



UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Erica Zenaida Alves Pereira Furtado

**A NATUREZA DO PROCESSO ESPECIAL DE EXECUÇÃO
FISCAL**

UMA PERSPECTIVA À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO
ANGOLANO, COM ÊNFASE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA
DE ANGOLA

VOLUME 1

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducentes ao grau de Mestre) na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Constitucional, sob orientação da Professora Dr^a. Maria Matilde Lavouras.

Outubro de 2020



ERICA ZENAIDA ALVES PEREIRA FURTADO

A natureza do processo especial de execução fiscal

Uma perspectiva à luz do ordenamento jurídico angolano, com ênfase na Constituição da República de Angola

The nature of the special tax enforcement process

A perspective in the light of the Angolan legal system, with emphasis on the Constitution of the Republic of Angola

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducentes ao grau de Mestre) na Área de Especialização em Ciências Jurídico – Políticas/Menção em Direito Constitucional, sob orientação da Professora Dr^a. Matilde Lavouras.

COIMBRA

2020

Agradecimentos

Deus é o maior Mestre que um ser humano pode ter para o instruir, e a Ele dedico este trabalho em gesto de gratidão.

Aos meus pais, por incansavelmente me terem ajudado a caminhar e a enfrentar com a devida maturidade as adversidades da vida e por me terem transmitido valores dos quais não posso abdicar.

Ao meu namorado, obrigada é muito pouco.

À toda a minha família, obrigada.

À minha tutora Matilde Lavouras, pela orientação técnica e metodológica prestada que permitiu a elaboração deste trabalho, que apesar dos seus inúmeros compromissos profissionais, acreditou em mim e se dignou a apoiar-me neste projecto.

Agradeço em geral a UC, em particular a FDUC, aos meus professores, colegas e amigos que também me ajudaram a despertar do inevitável mundo da ignorância que nos rodeia.

E recitando o apóstolo Paulo digo: “*combati o bom combate, acabei a carreira, guardei a fé¹*”.

¹ 2Timóteo 4:7.

Resumo

Nos termos do artigo 88.º da Constituição da República de Angola, todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferem através dos impostos e taxas, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei.

Por conseguinte, o cumprimento do dever de pagamento dos impostos a que se refere o artigo supracitado pode ser feito de forma voluntária ou coerciva. Constando que a forma coerciva se materializa mediante um processo especial de execução fiscal, cuja natureza tem se apresentado como uma “*vexata quaestio*” face aos actos praticados pelos órgãos judiciais e administrativos.

Sob esta perspectiva, o estudo do nosso trabalho debruçou-se sobre a natureza do processo especial de execução fiscal, fazendo constar deste, a natureza judicial, a administrativa e a mista ou híbrida.

E em apreciação à ordem jurídica angolana, é possível depreender que o processo especial de execução fiscal tem uma natureza mista, atípica ou híbrida, apesar de ser declarada judicial, na medida em que é caracterizada por momentos ou fases judiciais e administrativas, reflectindo o desvio que o legislador ordinário introduziu neste processo em relação ao que se verifica habitualmente em outros processos, pois naquele nem todos os actos são de natureza jurisdicional, pese embora, a sua natureza assim se apresente.

No mesmo prisma efectuamos estudos comparados, e verificamos que em Portugal o processo de execução fiscal tem uma natureza judicial, pese embora, o órgão administrativo tenha poder de nalguns casos, começar e extinguir o referido processo.

Sobre o mesmo assunto, verificamos igualmente a realidade espanhola, e constatamos que o referido processo é designado por *Apremio* e tem uma natureza exclusivamente administrativa.

Palavras-chaves: Execução fiscal, Jurisdicionalização e Desjurisdicionalização da execução fiscal, Natureza do processo de execução fiscal, Competência para execução fiscal.

Abstract

Under article of 88.º the Constitution of the Republic of Angola, everyone has a duty to contribute to public and society expenses according to their economic capacity and the benefits they receive through taxes and fees, based on a fair tax system and under the terms of law.

Therefore, the fulfillment of the duty to pay taxes referred to in the aforementioned article can be done voluntarily or coercively. Noting that the coercive form materializes through a special tax enforcement process, the nature of which has been presented as a “*vexata quaestio*” due of the acts performed by the judicial and administrative bodies.

From this perspective, the study of our work focused on the nature of the special tax enforcement process, including the judicial, administrative and mixed or hybrid nature.

And in the light of the Angolan legal order, it is possible to conclude that the special tax enforcement process has a mixed, atypical or hybrid nature, insofar as it is characterized by judicial and administrative moments or phases, reflecting the deviation that the ordinary legislator introduced in this case in relation to what is usually seen in other cases, since in that case not all acts are of a judicial nature, despite their nature.

In the same light, after comparative studies, we realize that in Portugal we can find a judicial nature tax enforcement process, despite the fact that the administrative authority has the power in some cases to initiate and extinguish referred process.

On the same subject, we also verified that in Spanish reality, we can find that the referred process is designated as *Apremio* and has an exclusively administrative nature.

Keywords: Tax enforcement, Jurisdictionalization and Dejurisdictionalization of tax enforcement, Nature of tax enforcement process, Competence for tax enforcement.

Lista de siglas e abreviaturas

AGT_ Administração Geral Tributária

Art._ Artigo

CC_ Código Civil

CEF_ Código das Execuções Fiscais

Cfr _Confere

CGT_ Código Geral Tributário

CPC_ Código de Processo Civil

CPPT_ Código de Procedimento e Processo Tributário (português)

CPT_ Código do Processo Tributário

CRA_ Constituição da República de Angola

CRP_ Constituição da República Portuguesa

Ed._ Edição

N.^{os}_ Números

P._ Página

PP._ Páginas

SS._ Seguintes

Vol._ Volume

Op. Cit._ Obra citada

Índice

Introdução	vii
Capítulo I – Execução fiscal	xii
1.1. Enquadramento normativo no Código Geral Tributário e no Código das Execuções Fiscais	xii
1.2. Da responsabilidade tributária	xvi
1.3. A competência para a execução fiscal	xxiv
1.4. Fases do processo de execução fiscal.....	xxviii
1.5. Princípios constitucionais relevantes para o processo de execução fiscal	xxxv
1.5.1. Princípio da legalidade	xxxv
1.5.2. Princípio da reserva da função jurisdicional (reserva do juiz)	xxxix
1.5.3. Princípio da indisponibilidade do crédito tributário	xli
Capítulo II – A natureza do processo especial de execução fiscal no Código Geral Tributário e no Código das Execuções Fiscais	xlii
2.1. Considerações gerais	xlii
2.2. Jurisdicionalização e desjurisdicionalização da execução	xliii
2.3. Notas sobre a sistematização do processo de execução fiscal	xliv
2.4. Posição jurisprudencial do Tribunal Supremo em relação a natureza dos actos praticados em processo de execução fiscal	xlvi
2.5. O controlo do juiz face aos actos do órgão de execução fiscal	xlix
2.6. Da constitucionalidade da dupla natureza do processo especial de execução fiscal	liii

2.7. Posição jurisprudencial do Tribunal Constitucional em relação a natureza do processo especial de execução fiscal	lxi
Capítulo III – A implicância legal e doutrinária de alguns actos praticados pelo Chefe da Repartição Fiscal no processo especial de execução fiscal	lxiii
3.1. Considerações gerais	lxiii
3.2. A controvérsia da penhora pelo órgão administrativo de execução fiscal	lxiv
Capítulo IV - Estudo comparado sobre a natureza do processo especial de execução fiscal	lxxi
4.1. Modelo português	lxxi
4.2. Modelo espanhol	lxxii
4.3. Nota comparativa (modelo português e espanhol)	lxxiii
Disposições finais	lxxv
Bibliografia	lxxviii

Introdução

Assim como os particulares, o Estado e os demais entes públicos se reservam a desempenhar algumas funções² que por lei lhes são atribuídas. Entretanto, a realização de tais funções³ é antecedida por procedimentos do próprio Estado, enquanto, colectividade dotada de maior ou menor grau de supremacia ou poder de império.

Todavia, estas funções traduzem-se na satisfação das necessidades colectivas⁴, cuja materialização implica a obtenção de receitas para com as mesmas realizar despesas com vista a produção de bens, sendo estas coisas úteis, e por isso, aptas para a satisfação das necessidades, dando corpo à actividade financeira do Estado. Deste modo, o Estado tem as suas finanças porque precisa de fazer despesas com a produção de bens e é pertinente frisar, que este processo se realiza por acto de autoridade do Estado, sujeitando assim, os cidadãos a custearem as despesas que a produção dos bens envolve. Porquanto, na generalidade dos casos, os que utilizam passivamente os bens só coagidos contribuem para as respectivas despesas⁵.

Daí que nos interessa saber sobre os meios de financiamento do Estado, sendo este o ponto crucial para satisfazer as necessidades colectivas. Pelo que sob o ponto de vista financeiro são três as receitas do Estado, sendo estas, os preços dos próprios bens que o Estado produz, vende e oferece, os empréstimos e os impostos.

E sob o ponto de vista jurídico⁶, existem receitas que o Estado percebe em virtude de obrigações resultantes de negócios jurídicos, sob a forma, de manifestações de vontade de as criar: são as receitas voluntárias, e existem as receitas que o Estado percebe em virtude de obrigações impostas aos cidadãos pela lei: são as receitas coativas. Portanto, o processo

² Tais como a de administrar a justiça, assegurar a ordem interna, defender a comunidade de ameaças internacionais, garantir a saúde, a educação, as infra-estruturas, o acesso a outros bens essenciais, e etc.

³ Tais funções desdobram-se no grupo das necessidades de satisfação passiva, que pese embora, algumas satisfaçam em simultâneo as necessidades de satisfação activa.

⁴ Necessidades colectivas são todas aquelas cuja satisfação é atendida por bens públicos produzidos pelo Estado. Cfr. em Ribeiro, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a ed., Coimbra Editora, 1997, p. 27.

⁵ Cfr. em J.J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, op. cit., p. 22.

⁶ O que interessa não é a natureza económica da relação que origina a receita, mas sim a fonte, consensual ou legal, da obrigação de quem paga.

de fixação do montante das receitas do Estado pode ser por via de negócio ou por via de autoridade. No primeiro caso, estamos perante receitas voluntárias (as receitas patrimoniais⁷ e os empréstimos⁸) e no segundo caso, estamos perante receitas coativas (os impostos⁹ e as taxas¹⁰).

No entanto, convém destacar a importância do imposto entre os meios de financiamento do Estado, na medida em que é cobrado unilateralmente por aquele, tendo os preceitos jurídicos que regem a criação, a modificação e a extinção da relação jurídica do imposto, como normas especiais do Direito Financeiro que constituem o Direito Fiscal.

O Direito Fiscal¹¹, por sua vez, é o direito dos impostos, isto é, o ramo do Direito Tributário que se ocupa das normas jurídicas relativas aos impostos, sendo este integrado por normas que regulam o segundo momento da vida dos impostos, bem como se lhe integram as normas que visam sancionar ou punir os incumprimentos dos deveres que decorrem das normas jurídicas-tributárias, no que tange as questões relativas a infracções

⁷ Preços negocialmente estabelecidos que resultam da exploração dos bens de património privado e da utilização individualizada dos bens de património público. Cfr. em J.J. Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, op. cit., p. 29 e ss.

⁸ Somas que o Estado obtém através do crédito, ou seja, são receitas não definitivas, já que têm de ser reembolsadas ou pagas posteriormente aos credores, acrescidas dos respectivos juros contratados.

⁹ O imposto é uma prestação patrimonial, unilateral, definitiva e coactiva, estabelecida por lei à favor de uma pessoa colectiva de Direito Público, exigida a detentores de capacidade contributiva, com vista à prossecução do interesse público e não constitui sanção de um acto ilícito. Cfr. em Lições de Direito Fiscal publicadas em Abril de 2007 pelo professor Agostinho Veloso da Silva Barcelos, do Instituto Politécnico do Cavado e do Ave (IPCA), Escola Superior de Gestão, na sua página n.º 8. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/li_oes_de_direito_fiscal_escola_s_56142c7aea6409.

¹⁰ Preços autoritariamente estabelecidos, que o Estado recebe pela prestação de outros serviços ou bens semipúblicos (preço igual ou inferior ao custo).

¹¹ De acordo as Lições de Direito Fiscal publicadas em Abril de 2007 pelo professor Agostinho Veloso da Silva Barcelos, do Instituto Politécnico do Cavado e do Ave (IPCA), Escola Superior de Gestão, na sua página n.º 7, o Direito Fiscal é o ramo do direito que se ocupa das normas jurídicas relativas ao imposto. Cabe-lhe o estudo das normas reguladoras das relações jurídicas emergentes da existência dos impostos desde as normas da soberania fiscal, a formulação da lei fiscal, as fontes, a interpretação e a aplicação da lei fiscal, até ao nascimento, o desenvolvimento e a extinção da obrigação fiscal e os elementos da relação jurídico-fiscal: sujeitos do imposto, objecto, facto jurídico e garantia. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/li_oes_de_direito_fiscal_escola_s_56142c7aea6409.

fiscais. Sem descurar que, este conjunto de normas são na maior parte, normas administrativas tributárias ou fiscais¹².

Ademais, a relação jurídica fiscal é o meio de constituição do dever do imposto, ela é obrigacional e constitui-se com a verificação dos factos que definem a incidência¹³ do respectivo tributo, salvo nos casos previstos na lei¹⁴. Esta consubstancia-se por um vínculo de natureza jurídica que se estabelece entre pelo menos duas entidades, um sujeito activo ou credor, em que grande parte das vezes é o Estado¹⁵, e um sujeito passivo ou devedor, genericamente designado por contribuinte¹⁶. O seu cerne é constituído pela obrigação fiscal ou obrigação de imposto, que apesar de ser uma obrigação ou direito de crédito, tem características especiais que a diferenciam das demais obrigações e que nos interessa enunciar¹⁷.

Assim sendo, a obrigação fiscal caracteriza-se por ser uma obrigação Legal¹⁸, Pública¹⁹, Exequível e executiva²⁰, Semi-executória²¹, Indisponível e irrenunciável²², Autotitulada²³ e

¹² A dependência administrativa do Direito Fiscal é ilustrada por Matos, André Salgado de, Direito Fiscal e Direito Administrativo, em Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, vol. III, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011, p. 55.

¹³ A incidência consiste na definição legal, geral e abstracta, das categorias de pessoas sujeitas a imposto (incidência pessoal) e situações ou factos objecto de impostos (incidência real ou material). Resumindo, a incidência corresponde à descrição normativa dos elementos subjectivos (pessoais) e objectivos (reais) do imposto.

Por sua vez, no âmbito das tarefas executivas, o Poder Executivo/Governo cria uma estrutura organizativa que se encarrega de concretizar as leis aprovadas pelo Parlamento. A entidade criada tem a missão de realizar as operações administrativas, jurídicas, financeiras e técnicas de lançamento, liquidação e cobrança.

¹⁴ Vide artigo 24.º do CGT.

¹⁵ Dizemos assim, na medida em que, existem situações em que o sujeito activo da relação jurídica tributária é o contribuinte, como por exemplo, quando há lugar ao reembolso do IRS.

¹⁶ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina Editora, 2017, p. 33.

¹⁷ Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, 11.ª ed. Almedina Editora, 2019, p. 244 e ss.

¹⁸ É uma obrigação *ex lege* (a fonte é a lei). Como refere o artigo 4.º e 24.º do CGT, a relação jurídica fiscal constitui-se com a verificação do facto tributário, isto é, com a coincidência do facto tributário com a hipótese legal. Não é a vontade das partes ou qualquer acordo que faz nascer a obrigação de imposto, mas sim, a ocorrência do facto tributário. O artigo 25.º do CGT vem reforçar esta orientação ao declarar que “os elementos essenciais da obrigação tributária não podem posteriormente a constituição desta ser modificados por vontade das partes, salvo nos casos previstos na lei”.

¹⁹ Está integrada no Direito Público, traduzindo-se na presunção da legalidade.

²⁰ Carece de execução, pois, o acto tributário não é auto exequível e para essa execução basta o próprio acto tributário (certidão de dívida). A execução fiscal não está dependente de qualquer outra pronúncia para além da constituída pelo próprio acto tributário.

Especialmente garantida²⁴. A cobrança²⁵ da obrigação tributária pode ser voluntária²⁶ ou coerciva^{27, 28}. A cobrança voluntária dos tributos é assegurada pelos serviços da Administração Tributária, dentro do prazo legal estabelecido para o efeito.

Portanto, decorrido o prazo legal e não tendo se verificado o cumprimento da obrigação, certo que a mesma não tenha extinguido por outras formas de cessação além do cumprimento, a Repartição Fiscal competente ou serviço local equiparado procede à extracção da certidão de dívida com base nos elementos ao seu dispor e parte para cobrança coerciva dos tributos, que é efectuada através do processo especial de execução fiscal²⁹, regulado no Código das execuções fiscais³⁰.

