornam desconforme com o ordenamento jurídico-tributário.

a **Revisão por iniciativa da administração tributária**

Embora com uma terminologia que pode parecer censurável (“...a favor de...”), o CGT distingue, neste particular, duas situações distintas: a revisão a favor da administração tributária e a revisão a favor do contribuinte ¹¹³.

No primeiro caso, em que se constata que a liquidação feita administrativamente contém “erros de facto ou de direito” ou omissões conducentes a “prejuízo para o Estado”, deverá proceder-se a uma liquidação adicional tendente a corrigir a situação ¹¹⁴. Aqui, o próprio órgão administrativo constata que errou e actua no sentido de corrigir esses erros. Contudo, tal não é feito de qualquer modo nem a todo o tempo, pois o contribuinte não pode ficar *ad aeternum* na incerteza de que o *fisco* se lembre de rever os seus actos. Por isso, esta revisão apenas pode ser efectuada dentro do prazo que a própria administração tem para proceder à liquidação (o designado “prazo de caducidade”).

No segundo caso, constatando-se que houve um vício em prejuízo do contribuinte (inclusivamente se tal vício foi motivado por erro do próprio contribuinte), o próprio órgão, sem dependência do pedido deste ¹¹⁵, deve *ex officio* proceder à anulação do acto impositivo, nos seguintes prazos ¹¹⁶:

- Cinco anos sobre a data da liquidação, se não existir processo de execução fiscal;

¹¹³ A nota de censurabilidade resultará do facto de se considerar que a revisão pode ser “a favor da administração”, pretendendo inculcar a ideia de que esta dispõe de interesses próprios distintos do Interesse público colectivamente considerado. Já por várias vezes e em vários escritos salientamos o entendimento de que não será correcto considerar a administração tributária como titular de interesses específicos, muito menos o interesse específico de arrecadação da receita tributária. A sua correcta perspectivação jurídica não se reduz à sua consideração como simples colector de tributos, mas sim como um órgão que prossegue a justiça e a verdade material. De resto, o próprio CGT (art.º 79.º) é enfático ao estabelecer que “a administração Tributária exerce as suas atribuições no procedimento tributário de acordo com o interesse público (...)”.

¹¹⁴ Cfr. art.º 124.º do CGT.

¹¹⁵ Embora tal pedido possa existir – cfr. art.º 125.º, n.º 6 do CGT.

¹¹⁶ Cfr. art.º 125.º, n.º 1 do CGT.

- A todo o tempo, se ainda estiver pendente processo de execução fiscal.

Tal anulação, nos termos do CGT (art.º 126.º) está sujeita à confirmação superior e em ambos os casos, repete-se, a iniciativa é da administração.

b Revisão por iniciativa do contribuinte (reclamação)

Diferentemente se passam as coisas neste procedimento, em que a iniciativa já é do contribuinte. Com efeito, tendo por fundamento qualquer ilegalidade, pode aquele interpor reclamação ¹¹⁷, consistindo esta num meio célere, desburocratizado e gratuito (ao contrário do que sucede com a impugnação judicial, em que há lugar ao pagamento de custas ¹¹⁸), mediante o qual um acto de liquidação é posto em crise ¹¹⁹.

Assim, recebendo o contribuinte a notificação da liquidação de um tributo para pagar, não concordando com a mesma por entender que está perante uma ilegalidade, deverá lançar mão deste procedimento, embora a sua utilização só por si não o exonera do pagamento, pois a interposição do meio reactivo não possui efeito suspensivo, continuando a liquidação a produzir os seus efeitos normais (a não ser que seja prestada garantia adequada) ¹²⁰. Por conseguinte, o contribuinte “paga e depois reclama”; caso o não faça, começarão a vencer-se juros de mora e verá contra si interposto um processo de execução fiscal com vista à cobrança coerciva da dívida (envolvendo penhor do seu património).

Porém, uma importante limitação deve ser mencionada: o contribuinte apenas poderá utilizar aqui meios probatórios de base forma documental ou outros elementos oficiais de que os serviços disponham ¹²¹, não podendo utilizar, por exemplo, testemunhas ou outros meios. Se o pretender fazer, a via deverá ser a impugnação jurisdicional.

Em termos de tempestividade, afigura-se que o prazo de interposição parece curto, em face das exigências dos princípios do acesso ao Direito, da segurança jurídica e da protecção da confiança: em regra, quinze dias a contar da notificação do acto lesivo ¹²².

Posteriormente, se a reclamação for indeferida, o acto impugnado manter-se-á no ordenamento, com os efeitos que lhe foram imputados e a decisão de

¹¹⁷ Cfr. art.º 127.º, n.º 1 do CGT.

¹¹⁸ A tramitação simultânea da reclamação administrativa e da impugnação jurisdicional não é possível – v. a respeito, as regras do art.º 127.º, n.ºs 2 e 3 do CGT.

¹¹⁹ Acerca das características essenciais, v. art.º 128.º, n.º 1 do CGT.

¹²⁰ V. art.º 128.º, n.º 1, alínea e) do CGT.

¹²¹ Cfr. art.º 128.º, n.º 1, alínea d) do CGT.

¹²² Cfr. art.º 129.º, n.º 1 do CGT.

indeferimento é susceptível de impugnação em tribunal (abertura da via contenciosa) ¹²³. Pelo contrário, se a reclamação for deferida (isto é, se a pretensão do contribuinte for acolhida), o acto de liquidação será anulado, com eficácia retroactiva, devendo ser restituído tudo quanto haja sido prestado. Em qualquer dos casos, porém, trata-se de uma decisão administrativa, nunca possuindo a força de caso julgado e, naturalmente, nunca vinculando os Tribunais.

Será pertinente salientar que se ficar provado que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, são devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte lesado ¹²⁴. Porém, tais juros não ocorrem de modo automático: torna-se indispensável que seja requerido na reclamação (se o não for, ainda assim pode ser ainda requerido nos 60 dias posteriores à notificação da decisão de anulação da liquidação) ¹²⁵.

7.7.3 Recurso hierárquico

Finalmente, o recurso hierárquico constitui o meio impugnatório administrativo com natureza residual, sendo utilizado nas situações (i) em que os outros meios não têm aplicação ou (ii) não existe previsão sobre qual o instrumento de actuação a recorrer.

Na realidade, está-se em presença de um instrumento que não pode ser utilizado nas situações em que o contribuinte ou outro interessado da matéria pretende questionar o apuramento da matéria colectável (caso em que existe a revisão acima referida) ou a liquidação (caso em que utiliza a revisão / reclamação), mas apenas outros actos, como, por exemplo, os actos respeitantes a benefícios fiscais: pense-se no indeferimento de um pedido de aplicação de taxa reduzida ou na revogação de uma isenção.

O recurso hierárquico deve ser dirigido ao órgão máximo de escalão superior da administração Tributária e interposto, perante o autor do acto recorrido (que o pode revogar, entretanto), nos quinze dias posteriores à notificação da decisão a atacar juridicamente ¹²⁶.

¹²³ Cfr. art.º 127.º, n.º 4 do CGT.

¹²⁴ V. art.º 53.º, n.º 1 do CGT.

¹²⁵ Cfr. art.º 53.º, n.ºs 3 e 4 do CGT. V., ainda art.º 2.º, n.º 1, alínea l).

¹²⁶ Assim, art.º 133.º, n.º 1 do CGT.

Esse recurso, a exemplo do que sucedia com a revisão/reclamação interposta pelo contribuinte não tem efeito suspensivo, de modo que o acto recorrido continuará a produzir os seus efeitos normais ¹²⁷.

Evidentemente, o deferimento implica a expulsão do acto em causa do ordenamento jurídico, enquanto que o indeferimento implica a sua manutenção, abrindo-se a via contenciosa ou jurisdicional.

Também aqui, e nos mesmos termos do que sucede em sede de revisão por iniciativa do contribuinte (reclamação), podem ser devidos juros indemnizatórios se resultar provado erro imputável aos serviços em prejuízo do contribuinte ¹²⁸.

¹²⁷ Cfr. art.º 134.º do CGT.

¹²⁸ Cfr., uma vez mais, art.º 53.º do CGT.

PARTE II

O PROCESSO TRIBUTÁRIO

1. Noção e enquadramento do processo tributário

De um modo análogo ao que foi referido a propósito do procedimento, o processo tributário pode ser definido como um conjunto de actos, provenientes de actores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado final, do qual são instrumentais. Este resultado, adianta-se já, será uma decisão jurisdicional (em princípio, sentença ou acórdão). Também aqui se pode constatar a existência de actos praticados por entidades distintas, como o tribunal, a administração, os contribuintes, etc. e também aqui esses mesmos actos devem estar submetidos a uma ordem e forma pré-determinadas, sequenciadas e legalmente estabelecidas.

Em termos jurídicos, como já viu, a distinção entre processo e procedimento resulta de um critério orgânico: o processo será a forma típica de exteriorização de vontade do poder jurisdicional, ao passo que o procedimento será a forma típica de exteriorização da vontade do poder administrativo (sob a forma de actos administrativos, em regra).

Como se compreende, a força jurídica dos actos administrativos e dos actos jurisdicionais não é, nem pode ser, idêntica. Basta atentar na circunstância de que nas situações em que o tribunal dá provimento às pretensões dos contribuintes ou outros obrigados tributários (em termos práticos: defere as suas pretensões, dando-lhes razão), a administração está obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade. Significa tal que as decisões jurisdicionais — ao contrário evidentemente das decisões administrativas — têm uma força vinculativa superior e formam *caso julgado*, não podendo as partes proceder em modo diverso do que nelas for estipulado (salvo havendo recurso jurisdicional que o determine). Em termos simples: em caso de conflito entre uma decisão administrativa e uma decisão jurisdicional, prevalece esta última. Essa força vinculativa superior permite afir-

mar que as decisões jurisdicionais possuem um invólucro jurídico protector que um comum acto administrativo-tributário não tem ¹²⁹.

Consequentemente, a parte vencedora no processo tem direito à execução da sentença, obrigando a administração tributária a cumpri-la, existindo inclusivamente meios adequados em sede de contencioso tributário para o conseguir.

2. As finalidades do processo tributário

Uma das questões mais controvertidas e problemáticas que pode ser suscitada *ab initio* no contexto do estudo do processo tributário é a de saber qual a finalidade da jurisdição tributária. Cabe-lhe proteger posições jurídicas subjectivas (particularmente direitos dos contribuintes) ou defender valores objectivos (como o Interesse público, a justiça na tributação, a verdade material)?

A este propósito, é possível apontar duas teses, que, de uma forma simples, se podem reconduzir às designações de “objectivista” e “subjectivista” – a primeira preconizando que os esquemas organizatórios e formais de justiça tributária têm como finalidade essencial a protecção do Interesse público globalmente considerado e de certos valores ou bens jurídicos valiosos tais como a legalidade da actuação dos agentes da administração tributária, a justiça tributária em sentido substantivo ou material (reconduzida à ideia de igualdade tributária), a correcta execução da política orçamental pública, a estabilidade financeira do Estado, entre outros; a segunda defendendo que a finalidade que preside à justiça tributária é a tutela ou protecção das posições jurídicas subjectivas dos contribuintes e outros obrigados tributários, evitando que os seus direitos fundamentais sejam violados ou restringidos ilegal ou inconstitucionalmente.

Ora, a orientação dominante tem-se inclinado para a segunda das orientações referidas, num alinhamento que nos parece merecer algum reparo científico. Com efeito, propendemos a entender que o essencial será a consideração conjunta de ambas as dimensões, procedendo-se a uma tarefa de “concordância prática” entre as visões referidas, procurando-se enfatizar (i) que não apenas os contribuintes, mas também a administração tributária — que *não tem* interesses próprios, mas interesses heteronomamente determinados pela Constituição e pela lei — e outros actores podem merecer protecção do ordenamento por via do

¹²⁹ Por exemplo, a decisão do tribunal que em sede de impugnação judicial anula o acto administrativo de liquidação de um tributo tem como efeito o afastamento do mesmo do ordenamento jurídico, com eficácia retroactiva e com destruição dos efeitos que ele haja eventualmente produzido. Em particular, implica a restituição de tudo quanto haja sido pago (e, possivelmente, o pagamento de juros indemnizatórios). No mesmo alinhamento de raciocínio, a anulação de um acto administrativo de revogação de benefício fiscal implicará a manutenção deste último, desde a data em que o mesmo foi revogado, com a inerente devolução do tributo que possa ter sido após isso pago. V., a respeito do caso julgado, 46.º do CPT.

contencioso e (ii) por vezes, acima desses interesses subjectivos poderão existir outros dados constitucionalmente relevantes (verdade material, estabilidade das finanças públicas, nível de execução de direitos sociais, manutenção do serviço público de saúde, educação, segurança, ou protecção social, etc.) que devam merecer tutela jurídico-normativa.