²¹ A execução corre em parte na Administração Tributária (artigos 9.º e 12.º do CEF) e outra parte nos Tribunais (artigo 10.º do CEF).

²² Está proibido ao sujeito activo da relação jurídica do imposto a renúncia ou disponibilidade do crédito tributário. Esta indisponibilidade do crédito tributário é um princípio fundamental a respeitar nos contratos a celebrar entre a Administração e o contribuinte. O credor, em princípio, não pode conceder moratórias, admitir pagamento em prestações ou conceder perdão da dívida, sob pena de ser fundamento para responsabilidade tributária subsidiária para o funcionário que o fizer. Em relação ao pagamento em prestações há excepções.

²³ É a própria Administração Fiscal que cria os seus títulos executivos (certidões de dívida, artigos 139.º CGT e 36.º do CEF).

²⁴ O credor tributário tem garantias especiais em relação ao credor comum, colocando o credor numa posição privilegiada face aos demais credores comuns.

²⁵ Em termos gerais, a cobrança (voluntária ou coerciva) 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. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano* (Apontamentos Universitários), EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 58. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

²⁶ Podemos estar perante uma cobrança voluntária, quando lhe corresponde um acto voluntário e espontâneo do sujeito passivo. Esta pode ser efectuada dentro ou fora do prazo legal, e, neste último caso, acrescem à dívida tributária juros de mora (artigos 52.º n.º 1 e 136.º do CGT).

²⁷ A cobrança coerciva, quando é efectuada, como a própria designação indica, é de uma forma coerciva através da execução do património do devedor. Podendo se referir à uma cobrança directa e uma cobrança indirecta. 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.

²⁸ Vide, n.º 1 do artigo 135.º do CGT.

²⁹ O pagamento é em princípio voluntário, sendo o não voluntário objecto de cobrança coerciva, mediante o processo de execução fiscal por parte da Administração Geral Tributária.

³⁰ Vide artigos 135.º n.ºs 2 e 3 e 139.º n.º 2, todos do CGT.

Por conseguinte, o legislador tributário dispôs no artigo 140.º do CGT, que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem desprimir de a Repartição Fiscal ou serviço local equiparado competente em razão do território, caber o direito de proceder sob controlo do juiz, as diligências do processo de execução fiscal que não estiverem legalmente reservadas ao Tribunal.

Fê-lo igualmente no artigo 2.º do CEF, ao dispor que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da competência do Chefe da Repartição Fiscal ou de outras entidades que a lei designar para no referido processo praticar sob controlo do juiz, actos materialmente administrativos.

É sobre a modalidade de cobrança coerciva do imposto³¹, mais concretamente sobre a natureza do processo especial de execução fiscal, tipificado pelo legislador nos artigos 140.º do CGT e 2.º do CEF, que nos propusemos abordar nesta dissertação.

Apesar da grande ambição que temos, estamos cientes das dificuldades que teremos para atingir o nível científico exigido para uma dissertação de Mestrado, todavia, tudo faremos, pelo que deixamos a nossa promessa, de que nos dedicaremos a fundo no sentido de alcançar os níveis científicos exigidos para o trabalho. A motivação pessoal é grande, pese embora, estamos cientes da nossa ignorância sobre determinados temas, e esta tem funcionado como motivação para nos catapultar a uma investigação mais séria, profunda e pormenorizada, pelo que procuraremos ser perseverantes e metódicos em nossa pesquisa e a todo custo surpreender-nos positivamente com os resultados da nossa busca.

E desde já, deixamos em nota que o ordenamento jurídico angolano a respeito do tema em análise, é similar ao ordenamento jurídico português, e por sentirmos um enorme vazio na realidade prática angolana, quer a nível de bibliografia, quer a nível da jurisprudência, recorreremos constantemente “*mutatis mutandi*” a realidade portuguesa.

³¹ 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 tributárias. De um modo geral, este processo é informado 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. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários), EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 91. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

CAPÍTULO I. EXECUÇÃO FISCAL

1.1. Enquadramento normativo no Código Geral Tributário e no Código das execuções fiscais

Nos termos do Código Geral Tributário no seu capítulo III.º, secção X.ª, sobre a cobrança dos tributos, o seu artigo 135.º n.º 1 estabelece que a cobrança das obrigações tributárias pode ser voluntária ou coerciva, considerando que a cobrança coerciva dos tributos é feita dentro dos trâmites de um processo de execução fiscal³², em concordância ao n.º 3 do artigo sobredito.

O legislador tributário atribui ao Código Geral Tributário uma natureza de lei geral, pelo que a abordagem da questão da execução fiscal é feita neste diploma a título geral e abstracto, estabelecendo apenas as balizas das formas de materialização deste processo, dispondo a sua base e fundamento no n.º 1 do artigo 139.º do CGT, bem como a natureza da execução fiscal no artigo 140.º do CGT, tendo para efeito, remetido a regulamentação concreta do processo de execução fiscal ao Código das Execuções Fiscais, por força do n.º 3 do artigo 135.º, associado ao n.º 2 do artigo 139.º, todos do Código Geral Tributário.

O processo de execução fiscal³³ é o único meio processual fiscal que goza de regulação autónoma num único diploma com esta finalidade, sendo este diploma o Código das Execuções Fiscais, aprovado pela Lei n.º 20/14, de 22 de Outubro. Por via deste diploma legal se inicia, se desenvolve e se extingue o processo de cobrança coerciva das dívidas provenientes do incumprimento ou transgressão de uma obrigação decorrente da relação jurídica fiscal, sem descurar da sua tramitação diferente e simplificada se comparada ao processo comum de execução, em consequência da necessidade subjacente na cobrança coerciva dos tributos “*satisfação das necessidades colectivas*”, portanto, o processo de execução fiscal é um processo especial.

³² De acordo o professor, Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.ª Edição, Coimbra Editora, páginas 309 e 310, o processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objectivo realizar um determinado direito de crédito. Trata-se de uma verdadeira acção, embora com uma forte componente não jurisdicional, pois muitos actos são praticados por órgãos administrativos que é instaurada com base num título formal (título executivo), dotado de coactividade e definitividade que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa.

³³ Decorre do artigo 1.º, n.º 2 do Código das Execuções Fiscais (CEF) que o processo de execução fiscal visa a cobrança coerciva de uma quantia certa, líquida e exigível, decorrente de obrigações tributárias, com base em um título executivo, pelo que se determina o direito do exequente.

Esta sistematização simplista do processo de execução fiscal tem sido justificada pela necessidade de se alcançar com maior celeridade os tributos, por via da cobrança dos créditos recomendados pela finalidade do interesse público nas receitas que são cobradas no decurso deste processo, fundamentando deste modo, a importância dos tributos³⁴.

A necessidade de celeridade e da conseqüente simplicidade, constitui uma marca característica da legislação que regimenta esta forma de processo. E as primazias destas características justificam-se em virtude dos fins que a tributação visa atingir: a satisfação das necessidades financeiras do Estado, a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e da correção da desigualdade de distribuição dos rendimentos³⁵.

A natureza e importância destes propósitos acabam por fundamentar uma maior protecção à cobrança do crédito tributário, em relação aos créditos cobrados na execução comum. Entretanto, não perspectivamos com isto dizer que esta protecção implica a redução das garantias do contribuinte. O que queremos dizer é que, relativamente à execução comum, o legislador fornece uma sequência de caracteres que demonstram a intenção de não tornar complexa a cobrança do crédito tributário, tornando-a mais eficaz.

Esta particularidade na cobrança coerciva dos créditos do Estado em relação a cobrança dos restantes créditos emerge da superposição do interesse público se comparado ao interesse particular, sendo certo que, uma das características do Estado providência em que nos encontramos, é fazer face as necessidades da colectividade, sem negligenciar os limites que resultam das restrições orçamentais.

Outrossim, a particular morosidade do sistema judicial, parece não fazer face a necessidade que a Administração Pública tem de actuar de forma célere e eficaz, dando, portanto, vigor a necessidade de a munir de capacidade de executar os seus próprios actos. Que, não obstante, o facto destes actos resultarem do poder de autoridade do Estado, os mesmos deverão estar adstritos ao princípio da legalidade.

Por outro lado, o Código das Execuções Fiscais apesar de não nos facultar um conceito formal de execução fiscal, permite aferir por via das normas constantes nos seus artigos 1.º

³⁴ Parece existir aqui uma relação de precedência a par da merecida importância dada aos tributos, no sentido em que, para se garantir a defesa dos interesses dos executivos administrados, importa antes realizar a acção executiva fiscal, se tivermos que nos ater a ideia de que para que o Estado disponha dos meios financeiros para satisfazer os interesses públicos, de entre os quais se destaca a administração da justiça, que engloba os órgãos judiciais competentes para a instrução dos processos de execução comum, a execução fiscal terá de ser célere e eficaz. Portanto, nos parece ser uma precedência necessária.

³⁵ Vide os artigos 99.º e 101.º da CRA.

e 3.º, o objecto da execução fiscal. Podendo somente ser cobradas mediante o processo de execução fiscal, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do CEF, as seguintes dívidas:

- as dívidas tributárias (isto é, decorrentes de impostos, taxas ou contribuições especiais)³⁶;
- as custas devidas e as multas aplicadas no processo de execução fiscal pelo Tribunal (quantias sancionatórias);
- os juros e outros encargos legais das dívidas referidas no n.º 1 do artigo 3.º do CEF;

Igualmente, vale destacar, que no actual CEF notabilizamos uma grande inovação em relação ao seu predecessor, já que a execução fiscal nos termos daquele recai somente sobre as dívidas emergentes das obrigações tributárias³⁷, ao passo que o anterior CEF tinha por objecto todas as dívidas ao Estado, no âmbito de quaisquer relações de Direito Público, ainda que não fossem de natureza tributária³⁸.

Este código também dispõe no seu artigo 2.º (do CEF), tal como o fez o artigo 140.º do CGT, que o processo de execução fiscal, tem natureza judicial, sem prejuízo da competência do Chefe da Repartição Fiscal ou de outras entidades que a lei designar para no referido processo praticar sob controlo do juiz, as diligências do processo de execução fiscal que não tiverem legalmente reservadas ao Tribunal³⁹.

Quanto a legitimidade⁴⁰ para promover a execução fiscal, esta pertence ao Estado e a outras entidades de direito público a quem a lei atribua tal qualidade⁴¹, assumindo estes a posição de sujeitos activos⁴² nas relações jurídico-tributárias. Outrossim, nos termos do n.º

³⁶ De acordo ao n.º 3 do artigo 3.º do CEF, a cobrança coerciva dos direitos e demais imposições aduaneiras, multas e outras quantias devidas no âmbito das relações tributárias aduaneiras vêm previstas e reguladas no Código Aduaneiro, sendo subsidiariamente aplicável o CGT.

³⁷ Como acontece por exemplo na ordem jurídica portuguesa, de acordo ao que dispõe Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3.ª ed., Coimbra Editora, pp. 310 e 311.

³⁸ Do exposto, infere-se que não caem na alçada das execuções fiscais quaisquer dívidas do Estado ou de outros entes públicos, mas somente aquelas que têm natureza tributária, entendendo-se como tal, para efeitos do presente trabalho, as enumeradas acima.

³⁹ Na verdade, são os actos materialmente administrativos necessários para tramitação e decisão do processo de execução fiscal.

⁴⁰ A legitimidade enquanto pressuposto processual, tem como função seleccionar os sujeitos que devem ser admitidos a participar no processo. Este pressuposto, no seu conteúdo, está relacionado com as pessoas ou sujeitos que devem intervir no processo e, principalmente, aqueles que não devem, podendo ser esta legitimidade tanto activa como passiva.

⁴¹ Vide artigo 5.º do CEF.

⁴² Pode-se então concluir, no que diz respeito ao lado activo da relação processual, que credor tributário e exequente não são realidades sinónimas, devendo, desde já, ser efectuada uma distinção da maior

3 do artigo 5.º do CEF, também se atribui legitimidade aos titulares de direito real de garantia sobre os bens penhorados, nas acções subordinadas de verificação e graduação de créditos e os adquirentes dos bens vendidos, nas acções subordinadas de anulação de venda.

Portanto, atendendo a singularidade do processo de execução fiscal, o legislador consagrou no n.º 1 do artigo 139.º do CGT que terminado o prazo para o pagamento voluntário dos tributos liquidados ou autoliquidados previstos nas leis tributárias, a Repartição Fiscal competente ou o Serviço local equiparado deve proceder à extracção da certidão de dívida com base nos elementos ao seu dispor, para com a mesma sujeitar o devedor a cumprir com a sua obrigação⁴³. Ademais, o n.º 1 do artigo 139.º do CGT confere à certidão de dívida uma natureza de título executivo que serve de base e fundamento para se determinar o fim e o limite da acção executiva fiscal⁴⁴. E por outra, para a promoção desta acção, além das dívidas serem as elencadas no artigo 3.º do CEF, é necessária a existência de um título executivo^{45, 46}(certidão de dívidas).

Ora, nos termos dos artigos 139.º do CGT e o 34.º n.º 2 do CEF, o título executivo é denominado por certidão de dívida tributária, entretanto, além da certidão de dívida tributária, também respondem por título executivo as certidões de decisões exequíveis de aplicação de multas em processo de transgressão fiscal e quaisquer outros títulos a que a lei especial atribua força executiva, nos termos do artigo 35.º do CEF.

Outrossim, 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 incidem⁴⁷. A falta de menção de alguns desses requisitos pode ser suprida (corrigida),

importância: Por um lado, existe um credor da quantia em questão (exequirente em sentido impróprio), que poderá ser a Administração Tributária, um serviço público ou qualquer outra pessoa colectiva de Direito Público e por outro lado, existe o órgão da execução fiscal (exequirente em sentido próprio), que é o órgão integrante da Administração Tributária que vai conduzir o processo de execução.

⁴³ De um modo geral, o processo executivo é informado 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 património daquele alguns bens, bens esses que são posteriormente entregues ao órgão da execução e vendidos, revertendo o produto da venda para o credor.

⁴⁴ Vide o n.º 1 do artigo 45.º do Código de Processo Civil.

⁴⁵ Vide o n.º 2 do artigo 1.º do CEF.

⁴⁶ Vide o n.º 5 do artigo 3.º do CEF.

⁴⁷ Cfr. artigos 35.º n.º 2 e 36.º n.º 3 do CEF.

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 insupríveis⁴⁸.

Sem olvidar, que a verificação da insuficiência insuprível ou a falta de suprimento de uma insuficiência suprível dentro do prazo estabelecido por lei desemboca na nulidade do processo de execução fiscal.

Estas nulidades podem ser conhecidas officiosamente pelos sujeitos activos do processo de execução fiscal, podendo ser conhecidas ou arguidas respectivamente até a extinção do processo ou ao trânsito em julgado do recurso ordinário ou extraordinário de decisão judicial^{49, 50}.

1.2. Da responsabilidade Tributária

A relação jurídica fiscal é o meio de constituição do dever do imposto, ela é obrigacional e constitui-se com a verificação dos factos que definem a incidência⁵¹ do respectivo tributo, salvo nos casos previstos na lei⁵². Esta consubstancia-se por um vínculo de natureza jurídica que se estabelece entre pelo menos duas entidades, um sujeito activo ou credor, em que grande parte das vezes é o Estado⁵³, e um sujeito passivo ou devedor, genericamente

⁴⁸ Cfr. artigo 37.º do CEF.

⁴⁹ Vide n.º 2 do artigo 38.º do CEF.

⁵⁰ De acordo a Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra: Almedina, 2006, a situação na ordem jurídica portuguesa é diferente, pois, a insuficiência do título executivo, só constitui nulidade insanável se não puder ser suprida por prova documental, caso contrário, o processo é integralmente anulado, não havendo, neste caso, a limitação dos efeitos da nulidade prevista no n.º 2 do artigo 165.º do CPPT.

⁵¹ A incidência consiste na definição legal, geral e abstracta, das categorias de pessoas sujeitas a imposto (incidência pessoal) e situações ou factos objecto de impostos (incidência real ou material). Resumindo, a incidência corresponde à descrição normativa dos elementos subjectivos (pessoais) e objectivos (reais) do imposto.

Por sua vez, no âmbito das tarefas executivas, o Poder Executivo/Governo cria uma estrutura organizativa que se encarrega de concretizar as leis aprovadas pelo Parlamento. A entidade criada tem a missão de realizar as operações administrativas, jurídicas, financeiras e técnicas de lançamento, liquidação e cobrança.

⁵² Vide artigo 24.º do CGT.

⁵³ Dizemos assim, na medida em que, existem situações em que o sujeito activo da relação jurídica tributária é o contribuinte, como por exemplo, quando há lugar ao reembolso do IRS.

designado por contribuinte⁵⁴. O seu cerne é constituído pela obrigação fiscal ou obrigação de imposto, que apesar de ser uma obrigação ou direito de crédito, tem características especiais que à diferenciam das demais obrigações.

A obrigação do imposto recai sobre o sujeito passivo, enquanto devedor originário do imposto liquidado pela Administração Fiscal ou Segurança Social⁵⁵, tendo, portanto, legitimidade para intervir na relação processual como executado⁵⁶.

A propósito, torna-se pertinente referir que são vários os actores ou sujeitos intervenientes no processo executivo, com particular destaque para os seguintes⁵⁷:

- A Administração Tributária (materializada no denominado órgão de execução fiscal a quem compete, por exemplo, promover o processo)⁵⁸;
- Os contribuintes, sejam a título de devedor principal, sejam 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.

Deste modo, em sede de processo de execução fiscal podem ser executados os devedores originários dos tributos e das demais dívidas referidas no artigo 3.º do CEF, os sucessores destes e também os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores até ao

⁵⁴ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina Editora, 2017, p. 33.

⁵⁵ Conforme alude Paca, Cremildo Félix, Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira, 1.ª ed., Damer gráfica SA, Luanda, 2017, p. 202, apesar de utilizarmos, em alguns casos, o termo sujeito passivo para designar o contribuinte, vale dizer, que as expressões em destaque não são sempre equipolentes. Ou seja, existem situações em que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não é o contribuinte, e vice-versa. Por exemplo, no imposto de rendimento de trabalho subordinado ou por conta de outrem, o contribuinte é o trabalhador, e o sujeito passivo, o devedor do imposto, é o empregador, que, no âmbito da chamada substituição fiscal, deve fazer a retenção do imposto na fonte.

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele sobre quem recai o ónus de realizar a prestação (neste caso, o empregador), e o contribuinte é aquele em relação ao qual se verifica o desfalque patrimonial (neste caso, o trabalhador).

No caso do trabalhador por conta própria, o trabalhador é, simultaneamente, o contribuinte e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

⁵⁶ Referimo-nos àquelas situações em que o sujeito passivo, por exemplo, do imposto industrial, não tendo dentro do prazo para pagamento voluntário procedido a entrega do dinheiro ou bens avaliáveis em dinheiro nos cofres do Estado, e vê contra si instaurado um processo de natureza executiva.

⁵⁷ Cfr. artigo 5.º n.º 2 do CEF.

⁵⁸ Cfr. artigo 140.º n.º 2 do CGT e o artigo 12.º n.º 1 do CEF.

limite da garantia prestada. Portanto, as dívidas tributárias podem ser exigidas ao sujeito passivo originário, pessoa a quem o legislador presume capacidade contributiva, ou ao sujeito passivo não originário, quando a lei admite que um terceiro seja chamado a satisfazer a dívida tributária. Porquanto, um dos casos de sujeito passivo não originário é justamente a dos responsáveis tributários⁵⁹.

Por conseguinte, falamos em responsabilidade tributária na eventualidade do património do sujeito passivo originário ser insuficiente para satisfazer o crédito tributário, e verificar-se a necessidade de se lhe juntar o património de uma ou mais pessoas, designadas pelo legislador⁶⁰.

Todavia, para que a responsabilidade tributária se opere, impõe-se a verificação de algumas regras:

- Numa primeira fase há que considerar que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária, e exclusivamente nos casos em que a lei o disser, além de subsidiária poderá ser também solidária.
- Por outra, a existência da responsabilidade tributária implica a verificação de um acto por parte do órgão administrativo, denominado por reversão, verificando-se deste modo, a reversão do processo de execução fiscal que havia sido instaurado contra o devedor originário para o devedor não originário.
- Ainda assim, somente se efectiva a reversão, na eventualidade do património do devedor originário ou não existir ou ser notoriamente insuficiente para satisfazer o crédito tributário (dívida exequenda e acrescida), gozando o responsável subsidiário do privilégio de excussão prévia⁶¹. Trata-se assim, antes de mais, de um instituto fundado no princípio da economia processual⁶².

⁵⁹ Vide artigos 47.º a 49.º do CGT.

⁶⁰ A responsabilidade tributária configura-se como uma garantia pessoal sob a forma de fiança legal, primeiro porque se acrescenta ao património insuficiente do sujeito originário o património de um terceiro, no caso o fiador, ou de vários terceiros (*certo que em sentido rigoroso, apenas faz sentido falar em responsabilidade tributária, quando é um terceiro a responder por dívidas de outrem, nunca quando alguém responde pelas suas próprias dívidas*), segundo porque além disso, é uma fiança legal, pois, ela apenas se verificará quando a lei o disser, e nunca por vontade das partes.

⁶¹ Neste particular, o princípio do inquisitório (artigo 83.º do CGT) impõe ao Tribunal, quando for caso disso, uma investigação aprofundada no sentido de saber se o primeiro ainda dispõe de bens no seu património. Pois, a Administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o processo todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, mesmo que desfavoráveis à actividade de arrecadação. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)*, EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 45.

- Portanto, nos casos de responsabilidade tributária, inicialmente deve existir a execução do património do sujeito passivo directo e somente após a verificação da insuficiência patrimonial deste é que existirá o acto de reversão e a consequente alteração subjectiva da instância. Entretanto, tomemos nota que essa reversão se realiza mediante citação e depende de audição do responsável subsidiário⁶³.

Outrossim, e já dentro da realidade jurídica portuguesa que é similar à angolana, achamos pertinente a análise feita por Suzana Tavares da Silva⁶⁴ no que tange a investigação aprofundada que deve ser feita pelo órgão de execução fiscal a respeito da existência de bens no património do devedor originário ou dos eventuais responsáveis solidários, e na possibilidade de se prognosticar que os produtos da venda dos bens penhoráveis ou penhorados possam não chegar para liquidar a totalidade da dívida exequenda.

Em relação a última situação, diz Suzana da Silva que a exposição do legislador não nos oferece a clareza merecida para possíveis soluções, e com maior dificuldade podemos harmonizar o benefício da excussão com a reversão. Porquanto, considera a concepção “insuficiência” como indeterminada ao ponto de não ditar a medida exacta da responsabilidade do devedor subsidiário. E mais, uma interpretação do conceito que tenha como resultado a penhora e venda de bens do revertido de valor superior à medida da sua responsabilidade pode ser inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade⁶⁵, na vertente de proibição do excesso⁶⁶.

(Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

⁶² Quer na sua vertente de economia de processos, quer na de economia de actos e formalidades. Sobre o princípio da economia processual, cfr. Freitas, José Lebre de, *Introdução ao Processo Civil – Conceitos e princípios gerais*, 1.ª ed., Coimbra Editora, 1996, pp. 163 e 164.

⁶³ Vide artigos 23.º n.º 1, alínea m) do CGT, 85.º do CGT e o 200.º da CRA.

⁶⁴ Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, enquanto, interveniente na Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p. 105.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.

(Consulta, 20 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt>ebooks>administrativo_fiscal>eb_execucaofiscal.pdf.

⁶⁵ Artigo 103.º do CEF.

⁶⁶ O princípio norteador de todas as actuações da AGT 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 (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. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)*, EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 43.

(Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

E em princípio, para que tal não aconteça, a reversão só deveria acontecer após excutidos os bens do devedor originário. Só nessa altura é possível apurar com rigor o “*quantum*” da insuficiência e a «extensão» da responsabilidade do revertido, elemento de facto que o n.º 5 do artigo 48.º do Código Geral Tributário e o n.º 2 do artigo 59.º do Código das Execuções Fiscais mandam incorporar no despacho de reversão⁶⁷.

Sob a perspectiva do Código Geral Tributário a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é regulada no capítulo II, secção VI, nos artigos 47.º, 48.º e 49.º. E conforme o consignado no artigo 47.º, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é excepcional, apenas existindo nos casos e termos previstos na citada lei, sem esquecer que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem abrange a totalidade da dívida, os juros e outros encargos legais. Portanto, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária⁶⁸. E a respeito, vale reiterar, que a responsabilidade tributária subsidiária e solidária constitui-se no momento do facto tributário, excepto nos casos em que o Código Geral Tributário declarar o contrário, todavia, a responsabilidade subsidiária efectiva-se mediante a reversão do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário⁶⁹. Sendo certo que o mecanismo da reversão, se afigura como um instituto exclusivo da execução fiscal, e por isso, desconhecido na execução comum. Este ocorre através de um acto conduzido para efeito pela Administração Tributária por via de um despacho em que se verifica nos moldes da lei a alteração subjectiva da instância por força do chamamento, com intuito de ocupar a posição passiva na acção de alguém que não é o devedor que consta no título.

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

⁶⁷ Vide para o efeito, mediante uma interpretação “*mutatis mutandi*” a Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p. 106.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.
(Consulta, 20 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

⁶⁸ Do carácter subsidiário da responsabilidade tributária, imposto no n.º 3 do artigo 47.º do CGT, resulta que a execução fiscal só pode ser revertida contra o responsável subsidiário depois de excutidos os bens do devedor originário. Daqui decorre, por um lado, que o órgão de execução fiscal está obrigado a exigir a prestação tributária em primeiro lugar ao devedor originário ou aos eventuais responsáveis solidários, satisfazendo o crédito somente à custa dos seus bens, e apenas pode exigi-la do devedor subsidiário no caso de se provar a inexistência ou insuficiência de bens daqueles e, por outro, que o devedor subsidiário pode recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto não tiver sido excutido todos os bens daqueles devedores.

⁶⁹ Vide a segunda parte do artigo 48.º n.º 2 do CGT.

Ora, é essencial registar que o legislador apenas consagrou o instituto da reversão na execução fiscal como alteração subjectiva da instância executiva, com a intenção de possibilitar a cobrança do crédito tributário por via do mesmo processo executivo, apesar de o responsável tributário não ocupar inicialmente a posição passiva na execução e não constar no título executivo.

Portanto, na ordem jurídica angolana, a questão da reversão vem regulada nos termos dos artigos 57.º e seguintes do Código das Execuções Fiscais, constando no artigo 57.º deste, que o processo de Execução fiscal pode reverter⁷⁰ contra⁷¹:

- os responsáveis solidários que não tiverem sido demandados simultaneamente com o devedor originário;
- os responsáveis subsidiários a partir da constituição dos pressupostos da responsabilidade subsidiária;
- os garantes pessoais da dívida exequenda e os funcionários que intervierem no processo, quando responsáveis pelo não pagamento da dívida exequenda.

Nestes termos, o instituto da reversão da execução fiscal é fundado no princípio da economia processual, já que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, uma vez que instaurado contra o devedor originário seja também da responsabilidade do responsável subsidiário.

Por outra, face ao regime de excepção atribuído à responsabilidade subsidiária, o legislador conferiu uma protecção ímpar a este instituto, quer seja na aplicação concreta da categoria dos seus pressupostos, quer seja na categoria das garantias que o responsável poderá lançar mão na intenção de proteger princípios essenciais como os da justiça, da igualdade e da proporcionalidade.

Deste modo, passamos a elencar alguns casos em que a lei prevê responsabilidade tributária⁷²:

- responsabilidade dos sócios de responsabilidade ilimitada, artigo 71.º do CGT;
- responsabilidade dos administradores, gerentes e mandatários, artigo 72.º do CGT;

⁷⁰ Vide artigos 57.º, 58.º, 59.º, 60.º e 61.º.

⁷¹ Vide artigo 62.º do CEF.

⁷² Em todos estes casos, quando a execução reverte contra responsáveis subsidiários, o órgão da execução fiscal, mandá-los-á citar todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem. Por outro lado, deve-se observar que a falta de citação de qualquer dos responsáveis, não prejudica o andamento da execução contra os restantes.

- responsabilidade dos liquidatários, artigo 73.º do CGT;
- responsabilidade do substituto tributário, artigo 74.º do CGT;
- responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes, artigo 75.º do CGT.

Neste contexto, aponta-se como fundamento bastante para o surgimento da responsabilidade tributária, as ocorrências de não cumprimento da obrigação primária dos sujeitos passivos e o pagamento dos impostos devidos, em benefício da lei fiscal vigente. Objectivando o sistema fiscal, a realização das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assim como uma partilha justa do rendimento e da riqueza nacional, plasmados nos artigos 99.º e o 101.º da CRA, que perpassa pela disseminação da justiça social, da igualdade de oportunidades, outrossim, pela emenda nas desigualdades na repartição da riqueza e do rendimento⁷³. Não restando dúvidas que a falta de pagamento dos impostos constitui uma violação ao interesse público.

Pelo que do artigo 47.º do CGT, podemos filtrar a seguinte percepção: se julga-se ser correcto que em princípio a Administração Tributária não pode penhorar os bens dos responsáveis subsidiários como forma alternativa ao aproveitamento dos meios cautelares de natureza judicial prevista na lei fiscal, estes sim designados efectivamente a garantir a cobrança dos créditos tributários, não é menos certo que o legislador, em ponderação ao mencionado interesse público veio proporcionar que a Administração, na situação de existência de bens penhorados de valor não predefinido do devedor originário, possa realizar a reversão da execução fiscal contra o devedor subsidiário e a consequente penhora dos bens deste⁷⁴.

Neste seguimento, o chefe do órgão administrativo de execução fiscal que dirige a fase administrativa, ordena a reversão por despacho, declarando os fundamentos de facto e de

⁷³ Tal como previsto no n.º 2 do artigo 10.º da Lei n.º 21/14, de 22 de Outubro, sobre o Código Geral Tributário.

⁷⁴ Por seu turno, a responsabilidade subsidiária só tem lugar quando a dívida, por alguma razão, não pode ser satisfeita pelo devedor principal. Vamos considerar o seguinte exemplo: X é devedor da Administração Tributária, e Y constitui-se devedor subsidiário daquele. (Há aqui a chamada substituição fiscal).

Tendo o prazo de cumprimento da obrigação tributária sido vencido, e não tendo esta sido paga voluntariamente, passa-se à fase de execução fiscal.

Se os bens de X forem inexistentes ou insuficientes para a satisfação da dívida exequenda, Y será chamado para, a título subsidiário, e nos termos do preceituado no artigo 48.º do CGT proceder ao pagamento da dívida a favor da Administração Tributária. (A isso se chama reversão da execução fiscal contra o responsável solidário). Cfr. Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª ed., Damer Gráfica SA, Luanda 2017, p. 343 e 344.

direito, fundados em um acto administrativo, desde que este contenha aquando da instauração da execução, o montante da dívida exequenda e acréscimos legais determinados, o valor dos bens de valor predeterminados penhorados ao devedor principal que tiver sido aplicado na execução, o valor dos bens de valor indeterminado que tiver sido, após a excussão do património do devedor, aplicado na execução, se for o caso, a inexistência de quaisquer bens no património do devedor e o montante da dívida exequenda, e os acréscimos legais determinados aquando da reversão. Sem olvidar, que na ocorrência de responsabilidade conjunta, o acto administrativo determinando a reversão deve indicar a específica responsabilidade de cada responsável subsidiário.

No entanto, antes da emissão do despacho de reversão é obrigatória a audição dos responsáveis subsidiários, nos termos dos artigos 23.º n.º 1, alínea m), 85.º do CGT e o artigo 200.º da CRA. Sendo importante referir, que a notificação de audição prévia em casos de reversão deve conter o projecto da decisão da reversão, a sua fundamentação, no caso matéria de facto e de direito e o prazo para o exercício desse direito.

Nos termos dos artigos 70.º n.ºs 1e 3 e 49.º do CGT, o responsável tributário, solidário ou subsidiário, pode reclamar ou impugnar⁷⁵ a dívida nos mesmos termos do devedor principal, o prazo da reclamação administrativa ou impugnação judicial, contam-se a partir da notificação ou citação em processo de execução fiscal.

Entretanto, a responsabilidade tributária caduca se o responsável não tiver sido notificado ou citado para o pagamento da dívida nos cinco (5) anos posteriores ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação⁷⁶.

⁷⁵ A pessoa contra qual a execução reverte, ou seja o novo executado, nos casos em que ele entenda que a reversão não poderá ter lugar porque, por exemplo ainda não esta totalmente executado o património do devedor originário, poderá reagir do despacho da seguinte forma: Em função do argumento, poderá reagir ao despacho, mediante uma oposição a execução fiscal, ou mediante reclamação para o Tribunal. A oposição a execução terá como objectivo, em princípio, extinguir o processo em relação ao oponente, enquanto a reclamação exigir-se-á a anulação do despacho recorrido, proferindo-se, se for caso disso, um novo despacho, prosseguindo o processo e aproveitando-se, todos os outros actos.

⁷⁶ Vide artigo 70.º n.º 2, do CGT.