3. O processo tributário como um contencioso pleno e de legalidade

Na medida em que surge frequentemente conectado com as garantias dos sujeitos das relações jurídicas tributárias, é frequente afirmar-se que o processo tributário se apresenta como um contencioso *pleno e completo*¹³⁰, materializando um princípio de tutela jurisdicional efectiva. Significa isto que os sujeitos podem, em geral, defender as suas posições e interesses em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada, seja nas situações em que existe uma actuação administrativa que os lese, seja nas situações em que essa actuação, devendo existir, não existe. Para tal, deve o legislador prever instrumentos diversos de protecção jurídica, como sejam os seguintes:

- i. Instrumentos que permitam impugnar actos lesivos, nos casos em que se pretende recorrer a tribunal para os anular, revogar ou suspender. Nestes casos, refere-se que o recurso a tribunal dá corpo a um contencioso de segundo grau, na medida em que a entrada de um processo se apresenta, não como uma acção instaurada *ex novum* pelo contribuinte, mas antes como um recurso interposto por este de um acto da administração tributária alegadamente inválido (por exemplo, uma liquidação desconforme com as normas fiscais).
- ii. Instrumentos que permitam obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, nas situações em que determinado contribuinte entende ser titular de determinada situação jurídica activa (direito ou interesse legalmente protegido), mas que não vê esta última convenientemente identificada ou compreendida pela administração tributária, que não pratica os actos administrativos ou tributários consentâneos com tal situação. Pense-se, por exemplo, na situação em que o contribuinte entende ser portador de determinado estatuto jurídico (v.g., deficiência, situação económica difícil, unido de facto),

¹³⁰ Cfr. art.º 1.º, n.º 2 do CPT.

que lhe confere uma isenção ou redução de imposto, embora a administração entenda em sentido contrário (i. é., não existir tal estatuto) e liquide sempre o tributo em conformidade com este seu entendimento.

- iii. Instrumentos que obriguem a administração a agir, nos casos de omissões ilegais. Por exemplo, conceba-se a situação em que a administração se recusa a efectuar a devolução, legalmente devida e perfeitamente reconhecida, de determinado tributo pago no estrangeiro por parte do sujeito passivo. O interessado deve poder, através de uma intimação, obter a vinculação da administração a, em prazo fixado pelo tribunal, restituir a quantia devida.
- iv. Instrumentos cautelares, seja em benefício do credor tributário, seja em benefício do contribuinte. Nestes casos, exige-se a existência de meios urgentes com o objectivo de garantir a imediata protecção da esfera deste último — em situações de restrição desproporcionada e de difícil reparação no futuro (v.g., uma apreensão de documentos ou mercadorias) — ou a salvaguarda da arrecadação do tributo, naquelas situações em que existe um fundado receio de frustração da sua cobrança ou destruição ou extravio de documentos.

Numa análise genérica, pode afirmar-se que o ordenamento jurídico angolano, nesta perspectiva, se afigura como contendo os meios adequados. Com efeito, o art.º 2.º, n.º 1 do CPT, nas suas diversas alíneas, prevê um arsenal completo, particularmente as alíneas a), b) e c) em referência aos instrumentos impugnatórios *stricto sensu*, a alínea d) em referência aos instrumentos de reconhecimento, a alínea h) em referência aos instrumentos de intimação e as alíneas i) e j) em referência aos instrumentos cautelares¹³¹.

Além disso, o processo tributário apresenta-se igualmente como um contencioso de legalidade, no qual se vai discutir apenas a legalidade de um acto. Ficam, deste modo, e em princípio, fora do seu âmbito de indagação as questões atinentes ao mérito e oportunidade da actuação administrativa, naqueles casos em que esta não é exclusivamente vinculada. Com efeito, nas situações em que o criador normativo confere à administração espaços próprios de valoração (v.g., cláusulas de discricionariedade) o tribunal deve-se abster de se debruçar sobre as

¹³¹ Cfr., ainda art.º 4.º, n.º 2 do CPT.

actuações correspondentes, na medida em que se entende que aquela goza aqui de um espaço de actuação insindicável¹³².

4. Os sujeitos do processo tributário

Os intervenientes no processo podem ser, além das partes (administração e contribuinte), o órgão jurisdicional decisor e o ministério público.

Vejamos em que termos.

4.1 O tribunal

O primeiro grande sujeito que deve ser chamado à consideração (não envolvendo o estatuto de parte) é o tribunal, o qual consiste num órgão (singular ou coletivo) que integra o poder jurisdicional e ao qual está constitucionalmente reservada a função de dirimir litígios. A este propósito, fala-se no importante princípio da *reserva da função jurisdicional*, significativo da ideia de que os litígios em matéria tributária devem ser resolvidos (isto é, estão reservados) em última instância por um tribunal ou juiz. Por conseguinte, não se deve admitir que a última palavra acerca da resolução de um dissídio entre o contribuinte e o fisco fique “nas mãos” deste, devendo-se sempre prever a hipótese de recurso jurisdicional.

Ora, para que um tribunal possa resolver um litígio emergente de uma questão tributária torna-se necessário, em primeiro lugar, que se esteja perante a ordem jurisdicional correcta e, em segundo lugar que, dentro de tal ordem estejamos perante o tribunal competente. A jurisdição será o poder de julgar que, em abstracto, cabe a determinada ordem de Tribunais – por exemplo, os litígios tributários não devem ser resolvidos, em princípio, por tribunais da ordem jurisdicional comum ou civil, do mesmo modo que os litígios criminais não devem ser resolvidos pela ordem dos tribunais administrativos.

Já a competência, de um modo simples, pode dizer-se que é um conceito que se encontra “dentro” do de jurisdição – é a parcela de poder decisório que, em concreto, cada tribunal é titular. Assim, para que uma lide possa ser julgada, é necessário que estejamos, não só perante a ordem de Tribunais adequada, mas que estejamos também, dentro desta, perante o tribunal competente. Por exemplo: dentro da ordem tributária, será competente o tribunal X ou Y, consoante o

¹³² Por exemplo, pense-se numa situação em que ao Director Geral ou ao Ministro é atribuída legalmente a competência para reconhecimento a certas empresas multinacionais de um determinado benefício fiscal, ficando no seu “prudente juízo” a sua concessão em concreto ou não.

tipo de litígio, a residência das pessoas envolvidas, o local da repartição onde se praticou o acto impugnado, o valor da causa, etc.

Com efeito, a competência de um tribunal é uma realidade complexa que pode ser aferida em função de vários critérios, todos eles legalmente previstos: competência em razão da matéria ¹³³, em razão da hierarquia ¹³⁴, em razão do território ¹³⁵ (e, num certo sentido, em razão do valor ¹³⁶).

A violação de qualquer destes critérios aferidores da competência traduz-se na figura jurídica da incompetência. Esta pode ser suscitada até à decisão do processo, officiosamente pelo tribunal ou a requerimento do Ministério Público ou de qualquer das partes, a respectiva declaração implica a remessa officiosa do processo ao tribunal declarado competente, após satisfeitas as custas e outros encargos judiciais que se mostrem devidos. De resto, caso as custas e outros encargos judiciais não tiverem sido pagos nos 30 dias posteriores ao trânsito em julgado da decisão de declaração de incompetência, o processo prossegue exclusivamente para efeitos da cobrança coerciva dessas importâncias ¹³⁷.

4.2 A administração tributária

O segundo sujeito a considerar — e que já pode assumir o estatuto de parte — é a administração tributária. Para estes efeitos, o CPT (art.º 17.º, n.º 1) é claro ao prescrever que esta última tem legitimidade para intervir no processo tributário “através dos seus órgãos e respectivos titulares, funcionários e agentes (...)”.

Para estes propósitos, a administração Tributária compreende a Direcção Nacional dos Impostos, o Serviço Nacional das Alfândegas ou entidade que a venha a substituir, bem como outras entidades que, nos termos da Constituição

¹³³ Cfr. art.º 18.º, n.º 2 do CPT.

¹³⁴ Cfr. art.º 18.º, n.º 4 do CPT.

¹³⁵ Cfr. art.º 20.º do CPT.

¹³⁶ Cfr. art.º 107.º, n.º 2, alínea a) do CPT. Relativamente a este último critério, cumpre salientar que, compreensivelmente, alguns Tribunais (principalmente os superiores) não poderão apreciar todos os tipos de questões jurídico-tributárias que lhes sejam apresentadas para resolução. Por razões de justiça e de celeridade, ficarão de fora as denominadas “bagatelas jurídicas”, isto é questões que, por causa do seu diminuto valor económico e aparente insignificância jurídica, não devem ser levadas a determinado tribunal, sob pena de os órgãos jurisdicionais serem enxameados com todo o tipo de pequenezas que os atolarão em trabalho e retirarão tempo para a resolução de outras questões bastante mais relevantes. Em consequência, os Tribunais superiores apenas apreciarão questões cujo valor assuma uma determinada relevância económica, fixada de acordo com os critérios discricionários do legislador. Por estes motivos fixa-se uma *alçada*. A propósito do valor das causas em matéria tributária, v. art.º 48.º do CPT.

¹³⁷ V. art.º 22.º, n.ºs 1, 3 e 4 do CPT.

ou da lei, exerçam competências administrativas relativas a impostos e a outras prestações tributárias por elas administradas ¹³⁸. Em termos funcionais, as suas competências no quadro do desenvolvimento das diversas fases de um processo podem materializar-se em múltiplos actos, podendo-se destacar a contestação da petições iniciais apresentadas pelos contribuintes ¹³⁹, as alegações em processo de impugnação ¹⁴⁰, o pedido do arresto de bens quando haja fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis ¹⁴¹ ou a interposição de recurso das sentenças dos Tribunais de primeira instância ¹⁴², entre bastantes outros.

Quem é, junto de cada tribunal, o representante da administração?

Responde o at.º 15.º, n.º 3 do CPT, determinando que a mesma pode ser representada no processo tributário (i) por licenciado em direito que seja seu funcionário ou agente administrativo, (ii) por advogado constituído ou (iii) pelo Ministério Público — a quem se fará referência de seguida —, quando a representação não for incompatível com a posição assumida por este no processo.

4.3 Os sujeitos passivos ou contribuintes e as restantes entidades privadas (remissão)

A respeito dos sujeitos passivos (contribuintes) e outras pessoas equiparadas — quer indubitavelmente têm legitimidade processual ¹⁴³ — já nos referimos aquando do estudo dos sujeitos da relação jurídica tributária e dos sujeitos procedimentais, pelo que para lá remetemos, com as necessárias adaptações.

Ainda assim, merecem uma especial referência os conceitos de personalidade judiciária tributária e de capacidade judiciária tributária, especialmente consagrados no CPT, referindo-se a propósito da primeira, que a mesma resulta da personalidade tributária que, nos termos do Código Geral Tributário, consiste na aptidão de ser sujeito activo ou passivo das relações tributárias¹⁴⁴ (já a segunda é um conceito tendencialmente quantitativo, e tem por base e medida a capacidade de exercício dos direitos tributários – art.º 13.º do CPT).

¹³⁸ Assim, art.º 2.º, n.º 2 do CPT.

¹³⁹ Cfr. art.ºs 69.º, n.º 1 ou 90.º, n.º 3 do CPT .

¹⁴⁰ Cfr. at.º 79.º, n.º 2 do CPT.

¹⁴¹ Cfr. art.º 100.º, n.º 1 do CPT.

¹⁴² V. art.º 108.º do CPT.

¹⁴³ V. art.º 17.º, n.º 1, alínea b) do CPT.

¹⁴⁴ Assim, art.º 12.º do CPT.

Uma especial menção para realçar uma questão operativa importante: em processo tributário, e em regra, é obrigatória a constituição de advogado ¹⁴⁵.

4.4 O Ministério Público

O Ministério Público assume, sem dúvida, um papel muito mais discreto em relação ao desempenhado por outros intervenientes processuais, embora seja um papel de extrema importância e relevância, até porque é, nos termos da Constituição, o “defensor da legalidade” ¹⁴⁶.

Em termos de recorte jurídico-normativo, as suas actuações no plano jurídico distribuem-se por diversos domínios: desde a acção penal, até à defesa da legalidade, passando pela representação do Estado, dos incapazes ou dos incertos.