1.3. A competência para a execução fiscal⁷⁷

Competência é a medida das funções que a lei atribui a uma pessoa ou órgão. Quanto a execução fiscal, é possível absorver duas competências distintas: uma judicial e outra administrativa. A competência administrativa é o conjunto de poderes que uma autoridade pública administrativa tem por lei, para praticar actos e tomar decisões. Podemos falar em competência em razão da matéria, da hierarquia, do território, do tempo e do valor⁷⁸.

A competência judicial tem que ver com a organização dos Tribunais, é a medida da jurisdição atribuída a cada Tribunal. Na verdade, o requisito da competência prende-se com a circunstância do poder jurisdicional ser em função de vários critérios, compartilhado por diversos Tribunais; cada um deles existindo em virtude desse compartimento e ficando apenas com o poder de julgar num circuito muito limitado das acções.

Os actos praticados no processo de execução fiscal, devem ser distinguidos quer do ponto de vista subjectivo, ou seja, tendo em atenção a natureza da entidade que os praticou, quer do ponto de vista objectivo, tendo em atenção a natureza jurídica do próprio acto.

Do ponto de vista subjectivo, podemos encontrar no processo de execução fiscal, actos praticados pelo órgão da Administração Tributária⁷⁹ e actos praticados pelo Tribunal⁸⁰.

Do ponto de vista objectivo, verifica-se a existência de actos de natureza administrativa⁸¹ e actos de natureza jurisdicional⁸². Naturalmente, os actos de natureza administrativa serão

⁷⁷ Em sede de execução fiscal, vamos nos debruçar sobre a competência em razão da matéria e a competência em razão do território.

⁷⁸ Vide Feijó, Carlos e Paca, Cremildo, *Direito Administrativo*, 3.^a ed., Luanda: Mayamba Editora, 2013, pp. 139 e 140.

⁷⁹ São a título de exemplo praticados pelo Órgão da Administração Tributária os seguintes actos: a instauração da execução, artigos 9.º n.º 2 alínea a) e 52.º do CEF; a citação do executado, artigo 9.º n.º 2 alínea j), 28.º, 29.º e 65.º do CEF; a autorização para pagamento em prestações, artigos 9.º n.º 2 alínea b) e 72.º do CEF; autorização para pagamento por via da dação em cumprimento, artigo 73.º do CEF; decidir sobre os embargos, quando deduzidos por requerimento, artigo 9.º n.º 2 alínea c) e 81.º do CEF.

⁸⁰ São a título de exemplo praticados pelo Tribunal os seguintes actos: decidir a oposição a execução, quando deduzido por embargo do executado, artigo 10.º n.º 2 alínea a), 86.º e 87.º do CEF; a oposição a penhora, artigo 10.º n.º 2 alínea b) e 93.º do CEF.

praticados pelos órgãos da Administração Tributária e os actos de natureza jurisdicional deverão ser praticados pelo Tribunal⁸³.

Deste modo, sendo o Tribunal e a Repartição Fiscal as entidades que intervêm no processo de execução fiscal⁸⁴, à esta cabe intervir no processo pela prática de actos materialmente administrativos e ao Tribunal cabe a prática de actos de natureza jurisdicional e também actos que visam fiscalizar os actos praticados pela Repartição Fiscal.

Assim sendo, a competência material do órgão administrativo de execução fiscal vem prevista no artigo 9.º do CEF. Segundo o n.º 1 deste preceito normativo, é ao órgão administrativo territorialmente competente a quem cabe dirigir e gerir o processo de execução fiscal.

Em consequência, surge a seguinte questão: Em que consiste então a actividade de direcção e gestão do processo de execução fiscal por parte do órgão administrativo? A resposta é apresentada pelo legislador no n.º 2 do artigo 9.º do CEF⁸⁵.

⁸¹ São actos de aplicação da norma ao caso em concreto, mas sem resolução de qualquer litígio, por exemplo, a instauração da execução, a citação do executado, ou a reversão da execução.

⁸² São actos de aplicação da norma ao caso em concreto, mas resolvendo um litígio ou um conflito de pretensões, por exemplo, decidir a oposição ou os embargos.

⁸³ Joaquim Freitas da Rocha, declara que nada impede que o Tribunal possa praticar actos de natureza administrativa, embora o órgão administrativo não possa praticar actos jurisdicional sob pena de inconstitucionalidade, pois, está constitucionalmente vedada, em virtude do princípio da reserva da função jurisdicional consagrado no artigo 174.º da CRA, segundo qual, a prática de actos de natureza jurisdicional por órgãos administrativos pelo que se pode afirmar a regra de que qualquer resolução de um conflito de pretensões em matéria tributária ou em qualquer outra matéria deve ser efectuada, em última palavra, por um Tribunal. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.ª ed., Coimbra Editora, pp. 316 e 317.

⁸⁴ De acordo com Cremildo Félix Paca, ao se falar da competência em sede de execução fiscal deve se ter em conta, por um lado, a competência do órgão administrativo e por outro lado, a competência do órgão judicial. Cfr. Paca, Cremildo Félix, A Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira, Damer Gráfica S.A, Luanda, 2017, p. 316.

⁸⁵ O n.º 2 do artigo 9.º do CEF dispõe que a direcção e gestão do processo de execução fiscal por parte do órgão administrativo estão relacionadas com o direito de escolha e a realização de todas as diligências necessárias à satisfação dos direitos do beneficiário da execução, salvo as que por lei estiverem reservadas ao Tribunal.

Portanto, são actos da competência material do órgão administrativo de execução fiscal os previstos nas alíneas a), b), c), d), e), f), g), h), i), e j) do n.º 2 e n.º 3 do artigo 9.º do CGT. Entretanto, importante é não desmemorar que os actos em referência, estão sob o controlo do Tribunal, o que julgamos ser garantia da sua legalidade subjectiva e objectiva, pelo que não há inconveniente na sua reclamação junto do juiz, quando tais actos, por si só, firmam as posições subjectivas dos interessados.

Neste contexto, convém referir que o âmbito de actuação é normalmente delimitado pela competência, sendo, portanto, a competência um instrumento de demarcação de certas actividades praticadas pelos órgãos administrativos e não só. Entretanto, existem situações, que apesar dessa delimitação dos actos a serem praticados por via da competência, surgem conflitos positivos ou negativos de competência⁸⁶. No âmbito do processo de Execução fiscal, a questão dos conflitos positivos e negativos de competências vem regulada nos n.ºs 5 e 6 do artigo 9.º do CEF.

Por conseguinte, também compete ao órgão administrativo de execução fiscal, nos termos da alínea d), n.º 2 do artigo 9.º, n.º 2 do artigo 97.º do CEF, conjugado com o n.º 2 alínea e) do artigo 38.º do Estatuto Orgânico da Administração Geral Tributária, a penhora quando não deva ser ordenada pelo Tribunal. Pois, como veremos adiante, parece-nos que estes actos, ou pelo menos alguns deles, pela gravidade que revestem, não deveriam ser subtraídos da esfera jurisdicional.

Por outro lado, a competência material do Tribunal no processo de execução fiscal vem prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do CEF. Quanto a questão relativa aos conflitos positivos ou negativos de competências, encontramos respaldo no n.º 3⁸⁷, ⁸⁸ do artigo 10.º do CEF.

A competência do Ministério Público no âmbito do processo de execução fiscal tem o seu regime previsto no n.º 1 do artigo 11.º do CEF⁸⁹.

⁸⁶ Segundo, Carlos Feijó e Cremildo Félix Paca, o conflito positivo de competência tem lugar quando dois ou mais órgãos se arrogam o direito da prática de determinado acto, ao passo que, o conflito negativo de competência, tem lugar quando dois ou mais órgãos dizem não serem competentes para a prática de determinado acto. Cfr. Feijó, Carlos e Paca, Cremildo Félix, *Direito Administrativo*, 3.ª ed., Luanda: Mayamba Editora, 2013, pp. 137 a 141.

⁸⁷ Dispõe, que os conflitos positivos ou negativos de competências entre os Tribunais ou entre os Tribunais e Repartições Fiscais, ou outros órgãos de Execução Fiscal, incluindo instâncias aduaneiras, são resolvidos pela Câmara do Cível e Administrativo Fiscal e Aduaneiro do Tribunal Supremo mediante solicitação do Ministério Público, da Administração Tributária ou de qualquer outro interveniente processual.

⁸⁸ Quanto a esta norma, devemos recorrer as regras de hermenêutica jurídica e fazer uma interpretação lógica em que o resultado nos levará a uma interpretação correctiva, pois, em relação à algumas designações das instâncias judiciais, como é o caso da Câmara do Cível e Administrativo Fiscal e Aduaneiro, pois, a nova lei sobre a orgânica e funcionamento dos Tribunais comuns não prevê.

⁸⁹ Competências do Ministério Público: a) defender a legalidade e promover a realização do interesse público; b) representar o exequente nos casos em que tiver sido designado, nos termos do CEF; c) representar

O regime da competência territorial⁹⁰ do órgão administrativo de execução fiscal vem previsto no artigo 12.º do CEF, pelo que a direcção e gestão do processo compete ao órgão administrativo onde tiver ocorrido:

- a) O procedimento tributário de que resulte a dívida exequenda;
- b) O processo de transgressão fiscal em que a multa foi aplicada;
- Quando o executado não estiver habitualmente domiciliado ou estabelecido no território nacional, é territorialmente competente para a direcção e gestão do processo de execução fiscal:
- c) A Repartição Fiscal onde se situem os bens penhoráveis de maior valor;
- d) A Repartição Fiscal do domicílio do representante fiscal quando exista;
- e) A 1.ª Repartição Fiscal de Luanda, no caso de impossibilidade de determinação dos bens penhoráveis de maior valor e de inexistência de representante fiscal.

No vestígio do n.º 3 do mesmo artigo, compete ao responsável máximo do órgão de escalão superior de que a Administração Tributária dependa, determinar em função dos recursos disponíveis e das necessidades identificadas, a organização das Repartições Fiscais para a prática de actos materiais de penhora, bem como a possível criação de órgãos centrais de cobrança coerciva que abarquem a jurisdição de uma ou várias Repartições Fiscais.

A competência territorial⁹¹ do Tribunal é nos termos do artigo 14.º do CEF, do Tribunal com jurisdição fiscal e aduaneira da área da Repartição Fiscal à qual couber a direcção e gestão do processo, cabendo, portanto, a este Tribunal, a competência para praticar os actos referidos no artigo 10.º do CEF, no âmbito da competência material do Tribunal.

oficiosamente, nos termos da lei, os ausentes, incertos ou incapazes; d) defender outros interesses que a lei determinar.

⁹⁰ A competência territorial compreende o espaço geográfico que delimita o âmbito de actuação do órgão da Administração Tributária encarregado da execução fiscal e do Tribunal. Cfr. Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. cit., p. 321.

⁹¹ Sobre o regime da incompetência territorial do Tribunal, vide artigo 15.º do CEF.

1.4. Fases do processo de execução fiscal

Parece-nos mister desenhar aqui o percurso ou, se quisermos, a tramitação do referido processo, considerando que o convencionalismo natural depende das incidências do mesmo, pelo que se pode dizer serem seis (6) os momentos essenciais aqui a considerar:

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

O processo em apreço principia-se com a respectiva **instauração**, na medida em que, após a recepção do título executivo (certidão de dívida), deve o chefe do órgão administrativo da execução apurar a existência de eventuais ilegalidades ou insuficiências deste, se necessário for, corrigindo-as ou ordenando a substituição do documento, e proferindo um despacho no prazo de 5 dias a ordenar a instauração ou início da tramitação executiva⁹².

Este acto assume tamanha relevância, a tal ponto de o legislador designar que o seu cumprimento tardio por causa imputável a um funcionário da Administração Tributária, torna-lhe responsável subsidiário pelas dívidas a liquidar, respondendo este com o seu próprio património⁹³.

⁹² 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 não se verifica neste momento. Vide em Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)*, EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 94.

(Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

⁹³ Cfr. artigo 61.º n.º 1, alínea a) do CEF.

Consumada a instauração pelo órgão competente, em acto consecutivo, se ordenará a **citação**⁹⁴ do executado (ou de outras pessoas, como responsáveis subsidiários) em jeito tendente a aproximar o respectivo devedor ao processo.

Esta fase revela-se como fulcral em todo o processo executivo, na medida em que, é nesta que o executado “se torna propriamente executado” e toma conhecimento das hipóteses reais para reagir ou fazer valer as suas pretensões. Sendo certo que a citação comunica ao executado⁹⁵ 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;
- Ele pode requerer o pagamento em prestações;
- 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 ⁹⁶.

Além disso, se a citação tiver por destinatário um responsável subsidiário (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 que, em rigor, é este o primeiro momento em que tal sujeito toma contacto com a dívida em causa⁹⁷.

Atendendo o valor da dívida exequenda, a citação tanto pode efectuar-se antes como depois da penhora, tendo por limite KZ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil Kwanzas), e pode ser realizada tanto por entrega pessoal (contacto directo) como por carta registada a remeter para o domicílio ou residência fiscal do executado⁹⁸.

⁹⁴ 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 (cônjuges, terceiros adquirentes, possuidores), cfr. artigos 54.º e ss.

⁹⁵ Vide artigo 65.º n.º 1 do CEF.

⁹⁶ Vide artigo 65.º n.º 1, alínea d) do CEF.

⁹⁷ Vide artigo 65.º n.º 2 do CEF.

⁹⁸ Cfr. os artigos 66.º, 67.º e 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 do CEF).

Como exposto acima, a citação nos informa sobre as possíveis **reacções do executado** ou devedor (oposição à execução, requerer o pagamento em prestações ou propor a dação em pagamento).

De modo sucinto, descreveremos os padrões jurídicos de cada uma das reacções.

a) Oposição é o acto através do qual o executado pode reagir contra a pretensão executiva do credor tributário. Esta oposição opera-se mediante duas vias (excludentes entre si)^{99, 100}, sendo estas:

- A oposição por requerimento: visa a revisão da decisão de instauração do processo de execução fiscal, pela entidade que a determinou;
- A oposição por embargo: visa a anulação da decisão de instauração do processo de execução fiscal pelo Tribunal¹⁰¹;

Tanto uma e outra forma de oposição são deduzidas após a citação dentro do termo de 30 dias¹⁰², tendo apenas por fundamento as circunstâncias previstas na lei (não sendo estes concernentes à legalidade da dívida), tais são¹⁰³:

- Inexistência do tributo nas leis em vigor à data a que respeita a obrigação;
- Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o devedor;
- Falsidade ou ilegalidade do título executivo;
- Duplicação da colecta ou prescrição da dívida;

Nos casos em que a oposição arrogar a forma de requerimento, a petição (que embora não se exija que seja articulada, pese embora, assim se aconselhe, em jeito a aperfeiçoá-la juridicamente), deverá ser apresentada ao órgão administrativo de execução fiscal, devendo o executado juntar toda documentação necessária, existindo efeito suspensivo da execução, até à decisão sobre o requerimento, este que será decidido na Administração Tributária¹⁰⁴. Outrossim, as provas necessárias aqui deverão apenas ser documental, por força do artigo 80.º do CEF.

Nos casos em que a oposição arrogar a forma de embargo, a petição deve ser obrigatoriamente articulada, uma vez que esta subirá necessariamente ao Tribunal e deve ser dirigida à aquele que for competente e com jurisdição fiscal e aduaneira, entretanto,

⁹⁹ Cfr. artigo 74.º, n.º 1 do CEF.

¹⁰⁰ Todavia, uma pode suceder-se à outra, nos termos do art.º 82.º, n.º 2 do CEF.

¹⁰¹ Cfr. art.º 74.º, n.ºs 2 e 3 do CEF.

¹⁰² Cfr. art.º 75.º do CEF.

¹⁰³ Cfr. art.º 76.º do CEF.

¹⁰⁴ Cfr. artigo 79.º do CEF.

esta deve ser apresentada inicialmente ao órgão administrativo onde esteja a correr a execução fiscal, devendo este promover o seu envio para o órgão jurisdicional¹⁰⁵. A prova aqui apresenta um perímetro de abrangência um pouco mais amplo, pois, além da prova documental será admitida igualmente prova testemunhal¹⁰⁶. Em acto posterior, o Tribunal pode, por um lado, rejeitar liminarmente a oposição, sendo esta apresentada fora do prazo, com fundamentos inadmissíveis ou for manifestamente improcedente (nos moldes do artigo 85.º do CEF), ou por outro lado, o Tribunal pode conhecê-la de imediato, se o seu fundamento for matéria exclusivamente de direito. Não sendo o caso, o juiz determina as diligências probatórias a efectuar¹⁰⁷. Finda a produção de prova, o Juiz notifica o embargante e o representante processual do exequente para procederem as alegações sucessivas, no prazo de 15 dias cada um, após o que proferirá decisão, anulando a instauração ou ordenando o seu prosseguimento¹⁰⁸.

- b) Pagamento em prestações ou se preferirmos, 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 estar em altura de 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).

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

¹⁰⁵ Vide os artigos 82.º n.º 1 e 84.º do CEF.

¹⁰⁶ Vide o artigo 83.º do CEF.

¹⁰⁷ Vide o artigo 86.º n.º 1 do CEF.

¹⁰⁸ Vide os artigos 86.º e 87.º do CEF.

ordenada para o efeito¹⁰⁹. Nestes termos, caso o pagamento em prestações seja autorizado, a execução suspende-se¹¹⁰.

- c) Dação em cumprimento é conhecido como o instituto que permite a extinção das obrigações tributárias mediante a entrega de uma coisa diferente da inicialmente estabelecida entre as partes (credor e devedor). Portanto, de forma excepcional, ao invés do cumprimento ou pagamento ser em dinheiro, alternativamente assegura-se o pagamento por intermédio de outros bens, sejam estes móveis ou imóveis.

Para a sua funcionalidade é essencial a apresentação de um requerimento, no termo de 30 dias a contar da data 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 dependa¹¹¹. Neste particular, nota-se a selectividade por parte do legislador, ao definir os bens que têm aceitação para a dação. Podendo ser propostos os seguintes bens: os bens móveis sujeitos a registo de relevante valor histórico e cultural reconhecido pelo Órgão do Executivo que exerça competências na Área da Cultura; as pedras preciosas, designadamente diamantes; os metais preciosos, designadamente o ouro; os bens imóveis, com excepção da residência familiar¹¹². 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 características acima referidas¹¹³. A dação é indeferida pelo órgão competente suprarreferido, caso nenhuma das entidades indicadas pelo executado vier a mostrar interesse na aquisição do bem. Outrossim, 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 extingue-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

¹⁰⁹ Cfr. o artigo 72.º do CEF para maior esclarecimento.

¹¹⁰ Vide o artigo 40.º n.º 1, alínea c) do CEF.

¹¹¹ Vide o artigo 73.º n.º 1 do CEF.

¹¹² Vide o artigo 73.º n.º 2 do CEF.

¹¹³ Para desenvolvimentos, cfr. o artigo 73.º, n.ºs 3 e ss. do CEF.

elevada importância dos bens oferecidos em pagamento o justifique e a dação abranger bens de valor superior ao da dívida exequenda e acréscimos legais¹¹⁴.

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-jurisdicional 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. Entretanto, mais adiante de forma pormenorizada abordaremos esta problemática.

Depois de realizada a penhora, reserva-se uma sequência de actos de trâmite que autenticam (a certeza e efectividade jurídica) o acto de penhora, por um lado, e por outro, **chamam à execução eventuais terceiros** que podem ver as suas posições jurídicas lesadas pelo impositivo praticado.

Deste modo, 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, o ónus a favor de uma instituição bancária ou outro credor do executado) e identificar os titulares dos direitos de remissão ou de preferência¹¹⁵. 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 saber¹¹⁶:

- 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;

¹¹⁴ Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)*, EDUM-Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p.99. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020). Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

¹¹⁵ Cfr. artigo 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.

¹¹⁶ Vide artigo 120.º n.º 1 do CEF.

- 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.

De forma visível podemos constatar no CEF que os credores não são chamados em posição de paridade ao processo de execução fiscal à fim de reclamar os seus créditos. Na medida em que somente são chamados à execução determinados credores, ditos “especiais”, deixando para trás os credores comuns. Portanto, 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)¹¹⁷. Esta reclamação de créditos é realizada por via de um articulado próprio, sendo anexado ao mesmo, a certidão da sentença comprovativa desse crédito ou outro título executivo (escritura pública, registo), pois, na ausência desta, o pedido não é admitido¹¹⁸. De resto, o legislador é peremptório: não é admissível a prova documental de factos não evidenciados no título executivo (artigo 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, certificando o efeito suspensivo da execução¹¹⁹, proferindo este, 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 execução¹²⁰.

Por ora, o processo executivo fiscal culmina com a fase da **venda**, esta que consiste na realização em espécie dos bens penhorados com vista à satisfação coerciva do crédito tributário. Materializando-se como acto final para o qual converge todo o processo de execução fiscal, tendo o legislador desenhado o seu regime jurídico. Deste modo, os tipos de vendas admissíveis são as seguintes¹²¹:

- 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);

¹¹⁷ Cfr. o artigo 142.º, n.º 1 do CEF.

¹¹⁸ Cfr. o artigo 143.º do CEF.

¹¹⁹ Cfr. o artigo 40.º, n.º 1, alínea d) do CEF.

¹²⁰ Vide os artigos 145.º, 148.º e 149.º do CEF.

¹²¹ Vide o artigo 121.º do CEF. Para os requisitos vide o artigo 122.º e ss. do CEF.

- Venda directa;
- Arrematação em hasta pública;
- Venda em depósito público.

Decorrendo esta fase nos termos e trâmites normais¹²², os bens em causa serão vendidos e, com o produto daí arrecadado, o crédito tributário será satisfeito.

Com efeito, se em virtude da penhora ou venda forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução e não houver lugar à verificação e graduação de crédito, é aquela extinta depois de feitos os pagamentos (artigo 157.º do CEF). No entanto, 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 execução¹²³, podendo 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 conforme os casos¹²⁴. Deverá ser apresentada (deduzida) junto do órgão administrativo de execução fiscal competente, devendo este, posteriormente, enviar as peças ao Tribunal para decisão¹²⁵. 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 executado¹²⁶.

1.5. Princípios constitucionais relevantes para o processo especial de execução fiscal

1.5.1. Princípio da legalidade

Nos princípios jurídicos constitucionais de tributação distinguem-se a fixação dos limites de natureza formal e a fixação dos limites de natureza material. Nos limites de natureza

¹²² Vide o artigo 134.º e ss. do CEF.

¹²³ Vide o artigo 40.º n.º 1, alínea e) do CEF.

¹²⁴ Vide o artigo 139.º do CEF.

¹²⁵ Vide o artigo 141.º do CEF.

¹²⁶ Vide o artigo 140.º do CEF.

formal encontramos os princípios da legalidade fiscal, o princípio da segurança jurídica, e o princípio da proibição do referendo fiscal. Nos limites de natureza material, encontramos os princípios da igualdade fiscal e o princípio do Estado Fiscal.

Todavia, nos vale aqui falar do **princípio da legalidade tributária**¹²⁷, que tem as suas raízes históricas firmadas no princípio do consentimento democrático-representativo, que procede de uma maioria política, democraticamente legitimada pelo exercício da soberania popular.

O princípio da legalidade impõe à Administração Tributária que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal, significando que o interesse na justiça se sobrepõe ao seu interesse enquanto credor. Ora, assim sendo, a Administração Tributária seria um credor imparcial¹²⁸.

Entretanto, urge a necessidade de se saber, se estando a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade, consegue esta em sede de execução fiscal agir como um credor imparcial.

Para tal, nos serviremos da obra de Vítor António Duarte Faveiro, que pese embora não adoptamos as suas ideias de forma plena, mas, seguimos a sua linhagem de pensamento a respeito de determinados procedimentos da Administração Tributária na esfera do processo de execução fiscal serem praticados em desobediência aos princípios subjacentes ao processo de execução fiscal.

O citado autor declara que: *“para aquele que aplica o direito, o Estado é o ente lendário que tudo pode, que tudo sabe, a quem tudo se deve, e em que se centralizam todos os fins da colectividade. Diz ainda, que em Direito Fiscal, especificamente, os Cofres do Estado, superam qualquer outro valor da vida colectiva, incluindo o valor da justiça, da certeza, por vezes da própria verdadeira averiguação rigorosa dos factos tributários e das situações pessoais e humanas a que respeitem. Resultando em grande parte dos casos, uma aplicação da lei com espírito fetichista, de olhos postos exclusivamente no volume da*

¹²⁷ Vide o artigo 4.º do CGT e o artigo 102.º da CRA.

¹²⁸ Lumbrales, Nuno B. M., A promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças, Fiscalidade 18, Abril de 2004, p. 25.

receita, e inteiramente vendados para o sentido da justiça, da justificação do facto, da força maior, da desculpabilidade de situações humanas excepcionais ou indomáveis. O aplicador da lei fiscal, em regra, só sabe exigir, não sabe prevenir, nem orientar, nem julgar, nem desculpar. Em consequência, o contribuinte só lhe interessa como pagador de impostos e cumpridor de deveres, não como cidadão¹²⁹.

A Administração Tributária nas vestes de aplicador da lei fiscal, mantém a sua aproximação dos contribuintes, portanto, vale reiterar que não adoptamos na íntegra as ideias de Vítor António Duarte Faveiro.

Por outro lado, também trazemos o parecer de Alberto Xavier¹³⁰ que declara que o Direito dos impostos separa a fase de liquidação da fase de execução, cabendo ao Poder Judicial esta última, justificando-se pelo facto deste ramo do Direito se encontrar muito orientado pelo propósito de protecção do direito de propriedade do contribuinte. Sendo este o foco dos actos coercivos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, nomeadamente a penhora e a venda.

Portanto, estando as fases da liquidação e da cobrança coerciva separadas e correspondendo a competência desta última ao Tribunal, não obstante, a intervenção da Administração Tributária nas duas fases, esta exerce funções diferentes. Pois, o autor referenciado supra, declara que esta actua no âmbito da execução fiscal como um órgão de justiça cujo desígnio é a aplicação da lei de forma objectiva, gozando esta de tais poderes, não porque se quer atribuir vantagens à esta instituição, mas, porque se entende que os créditos em causa são dignos de tutela especial.

Entretanto, apesar de desde a Idade Média se ter definido por alicerce do princípio da legalidade o juízo de auto-tributação ou auto-consentimento dos impostos e a auto-imposição, aquele não tem actualmente a sua conotação original, que se traduz na definição dos impostos pelos próprios cidadãos, por intermédio dos seus representantes, todavia, não significa uma depreciação constitucional deste nos Estados de Direito Democrático¹³¹.

¹²⁹ Faveiro, Vítor António Duarte, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português*, Volume II, Coimbra Editora, 1986.

¹³⁰ Xavier, Alberto Pinheiro, *O conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra: Almedina, 1972.

¹³¹ Sousa, Jorge Lopes de, Rodrigues, Benjamim Silva e Campos, Diogo Leite de, *Lei Geral Tributária*, anotada e comentada, 2.^a Edição, Vislis Editores, 2000.

Pelo que o princípio da legalidade fiscal é o princípio fundamental da tributação de um Estado Democrático e de Direito, considerado o primeiro grande instrumento de garantia dos contribuintes¹³², por colocar limites formais e substanciais ao exercício do poder tributário quer no âmbito da sua criação quer no âmbito da sua aplicação.

Este princípio subdivide-se em dois princípios: o princípio da reserva formal da lei e o princípio da reserva material da lei ou princípio da tipicidade¹³³.

a) O Princípio da reserva formal de lei: alude que haja uma intervenção de lei parlamentar, e esta deve ser uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o executivo-legislador a estabelecer em consonância com a respectiva lei de autorização legislativa, a mesma disciplina. Ao princípio da reserva formal de lei está subjacente a teoria da essencialidade, segundo a qual, as matérias essenciais da comunidade politicamente organizada devem ser decididas por acto solene do órgão representativo por excelência, no caso a Assembleia Nacional.

A CRA nos seus artigos 102.º n.º 1 e 165.º alínea o) em matéria tributária estabelece uma reserva relativa quanto a criação de impostos e o sistema fiscal, bem como o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras à favor das entidades públicas, significando desta forma que a Assembleia Nacional (doravante AN) é um órgão legítimo para legislar sobre esta matéria ou aprovar uma lei de autorização, que habilite o Presidente da República a legislar sobre a mesma, mediante decreto-legislativo presidencial autorizado.

b) O Princípio da reserva material de lei ou o princípio da tipicidade: este princípio exige que as leis que necessitam de autorização, contenham a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada e prevista no artigo 102.º da CRA e, que determine igualmente os elementos essenciais do imposto, designadamente: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

A reserva da lei resultante do princípio da legalidade fiscal não abrange matérias relativas à liquidação¹³⁴ e a cobrança dos impostos¹³⁵. Nestes dois momentos, a disciplina jurídica à

¹³² Entende-se por garantia dos contribuintes ou meios de defesa dos contribuintes o conjunto de mecanismos que a ordem jurídica coloca à disposição dos contribuintes para fazerem valer as suas posições subjectivas junto da Administração Tributária ou junto dos Tribunais.

¹³³ Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, 11.ª ed., Almedina Editora, 2019, p. 143.

ele aplicável não está sujeita ao princípio da legalidade fiscal, o que significa que na ordem jurídica angolana, as regras sobre liquidação e cobrança podem ser determinadas por actos normativos infra-legais, solução esta que Saldanha Sanches e João Taborda da Gama¹³⁶ perfilham, pois, compreendem que a liquidação e a cobrança nos actuais sistemas de tributação estão em grande escala atribuídas aos sujeitos passivos, no âmbito dos deveres da Administração Geral Tributária (doravante AGT), pelo que não faz sentido sujeitar estes momentos da tributação ao princípio da legalidade fiscal.

Deste modo, o princípio da legalidade tributária é um pilar essencial das garantias dos contribuintes¹³⁷, pelo que, sempre que for violado, em regra resultará numa inconstitucionalidade em sentido material e os contribuintes nestes casos poderão acionar a garantia do direito a resistência¹³⁸.

1.5.2. Princípio da reserva da função jurisdicional (reserva do juiz)

No âmbito do Direito Fiscal o Princípio da reserva da função jurisdicional¹³⁹ está consignado nos artigos 174.º e 176.º n.º 3 da CRA, dos quais podemos constatar que os

¹³⁴ A liquidação corresponde à uma operação administrativa e técnico-jurídica que visa apurar o valor (*quantum*) do imposto devido pelo contribuinte, mediante a aplicação de uma taxa à matéria colectável. Para cada imposto há uma determinada taxa (quantificador do imposto) – o indicador, sendo a liquidação o processo de aplicação do quantificador do imposto à matéria colectável (aquilo sobre o qual incide o imposto – o rendimento, no caso do IRT) para determinação da colecta (*quantum*). Cfr. em Paca, Cremildo Félix, na sua obra sobre a Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira 1.ª Edição Janeiro 2017, p. 207.

¹³⁵ Canotilho, J.J. Gomes, Moreira Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, 4.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2014. p.1092.

¹³⁶ Sanches, J. L. Saldanha e Gama, João Taborda da, Manual de Direito Fiscal Angolano, 1.ª ed., Wolters Kluwer Portugal/ Coimbra Editora, 2010.

¹³⁷ A defesa das garantias tributárias decorre fundamentalmente do enunciado constitucional do artigo 29.º, que estabelece a tutela jurisdicional efectiva e o acesso aos Tribunais, bem como dos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 4.º do CPT, que estatuem que a cada direito ou interesse legítimo corresponde um dos meios processuais, cuja tutela jurisdicional plena e efectiva compreende o reconhecimento de cada direito ou interesse legítimo, a prevenção ou reparação da sua violação, a sua realização coerciva e as providências necessárias para acautelar o efeito útil da acção e obter, em prazo razoável, a decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução.

¹³⁸ O direito a resistência se consubstancia na legitimidade de os contribuintes não pagarem impostos que não tenham sido estabelecidos de acordo com a Constituição, como se pode atestar pelo preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CGT.

¹³⁹ A função jurisdicional consubstancia-se, assim, numa «composição de conflitos de interesses» levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do Direito ou da justiça. Cfr. Hugo Flores da Silva, Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p.85.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.
(Consulta, 18 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

Tribunais são órgãos de soberania com competência de administrar a justiça em nome do povo. Pelo que no exercício da função jurisdicional compete aos Tribunais dirimir os conflitos de interesse público ou privado, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, bem como os princípios do acusatório e reprimir as violações da legalidade democrática.

De acordo ao Sistema jurisdicional angolano, previsto nos termos do artigo 176.º da CRA, a organização e funcionamento dos Tribunais compreende uma jurisdição comum encabeçada pelo Tribunal Supremo e integrada igualmente por Tribunais da Relação e outros Tribunais e uma jurisdição militar encabeçada pelo Supremo Tribunal Militar e integrada igualmente por Tribunais Militares de Região. Considerando que nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, pode ser criada uma jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira autónoma, encabeçada por um Tribunal Superior.

Este preceito normativo constitucional é concretizado pelo artigo 43.º alínea f), da Lei n.º 2/15 de 2 de Fevereiro, que admite a criação da sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro. Pelo que de acordo o artigo 59.º do mesmo diploma legal, conjugado com o n.º 1 do artigo 18.º do CPT, a competência para apreciar em 1.ª instância os litígios emergentes que opõem os contribuintes e a Administração Fiscal é da Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro.