Especificamente no domínio do processo tributário, cabe-lhe ¹⁴⁷:

- Defender a legalidade e promover a realização do interesse público;
- Representar oficiosamente, nos termos da Constituição e da lei, os ausentes, incertos ou incapazes;
- Representar a administração Tributária nos casos legalmente previstos;
- Defender outros interesses que a lei determinar.

A sua importância é (ou deveria ser) tal que o Ministério Público pode ser ouvido quando a complexidade da matéria o justifique, após a contestação da acção, impugnação ou pedido (salvo quando intervenha na posição de demandante). Além disso, é obrigatória a audição do Ministério Público no processo de impugnação de multas, após a contestação ¹⁴⁸.

5. As fases do processo tributário

Tal como sucede em relação ao procedimento, também em relação ao processo é possível identificar um conjunto de fases típicas que, com maiores ou

¹⁴⁵ Cfr. art.º 15.º do CPT.

¹⁴⁶ Acerca do seu estatuto processual, cfr. art.º 127.º, n.º 1, alínea f) do CPT.

¹⁴⁷ Cfr. art.º 21.º, n.º 1 do CPT.

¹⁴⁸ Cfr. art.º 21.º, n.ºs 2 e 3 do CPT.

menores desvios, se verificam em qualquer processo que decorra em tribunal. Convém salientar que, no desenvolvimento destes *lições*, não se trata ainda de estudar e analisar a tramitação relativa a um determinado meio processual em particular, mas aquela que, tendencialmente, se verifica em todos eles.

Assim, em princípio, qualquer processo terá, em princípio, as seguintes fases:

- Iniciativa, que tanto pode ser do sujeito passivo – contribuinte (como sucede, por exemplo, no processo de impugnação judicial, onde ele apresenta uma petição inicial), como da administração tributária (como é o caso do processo de execução fiscal);
- Resposta da contraparte, mediante contestação (se for a Fazenda Pública) ou oposição (se for o contribuinte), no sentido de cumprir as exigências inerentes ao princípio do contraditório, e após chamamento ou notificação nesse sentido;
- Instrução, onde são carreados para o processo os elementos de prova em ordem a fornecer ao órgão decisor todo o arsenal de conhecimentos necessários;
- Alegações das partes, que consubstanciam a derradeira possibilidade de apresentar argumentação jurídica convincente no sentido de fortalecer as respectivas posições;
- Vista ao Ministério Público, para controlo da conformidade jurídica e onde podem ser levantadas por este questões de legalidade que, por qualquer motivo, não foram abordadas até ao momento; e
- Sentença, onde se produzirá o acto decisório, o qual, em regra, põe fim à tramitação e faz esgotar o poder jurisdicional do tribunal. A partir daqui extingue-se o poder jurisdicional do Juiz em relação ao litígio, pois dirimido este deixa ele de estar habilitado.

Naturalmente, poderá haver a possibilidade de recurso, embora tal susceptibilidade já não se insira nas fases do processo propriamente dito ¹⁴⁹.

Este é, recorde-se, um quadro geral das referidas fases. Maiores e necessários desenvolvimentos serão efectuados aquando do estudo de cada meio processual em particular.

¹⁴⁹ Quanto aos recursos, cfr. o respectivo regime jurídico nos art.ºs 107.º e ss. do CPT.

6. Os princípios do processo tributário

Como sucedia no contexto do procedimento, também no âmbito do processo as tramitações referidas subordinam-se necessariamente a princípios jurídicos que as enformam, modelam e disciplinam.

Entre vários outros que poderiam aqui ser referidos — segurança jurídica, igualdade ¹⁵⁰, vinculação de forma escrita —, dedicar-se-á de seguida atenção a alguns deles.

6.1 Princípio da independência dos Tribunais

Embora não seja um princípio com incidência restrita no âmbito do Direito processual tributário, mas possuindo uma abrangência bem mais ampla e alargada a todo o ordenamento jurídico (processo civil, administrativo, penal, laboral, etc.), este é uma das dimensões mais importantes num Estado de Direito e que permite afirmar a confiabilidade nas estruturas que compõem os Tribunais.

Resulta directamente da Constituição que os Tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei, e este enunciado linguístico implica duas importantíssimas consequências:

- Em primeiro lugar, a denominada *independência objectiva*, ou obediência à lei, a qual significa que os Tribunais não estão nem podem estar sujeitos a qualquer espécie de comando ou directiva de que poder for, designadamente do poder político ou administrativo¹⁵¹. Por outro lado, dizer-se que os Tribunais e os juízes estão subordinados à lei não significa apenas lei em sentido formal, mas sim a todas as “leis”, no sentido de actos normativos (normas constitucionais, leis, decretos, tratados internacionais, regulamentos, etc.). Em todo o caso, trata-se sempre de uma subordinação a normas *favor legis*, isto é, normas legítimas, aplicando-se sempre a norma com valor hierárquico superior, preterindo a aplicação das restantes. Assim seriam de desaplicar, por exemplo, um acto administrativo ilegal, uma lei inconstitucional, etc.
- Em segundo lugar, a *independência subjectiva*, que se corporiza nas garantias de inamovibilidade e de irresponsabilidade quanto às decisões tomadas. Com efeito, uma das garantias reais de independência dos órgãos

¹⁵⁰ Cfr. art.º 10.º do CPT.

¹⁵¹ Como resulta do que já foi referido anteriormente, uma das expressões ou consequências práticas dessa independência dos Tribunais em relação ao poder administrativo materializa-se na não obrigatoriedade por parte destes de acompanhamento das informações vinculativas prestadas pela administração tributária aos contribuintes.

jurisdicionais é precisamente a impossibilidade de, por exemplo, transferência por motivos que não os expressamente previstos na lei. De facto, não estariam asseguradas as necessárias garantias de imparcialidade se os juízes a todo o momento, e em virtude das suas decisões no caso concreto, pudessem ser transferidos para outras comarcas. Tal circunstância favoreceria o nascimento de um clima de suspeição e desconfiança em relação ao exercício da função e por isso os juízes são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei. Por outro lado, afirmar que os Tribunais não podem ser responsabilizados pelas sentenças e acórdãos que profiram significa que não poderá ser pedida ao(s) juiz(es) qualquer espécie de “prestação de contas” derivada dessa mesma decisão. Os Tribunais são independentes, não tendo de dar satisfações a quem estiver fora e à margem do exercício da função jurisdicional. É óbvio que tal exigência arrasta consigo uma outra de cariz inverso: a de responsabilização interior e consciencialização dos juízes pelas decisões que tomam.

6.2 Princípio da reserva da função jurisdicional (reserva do juiz)

Os Tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça e resolver, no que aqui concerne, os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias e fiscais. Resulta daqui um princípio de reserva da função jurisdicional ou reserva do juiz, significativo da ideia de que apenas os tribunais podem dirimir litígios e ditar Direito - por outras palavras: o exercício da função jurisdicional está reservado ao tribunal, e, no âmbito deste, ao juiz. Assim, só ao juiz e ao tribunal é que podem ser atribuídas competências para praticar actos jurisdicionais, sendo inconstitucional qualquer atribuição a outros órgãos, designadamente, administrativos.

Para estes efeitos, um “acto jurisdicional” será um acto praticado exclusivamente de acordo com critérios de juridicidade (não de oportunidade ou conveniência) com o objectivo de resolver uma “questão jurídica” (um conflito de pretensões, um dissídio ou controvérsia) e o fim do mesmo será sempre a obtenção da paz jurídica decorrente de tal resolução.

Um dos pontos controvertidos que se poderá aqui debater prende-se com a problemática da atribuição de competências jurisdicionais a outras entidades que não o juiz e cabe aqui dizer que tal atribuição só não será inconstitucional se tiver uma finalidade meramente coadjuvadora.

6.3 Princípios da justiça (verdade material) e do inquisitório

Trata-se, também aqui — já assim o era no procedimento — de uma das mais importantes linhas condutoras no que diz respeito aos objectivos do processo.

Não obstante o processo se configure, numa primeira linha, como uma garantia indispensável para a tutela e protecção de posições jurídicas activas, não se pode deixar de reconhecer que também é um fundamental meio para atingir a verdade na tributação, não sendo de estranhar, por isso, que seja reconhecido ao juiz a possibilidade de investigar, em termos de meios e diligências, para além do que for alegado pelas partes. Mais do que isso: deve ele realizar ou ordenar todas as diligências que considere úteis para o apuramento da verdade e para a apreciação do pedido do impugnante ou do autor da acção — pedido esse que é sempre necessário existir ¹⁵²—, referindo-se a este respeito o importante princípio do inquisitório ¹⁵³.

Este último está intimamente relacionado com os poderes de procura, selecção e valoração dos factos relevantes, não estando o julgador limitado às provas que as partes apresentarem ou requererem, podendo officiosamente realizar toda e qualquer diligência de prova ¹⁵⁴. Contudo, existem algumas fronteiras: ele não pode, designadamente, investigar factos não alegados pelas partes e, muito menos, servir-se deles na decisão final (a não ser que sejam factos de conhecimento officioso), devendo existir uma correspondência (ainda que implícita) entre a pronúncia e a pretensão. Por outro lado, não está obrigado a ordenar a produção de toda a prova requerida, mas tão-só daquela que considere relevante para estabelecer a factualidade que considere necessária à decisão a proferir.

Uma das consequências do princípio do inquisitório é a de que o juiz poderá incorrer em omissão de pronúncia, naquelas situações em que não emite Direito em relação a questões que o deveria ter feito.

Por outro lado, no âmbito da tarefa judicatória de composição do litígio em concreto, o julgador deve privilegiar a justiça inerente à solução definitiva do conflito (a resolução do fundo da questão), dando-lhe prevalência sobre soluções meramente formais ou processuais. Contudo, tal não pode significar que ele faça tábua rasa das normas processuais, conduzindo o processo ao sabor de

¹⁵² Cfr. art.º 7.º, n.º 1 do CPT.

¹⁵³ Cfr. art.º 9.º do CPT.

¹⁵⁴ Por exemplo, num processo de execução fiscal no qual se ordena a reversão contra um responsável subsidiário, impõe-se ao tribunal uma investigação apurada e persistente (expressão dos tribunais portugueses) no sentido de saber se o património do devedor originário era ou não insuficiente à altura em que a reversão é ordenada.

palpitações ou impulsos momentâneos e aderindo a uma “jurisprudência de interesses”.

6.4 Princípio da plenitude dos meios processuais (protecção jurídica plena)

Já acima foi referido que o ordenamento jurídico deve conter um contencioso *pleno e completo*, que dispense protecção a todas as situações que requeiram salvaguarda dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos diversos sujeitos.

Ora, relacionado com a exigência de plenitude dos meios processuais surge o *princípio da protecção jurídica*, o qual tem um âmbito de abrangência bastante amplo e é concretizado ou concretizado através das seguintes exigências:

- Direito de acesso ao Direito (incluindo, direito à informação e consulta jurídicas e ao patrocínio judiciário)
- Direito de acesso aos Tribunais;
- Direito a uma decisão jurídica em tempo razoável;
- Direito a um processo equitativo.

De um modo ainda mais concreto, este princípio deve permitir que aos lesados assistam três importantes possibilidades ou direitos (em princípio, insusceptíveis de renúncia ¹⁵⁵): o *direito de acção judicial* (ou seja, a possibilidade de propor, junto de um tribunal, uma acção destinada a proteger os seus interesses), o *direito de oposição* (e.g., prerrogativa de contestar, respondendo ao “ataque” do proponente) e o direito de recurso (jurisdicional, isto é a susceptibilidade de impugnação das decisões dos Tribunais inferiores, com vista a modificar a decisão recorrida).

6.5 Princípio da celeridade

Do direito a uma decisão jurídica em tempo razoável referido a propósito do apartado sistemático anterior, decorre o princípio em epígrafe.

Refere a este propósito o legislador angolano que “o acesso à justiça tributária inclui (...) o direito de obter em prazo razoável uma decisão que (...) aprecie

¹⁵⁵ Cfr. art.º 5.º, n.º 5 do CPT.

com força de caso julgado, a pretensão deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução”¹⁵⁶.

Procura-se aqui dar protecção ao valor jurídico *celeridade*, que neste particular âmbito do processo tributário tem por fim assegurar a viabilidade das pretensões, não apenas do credor tributário (que assim poderá ver a receita ingressar ou consolidar-se mais cedo), mas também do obrigado tributário (que verá a sua esfera jurídica restringida de um modo temporalmente mais limitado).

Cumprе salientar que em determinados casos a celeridade é mesmo indispensável para que a verdadeira justiça material possa ocorrer, na medida em que o decurso do tempo pode prejudicar gravemente uma das partes envolvidas. Na realidade, a demora ou a delonga inerente ao processo tributário pode conduzir a lesões de difícil reparação na esfera jurídica dos envolvidos, mesmo que a estes seja reconhecida razão no futuro e as suas pretensões sejam deferidas. Por exemplo, se a administração, no quadro de um procedimento de inspeção, necessitar de aceder aos dados bancários de um contribuinte e tiver de esperar por uma “normal” decisão do tribunal que autorize nesse sentido, pode acontecer que, entretanto, o contribuinte coloque os seus bens em nome de outras pessoas ou dissipe elementos probatórios com vista a prejudicar a instrução do procedimento. Do mesmo modo, se o contribuinte quiser impugnar um arresto de bens propugnado pela administração e tiver de esperar por uma decisão demorada, entretanto o arresto consoma-se e o seu património pode ficar gravemente lesado. Por isso se defende, com razão que a justiça que tarda pode não ser verdadeira justiça.

Tendo presentes considerações desta natureza e com o objectivo de acautelar a celeridade, o legislador prescreve que “os processos tributários podem ser normais ou urgentes”¹⁵⁷, tendo em atenção a sua duração e tramitação. A regra é que os processos sejam normais, considerando-se urgentes — com os respectivos prazos a correrem continuamente, e tendo os respectivos actos prioridade perante os demais actos do tribunal — somente aqueles que a lei qualifica como tal, a saber¹⁵⁸:

- As intimações para as prestações de informações, consulta de documentos e passagem de certidões;
- As providências cautelares requeridas pela ou no interesse da administração Tributária;

¹⁵⁶ Cfr. art.º 4.º, n.º 4 do CPT.

¹⁵⁷ Assim, art.º 23.º, n.º 1 do CPT

¹⁵⁸ Cfr. art.º 23.º, n.ºs 4 e 5.

- A impugnação das providências cautelares requeridas pela ou no interesse da administração Tributária;
- A autorização judicial do acesso da administração Tributária, no âmbito de acção inspectiva concretamente identificada, ao domicílio do contribuinte e aos elementos protegidos pelo sigilo bancário ou outro dever de segredo legalmente protegido.

Os processos tributários normais não devem ter duração acumulada superior a 1 ano e os processos urgentes duração acumulada superior a 90 dias (embora estes prazos não sejam absolutamente vinculativos e apresentem “uma função meramente ordenadora ou disciplinadora da actividade dos tribunais”¹⁵⁹).

6.6 Princípio da cooperação

Tal como no procedimento (e sem grandes especificidades relevantes), também no processo, os actores estão obrigados a um dever de cooperação recíproca, dando corpo a um verdadeiro princípio enformador. Se bem que este princípio se aplique a todos os actores processuais (Juiz, ministério público, partes, mandatários, etc.), sem dúvida que tem um campo de incidência mais apropriado em relação às partes. Por isso se exige com particular acuidade, por um lado, que a administração deve organizar e enviar para o tribunal os elementos que possam interessar à resolução do litígio e, por outro lado, que o contribuinte deve comunicar qualquer circunstância superveniente susceptível de influir na decisão do processo¹⁶⁰. Enfim, e numa fórmula simples: todos estão vinculados a contribuir para a descoberta da verdade material e para a resolução do dissídio que os levou perante o órgão jurisdicional.

Em matéria de sanção, e uma vez que se trata aqui de um verdadeiro dever jurídico — e não uma mera exortação programática ou incentivo —, o CPT limita-se a fazer uma remissão genérica para o Código de processo civil, aqui subsidiariamente aplicável¹⁶¹.

¹⁵⁹ Assim, art.º 23.º, n.ºs 2 e 3 do CPT.

¹⁶⁰ Cfr. Art.º 11.º, n.º 2 do CPT.

¹⁶¹ *Idem*, n.º 5.

6.7 Princípio do contraditório

De acordo com este princípio, as partes no processo devem ser convocadas para nele intervir, dando o seu contributo para a descoberta da verdade material, sempre que alguma questão relevante surja. Este é um instrumento privilegiado para atingir a igualdade processual entre as partes, chamando-as a pronunciar-se nos momentos nucleares. De resto, nenhuma questão suscitada no processo por uma das partes ou oficiosamente pelo tribunal pode ser resolvida sem que a outra parte seja chamada a deduzir resposta ou oposição (salvo nos casos de manifesta desnecessidade ou quando a audição possa comprometer os fins da acção) ¹⁶². Por exemplo, no processo de impugnação judicial, após a petição inicial apresentada pelo contribuinte — onde ele deverá, desde logo, indicar as provas necessárias —, o juiz ordena a notificação da administração tributária para contestar e solicitar a produção de prova adicional. Do mesmo modo, mas numa fase já mais adiantada do processo, “ordenar-se-á a notificação dos interessados para alegarem por escrito” ¹⁶³.

Contudo, e apesar de este princípio ser um dos mais importantes ao nível prático, mesmo a chamada das partes ao processo tem limites, pois elas não são chamadas a pronunciar-se “a propósito de tudo e de nada”. Deve ser entendido que quando estiverem em causa decisões que exigem, tão somente, a resolução de “questões jurídicas de solução evidente”, é de prescindir do contributo que podem fornecer tais opiniões das partes.

7. Os processos tributários em especial

São vários os meios processuais colocados ao dispor dos sujeitos da relação tributária para assegurar perante o tribunal a efectivação das posições jurídicas subjectivas desta emergentes.

Pode-se afirmar que a escolha ou distinção de tais meios deve ser feita em função da finalidade que se pretende atingir, podendo ser encontradas formas processuais que visam a anulação de actos tributários, a execução do património de devedores de prestações tributárias, o acautelamento de condutas de dissipação patrimonial, a impugnação de providências cautelares adoptadas pela administração tributária, etc. Por isso, a exemplo do que sucedia a propósito do procedimento tributário, também em sede de processo tributário existem vários tipos de instrumentos de actuação que merecem estudo e análise.

¹⁶² Assim, art.º 7.º, n.º 2 do CPT.

¹⁶³ Acerca da noção de notificação em processo tributário, e respectivos requisitos formais e materiais, cfr. art.ºs 38.º e ss. do CPT.

Todavia, as limitações inerentes ao desenvolvimento do presente escrito impõe uma delimitação precisa dos conteúdos discursivos em termos de seleccionar apenas aqueles tipos processuais que são possíveis de abordagem em termos aceitáveis e cientificamente estruturados.

A análise que se segue incidirá primariamente sobre aqueles que nos parecem ser os tipos de processo tributário que, num primeiro momento, revestem maior importância do ponto de vista da sua relevância científica e aplicabilidade prática: o processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal. A cada um deles será dedicado um dos pontos seguintes. A finalizar, efectuar-se-á uma breve referência aos restantes meios processuais tributários consagrados pelo legislador angolano, referindo apenas o seu enquadramento e as suas finalidades, sem maiores desenvolvimentos.

7.1 O processo de impugnação judicial

7.1.1 Enquadramento e finalidades

O processo de impugnação judicial é uma forma processual específica que tem por objectivo sindicar ou controlar a legalidade de determinado acto da administração, praticado em matéria tributária.

Trata-se de um processo que se insere no denominado “contencioso de legalidade”, na medida em que o seu fim primordial é verificar se esse acto padece de algum vício de ilegalidade e, em caso afirmativo, anulá-lo, declará-lo nulo ou declará-lo inexistente juridicamente (nos casos mais graves) ¹⁶⁴. Além disso, igualmente se pode caracterizar como um contencioso de segundo grau, uma vez que o lesado pretende utilizar o tribunal para proceder a uma reapreciação de um acto anteriormente praticado por outro órgão público (que constitui o “primeiro grau”) ¹⁶⁵.

A apresentação da impugnação não tem efeito suspensivo do acto impugnado, excepto se o contribuinte prestar garantia idónea, a qual pode consistir, por exemplo, em garantia bancária, caução, seguro-caução, hipoteca ou

¹⁶⁴ Cfr. a propósito, art.º 58.º do CPT.

¹⁶⁵ Contudo, importa salientar que existem algumas excepções a esta consideração do contencioso impugnatório como sendo de segundo grau, na medida em que em algumas situações (poucas, é certo) se prevê a utilização da impugnação judicial para controlar omissões da administração. V, por exemplo, art.º 56.º, alíneas a), b) ou c) *in fine*.

penhor¹⁶⁶. Em todo o caso, em situações muito excepcionais, pode até haver dispensa da prestação dessa garantia ¹⁶⁷.

7.1.2 Objecto

Foi acima referido que o processo de impugnação judicial visa controlar a legalidade de determinado acto da administração praticado em matéria tributária.

Ora, importa averiguar que acto pode ser esse, de modo a que se possa dimensionar correctamente a operatividade deste meio jurisdicional, procurando evitar que o mesmo seja utilizado para sindicar actos que não podem ser por esta via sindicados.

Em termos gerais, pode dizer-se que podem aqui ser considerados os actos administrativo-tributários num sentido muito amplo, pois o legislador recortou em termos bastante latos o universo de actuações administrativas que são susceptíveis de análise em tribunal por este meio, abarcando praticamente todos os actos administrativo-tributário lesivos, e não apenas os comuns actos de liquidação de tributos ¹⁶⁸.

Ora, na medida em que o perímetro de abrangência é assim tão alargado, procure-se ver de seguida que actos são esses, salientando que as classificações de actos da administração tributária que foram efectuadas logo no início das presentes lições se poderão agora revelar úteis. Além disso, convém lembrar que estamos sempre a fazer referência a actos administrativos propriamente ditos — isto é actos finais produtores de efeitos jurídicos numa esfera jurídica determinada — e não a actos preparatórios ou interlocutórios por exemplo.

A este propósito, e a partir dos dados fornecidos pelo legislador angolano, é possível identificar três círculos distintos de actos que pode ser objecto de impugnação:

- Em primeiro lugar, os denominados “actos tributários”, que são actos que ou são liquidações de tributos propriamente ditas ou são actos que estão directa ou indirectamente relacionados com a liquidação (por exemplo, apuramento da matéria colectável, indeferimento de ma reclamação de liquidação, retenções na fonte, etc.)¹⁶⁹;

¹⁶⁶ Cfr. art.º 66.º, nos 1 e 2 do CGT.

¹⁶⁷ Cfr. *idem*, n.º 3.

¹⁶⁸ Cfr. art.º 54.º do CPT.

¹⁶⁹ Cfr. as várias alíneas do art.º 55.º, n.º 1 do CPT.

- Em segundo lugar, outros actos administrativos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos particulares, aqui se incluindo, a título de exemplo, o indeferimento de pedidos de reconhecimento de benefícios fiscais, a revogação dos benefícios fiscais já concedidos ou o indeferimento dos pedidos de acesso a regimes fiscais especiais¹⁷⁰. Em qualquer dos casos, estes actos (incluídos neste segundo grupo) não têm nem devem ter por objecto a apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação ¹⁷¹;
- Em terceiro lugar, os actos de fixação de valores patrimoniais, incluindo os erros na inscrição em matrizes e registos ¹⁷².

7.1.3 Fundamentos

Foi igualmente referido que o processo de impugnação tem por fim por sindicar ou controlar a legalidade de determinado acto. Por outras palavras, o tribunal vai averiguar se existe alguma ilegalidade que vicie o acto da administração e, em conformidade, retirar as devidas consequências.

Para estes efeitos, e de um modo simples, podem ser identificados, por assim dizer, três tipos de ilegalidades, consoante a sua gravidade e as consequências jurídicas que implicam ou acarretam:

- Por um lado, ilegalidades que conduzem à anulação do acto sindicado — anulabilidade, que constitui a regra —, nas quais se incluem o erro na qualificação e na quantificação dos factos ou valores, a incompetência dos órgãos da administração tributária (por exemplo, em razão do território, da hierarquia ou da matéria), a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida, a preterição de formalidades legais ¹⁷³;
- Por outro lado, ilegalidades que conduzem à declaração de nulidade do acto sindicado (nulidade), incluindo a ofensa de caso julgado, a inexistência do tributo, a falta de atribuições da administração, a falta de forma legal (v.g., forma escrita) ¹⁷⁴;

¹⁷⁰ Cfr. art.º 56.º, n.º 1 do CPT.

¹⁷¹ Assim, art.º 56.º, n.º 1, alínea e) do CPT.

¹⁷² Cfr. art.º 57.º do CPT.

¹⁷³ V. art.º 59.º do CPT.

¹⁷⁴ V. art.º 60.º, n.º 1 do CPT.