Portanto, somente os Tribunais podem dirimir litígios e ditar o Direito, o que significa que o exercício da função jurisdicional está reservado ao Tribunal e ao Juiz, devendo os actos jurisdicionais apenas ser praticados pelo Juiz e o Tribunal, declarando-se inconstitucional a atribuição destes a outros órgãos, designadamente administrativos. Assim sendo, o poder de julgar constitui monopólio dos juízes, pelo que, se levantam problemas de constitucionalidade a atribuição deste poder a outras entidades públicas ou privadas¹⁴⁰.

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

¹⁴⁰ Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de procedimentos e Processo Tributário, 3ª ed., Coimbra Editora, 2009.

e cabe aqui dizer que tal atribuição só não será inconstitucional se tiver uma finalidade meramente coadjuvadora¹⁴¹.

Entretanto, não nos esqueçamos que os órgãos administrativos também têm a possibilidade de julgar, em situações tais como proferir decisões a respeito das reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos interpostos. Todavia, tais decisões não configuram a última palavra, isto é, há a possibilidade de os contribuintes recorrerem destas decisões pela via judicial. Ponderando o termo julgar como sinónimo de ditar a última palavra a respeito da solução de uma questão.

A esse respeito, nos surge a curiosidade de saber se os litígios tributários somente podem ser solucionados por Tribunais Tributários, ditando estes a última palavra.

Em resposta, a Constituição da República de Angola prescreve no seu artigo 174.º n.º 4 sobre o princípio da reserva da função jurisdicional que: “*a lei consagra e regula os meios e as formas de composição extrajudicial de conflitos, bem como a sua constituição, organização, competência e funcionamento*”, dando espaço à institucionalização de métodos alternativos de resolução de conflitos, tais como: Tribunais Arbitrais e Centros alternativos de composição de conflitos.

1.5.3. Princípio da indisponibilidade do crédito tributário

Este princípio está estatuído no artigo 61.º do CGT, e apresenta-se como uma das objecções à aceitação da desjurisdicionalização. Pois, a obrigação tributária traduz-se como uma obrigação tão-somente “*ex legge*”, porquanto, o credor tributário de modo nenhum pode aceder por acto de vontade, o objecto da obrigação tributária, quer modificando ou extinguindo o mesmo. Deste modo, a indisponibilidade do crédito tributário não permite que o representante da Administração Tributária aceite encerrar um litígio por via de recíprocas concessões.

Não existindo indisponibilidade relativamente ao “*quantum*” da obrigação tributária, não há nada que justifique a não admissão da transacção judicial, podendo esta ser permitida mediante determinados parâmetros previstos na lei. Ora, a título de exemplo, trazemos à colação a ordem jurídica portuguesa, que não obstante a proibição genérica, faz constar

¹⁴¹ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)*, EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 77. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020). Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

algumas manifestações de admissibilidade de figuras próximas da transação na legislação tributária¹⁴².

Saldanha Sanches, apesar de proteger o carácter indisponível dos direitos tutelados pelo Direito Fiscal, entretanto, não afastava a margem de transação judicial, sendo certo que, por via desta, há maior celeridade processual, garantindo-se o direito dos contribuintes¹⁴³. Por conseguinte, a subjectivização do contencioso tributário desculpa a admissibilidade da transação judicial, portanto, a indisponibilidade do crédito tributário deve constituir apenas um limite e não um impedimento total à transação judicial.

CAPÍTULO II. A NATUREZA DO PROCESSO ESPECIAL DE EXECUÇÃO FISCAL NO CÓDIGO GERAL TRIBUTÁRIO E NO CÓDIGO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

2.1. Considerações gerais

O n.º 1 do artigo 140.º do CGT e a primeira parte do artigo 2.º do CEF determinam que o processo de execução fiscal tem natureza judicial.

Face ao coerente ajustamento no ordenamento jurídico angolano, tais preceitos legais, não dão por resolvido qualquer problema, a menos que se agarrasse eventualmente à uma concretização jurisprudencial pacífica. Entretanto, não é o que se verifica.

Em acto ininterrupto, seguidamente, o n.º 2 do artigo 140.º do CGT e a segunda parte do artigo 2.º do CEF admitem a participação dos órgãos da Administração Tributária nos actos que não estiverem legalmente reservados ao Tribunal e que não tenham natureza jurisdicional. Ou dito de outro modo, a competência atribuída aos órgãos não jurisdicionais para a prática de actos administrativos em sede de execução fiscal, tem dado possibilidades, tal como é possível se constatar, que o processo executivo fiscal inicie e termine como um procedimento administrativo, na medida em que não há qualquer intervenção judicial concreta.

¹⁴² De acordo com o plasmado no n.º 4 do artigo 86.º da LGT, no caso de impugnação de um acto tributário de liquidação, realizado através de métodos indirectos, não pode ser invocada qualquer ilegalidade da liquidação se esta tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável.

¹⁴³ Saldanha Sanches, José Luís, O ónus da prova em processo fiscal, in CTF, n.º 340/342, Abril/Junho, Lisboa, 1987.

Porém, aos interessados, é garantido o direito a reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da Administração Tributária, nos termos do artigo 161.º do CEF.

O Estado, por sua vez, e ao resguardo da lei, interfere simultaneamente como credor e exequente, ainda que em casos pontuais, e mais do que isso, tem a possibilidade de diferir a apreciação pelo Tribunal de eventuais reclamações contra si praticadas na execução. Outrossim, igualmente, verifica e gradua, administrativamente, os créditos reclamados nas execuções fiscais que concretiza.

Deste modo, nos indagamos a respeito da compreensão sobre a natureza judicial que o CGT e o CEF atribuem ao processo de execução fiscal, quando o percurso legal traçado para a execução deste processo atribui-lhe um campo de acção administrativo, aliás, considerado deste modo por grande parte dos cidadãos.

2.2. Jurisdicionalização e desjurisdicionalização da execução

Jurisdicionalização da execução

Na falta de pagamento voluntário da prestação tributária, há que encontrar um meio que determine o devedor à satisfação da prestação em falta. O meio a que se recorre é a cobrança coerciva por via do processo de execução fiscal, sendo que pode este processo, ser de natureza administrativa ou judicial.

De acordo a corrente doutrinária que defende a jurisdicionalização da execução, trazendo como argumento o princípio da reserva da função jurisdicional¹⁴⁴ e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o sistema judicial, é o principal para a cobrança coerciva dos impostos, cabendo a Administração a prática de actos meramente administrativos que facilitam ao Tribunal a tomada de decisão judicial.

No sistema de cobrança coerciva judicial, a dívida tributária apurada através do acto de liquidação, e não paga de forma voluntária, origina a execução do património do devedor através da actuação de um Tribunal, que é um órgão do Poder Judicial, após a emissão e entrega pela Administração Tributária de um título executivo ao Tribunal. Sendo, portanto,

¹⁴⁴ Tendo em conta o princípio constitucional da reserva da função jurisdicional, a prática de actos de natureza jurisdicional é da exclusiva competência dos Tribunais, pelo que não devem ser praticados pelo órgão da Administração Tributária, até porque este é parte no processo.

proibido ao órgão Administrativo, a prática de actos judiciais no processo de execução fiscal e a execução do património do devedor.

O ordenamento jurídico angolano, quanto a natureza do processo de execução fiscal, não acolheu de forma pura a jurisdicionalização da execução, apesar de ter adoptado um sistema eminentemente judicial, na prática parece ser essencialmente administrativo, visto que da combinação do n.º 1 do artigo 140.º do CGT e primeira parte do artigo 2.º do CEF, o processo de execução fiscal, tem natureza judicial, todavia, o n.º 2 do artigo 140.º do CGT e a segunda parte do artigo 2.º do CEF, dispõe, que cabe à Repartição Fiscal ou Serviço Local equiparado, competente em razão do território proceder, sob controlo do Juiz, as diligências do processo de execução fiscal que não estiverem legalmente reservadas ao Tribunal. Destas normas resulta, que há actos de execução fiscal que podem começar e terminar na Administração Tributária¹⁴⁵.

Desjurisdicionalização da execução

Desjurisdicionalizar é institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicionais de conflitos, nos termos do n.º 4 do artigo 174.º da CRA.

O termo jurisdição utilizado no direito romano pela expressão “*jurisdictio*”, não tem o sentido simples e literal do “*dizer o direito*”, mas a acepção ampla do ofício dos juízes, administrar a justiça. É de “*jurisdictio*” o adjectivo jurisdicional, e o verbo jurisdicionalizar.

Portanto, é importante não confundir desjudicialização com desjurisdicionalização. A desjudicialização desperta e dá ferramentas para que os conflitos de interesses se dissolvam sem lide ou pela via extrajudicial, isto é, são aqueles casos em que determinados actos são afastados da esfera de actuação do Juiz no contexto de um processo judicial, em suma, quando o Tribunal não tem de intervir. Ao passo que a desjurisdicionalização consente no processo judicial melhor autonomia, visto que é escusada a intervenção do Juiz na prática de actos, que não deixam de ocorrer em Tribunal.

¹⁴⁵ Cremildo Félix Paca, dispõe que no ordenamento jurídico angolano, a dupla natureza do processo de execução fiscal está clara e inequivocamente consagrada no artigo 2.º do CEF. Segundo este, o processo de execução fiscal parece ser eminentemente judicial, mas na prática, é essencialmente administrativo, porquanto, há actos de execução fiscal que começam na Administração Tributária e lá terminam. Cfr. Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. Cit., p. 313.

No processo de execução fiscal, verifica-se uma clara existência da figura da desjurisdicionalização, uma vez que grande parte dele corre sem a intervenção do Tribunal ou Juiz, salvo situações que a lei impõe a intervenção do Tribunal.

2.3. Notas sobre a sistematização do processo de execução fiscal

No intuito de aperfeiçoar o enquadramento sistemático do processo de execução fiscal faremos menção à alguns contrassensos sistemáticos da lei.

Começaremos com o mais próximo a nós, e é relativo à natureza judicial do processo de execução fiscal, estabelecida por força do artigo 140.º n.º 1 do CGT, associado à primeira parte do artigo 2.º do CEF, que é visivelmente afastado do conteúdo dos artigos 1.º e 2.º do CPT, estes que lidam apenas com o âmbito do processo judicial tributário¹⁴⁶, entretanto, a esfera da cobrança coerciva das dívidas exigíveis em processo de execução fiscal, é versada no CEF, como se este último não fosse um processo judicial.

A seguir, dentro do CPT (título II e capítulo I), no que concerne aos meios processuais tributários, precisos nos artigos 54.º e 120.º, é possível verificar a exclusão do processo de execução fiscal no rol dos “*meios processuais tributários*”, pintando uma possível distinção entre “formas de processo” e “processo de execução”, o que se afigura ser um contrassenso de termos e conceitos. Outrossim, destes mesmos artigos supracitados, entre os “meios processuais tributários”, não abrangem a oposição, os embargos de terceiro e nem outros incidentes.

Permanecemos no CPT, agora no seu artigo 1.º, n.º 2, alínea a), que dispõe que “o processo judicial tributário tem por objecto a tutela judicial plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legítimos dos particulares em matéria tributária”, entretanto, o seu artigo 2.º não alcança o processo de execução fiscal como um processo judicial tributário,

¹⁴⁶ 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. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário Angolano* (Apontamentos Universitários), EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019, p. 67. (Consulta, 27 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

tampouco alguns incidentes do processo executivo, a título de exemplo, a oposição, o embargo de terceiro e outros incidentes.

Por fim, referir que o percurso da execução fiscal está inserido num diploma autónomo (Código das Execuções Fiscais), dando azo a sua dessemelhança em relação ao processo judicial “normal”. Inequivocamente, o Código Geral Tributário aspira o processo executivo fiscal como judicial, entretanto, autonomiza-o no que diz respeito ao diploma, e atribui-lhe inúmeros e “excessivos” momentos administrativos autónomos¹⁴⁷.

2.4. Posição jurisprudencial do Tribunal Supremo em relação a natureza dos actos praticados em processo de execução fiscal

Não tendo todos os actos praticados na execução fiscal a mesma natureza, procuramos junto do Tribunal Supremo angolano, mais concretamente na Câmara do Cível e Administrativo, a existência de alguma jurisprudência a respeito das consequências dessa diferente natureza, contudo, não tivemos êxitos na nossa busca, em função da inexistência de acórdãos junto desta Câmara que versam sobre esta matéria¹⁴⁸.

Em função da inexistência de acórdãos que versam sobre o assunto na ordem jurídica angolana, recorremos a similar (*mutatis mutandis*) ordem jurídica portuguesa, e seleccionamos em função da respectiva especificidade, um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.

Optaremos em grande parte neste capítulo pela transcrição do respectivo acórdão face a exemplaridade das exposições.

O alcance da leitura jurisprudencial do acórdão de 26-05-2010, proferido no processo n.º 0343/10¹⁴⁹, sobre a natureza do despacho de reversão e o alcance do trânsito em julgado dos actos praticados pelos órgãos de execução¹⁵⁰, teve o seguinte sumário:

¹⁴⁷ Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª ed., Damer Gráfica, 2017, p. 313.

¹⁴⁸ Cfr. <https://tribunalsupremo.ao>.

¹⁴⁹

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c62108f262bd98a802577360036cc9e?OpenDocument>
(Consulta, 06 de Maio de 2020).

¹⁵⁰ A respeito, a Juíza Conselheira do Supremo Tribunal Administrativo (de Portugal), Dulce Neto, declara que se a intenção do legislador era clarificar e diminuir a litigância nesta matéria, o resultado foi o inverso. Pois, a aparente incongruência entre a natureza judicial que a LGT quis expressamente atribuir ao processo

- O processo de execução fiscal tem natureza judicial, podendo a Administração Tributária, nele praticar actos, desde que não tenham natureza jurisdicional, já que os actos de natureza jurisdicional susceptíveis de serem praticados no processo de execução estão fora dessa previsão por não serem da competência da Administração (artigo 103.º, n.º 1 da LGT).
- O despacho de reversão como, de resto, outros proferidos pelo órgão de execução fiscal, designadamente, aquele em que se ordena a instauração da execução, a citação dos executados, etc., não são mais que puros actos de trâmite, de tramitação da execução fiscal, não incluídos conseqüentemente no âmbito do artigo 120.º do CPA.
- O despacho de reversão, atenta a sua natureza, não está, pois, abrangido pela força do caso julgado, pois este só se forma sobre decisões judiciais (artigos 671.º e 672.º do CPC).
- Do mesmo modo, pela mesma razão de não se tratar de uma decisão judicial, não lhe é aplicável o disposto no artigo 666.º do CPC sobre o esgotamento do poder jurisdicional.

Este Acórdão, considerando que o acto/despacho que ordena o prosseguimento da execução fiscal contra o revertido não tem natureza jurisdicional, e “atendendo ao conceito definido no artigo 120.º do CPA, consideram-se actos administrativos as *«decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta»*, (...) decide que, “em rigor, o acto em causa não se trata de um acto administrativo verdadeiro e próprio.”

E continua,

de execução fiscal, e a essência organicamente administrativa deste processo (que resulta da natureza administrativa da entidade que o tramita), aliada ao facto de o n.º 2 do art.º 103º se referir a actos materialmente administrativos, intensificou a controvérsia doutrinal e jurisprudencial. Esta controvérsia que essencialmente deixou de girar à volta da natureza jurisdicional ou não jurisdicional dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal, passando a centrar-se na natureza do processo e na natureza dos actos que nele são praticados.

E o exemplo disto é o acórdão referenciado, em que se decidiu que esse despacho não era um acto administrativo, nem um acto judicial, constituindo um puro acto de trâmite que não estava sujeito às regras que regulam os procedimentos administrativos e tributários.

Cfr. em Coleção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, pp. 14, 15, 16.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.

(Consulta, 05 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

“Pelo contrário, tal acto, como de resto, outros proferidos pelo órgão de execução fiscal, designadamente, aquele em que se ordena a instauração da execução, a citação dos executados, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da venda, a anulação da dívida e a extinção da execução, ainda que sob controlo jurisdicional pela via da reclamação para o Juiz competente, não serão mais que puros actos de trâmite, de tramitação da execução fiscal, não incluídos consequentemente no âmbito do artigo 120.º do CPA.

Verdadeiros actos materialmente administrativos serão, antes e nomeadamente, os referentes à dação em pagamento, actos ministeriais sobre o pagamento em prestações, etc., ainda que aí sujeitos, não à recurso contencioso ou acção administrativa especial, mas à reclamação do artigo 276.º do CPPT, desde que praticados na execução fiscal.

E, assim sendo, o despacho de reversão, como qualquer outro acto de tramitação da execução fiscal que é, não está abrangido pela força do caso julgado, pois este só se forma sobre decisões judiciais (artigos 671.º e 672.º do CPC), sendo certo que (...) também não existe qualquer disposição legal que atribua idêntica força obrigatória aos actos administrativos.

Do mesmo modo, pela mesma razão de não se tratar de uma decisão judicial, não lhe é aplicável o disposto no artigo 666.º do CPC sobre o esgotamento do poder jurisdicional.

Ou seja, embora se reconheça em determinado momento não estarem verificados os pressupostos legais para se ordenar a reversão contra os eventuais responsáveis subsidiários, está afastada a possibilidade de se formar sobre tal questão caso julgado que obste à posterior reapreciação da mesma.

(...) Por outro lado, não sendo em rigor um verdadeiro acto materialmente administrativo que está aqui em causa, nem sequer se tem que equacionar a legalidade da sua revogação (...).

Acresce que, sendo o processo de execução fiscal um processo cujo escopo jurídico é o de realizar coercivamente o direito de crédito de que goza o credor tributário, é evidente que enquanto este direito não se verificar extinto pode a Administração Tributária, prosseguir no intuito de cobrar a dívida exequenda, desde que verificados os respectivos pressupostos legais.

Tal comportamento não afronta contra os princípios constitucionais do Estado de direito, da igualdade, da segurança, da tutela da confiança e da boa-fé, consagrados nos artigos 2.º,

13.º e 266.º, n.º 1 da CRP, na medida em que (...) a reclamante foi devidamente notificada para exercer, querendo, o seu direito de audição e só depois foi efectivamente proferido o despacho contra o qual agora se insurge e que se mostra devidamente fundamentado nas normas legais que nele são indicadas¹⁵¹.

2.5. O controlo do juiz face aos actos do órgão de execução fiscal

De acordo o n.º 2 do artigo 140.º do CGT e a segunda parte do artigo 2.º do CEF cabe à Repartição Fiscal ou Serviço Local equiparado competente em razão do território, praticar sob controlo do Juiz, actos materialmente administrativos. Desta feita, importa referir o modo de controlo dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal.

A execução fiscal emerge, no contexto descrito, como uma acção marcadamente desjurisdicionalizada, na qual ao Tribunal estará, no essencial, reservado o

¹⁵¹ Dulce Neto (Juíza Conselheira do Supremo Tribunal Administrativo (de Portugal)), declara que segundo esta tese, ao processo de execução fiscal há que aplicar sempre e exclusivamente as normas e os princípios previstos para o processo tributário e, subsidiariamente, para o processo civil, e nunca as normas e princípios previstos para o procedimento administrativo e para o procedimento tributário.

Diz se tratar, ao seu ver, de uma visão algo redutora, dado que dificilmente podemos considerar o acto de reversão ou o acto de constituição forçada de uma garantia especial a favor da Administração Tributária como actos trâmites, como actos de pura tramitação processual, sujeitos exclusivamente a normas processuais.

Entretanto, diz a juíza, que apesar das fragilidades desta posição jurisprudencial maioritária durante algum tempo, ela assenta num princípio que, ao seu ver, é correcto e que merece destaque.

O princípio de que a natureza (administrativa) do órgão que actua no processo não tem necessária influência na classificação dos actos que ele aí pratica, e que não deve confundir-se o processo judicial (e a atividade processual que desencadeia) com a função jurisdicional.

Pois, como todos sabem, nem todos os actos que se praticam num processo judicial têm de ser praticados por um órgão jurisdicional, podendo sê-lo por um funcionário ou órgão administrativo que seja legalmente chamado a auxiliar o juiz. Só assim não acontece com os actos jurisdicionais, isto é, com os actos com conteúdo decisório que resolvam o conflito de interesses ou de pretensões entre partes, os quais têm de ser necessariamente praticados por um juiz. E os processos judiciais estão cheios de actos que não são jurisdicionais. O que é particularmente notório no processo de execução para cobrança de quantia certa, integrado por uma série encadeada de actos processuais que estão funcionalmente orientados para atingir a cobrança – como é o acto da citação, da penhora, da venda, do pagamento da dívida e de extinção da execução por ter atingido a sua finalidade.

Trata-se de actos que podem ser praticados por um órgão instrumental e auxiliar do juiz, ainda que de natureza administrativa, órgão que fica obrigado a praticá-los nos mesmos termos e moldes legais em que o juiz o faria, isto é, à luz das regras processuais contidas nos diplomas que regulam o processo tributário e o processo civil (como é o caso de actos praticados por funcionários judiciais, designadamente o de recusa de recebimento da petição inicial).

Ou seja, não é o facto de um processo ser tramitado por um órgão administrativo que o descarateriza como processo judicial. Cfr. em Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, pp. 16, 17.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.

(Consulta, 05 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

desenvolvimento de uma função, meramente eventual, de controlo da legalidade da actuação da Administração Tributária no âmbito da execução, acometendo-se a esta última a prática dos actos do processo que não tenham natureza jurisdicional¹⁵².

Lebre de Freitas¹⁵³ distingue “grau de intervenção do Tribunal”, como tendo a ver com a medida dos actos executivos praticados fora do Tribunal, de “grau de intervenção do Juiz”, que respeita à medida dos actos praticados ou supervisionados pelo Juiz dentro dos actos praticados no Tribunal.

Dito isso, enquanto no processo de execução comum, apesar de haver actos que são da competência da secretaria e do solicitador de execução, compete ao Juiz dirigir todo o processo, entretanto, no processo de execução fiscal o Juiz simplesmente “tutela” a actividade da Administração Tributária¹⁵⁴.

Compreenda-se, como já exposto, que esta “tutela” implica um reduzido, na maior parte das vezes, inexistente grau de intervenção do Tribunal no processo de execução fiscal, em desacordo com a natureza do mesmo.

Entretanto, convém referenciar que a composição de um conflito de interesses decorrente da relação entre o executado ou terceiro com a Administração Tributária em processo de execução fiscal, materializa-se pela constituição de actos de natureza jurisdicional. Sendo a sua emanção constitucionalmente reservada aos órgãos de natureza jurisdicional, pelo que, sempre que no âmbito de um processo de execução fiscal se registre a necessidade de composição de um litígio, o juiz será chamado a intervir¹⁵⁵. Porquanto, terá por objecto de intervenção, a sindicância da legalidade dos actos (assim, como eventuais omissões) da Administração Tributária no exercício das suas competências, no que tange a conduta no processo de cobrança coerciva.

¹⁵² Vide para o efeito, mediante uma interpretação “*mutatis mutandi*”, Silva, Hugo Flores da, Coleção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p. 86.

Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.

(Consulta, 18 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

¹⁵³ Freitas, José Lebre de, Os Paradigmas da Acção Executiva, Revista da Ordem dos Advogados, 2001, p. 544 ss.

¹⁵⁴ Morais, Rui Duarte, A Execução Fiscal, 2.ª ed., Coimbra: Almedina, 2006, p. 45.

¹⁵⁵ Decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal, nos termos do artigo 10.º do CEF.

Portanto, fora do domínio do exercício de funções jurisdicionais, a condução e desenvolvimento do processo serão assegurados pela Administração Tributária, concretamente, pelo órgão de execução fiscal, sendo este quem a instaura e tramita. Tendo essencialmente por prática, os actos processuais tendentes ao cumprimento da tramitação legalmente estabelecida com vista à concretização do desiderato arrecadatório¹⁵⁶.

Logo, dentro do exercício de funções não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal, importará distinguir dois tipos de actos¹⁵⁷. Sendo os primeiros designados por:

- “Actos de natureza processual”, são emanados pela Administração na qualidade de órgão de execução fiscal no âmbito do processo de execução fiscal e dirigidos ao cumprimento do respetivo formalismo processual legalmente previsto.

Os segundos, designados por:

- “Atos de natureza procedimental”, são emanados pela Administração no âmbito de procedimentos tributários autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são “enxertados” no seu âmbito e projectam sobre ele os seus efeitos.

Portanto, integrarão a primeira categoria actos como a instauração, a citação, a penhora, a venda, e a decisão sobre a arguição de uma nulidade processual; e integrarão a segunda categoria actos como a decisão sobre o pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa, a decisão sobre o pedido de dação em pagamento e a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações.

Deste modo, evidenciamos ser a reclamação o meio que mais abertura dá para a intervenção do juiz naquilo que é o controlo judicial dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, se não o único, porquanto, é possível definir a natureza essencialmente judicial deste processo. Portanto, em nossa opinião, a reclamação dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal¹⁵⁸, prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 10.º e no artigo

¹⁵⁶ Estaremos, nestes casos, perante actos de natureza administrativa.

¹⁵⁷ Cfr. Silva, Hugo Flores da, Coleção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p. 87. Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019. (Consulta, 18 de Janeiro de 2020). Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

¹⁵⁸ Esses actos serão todos aqueles que o órgão da execução tem competência para praticar, com excepção dos actos de mero expediente, irrecorríveis pela sua natureza, nos termos gerais.

161.º do CEF é o meio que melhor define a natureza essencialmente judicial do processo de execução fiscal.

Por conseguinte, vale dizer que, a expressão “reclamação” antevê uma relação de dependência hierárquica funcional entre a entidade reclamada e aquela a quem é dirigida a reclamação¹⁵⁹, o que é concordante com a natureza judicial unitária e integral do processo de execução fiscal que a alínea d) do n.º 2, do artigo 10.º e o artigo 161.º do CEF consagram.

E se, ao contrário, o CGT e o CEF consagrassem o termo “recurso” (dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal), isso originaria a existência de competências e procedimentos próprios da Administração, no âmbito dos quais praticaria actos administrativos passíveis de um controlo de legalidade.

No entanto, a questão aqui é que a lei estabelece um regime regra de apreciação diferida da reclamação, o que simboliza que a reclamação é apreciada depois da realização da totalidade das diligências do processo e esta for ainda remetida ao Tribunal. O que Rui Duarte Morais defende se tratar de um verdadeiro recurso, pois o Tribunal apenas aprecia, “*a posteriori*”, da legalidade da actuação de um ente administrativo. Isto porque, no seu entendimento, a verdadeira decisão sobre a reclamação será a proferida pelo exequente, nos termos da primeira parte do artigo 162.º do CEF, ao decidir pela revogação ou manutenção do acto reclamado¹⁶⁰.

Sendo certo, que a celeridade que a lei estabeleceu como característica do processo de execução fiscal e, em especial, o facto de ter confiado ao credor a execução coerciva do seu crédito, implica como contrapeso necessário à defesa das garantias dos contribuintes (melhor seria dizer, da legalidade da execução), a intervenção do Juiz, sempre que necessário e que este resolva, em definitivo e no mínimo tempo possível, o litígio, ou seja, que em caso de procedência da reclamação, da sua decisão não consista apenas no reenvio da sua solução do caso para à Administração.

Só assim acontecendo é que – a nosso ver – resultará cumprida a exigência legal de o processo de execução fiscal ser um processo judicial¹⁶¹.

¹⁵⁹ Morais, Rui Duarte, A Execução Fiscal, op. cit., p. 46.

¹⁶⁰ Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, op. cit., p. 46.

¹⁶¹ Rui Duarte Morais, em Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, p. 32. Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019.

Porquanto, é possível se verificar um atropelo em larga medida à fase judicial do processo de execução fiscal, na medida em que o CEF circunscreve a intervenção do Juiz no direito de reclamação e de recurso das decisões do órgão de execução fiscal com um carácter excepcional, desmaterializando a regra do nosso sistema, sendo certo que a direcção do processo deve caber a um Juiz, ou pelo menos, deve o Juiz controlar a legalidade dos seus termos, sempre que um interessado a solicite. Em consequência, achamos serem necessárias alterações quanto ao regime no sentido da consolidação prática da natureza mista do processo executivo fiscal, garantindo melhor protecção a todos os cidadãos possivelmente afectados na referida execução.

2.6. Da constitucionalidade da dupla natureza do processo de execução fiscal

É possível observar no sistema judicial português, assim como, no sistema administrativo espanhol de cobrança coerciva de dívidas tributárias a permissão cedida à Administração Tributária para executar os seus próprios actos administrativos de liquidação. Pelo que em ambos os sistemas, admitem-se poderes de autotutela executiva à Administração.

Em Angola, vigora o sistema judicial de cobrança coerciva de dívidas tributárias. Mas, não sendo alvo de contestação o facto de a Administração Tributária possuir o poder de autotutela declarativa¹⁶², nos interrogamos se deverá a mesma possuir autotutela executiva¹⁶³. Compreendemos que não. Pelo que está em causa a conformidade com a Constituição angolana, no que tange as normas que atribuem tais poderes executivos. Deste modo, é pacificamente aceite a existência da autotutela declarativa à nível da doutrina e da

(Consulta, 14 de Janeiro de 2020).

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

¹⁶² A autotutela declarativa reconhece à Administração poderes de autoridade, isto é, competência para a prática de actos jurídicos unilaterais imperativos relativamente aos particulares. Cfr. Andrade, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 5.ª ed., Edição Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 41.

¹⁶³ A autotutela executiva é um privilégio de execução administrativa para obrigar os particulares a cumprirem (coactivamente, se for caso disso) os deveres estabelecidos unilateralmente pela Administração, sem necessidade de recorrer aos Tribunais. Cfr. Andrade, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 5.ª ed., Edição Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 41.

jurisprudência, gozando esta de consagração constitucional nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 200.º da CRA.

Logo, o poder de autotutela passa a ser um privilégio aos órgãos da Administração Tributária e não à generalidade dos particulares, na medida em que constitui uma prerrogativa para aquela e não para estes. Sendo certo que, enquanto a generalidade dos particulares precisa de recorrer ao poder judicial para obter a declaração da existência de um direito, a Administração Tributária toma decisões vinculativas para os particulares, que em caso de incumprimento, são executados coercivamente, mesmo antes de uma hipotética apreciação a nível jurisdicional¹⁶⁴.

Por exemplo, na jurisprudência constitucional espanhola o raciocínio quase genérico é o da legitimidade da atribuição do poder de autotutela executiva à Administração Pública¹⁶⁵.

Entretanto, duas reflexões fazem-se a respeito da existência da autotutela executiva, sendo que a primeira se prende com a eventual incompatibilidade deste poder com a atribuição exclusiva do Poder Judicial, e a segunda prende-se com a posição de supremacia que se confere à Administração, colocando em causa o princípio da igualdade.

Obviamente, não queremos descurar dos vários fundamentos que sustentam a razão de ser do poder de autotutela executiva da Administração Tributária, tais como: a diferença da natureza dos poderes da Administração face aos do Poder Judicial; a presunção de legalidade dos actos administrativos; a sede legal habilitadora desse poder; ou o princípio da eficácia administrativa, como faz a jurisprudência espanhola.

Note-se, porém, que aquele poder, ao ser atribuído à Administração em sujeição a um princípio matricial de eficácia, encerrado sobre si mesmo, propaga a desmaterialização da separação de poderes, autorizando à Administração intrometer-se no domínio do Poder Judicial, não só usurpando tarefas interpretativas que a este cabem, mas também subalternizando-o ao ponto de que aos Tribunais nada mais poderá restar, neste âmbito, do que a mera aplicação da norma administrativa imposta pelo princípio da eficácia.

¹⁶⁴ José Manuel Sérvulo Correia, declara que (...) a Administração tem poderes para tutelar por si própria as situações jurídicas em que é parte, incluindo as suas pretensões de inovar relativamente ao “*status quo*” jurídico. Cfr. Correia, José Manuel Sérvulo, *Noções de Direito Administrativo*, Lisboa, Editora Danúbio, Lda, 1982, p. 337.

¹⁶⁵ Fernández, Matías Acebes, *Impugnación de la Providencia de Apremio*, Bayer Hermanos, S.A., Col. Temas de Administración Local, 1.ª ed., Barcelona, 2000, pp. 25 e 26.

A despeito, vale dizer o quanto é importante que se justifique o porquê que o regime de execução judicial não pode ser eficaz ou o porquê que não são ineficazes os sistemas de execução judicial, tal como o francês, para aqueles que defendem o poder de autotutela executiva da Administração que somente se fundamenta em torno de razões de eficácia. Deste modo, é essencial uma definição legal das exigências do princípio da eficácia, sem desmemorar que a eficácia sempre precisará estar delimitada, em princípio, pela ordem constitucional de reserva de atribuições do Poder Judicial.

No máximo, a necessidade de “actuação eficaz” da Administração é algo a compatibilizar com a ordem de articulação dos diversos poderes constitucionalmente consagrados, como um fim derivado, e não um fim em si mesmo.

Recapitule-se que a Administração procede visionando a realização de fins públicos heteronomamente definidos, pelo que as suas necessidades ou objectivos de eficácia nunca poderão exceder a legalidade necessária à própria existência da comunidade politicamente organizada.