- Finalmente, as mais graves, que são as ilegalidades que conduzem à inexistência do acto sindicado, como a falta absoluta de elementos caracterizadores (ou qualquer outro vício expressamente sancionado como tal) ¹⁷⁵.

7.1.4 Tempestividade

Tratando-se de uma tramitação jurídica formal, a impugnação judicial não poderá, em princípio, ser interposta de qualquer modo e em qualquer momento, existindo regras de tempestividade ou prazos de interposição.

Em termos simples, e aproveitando a repartição tripartida das ilegalidades acima exposta (anulabilidade, nulidade e inexistência) o legislador tributário angolano distingue os seguintes prazos de propositura do processo impugnatório:

- A impugnação judicial dos actos anuláveis pode ser apresentada até aos 60 dias posteriores (i) ao termo do prazo de pagamento voluntário constante da notificação, (ii) à notificação do acto lesivo, (iii) ao conhecimento efectivo da lesão de direito ou interesse legítimo, ou (iv) à omissão da administração ¹⁷⁶;
- A impugnação para declaração de nulidade dos actos pode ser deduzida (i) em qualquer prazos acima referidos, (ii) até ao fim do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida proveniente de acto nulo ou (iii) nos 60 dias posteriores ao pagamento da dívida proveniente de acto nulo ¹⁷⁷.
- A impugnação para declaração da inexistência pode ser solicitada nos prazos previstos no acima ou ainda no âmbito de acção de enriquecimento sem causa com esse fundamento proposta contra a administração Tributária, nos termos da Lei Civil, dentro do prazo de prescrição ¹⁷⁸.

7.1.5 Tramitação

No que respeita às fases do processo de impugnação judicial, pode dizer-se que se trata de uma tramitação relativamente simples, embora as dificuldades de implementação prática possam conduzir a complexidades, delongas e pen-dências consideráveis.

¹⁷⁵ Cfr. art.º 60.º, n.º 2.

¹⁷⁶ Cfr. art.º 62.º, n.º 1 do CPT.

¹⁷⁷ Cfr. art.º 63.º, n.º 1.

¹⁷⁸ Assim, art.º 63.º, n.º 2 do CPT.

De um modo linear e que se pretende academicamente aceitável, essas fases podem identificar-se do modo que se segue.

- Desde logo, e *ab initio*, a fase da propositura processual, a qual é efectuada pelo sujeito passivo ou obrigado tributário por meio da apresentação de uma *petição inicial*. Esta deve ser sempre articulada (redigida por artigos), dirigida ao juiz competente, apresentada em triplicado e acompanhada de procuração forense se for o caso. Para além disso, deve conter os seguintes elementos essenciais ¹⁷⁹:
 - Identificação, residência ou domicílio fiscal e número de contribuinte do autor do pedido (impugnante);
 - Identificação do acto impugnado (e.g., liquidação, acto de revogação do benefício, indeferimento da reclamação);
 - Identificação da entidade que o praticou;
 - Identificação do pedido (anulação, declaração de nulidade, declaração de inexistência);
 - Exposição dos fundamentos do pedido (isto é, as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido – os tipos de ilegalidades *supra* expostos);
 - Requerimento (desde já) dos meios de prova que se entendam necessários (prova essa que será produzida numa fase mais avançada do processo – a instrução);
 - Indicação do valor do processo.
- Após a apresentação da petição inicial, segue-se uma fase de natureza *verificativa*, na qual o tribunal vai aferir da conformidade da petição apresentada e da sua viabilidade em termos processuais e materiais. Neste sentido, essa petição é conferida pela secretaria do tribunal, e se faltar algum dos requisitos *supra* referidos, o impugnante (contribuinte) é notificado para suprir as insuficiências no curto prazo de 10 dias ¹⁸⁰. De seguida, isso, é enviada ao juiz competente que poderá proceder de vários modos:

¹⁷⁹ Cfr. art.º 64.º, n.ºs 1 e 3 do CPT.

¹⁸⁰ Cfr. art.º 66.º, n.ºs 1 e 2 do CPT.

- Em primeiro lugar, poderá (deverá) rejeitar a petição, se eventuais deficiências não tiverem sido supridas ou se existirem ineptidões ou outros vícios ¹⁸¹;
 - Em segundo lugar, pode convidar o impugnante a suprir, no prazo de 10 dias, qualquer deficiência ou irregularidade que não constitua fundamento de rejeição liminar ¹⁸²;
 - Em terceiro lugar, pode proferir despacho inicial e ordenar a notificação do órgão da administração Tributária demandado para, no prazo de 30 dias, contestar (e remeter ao tribunal cópia autenticada da totalidade das peças do procedimento devidamente organizado respeitante ao acto impugnado e designar o seu representante no processo) ¹⁸³.
- A fase seguinte será a da *contestação ou resposta* da administração tributária, onde ela procurará colocar em crise os argumentos apresentados pelo impugnante na respectiva petição e onde poderá indicar e requerer elementos probatórios a utilizar na instrução ¹⁸⁴. De salientar que a contestação deve ser feita por impugnação e por excepção e que, em vista do princípio da indisponibilidade das situações jurídicas subjectivas em matéria tributária, a falta de contestação especificada não implica que aqueles se tenham por confessados ou admitidos por acordo ¹⁸⁵;
 - Finda a contestação, se o juiz entender que tem na sua titularidade todos os elementos relevantes para proferir uma adequada decisão jurídica profere desde logo uma *decisão de conhecimento imediato do pedido* (não sem antes, todavia, dar vista ao Ministério público) ¹⁸⁶. Ta acontecerá nomeadamente se a questão a resolver for meramente de Direito ou sendo de facto, o processo reunir os pressupostos necessários à decisão.
 - Não estando reunidos os pressupostos para o conhecimento imediato do pedido, o juiz ordena por despacho a *abertura da instrução*, fase na qual serão trazidos aos processo todos os elementos de prova relevantes e admitidos em Direito, anteriormente indicados pelas partes na petição ou na contestação. O despacho de início da instrução identifica as ques-

¹⁸¹ Cfr. art.ºs 66.º, n.º 3 e 67.º, n.º 1 do CPT.

¹⁸² Assim, art.º 68.º

¹⁸³ Cfr. art.º 69.º, n.º 1 do CPT. Cfr., ainda, para aspectos operativos e burocráticos, art.ºs 70.º e 71.º.

¹⁸⁴ Cfr. art.º 72.º do CPT.

¹⁸⁵ Assim, art.º 73.º.

¹⁸⁶ Cfr. art.º 74.º, n.º 1 do CPT.

tões de facto a esclarecer e as diligências probatórias a realizar, podendo determinar oficiosamente a realização das diligências que interessem ao conhecimento da causa e devendo rejeitar as que, apesar de solicitadas pelas partes, se mostrem manifestamente impertinentes ou dilatórias ¹⁸⁷.

- Finda a produção de prova, o juiz ordena a notificação dos representantes das partes para procederem a *alegações* por escrito, no prazo de 15 dias ¹⁸⁸. Trata-se de uma fase na qual se procurará, através da discussão crítica — escrita, nunca oral — das provas entretanto produzidas, separar os factos que se podem considerar provados e os que não se podem, de modo a que o juiz possa captar com plenitude a realidade que lhe é colocada à frente e possa decidir de uma forma inequívoca. Visa-se possibilitar aos interessados pronunciarem-se sobre a apreciação crítica das provas, com vista ao julgamento da matéria de facto, e sobre as questões jurídicas que são objecto do processo, constituindo as alegações o encerramento da fase da discussão da causa;
- Posteriormente, deve ser dada vista ao Ministério público, para que este se possa pronunciar (no prazo de 10 dias) sobre o comportamento das partes, a projectada decisão e outras questões que afigurem pertinentes ¹⁸⁹;
- Finalmente, deverão os autos processuais ser conclusos ao juiz para ser proferida sentença, a qual deve ser notificada às partes e ao Ministério Público no prazo máximo de 10 dias a contar da data em que tiver sido proferida ¹⁹⁰.

Como facilmente se intui, os efeitos da sentença serão diversos consoante o sentido da decisão final: se a pretensão do impugnante (contribuinte) for deferida, o acto impugnado (liquidação, por exemplo) será considerado ilegal e, conseqüentemente, será anulado, declarado nulo ou inexistente. Acresce que deve ser restituído tudo quanto haja sido prestado, o que significa que o tributo já pago deve ser restituído — não esquecer que a impugnação entretanto apresentada não tem efeito suspensivo da liquidação e do prazo de cobrança, mas efeito

¹⁸⁷ Cfr. art.º 74.º, n.º 3 e 75.º. Quanto às regras respeitantes a cada meio probatório (v.g., prova pericial, prova testemunhal), v. art.ºs 76.º e ss.

¹⁸⁸ Cfr. art.º 79.º do CPT.

¹⁸⁹ Cfr. art.º 80.º, n.º 1 do CPT.

¹⁹⁰ Cfr. art.º 84.º. Quanto aos requisitos da sentença, v. art.ºs 81.º e ss. do CPT.

meramente devolvido —, além de poderem ser devidos juros indemnizatórios se forem requeridos e se ficar provado que houve erro imputável aos serviços ¹⁹¹.

Contudo, importa salientar que não existem aqui *sentenças impositivas*, através das quais o tribunal imponha condutas reconstitutivas à administração. Uma vez que se trata de um contencioso de anulação, ao tribunal compete apenas aferir da legalidade dos actos impugnados e, caso entenda que existem vícios, anulá-los. Não pode, no seguimento da decisão, determinar quais os procedimentos a seguir pela administração na reconstituição da legalidade.

Se eventualmente, se vier a constatar que a administração não adoptou todos os comportamentos pertinentes para esse fim, então deve-se lançar mão do meio processual de execução de julgados para garantir a execução integral da sentença ¹⁹².

7.2 O processo de execução fiscal

No desenvolvimento sistemático proposto, chegou o momento de dedicar atenção ao denominado *processo de execução fiscal*.

Existem seguramente muitas dimensões jurídicas que reclamam atenção e estudo nesta sede, mas, uma vez mais atentas as limitações inerentes aos presentes *Apontamentos*, terá de ser feita uma seleção criteriosa e limitativa dos tópicos a abordar, procurando-se que o enfoque tenha sempre a qualidade científica que a reflexão universitária reclama. Neste sentido, procurar-se-á dedicar atenção aos seguintes núcleos problemáticos, sem prejuízo da importância a outros reconhecida:

- Enquadramento e natureza do processo de execução fiscal;
- Pressupostos;
- Fases da respetiva tramitação.

¹⁹¹ Cfr. art.ºs 23.º, n.º 1 alínea p) e 53.º do CGT.

¹⁹² Naturalmente que, em face da factualidade do caso em concreto e tendo em conta as regras de tempestividade (v.g., prazos de caducidade), a administração pode praticar um novo acto (agora, legal) que ocupa o lugar do anulado. Não pode é, contudo, praticar um acto idêntico ao anterior, sob pena de violar o caso julgado.

Como se disse, bastantes outros poderiam e deveriam ser referidos, mas o presente escrito, reflete verdadeiramente os desenvolvimentos em sede de leção efetiva.

7.2.1 Enquadramento e natureza

O processo de execução fiscal consiste numa forma processual, privativa do Direito tributário e fiscal, cujo objetivo é, utilizando a terminologia do legislador, a cobrança coerciva de quantias certas, líquidas e exigíveis decorrentes de obrigações tributárias¹⁹³. De um modo geral, este processo é enformado por uma ideia de preferência do direito do credor (*favor creditoris*): porque o devedor não cumpriu a sua obrigação, o processo executivo envolve um acto (penhora) mediante o qual são desapossados do seu património alguns bens, bens esses que são posteriormente entregues ao órgão da execução e vendidos, revertendo o produto da venda para o credor.

De um modo mais específico, e continuando a ter por farol orientador o Direito positivado, são por ele abrangidas as cobranças das dívidas seguintes¹⁹⁴:

- Dívidas tributárias (isto é, decorrentes de impostos, taxas ou contribuições especiais, nos termos supra mencionados) e respetivos juros;
- Quantias sancionatórias, designadamente multas aplicadas em processo de transgressão fiscal e respetivos juros;
- Custas e multas aplicadas no processo tributário pelo tribunal.

Importa enfatizar que em sede executiva, e em princípio, as questões atinentes à legalidade da dívida exequenda estão excluídas de discussão¹⁹⁵, pois nesta fase considera-se que a mesma já é certa, líquida e exigível, não podendo subsistir dúvidas quanto aos sujeitos envolvidos, natureza da quantia ou montante do débito. Com efeito, estas (e outras) questões já poderiam ou deveriam ter sido discutidas em sede prévia, seja administrativamente (por exemplo, por meio de reclamação), seja jurisdicionalmente (por meio de impugnação) e, chegado a este ponto é de assumir que o contribuinte ou deixou passar os respetivos prazos para agir ou agiu e não obteve deferimento das suas pretensões.

Por fim, neste ponto, deve salientar-se que a execução fiscal apresenta-se como um verdadeiro processo, com natureza jurisdicional¹⁹⁶, embora muitos

¹⁹³ Cfr. art.º 1.º, n.º 2 do CEF

¹⁹⁴ Cfr. art.º 3.º do CEF.

¹⁹⁵ Cfr. art.º 3.º, n.º 5 do CEF.

¹⁹⁶ V. art.ºs 2.º do CEF e 140.º, n.º 1 do CGT.

dos seus atos sejam praticados por órgãos de natureza administrativa e revistam a natureza de verdadeiros atos administrativos (como é o caso, por exemplo). A propósito, torna-se pertinente referir que no seu âmbito são vários os atores ou sujeitos intervenientes no processo executivo, com particular destaque para os seguintes ¹⁹⁷:

- A administração tributária, materializada no denominado *órgão de execução fiscal* (a quem compete, por exemplo, promover o processo) ¹⁹⁸, sendo em princípio competente para a direcção e gestão do processo de execução fiscal o órgão administrativo, onde tiver corrido o procedimento tributário de que resulte a dívida exequenda ou o processo de transgressão fiscal em que a multa foi aplicada ¹⁹⁹
- Os contribuintes, seja a título de devedor principal, seja a título de responsável solidário ou subsidiário;
- O tribunal, quando se suscite um conflito de pretensões;
- O Ministério público, nas questões que envolvam a sua competência;
- Terceiros que venham ou sejam chamados à execução, como por exemplo os titulares de direito real de garantia sobre os bens penhorados ou os adquirentes de bens vendidos.

7.2.2 Pressupostos

Como se compreende, consistindo a execução fiscal numa tramitação jurídica com natureza publicista, a sua instauração e desenvolvimento está dependente de uma série de pressupostos, cuja não verificação a inviabilizarão seriamente. De um modo linear e simplificado, cumpre efectuar referência aos seguintes:

- De um ponto de vista substantivo, torna-se indispensável que se esteja perante uma das dívidas executáveis através desta forma processual — recorde-se: tributos, juros, multas e custas — e que essas dívidas seja certas (sem dúvidas quanto à natureza jurídica e sujeitos), líquidas (sem dúvidas

¹⁹⁷ Cfr. art.º 5.º, n.º 2 do CEF.

¹⁹⁸ Cfr. art.º 140.º, n.º 2 do CGT.

¹⁹⁹ Cfr. art.º 12.º, n.º 1 do CEF.

quanto ao montante, tendo já sido liquidada) e exigíveis (sem dúvidas quanto à sua legalidade e exigibilidade)²⁰⁰;

- De um ponto de vista formal, torna-se indispensável que exista um *título executivo*²⁰¹, o qual, nos termos da lei, se pode materializar num dos seguintes documentos²⁰²:
 - Certidão de dívidas tributárias, a qual deverá ser extraída pelo órgão de execução fiscal no termo do prazo do pagamento voluntário²⁰³;
 - Certidão de decisões exequíveis de aplicação de multas em processo de transgressão fiscal;
 - Outro título a que lei especial atribua força executiva.

O título executivo, para ser válido, deverá ser sempre assinado e conter a menção da entidade emissora, da data da emissão, do nome e domicílio ou residência dos devedores e da natureza e proveniência da dívida, bem como a indicação por extenso do seu montante e da data a partir da qual são devidos juros de mora e da importância sobre que incidem²⁰⁴. A falta de menção de alguns desses requisitos pode ser suprida (corrigida), em prazo a fixar pelo tribunal, mediante apresentação de prova documental. Contudo, as insuficiências consideradas mais graves — a saber: a assinatura da entidade emissora, a indicação por extenso do montante da dívida e acréscimos legais, a indicação da data a partir da qual são devidos juros de mora e do montante sobre que incidem, a identificação do devedor e dos responsáveis solidários demandados conjuntamente com o devedor e a indicação da natureza e proveniência da dívida — são insupríveis²⁰⁵.

7.2.3 Tramitação

Passemos agora à análise das fases do processo de execução fiscal.

Embora o formalismo naturalmente dependa das incidências do próprio processo, pode dizer-se que são 6 os momentos essenciais aqui a considerar:

- Instauração;

²⁰⁰ Cfr. art.º 34.º, n.º 1 do CEF.

²⁰¹ Cfr. art.º 1.º, n.º 2 do CEF.

²⁰² V. art.º 35.º, n.º 1 do CEF.

²⁰³ V. art.º 139.º do CGT.

²⁰⁴ Assim, art.º 35.º, n.º 2 do CEF. V., ainda art.º 36.º, n. 3 para outras menções obrigatórias.

²⁰⁵ Cfr. art.º 37.º do CEF.

- Citação do executado;
- Reacção do executado;
- Penhora;
- Formalidades subsequentes;
- Venda dos bens.

Procuramos analisá-los adequadamente, adiantando a ideia de que, também aqui o princípio da celeridade procura ter um estatuto de destaque, embora em termos não absolutamente vinculativos. Isto porque, nos termos do art.º 16.º, n.º 1 do CEF, o órgão administrativo de execução fiscal deve concluir o processo de execução fiscal no prazo de um ano após a sua instauração, salvo em circunstâncias de manifesta impossibilidade ²⁰⁶. Além disso, podem ser praticados actos urgentes aos sábados, domingos e feriados, quando se destinem a impedir prejuízo irreparável do exequente ou executado (será o que se passa, por exemplo, com a penhora ou a oposição à penhora, abaixo mencionadas) ²⁰⁷.

a **Instauração**

O processo executivo tributário-fiscal inicia-se com a respectiva instauração.

Com efeito, após o recebimento do título executivo, o chefe do órgão administrativo de execução verificará a existência de eventuais ilegalidades ou insuficiências do mesmo — corrigindo-as ou ordenando a substituição do documento — e proferirá um despacho no prazo de 5 dias a ordenar a instauração ou início da tramitação executiva.

Trata-se aqui de uma simples operação material e não de um acto administrativo propriamente dito, na medida em que, como se sabe, para que se verifique a existência deste último torna-se indispensável a produção de efeitos jurídicos autónomos, o que neste momento não se verifica — pretende-se apenas iniciar ou dar propulsão a um processo, sendo que os actos administrativo-tributários (lesivos) serão eventualmente produzidos apenas em momentos posteriores.

Contudo, é um acto extremamente relevante, a ponto de o legislador prescrever que o funcionário que dê causa à instauração tardia da execução pode ser

²⁰⁶ Cfr. art.º 16.º, n.º 2 do CEF.

²⁰⁷ Assim, art.ºs 17.º, n.º 3 e 18.º.

subsidiariamente responsável pelas dívidas em questão, respondendo com o seu próprio património ²⁰⁸.

b Citação

Após a instauração pelo órgão competente, deverá ser ordenada a citação do executado (ou de outras pessoas, como responsáveis subsidiários) de modo a trazer ao processo o respectivo devedor.

É o acto de chamamento ao processo ²⁰⁹.

Esta é uma fase fundamental de todo o processo executivo pois é aqui que o executado “se torna propriamente executado” e fica a conhecer quais são as reais possibilidades que ele tem ao seu dispor para eventualmente reagir ou fazer valer as suas pretensões.

Na realidade, a citação, comunica ao executado ²¹⁰:

- Que ele se pode opor à execução (no prazo de 30 dias), quando entender que tem motivos jurídicos para inviabilizar a pretensão cobratória do fisco;
- Que ele pode requerer o pagamento em prestações;
- Que ele pode propor a dação em pagamento.

Deve salientar-se que neste momento, deverá o executado indicar a existência de reclamação administrativa ou impugnação judicial da dívida exequenda ou de acto de que a sua liquidação legalmente dependa, sob pena de ficar responsável pelo pagamento das custas da execução a que a não comunicação vier a dar causa ²¹¹.

Além disso, se a citação tiver por destinatário um responsável subsidiário (v.g., um administrador ou gerente de uma sociedade em relação às dívidas desta ou um gestor de bens ou direitos de não residente), deve igualmente ser comunicado que este último dispõe do direito de reclamar administrativamente ou impugnar judicialmente a liquidação da dívida exequenda, pois entende-se

²⁰⁸ Cfr. art.º 61.º, n.º 1, alínea a) do CEF.

²⁰⁹ Cfr. art.º 28.º, n.º 1 do CEF. Essa citação, nos termos do n.º 4 deste preceito, pode ser edital, nos casos em que as pessoas são desconhecidas ou de domicílio desconhecido ou se anunciam a venda dos bens e o concurso de credores. Quanto ao chamamento à execução dos diversos sujeitos (e.g., cônjuges, terceiros adquirentes, possuidores), cfr. art.ºs 54.º e ss.

²¹⁰ Cfr. art.º 65.º, n.º 1 do CEF.

²¹¹ Assim, art.º 65.º, n.º 1, alínea d) do CEF.

que, em rigor, é este o primeiro momento em que tal sujeito toma contacto com a dívida em causa ²¹².

Esta citação, embora devesse sempre efectuar-se antes da penhora, tanto pode efectuar-se antes como depois desta, dependendo do valor da dívida exequenda [o limite é Kz: 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil Kwanzas)], e tanto pode ser feita por entrega pessoal (contacto directo) como por carta registada a remeter para o domicílio ou residência fiscal do executado ²¹³.

c Reacção do executado

Como se disse, a citação comunicará ao devedor que ele poderá deduzir oposição à execução, requerer o pagamento em prestações ou propor a dação em pagamento.

Procuremos referir sumariamente os contornos jurídicos que envolvem cada uma das situações.

α) Oposição

A oposição é o acto mediante o qual o executado pode colocar em crise a pretensão executiva do credor tributário, sendo que no contexto do ordenamento jurídico-tributário angolano o pode fazer, neste momento, por duas vias (excludentes entre si) ²¹⁴ / ²¹⁵: oposição por requerimento e oposição por embargos, sendo que a primeira visa a revisão da decisão de instauração do processo de execução fiscal, pela entidade que a determinou e a segunda visa a anulação da decisão de instauração do processo de execução fiscal, pelo tribunal ²¹⁶. Essa oposição, por uma forma ou por outra, pode em regra ser deduzida até ao termo dos 30 dias posteriores à citação do executado ²¹⁷ e apenas pode ter como fundamento as circunstâncias previstas na lei — que não pode ser atinentes, como se disse, à legalidade da dívida — e que incluem a inexistência do tributo nas leis em vigor à data a que respeita a obrigação, a ilegitimidade da pessoa citada por

²¹² Cfr. art.º 65.º, n.º 2 do CEF.

²¹³ Cfr. art.ºs 66.º, 67.º, 68.º do CEF. A citação do executado que se encontra em parte incerta é efectuada por meio de éditos afixados no órgão administrativo de execução fiscal onde corre o processo e à porta do último domicílio ou residência conhecidos do citando (art.º 69.º).

²¹⁴ Cfr. art.º 74.º, n.º 1 do CEF.

²¹⁵ Todavia, uma pode suceder-se à outra, nos termos do art.º 82.º, n.º 2 do CEF.

²¹⁶ Cfr. art.º 74.º, n.ºs 2 e 3 do CEF.

²¹⁷ Cfr. art.º 75.º do CEF.

esta não ser o devedor, a falsidade ou ilegalidade do título executivo, a duplicação da colecta ou a prescrição da dívida, por exemplo ²¹⁸.

Quando a oposição assumir a forma de requerimento, decidir-se-á na administração e, neste caso, a petição (que não carece de ser articulada, embora se aconselha que o seja, de modo a torná-la juridicamente mais adequada) deve ser apresentada no órgão administrativo de execução fiscal, devendo o executado juntar toda a documentação necessária, existindo efeito suspensivo da execução, até à decisão sobre o requerimento ²¹⁹. Nos termos do CEF (art.º 80.º), a prova aqui apenas pode revestir a forma documental.

Já quando a oposição assumir a forma de embargos, subirá necessariamente a tribunal e, aqui, a petição é obrigatoriamente articulada, dirigida ao tribunal Competente com Jurisdição Fiscal e Aduaneira, sendo, no entanto, apresentada junto do órgão administrativo de execução fiscal onde esta correr, devendo este promover o seu envio para o órgão jurisdicional ²²⁰. A prova aqui apresenta um perímetro de abrangência um pouco mais amplo, pois além da prova documental será admitida igualmente prova testemunhal ²²¹. Posteriormente o tribunal pode rejeitar liminarmente a oposição — se tiver sido apresentada fora do prazo, com fundamentos indamiáveis for manifestamente improcedente (art.º 85.º do CEF) — ou conhecê-la de imediato se o seu fundamento for matéria exclusivamente de direito. Não sendo o caso, o juiz determina as diligências probatórias a efectuar ²²². Finda a produção de prova, o Juiz notifica o embargante e o representante processual do exequente para procederem a alegações sucessivas, no prazo de 15 dias cada um, após o que proferirá decisão, anulando a instauração ou ordenando o seu prosseguimento ²²³.

β) Pagamento em prestações

O pagamento em prestações (pagamento faseado) deve ser solicitado ao chefe do órgão administrativo de execução onde corre o processo, mediante requerimento, com fundamento no facto de o executado não poder solver de uma só vez a dívida, em virtude de graves dificuldades económicas (conceito altamente indeterminado e que coloca nas mãos do órgão administrativo uma amplíssima margem de liberdade apreciativa).

²¹⁸ Cfr. art.º 76.º do CEF.

²¹⁹ Cfr. art.º 79.º do CEF.

²²⁰ Cfr. art.ºs 82.º, n.º 1 e 84.º do CEF.

²²¹ Cfr. art.º 83.º.

²²² Cfr. art.º 86.º, n.º 1.

²²³ V. art.ºs 86.º e 87.º do CEF.

O órgão administrativo, consoante o grau de dificuldades económicas do contribuinte e o montante da dívida a pagar, estipula as prestações (obrigatoriamente mensais), podem ser fixadas entre um mínimo de 6 e um máximo de 18, não podendo qualquer delas ser inferior a um determinado valor legalmente previsto. Em qualquer caso, e como modo de salvaguardar a pretensão do credor tributário, o pagamento da dívida exequenda em parcelas depende de prestação de garantia a conceder pelo executado após notificação para o efeito.

De resto, a falta de pagamento das prestações por um período superior a 3 meses consecutivos ou a 6 meses alternados implica o imediato vencimento de todas as restantes, caso a irregularidade não seja suprida no prazo de 15 dias após a notificação ordenada para o efeito ²²⁴.

Deve salientar-se que caso o pagamento em prestações seja autorizado, a execução suspende-se ²²⁵.

χ) Dação em pagamento

O instituto da dação, como é sabido, consiste numa forma de extinção das obrigações tributárias mediante a qual o devedor entrega ao credor uma coisa diferente da inicialmente estabelecida. Aqui, no lugar do pagamento em dinheiro, procura-se, a título excepcional, assegurar o pagamento através de outros bens, móveis ou imóveis.

Em termos operativos, é necessário, uma vez mais, a apresentação de um requerimento nesse sentido no prazo de oposição – como acima se viu, em princípio, 30 dias a contar da citação —, cabendo a decisão, já não a um funcionário executivo comum, mas ao responsável máximo do Órgão de Escalão Superior de que a administração Tributária dependa ²²⁶. Neste domínio, o legislador é particularmente selectivo, dizendo que não são quaisquer bens os que podem ser propostos para dação, mas apenas (i) os bens móveis sujeitos a registo de relevante valor histórico e cultural reconhecido pelo Órgão do Executivo que exerça competências na Área da Cultura, (ii) as pedras preciosas, designadamente diamantes, (iii) os metais preciosos, designadamente o ouro ou (iv) os bens imóveis, com excepção da residência familiar ²²⁷.

No requerimento, deve o requerente identificar pormenorizadamente os bens dados em pagamento, indicar as entidades públicas eventualmente interessadas em adquirir os bens dados em pagamento e justificar que preenchem as

²²⁴ Para maiores desenvolvimentos, v. Art.º 72.º do CEF.

²²⁵ Cfr. art.º 40.º, n.º 1 do CEF.

²²⁶ Cfr. art.º 73.º, n.º 1 do CEF.

²²⁷ Assim, *idem*, n.º 2.

características acima referidas ²²⁸. A dação é indeferida pelo órgão competente acima mencionado caso nenhuma das entidades indicadas pelo executado vier a mostrar interesse na aquisição do bem. Compreensivelmente, o bem oferecido para dação dado em pagamento é previamente avaliado pela Direcção Nacional do Património do Estado, a quem cabe igualmente emitir parecer vinculativo sobre o interesse da dação.

Sendo deferido o pedido, a dívida extinguir-se-á por dação em pagamento e, até se pode dar o caso de se constituir um crédito de imposto a favor do executado a utilizar em ulteriores pagamentos ao Estado (crédito esse que é renunciável pelo executado), caso a elevada importância dos bens oferecidos em pagamento o justifique e a dação abranger bens de valor superior ao da dívida exequenda e acréscimos legais.

d Penhora

Nos quadros da teoria geral do processo, a penhora é tradicionalmente encarada como um acto de apropriação de bens do património do executado por parte do tribunal. Contudo, no presente contexto, e dada a específica configuração administrativo-jurisdiccional da execução fiscal e o modo como o legislador angolano recortou o instituto, tal acto de apropriação tanto pode ser levado a efeito pelo tribunal como pelo órgão administrativo da execução fiscal.

Em qualquer uma das situações, está-se em presença de uma imprescindível fase do processo executivo pois sem ela os bens do património do executado continuariam em termos plenos na esfera jurídica deste, e o órgão da execução jamais poderia proceder à sua venda. Após a penhora — que se efectiva por despacho, mandado de penhora e notificação ao destinatário (nos termos art.º 87.º, n.ºs 3, 4 e 5 do CEF) —, como se compreende, os bens passam a estar onerados, não podendo o executado deles dispor livremente.

Importa referir que o princípio da proporcionalidade ou da proibição — ns suas diferentes dimensões de necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu* — do excesso reveste aqui uma particular acuidade, pois a penhora “apenas recai sobre os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais” (embora possa prosseguir em outros bens) ²²⁹.

Como se disse, o acto aqui em análise pode ser levado à prática por actores distintos. Assim, nos termos do CEF, está reservada ao tribunal (reserva do juiz, provavelmente por envolver uma dimensão mais intrusiva das garantias constitucionais da pessoa e do património do executado) os actos de penhora (i) de bens imóveis, quando constitua a habitação principal do executado, (ii)

²²⁸ Para desenvolvimentos, cfr. art.º 73.º, n.ºs 3 e ss. do CEF.

²²⁹ Assim, art.º 103.º, n.º 1 do CEF.

de bens móveis localizados na habitação do executado, (iii) de estabelecimento comercial ou industrial de (iv) de concessão mineira²³⁰.

Já a penhora que incida sobre outros bens imóveis (que não a habitação principal do executado), outros bens móveis (que não os localizados nessa habitação), valores monetários, créditos bancários, partes sociais (e.g., acções de sociedades), de títulos de crédito, abonos, vencimentos, rendas ou juros, etc. pode ser efectuada pelo órgão administrativo²³¹. Contudo, após a sua realização deve o órgão administrativo remeter com vista ao Ministério Público cópia do respectivo mandado para que este se pronuncie sobre a respectiva legalidade em despacho fundamentado, sob pena de a mesma ficar sem efeito²³².

Compreensivelmente, não se pode configurar o acto de penhora como um acto de conteúdo abstracto, que vai recair sobre todo o património do executado, de uma forma indiscriminada. Entre outras, razões de segurança jurídica — que têm em atenção a adequada protecção dos direitos do executado — impõem que a penhora incida sobre bens determinados, até porque tal determinação será decisiva, posteriormente, na fase da venda. Por outras palavras, impõe-se que sejam *nomeados* bens à penhora.

O direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente, mas o órgão da execução fiscal poderá admitir que a penhora seja feita nos bens indicados pelo executado desde que daí não resulte prejuízo.

Sob o ponto de vista da sucessão temporal, a penhora começará preferencialmente pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização (nomeadamente dinheiro depositado em contas bancárias ainda que não identificadas, abonos ou vencimentos, rendimentos inerentes a bens imóveis)²³³.

No quadro das formalidades, o CEF é particularmente regulamentador, dedicando vários preceitos aos diversos objectos de penhora²³⁴ e, uma vez mais, determinando que o funcionário da administração que não proceda adequadamente pode ser subsidiariamente responsável, com o seu património, pelo pagamento da dívida exequenda (art.º 61.º).

Compreensivelmente, em alguns dos casos apontados, a penhora pode materializar-se num significativo avanço em relação ao fim do processo executivo, na medida em que se dispensa a fase da venda, por se revelar desnecessária: pense-se por exemplo, na penhora de dinheiro de uma conta bancária. Pode

²³⁰ Cfr. art.º 97.º, n.º 1 do CEF.

²³¹ Cfr. at.º 97.º, n.º 2.

²³² Assim, art.º 98.º, n.ºs 4 e 5 do CEF. Pode inclusivamente dar-se o caso de uma “legalidade tácita”. V. n.ºs 6 e ss.

²³³ Assim, art.º 100.º do CEF.

²³⁴ Cfr. art.ºs 109.º e ss.

mesmo suceder que o processo, na prática, termine desde já, se não houver reclamações ou outros credores para convocar (fase seguinte).

Por fim, deve aqui referir-se que o lesado pode reagir juridicamente ao ato de penhora que considere desconforme com o ordenamento jurídico mediante *oposição à penhora*. A este respeito, o legislador angolano prevê expressamente que este meio processual pode ser deduzido pelo executado ou por terceiro cuja posse tiver sido ofendida pela diligência, em regra no prazo de 10 dias após a sua notificação ou o seu efectivo conhecimento (mas nunca após a venda dos bens) ²³⁵.

Este meio não tem efeito suspensivo dos trâmites do processo executivo ²³⁶ e apenas pode ser deduzido com os fundamentos expressamente tipificados na lei, que são, nos termos do CEF (art.º 89.º), (i) a impenhorabilidade dos bens, (ii) a incidência da penhora sobre bens que legalmente não poderiam responder pela dívida exequenda, (iii) a determinação indevida da prestação de garantia ou a prestação de garantia superior à devida ou (iv) a ofensa da posse de boa-fé, real e efectiva de terceiro.

Finalmente, deve salientar-se que é competente para a decisão da oposição à penhora o tribunal Competente com Jurisdição Fiscal e Aduaneira da área da execução ²³⁷.

Após a penhora, a execução fiscal apenas pode prosseguir, quanto aos bens penhorados, findo o termo do prazo de dedução da oposição à penhora ou do trânsito em julgado da respectiva decisão ²³⁸.

Caso não existam bens penhoráveis, a execução é declarada em falhas e logo que haja conhecimento de novos bens do executado, seus sucessores, responsáveis solidários ou subsidiários e garantes pessoais, a execução fiscal declarada em falhas é renovada, em princípio sem necessidade de nova citação ²³⁹.

e Formalidades subsequentes (chamamento à execução)

Feita a penhora, segue-se uma sucessão de actos de trâmite que visam, por um lado, conferir certeza e efectividade jurídica ao acto de penhora e, por outro lado, chamar à execução eventuais terceiros que pode ver as suas posições jurídicas afectadas pelo acto impositivo praticado.

²³⁵ Cfr. art.ºs 88.º e 89.º do CGT.

²³⁶ Cfr. art.º 91.º.

²³⁷ Cfr. art.º 93.º do CEF. Quanto à tramitação, v. art.ºs e ss. do CEF.

²³⁸ Cfr. art.º 107.º do CEF. Quanto à possibilidade de eventual levantamento da penhora, cfr. art.º 108.º do mesmo diploma legal.

²³⁹ Cfr. art.ºs 159.º e 160 do CEF.

Assim, em primeiro lugar, deve o órgão administrativo de execução fiscal promover a junção ao processo dos ónus ou encargos que incidam sobre o bem penhorado — por exemplo, ónus a favor de uma instituição bancária ou outro credor do executado — e identificar os titulares dos direitos de remissão ou de preferência ²⁴⁰.

Em segundo lugar, e após a junção dessa certidão de ónus ou encargos, deve o mesmo proceder à citação pessoal, chamando ao processo executivo, alguns sujeitos cuja posição jurídica se considera revestida de um especial invólucro protector, a saber ²⁴¹:

- Os titulares dos direitos reais de garantia sobre os bens penhorados, desde que registados ou conhecidos;
- O cônjuge do executado, para requerer a separação de bens no prazo de 10 dias, quando a dívida exequenda não for comunicável e o regime de casamento não for o da separação de bens;
- O outro membro da união de facto para, no mesmo prazo, requerer a divisão dos bens, quando o bem penhorado for a habitação principal de membros de união de facto legalmente reconhecida e for da sua propriedade comum;
- Os titulares de direitos reais de preferência sobre os bens penhorados.

Como se constata, o CEF angolano rejeitou a ideia de que todos os credores devem ser chamados em posição paritária ao processo de execução para reclamar os seus créditos. Pelo contrário: apenas são chamados à execução determinados credores “especiais”, e não os credores comuns.

No seguimento desta citação, os credores com garantia real podem reclamar os respectivos créditos junto da repartição fiscal da execução nos 30 dias posteriores à citação pessoal (no caso de não terem sido pessoalmente citados, poderão fazê-lo até à realização da venda) ²⁴². Esta reclamação de créditos é efectuada em articulado próprio, com o qual deve ser junta certidão da sentença comprovativa desse crédito ou outro título executivo (v.g., escritura, registo), sem qual o pedido não é admitido ²⁴³. De resto, o legislador é peremptório: não

²⁴⁰ Cfr. art.º 119.º do CEF. A citação referida não se efectuará se o bem penhorado consistir em abonos ou vencimentos, rendas, juros e outros rendimentos periódicos de natureza pecuniária (n.º 2).

²⁴¹ V. art.º 120.º, n.º 1 do CEF.

²⁴² Cfr. art.º 142.º, n.º 1 do CEF.

²⁴³ Cfr. art.º 143.º do CEF.

é admissível a prova documental de factos não evidenciados no título executivo (art.º 143.º, n.º 3 do CEF).

Findo o prazo para reclamação de créditos, é remetido para o tribunal Competente, o traslado do processo com as respectivas reclamações — verificando efeito suspensivo da execução ²⁴⁴—, proferindo esta sentença verificando e graduando os créditos. Posteriormente, os processos que tiverem subido a tribunal para efeitos de verificação e graduação de créditos são devolvidos à repartição fiscal da execução ²⁴⁵.

f Venda dos bens

Por fim, nos desenvolvimentos inerentes ao processo executivo tributário, e como culminar do mesmo, surge a fase da venda, fase essa que consiste, como o próprio nome indica, na realização em espécie dos bens penhorados com vista à satisfação coerciva do crédito tributário.

A venda constitui, com efeito, o acto final para o qual converge todo o processo de execução fiscal, sendo que o legislador angolano reflecte a importância do acto, dispensando-lhe um regime jurídico cuidadoso e pormenorizado. No contexto desse regime, cumpre destacar desde logo os tipos (modalidades) de venda admissíveis, que são ²⁴⁶:

- Venda por proposta em carta fechada;
- Venda por negociação particular (em caso da impossibilidade anterior ou de urgência na venda por risco fundamentado de deterioração);
- Venda em bolsa (de capitais ou mercadorias);
- Venda directa;
- Arrematação em hasta pública;
- Venda em depósito público.

Decorrendo esta fase nos termos e trâmites normais ²⁴⁷, os bens em causa serão vendidos e, com o produto daí arrecadado, o crédito tributário será satisfeito.

²⁴⁴ Cfr. art.º 40.º, n.º 1, alínea d) do CEF.

²⁴⁵ Cfr. art.ºs 145.º, 148.º e 149.º do CEF.

²⁴⁶ Cfr. art.º 121.º do CEF. Para os respectivos requisitos, cr. art.ºs 122.º e ss.

²⁴⁷ Para as formalidades, v. art.ºs 134.º e ss. do CEF.

Com efeito, se em virtude da penhora ou venda forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução esta é aquela extinta depois de feitos os pagamentos (art.º 157.º).

Porém, pode suceder que se verifiquem desconformidades no acto de venda, caso em que pode existir necessidade de proceder à sua sindicância jurídica, o que poderá ser feito através da denominada “acção de anulação de venda”.

Esta acção — que, exemplo da acção respeitante à reclamação e graduação de créditos também suspende a execução ²⁴⁸ — pode ser interposta com fundamento (entre outros) na existência de ónus ou encargos que prejudiquem a venda ou em erro sobre o objecto transmitido, e o prazo para a sua interposição será de 1 ano ou de 30 dias consoante os casos ²⁴⁹. Deverá ser apresentada (deduzida) junto do órgão administrativo de execução fiscal competente, devendo este, posteriormente, enviar as peças ao tribunal para decisão ²⁵⁰.

Como forma de salvaguardar as legítimas expectativas de terceiros, em caso de anulação ou declaração de ineficácia da venda, o adquirente que entretanto tenha acedido à titularidade do bem vendido tem direito à restituição do preço e das demais despesas com a venda (incluindo impostos sobre a transmissão) pelo exequente, salvo se, no momento da venda, tiver conhecimento efectivo do registo de eventual acção de propriedade da coisa vendida intentada pelo proprietário com o fundamento de esta não pertencer ao executado ²⁵¹.

7.2.4 Vicissitudes do processo executivo (suspensão da execução)

A exemplo do que sucede com outras tramitações jurídicas, também no desenrolar do processo de execução fiscal podem surgir ocorrências que influem decisivamente no mesmo, repercutindo-se na seu normal desenvolvimento, alterando-o ou paralisando-o momentaneamente. De entre tais ocorrências emergem com particular importância as possibilidades de suspensão do processo ²⁵².

A suspensão consiste, como o próprio conceito faz intuir, na paralisação momentânea dos trâmites da execução. Trata-se, bem vistas as coisas, de um importante “alívio” na esfera jurídica do executado que, assim, no mínimo, vê os actos de oneração ou restrição retardados.

²⁴⁸ Cfr. art.º 40.º, n.º 1, alínea e) do CEF

²⁴⁹ Assim, v. art.º 139.º do CEF

²⁵⁰ Cfr. art.º 141.º.

²⁵¹ Assim, art.º 140.º do CEF.

²⁵² Quanto às causas de extinção, v. art.ºs 150.º e ss. do CEF.

As causas de suspensão são várias e estão disseminadas ao longo de várias disposições normativas nem sempre harmonizadas entre si, mas ainda assim é possível reconduzi-las a grupos abrangentes, dos quais os mais significativos serão as situações de em que o devedor se presta a uma regularização da situação tributária (por exemplo, mediante pagamento em prestações); as situações em que se está a discutir um contencioso associado à legalidade da dívida (e.g., por meio de reclamação administrativa ou impugnação judicial da liquidação); as situações em que existe um contencioso associado à exigibilidade dívida (por meio de oposição); e situações de insuficiência patrimonial e de insolvência.

Tendo presente este conjunto de considerações, o legislador recorta um regime próprio de causas suspensivas, no qual, além das já acima referidas acções de reclamação e graduação de créditos e de anulação da venda, o processo de execução fiscal fica suspenso com os seguintes factos ou actos ²⁵³:

- Prestação de garantia idónea, no âmbito de contencioso respeitante à liquidação da dívida exequenda ou acto equiparado (v.g., reclamação administrativa, impugnação judicial da ou acto equiparado) ²⁵⁴;
- Prestação de garantia idónea, no âmbito de oposição;
- Citação do cônjuge ou unido de facto do executado para requerer a separação da meação ou a divisão dos bens comuns ²⁵⁵;
- Pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda e acrescido quando legalmente autorizado;
- Falência ou insolvência do executado;
- Acção judicial sobre a propriedade ou posse dos bens penhorados (sem prejuízo de a execução continuar relativamente a outros bens).

A finalizar este apartado, deve mencionar-se brevemente que os actos praticados pela repartição fiscal pode ser susceptíveis de reclamação ²⁵⁶e os actos praticados pelo tribunal pode ser susceptíveis de recurso jurisdicional ²⁵⁷.

²⁵³ V. at.º 40.º, n.º 1 do CEF.

²⁵⁴ Para estes efeitos, considera-se garantia idónea a garantia bancária, a caução, o seguro-caução, a hipoteca, o penhor e a penhora na execução fiscal de bens de valor suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais (n.º 2). Cfr., quanto aos trâmites da prestação de garantia, art.º 43.º

²⁵⁵ Cfr. todavia, art.º 41.º, n.º 1, alínea c) do CEF (trata-se, neste caso, de uma suspensão “provisória”).

²⁵⁶ Cfr. art.ºs 161.º e ss. do CEF.

²⁵⁷ Cfr. art.ºs 164.º e ss. do CEF.

7.3 Outros meios processuais (breve referência)

Por fim, importa efectuar uma brevíssima menção a outros meios processuais, os quais não podem merecer a atenção devida, uma vez mais por motivos de economia discursiva. São de destacar os seguintes:

- A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 89.º do CPT), por meio da qual se procura obter do tribunal “apenas” o reconhecimento de determinado estatuto jurídico ou direito (v.g., o estatuto de portador de deficiência para efeitos fiscais; o estatuto de sujeito abrangido pelo regime “X” ou “Y” de determinado tributo; o estatuto de “empresa em situação económica difícil”; o estatuto de “consumidor final”; o direito a receber juros, etc.), pressupondo-se que o mesmo não tem vindo a ser reconhecido pela administração tributária. Esta é uma autêntica acção, instaurada *ex novum* no tribunal tributário, não tendo natureza recursiva, assumindo as características de uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação (o interessado não está a colocar em crise nenhuma acto lesivo anterior);
- A acção condenatória à realização de prestações materiais (art.º 90.º do CPT), que é um meio processual de controlo de omissões administrativas e que tem o seu campo de aplicação naquelas situações em que, presumivelmente, a administração tributária se abstém da prática de um determinado acto, materializável numa prestação a que o contribuinte indubitavelmente tem direito (por exemplo, um reembolso de tributo já pago)²⁵⁸. Em face de situações de silêncio ou *non facere* da administração, este instrumento pode constituir a melhor forma de tutela para o contribuinte, pois pode obter a vinculação da administração a, em prazo fixado pelo tribunal, agir num certo sentido;
- Intimação da administração tributária à prestação de informações (art.º 94.º do CPT), nas situações em que existe recusa injustificada desta a prestar informações ou a conceder o acesso a peças do procedimento;
- Acção para autorização de acesso ao domicílio do contribuinte e a elementos abrangidos por dever de segredo (art.º 106.º), a utilizar, por exemplo, para o fisco obter o levantamento do sigilo bancário;
- Os meios que se inserem no designado “contencioso cautelar”, que são meios de tutela que têm por objectivo garantir o efeito útil, em tempo,

²⁵⁸ Ao contrário do que sucede na acção para reconhecimento acima mencionada, aqui não devem subsistir dúvidas sobre a existência jurídica e a validade da pretensão do interessado.

de determinadas actuações procedimentais ou processuais, procurando-se evitar lesões graves e irrecuperáveis que provavelmente surgiriam se tivesse de se esperar pela decisão final da tramitação em causa, por vezes necessariamente alongada e demorada ²⁵⁹. Aqui se incluem, por exemplo, a impugnação pelo contribuinte dos instrumentos cautelares adoptados directamente pela administração tributária — como a apreensão de mercadorias (art.º 98.º do CPT) — , ou o requerimento por parte desta (ao tribunal) do arresto dos bens do executado ou o seu arrolamento (art.ºs 99.º e ss.).

Com esta menção sumária, fica fornecido um quadro minimamente compreensivo do ordenamento angolano, no que tange aos seus meios procedimentais e processuais tributários.

Como foi reiteradamente referido, teve-se por referência as sessões lectivas de mestrado efectivamente ministradas, com todas as limitações temporais e materiais inerentes.

Futuras edições desta obra possibilitarão seguramente outros desenvolvimentos.

²⁵⁹ Por exemplo, pense-se na situação em que a administração tributária receia que, antes da instauração ou durante o processo de execução fiscal, o contribuinte venda os seus bens a outra pessoa, os doe, ou os destrua, de modo a não se encontrarem no seu património bens penhoráveis e, por esse modo, inviabilizar a penhora. Do mesmo modo, o contribuinte ou um terceiro podem querer evitar o acesso imediato aos seus dados pessoais, na sequência da apreensão de material informático no âmbito de uma inspecção.

TÍTULO

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ANGOLANO (APONTAMENTOS UNIVERSITÁRIOS)

DATA

Abril 2019

AUTOR

Joaquim Freitas da Rocha

EDIÇÃO

EDUM Escola de Direito da Universidade do Minho

APOIO

JUSGOV Centro de Investigação em Justiça e Governação

ISSN

978-989-54194-5-6



Universidade do Minho
Escola de Direito