Portanto, impõe-se o entendimento quanto o ajuste do poder de autotutela executiva da Administração à Constituição, no domínio tributário, por via da concepção do sistema jurídico na sua plenitude, não afectando o funcionamento nem da Administração, nem da Justiça, e tendo sempre como desígnio os direitos fundamentais dos sujeitos passivos da execução. Nestes termos, entendemos ser sustentável uma efectiva (re) jurisdicionalização da execução coactiva das próprias decisões da Administração Tributária¹⁶⁶.

Por ora, centremo-nos exclusivamente no modelo angolano: a execução fiscal, tal como existe, apesar de possuir natureza eminentemente judicial, é essencialmente administrativa. Muito embora o n.º 1 do artigo 140.º do CGT e a primeira parte do artigo 2.º do CEF disponham que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, a verdade é que só em casos pontuais é efectivamente judicial, na medida em que essa judicialidade depende da prática eventual, e na maior parte das vezes inexistente de algum dos actos jurisdicionais previstos no artigo 10.º do CEF. Por isso, não é de admirar que a maior parte dos processos

¹⁶⁶ Refazendo o enquadramento geral do tema, os próprios órgãos da Administração gozam da possibilidade de execução coactiva dos actos administrativos. Há uma autotutela declarativa, pois a Administração define em termos obrigatórios uma situação ou relação jurídico-administrativa concreta, sem necessitar que um Tribunal, previamente, tenha definido essa situação. Por outro lado, há uma autotutela executiva, isto é, a Administração pode assegurar a execução coactiva das suas próprias decisões, sem ser preciso recorrer à via judicial. Cfr. Sousa, Vasconcelos Nuno, Direito Administrativo, Vol. I, Almeida & Leitão, Porto, 2001, pp. 120 e 123.

de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos Tribunais competentes.

Deste modo, a autotutela executiva tributária compõe, a nosso ver, uma prerrogativa da Administração difícil de entender, do ponto de vista dos direitos dos executados, e que o artigo 198.º da CRA parece não permitir.

Nesta conformidade, o sistema organizativo angolano de justiça administrativa é judicialista, sendo que as questões emergentes de relações jurídico-administrativas controvertidas que opõe a Administração Pública aos particulares são apreciadas e decididas em sede dos Tribunais. Todavia, o n.º 2 do artigo 92.º do Decreto-Lei n.º 16A/95 de 15 de Dezembro, sobre o procedimento e actividade administrativa, dispõe que a Administração pode impor coercivamente, sem recurso prévio dos Tribunais, o cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações geradas por um acto administrativo, desde que a imposição seja feita pelas formas e nos termos admitidos por lei.

Note-se, porém, que os n.ºs 3 e 4 do artigo 200.º da CRA, só previu a autotutela declarativa, através da referência aos “actos administrativos”, pelo que a execução desses actos deveria seguir a via jurisdicional normal. Pelo menos, em matéria de direitos fundamentais, a execução deveria ser jurisdicional. E o princípio da executoriedade não é mencionado entre os princípios gerais do procedimento e da actividade administrativa¹⁶⁷.

O processo de execução fiscal é um processo especial de execução para pagamento de quantia certa, por regra concretizado através da penhora e venda de bens do devedor. A competência última desse processo pertence a um Juiz, o que parece dar tradução a uma das dimensões do direito de acesso ao Direito e aos Tribunais, consagrado no artigo 29.º da CRA, em cujo âmbito se inclui o direito ao processo de execução como instrumento para a realização efectiva do Direito, mas, também, o direito do executado à protecção perante uma execução injusta.

De modo que sendo o credor dos impostos o Estado, poderíamos ser facilmente levados a pensar que não faria sentido o recurso aos Tribunais¹⁶⁸ para a execução coerciva dos seus actos administrativos tributários. Por ser tradicionalmente reconhecido à Administração o

¹⁶⁷ Artigos 3.º a 10.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹⁶⁸ O Estado a recorrer a si próprio, à sua vertente judicial.

privilégio de execução prévia¹⁶⁹, a questão que se coloca é se essa cobrança coerciva deverá efectivar-se através de um processo judicial, pelo Poder Judicial, ou através de um procedimento administrativo, pelo Poder Executivo.

Entendido o processo de execução fiscal como um processo misto, por ter uma fase administrativa e uma fase judicial¹⁷⁰, os actos de natureza administrativa são praticados pelos funcionários da Administração Fiscal¹⁷¹, agindo no exercício de competências próprias, que decorrem da lei, hierarquicamente subordinados ao titular do órgão de execução, e não ao Juiz. A justificação para este fenómeno, mais uma vez, encontra repercussão em razões de eficácia funcional e económica.

Pensamos, todavia, que tal como nos outros processos de execução que correm em outros Tribunais, as admissíveis tarefas administrativas praticáveis no processo, o deveriam ser por funcionários judiciais.

Acompanhando Rui Duarte Morais¹⁷², “existe aqui um elemento perturbador, pois, é o próprio exequente, a Administração Fiscal, quem pratica certos ou quase todos os actos processuais, ou seja, aparentemente é ela que executa o seu próprio crédito. Esta aparência, muito embora não correspondendo no plano jurídico a uma confusão entre duas posições do Estado “Estado credor e Estado julgador”, é indesejável pelo modo como prejudica a imagem pública dos Tribunais Tributários, muitas vezes visto pela opinião pública como um órgão mais da Administração Fiscal, que assim é entendida como julgando-se a si própria”.

Aqui chegados, iremos olhar novamente nos suprarreferidos artigos 9.º, n.º 2 e 10.º, n.º 1 do CEF, com o intuito de uma análise crítica quanto a inconstitucionalidade material dessas normas no sentido da atribuição de poderes à órgãos da Administração Tributária para a prática de certos actos na execução fiscal.

¹⁶⁹ Entendido aqui na dimensão de lhe caber fazer executar coercivamente os seus próprios actos administrativos, no fundo é uma autotutela executiva. Artigo 92.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹⁷⁰ Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. cit., pp. 312 e 313.

¹⁷¹ Elementos alheios ao Tribunal.

¹⁷² Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, op. cit., p. 41.

Modestamente afigura-se-nos que tais normas estão em desconformidade com o princípio da separação de poderes, de que resulta a reserva de jurisdição, consagrada nos artigos 2.º, 174.º, 176.º e 200.º da CRA.

Tendo por base o seguinte: se determinados actos praticados pelo órgão de execução fiscal podem pacificamente consentir-se como materialmente administrativos, a realidade é que, para a normal tramitação do processo executivo fiscal, actos há que não podem deixar de ser materialmente jurisdicionais. Pois o que está em causa é o litígio em si e não apenas a necessidade de dirimir o litígio.

Tais actos praticados pelo órgão administrativo são susceptíveis de lesar irreparavelmente direitos constitucionalmente consagrados, como por exemplo o direito de propriedade¹⁷³. Sem deslembrar, com especial singularidade a sociedade da informação dos nossos dias, o direito à identidade, à privacidade e à intimidade¹⁷⁴, perante uma execução possivelmente injusta.

Logo, e não obstante a dificuldade, ou até impossibilidade, de fazer uma restrição definitiva e estanque entre o que são actos materialmente jurisdicionais e actos materialmente administrativos, o que se torna necessário observar é que o processo de execução fiscal é com certeza um processo de natureza essencialmente judicial, porquanto, é integrado por actos que, na sua maioria, visam dirimir um conflito de interesses, pese embora, a configuração contida no CGT e no CEF, o caracteriza como um verdadeiro processo misto com natureza atípica.

A respeito da acção executiva singular, alude Miguel Teixeira de Sousa¹⁷⁵, “a acção executiva enquadra-se, assim, na efectividade da tutela jurisdicional e na garantia do acesso aos Tribunais para a defesa dos direitos e interesses legítimos¹⁷⁶”.

E mais alude o citado autor, em relação a configuração do direito a execução, que ao Estado compete o exercício da função jurisdicional através dos Tribunais, e se na acção declarativa, se aceita que a lei ou as partes atribuam à um Tribunal Arbitral competência

¹⁷³ Artigo 37.º da CRA.

¹⁷⁴ Vide n.º 1 do artigo 32.º da CRA.

¹⁷⁵ Sousa, Miguel Teixeira, *Acção Executiva Singular*, Lisboa, 1998.

¹⁷⁶ Vide artigo 29.º da CRA.

para a apreciação de um litígio¹⁷⁷, o mesmo não sucede no âmbito da execução fiscal, onde o Estado goza de um monopólio absoluto, pelo que, o direito de executar o património alheio não pode ser exercido sem o recurso à função jurisdicional.

José Lebre de Freitas dispõe que não se trata já de declarar direitos preexistentes ou a constituir, trata-se sim, de providenciar pela reparação material coactiva do direito do exequente. Segundo este autor, com a acção executiva, passa-se da declaração concreta da norma jurídica para a sua actuação prática, mediante o mecanismo da garantia¹⁷⁸.

Sendo certo que, os actos de execução não se resumem à mera prática de operações materiais, considerando que essas operações compõem o resultado de um conjunto de juízos precedentes desenvolvidos no âmbito do ordenamento jurídico^{179, 180}.

Por outro lado, também achamos pertinente destacar a figura da penhora, por corresponder ao acto judicial fundamental do processo de execução, e que compreende a apreensão judicial de bens, produzindo um conjunto de efeitos jurídicos que consistem na transferência de poderes de gozo para o Tribunal que integram o direito do executado. Porquanto, é essencial tomar nota, que a venda executiva produz efeitos que extrapolam a esfera jurídica deste. É o caso por exemplo, da efectivação da responsabilidade subsidiária, que cria modificação subjectiva da instância e naturalmente exige do órgão competente a ponderação devida, usando para o efeito, pressupostos eminentemente jurídicos.

Tanto que a própria citação, enquanto fenómeno de chamamento dos responsáveis à execução, reveste momentos de complexo juízo jurídico, bastando para tal, a título de exemplo, pensar na complexidade da posição do cônjuge, será este co-executado ou terceiro¹⁸¹ daquele contra quem é instaurado o processo executivo¹⁸²?

¹⁷⁷ Vide n.º 4 do artigo 174.º da CRA.

¹⁷⁸ Freitas, José Lebre de, A Acção Executiva Depois da reforma da reforma, 5.ª Ed., Coimbra Editora, 2009, pp. 9 e 16.

¹⁷⁹ O juízo de qualificação da concreta situação que leva a Administração a adoptar medidas coactivas é um juízo jurídico.

¹⁸⁰ Vide para o efeito, mediante uma interpretação “*mutatis mutandis*”, Maria da Glória Ferreira Pinto, Breve Reflexão sobre a Execução coactiva dos Actos Administrativos, ESTUDOS – XX Aniversário do CEF, Vol. II, DGCI, 1983, p. 565.

¹⁸¹ Artigo 120.º, n.º 1, alínea b) do CEF.

¹⁸² Cfr. Silva, Susana Tavares da, Colecção de formação contínua do Centro de Estudos Judiciários sobre a execução fiscal, jurisdição administrativa e fiscal, Março de 2019, pp. 112, 113 e 114. Execução Fiscal. Lisboa. Centro de Estudos Judiciários, 2019. (Consulta, 20 de Janeiro de 2020).

A complexidade desta questão surge porque da celebração do casamento sob o regime da comunhão de adquiridos resulta que entre os cônjuges coexistam três massas patrimoniais de bens: a massa de bens próprios titulados por cada um deles e a massa de bens comuns. E durante a vigência do casamento, é quase impossível que estas três massas patrimoniais não se confundam, surgindo circunstâncias em que é necessária a disputa da titularidade de certos bens e certas obrigações.

Entretanto, a posição do cônjuge face a situação levantada dependerá de como será demandado, ora, se este for citado com o executado, assumirá a posição de co-executado, todavia, quando não é citado juntamente com o executado, assume a posição de um terceiro, cujo legítimo interesse importa proteger.

Outrossim, tais actos, assim como outros, colidem com direitos subjectivos dos cidadãos que não podem deixar de estar salvaguardados numa execução pela autenticidade de uma decisão judicial, porque materialmente jurisdicionais, envolvendo a atribuição ao órgão de execução fiscal de poderes para a prática dos mesmos, configurando uma violação dos princípios constitucionais da separação de poderes e reserva de jurisdição, bem como do princípio do Estado de Direito Democrático.

Quanto a reclamação dos actos do órgão de execução fiscal, apesar de a subida imediata da reclamação, na prática processual, ser a regra¹⁸³, o facto é que o respectivo regime legal proporciona uma margem arbitrária que pode motivar a retenção indevida da reclamação, desprotegendo o interessado na necessária tutela judicial. Isto porque, o que está em causa, mais do que permitir a tutela judicial imediata, é essencial tutelar, todo e qualquer acto/decisão que, por concretamente individualizável como atentatório de um direito particular, deve ser imediatamente apreciado pelo Tribunal.

Outra questão não menos importante tem que ver com a incerteza que advém dos diferentes tipos de actos admitidos na execução fiscal, no que tange a sua revogabilidade, respectivos prazos e efeitos de caso julgado. O executado vive tão-somente, uma verdadeira incerteza quanto a sua protecção mediante um processo injusto.

Tendo em conta que as execuções fiscais, mantidas no domínio da Administração, se proporcionam a respectiva utilização, como instrumento de política financeira, por uma

Disponível na internet: < URL: http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf.

¹⁸³ Vide artigo 162.º do CEF.

organização hierarquicamente dependente do Executivo, evidencia-se decisiva, a necessidade de desfazer a actual concentração de poderes na Administração Tributária, de autotutela declarativa e autotutela executiva¹⁸⁴.

2.7. Posição jurisprudencial do Tribunal Constitucional em relação a natureza do processo de execução fiscal

Como ficou dito supra, os actos de natureza administrativa são praticados no processo de execução fiscal pelos órgãos da Administração Tributária, ao passo que os actos de natureza jurisdicional, são praticados pelo Tribunal.

De acordo com Joaquim Freitas da Rocha, está constitucionalmente vedada, em virtude do princípio da reserva da função jurisdicional, a prática de actos de natureza jurisdicional por órgãos administrativos, pelo que se pode afirmar a regra de que qualquer resolução de um conflito de pretensões em matéria tributária ou em qualquer outra matéria deve ser efectuada, em última palavra, por um Tribunal¹⁸⁵.

Por isso, o artigo 10.º do CEF, atribui competências ao Tribunal em situações em que estão em causa actos materialmente jurisdicionais, portanto, seria inconstitucional a prática de tais actos por um órgão da Administração Tributária.

Procuramos junto do Tribunal Constitucional angolano, um posicionamento jurisprudencial em relação a natureza do processo de execução fiscal, no entanto, não tivemos êxitos na nossa busca, em função da inexistência de acórdãos junto desta instância que versaram sobre esta matéria¹⁸⁶.

Em função disto, recorremos a similar (*mutatis mutandis*) ordem jurídica portuguesa, e seleccionamos para análise comparada o seguinte acórdão:

¹⁸⁴ Glória Teixeira, dispõe nas suas doughtas lições, e mediante uma aplicação “*mutatis mutandis*”, que não existe em nenhum ordenamento jurídico, ofensa mais grave à integridade patrimonial dos cidadãos do que a instauração de um processo executivo, que em países desenvolvidos aparece devidamente regulado e em conformidade com os princípios e liberdades fundamentais, nomeadamente o direito a um processo justo e imparcial que só aos Tribunais compete. O que existe, portanto, é uma clara divisão de poderes, não podendo o poder executivo interferir com o poder judicial. E remata: É, portanto, manifestamente inconstitucional o processo executivo fiscal português “*mutatis mutandis*”, devendo os cidadãos, em última instância, recorrer para o Tribunal dos Direitos Humanos em defesa dos seus direitos inalienáveis. Cfr. Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, 2.ª ed., Editora Almedina, 2010, p. 362 e 363.

¹⁸⁵ Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4ª ed., Coimbra Editora, 2011, p. 316.

¹⁸⁶ Cfr. [https:// www.tribunalconstitucional.ao](https://www.tribunalconstitucional.ao). (Consulta, 06 de Maio de 2020).

Acórdão n.º 80/2003, proferido em 12-02-2003 no processo n.º 151/02¹⁸⁷, analisou o problema da eventual inconstitucionalidade das normas que atribuem à Administração Tributária competência para a instauração e prática de actos no processo de execução fiscal, e considerou que, sendo o processo de execução fiscal “nuclearmente jurisdicional”, permite, na sua tramitação, a prática de actos que não têm que ser necessariamente praticados pelo Juiz, podendo ser praticados por funcionários da Administração, salvaguardada a possibilidade de sindicância pelo Juiz.

Concluiu o Tribunal Constitucional, assim, pela constitucionalidade material e orgânica das normas que conferem aos órgãos da Administração competências para a prática de actos no processo de execução fiscal.

Partindo de um elegante formalismo conceptual na distinção entre função jurisdicional e função administrativa, ganhou assim terreno a “desjurisdicionalização” do processo executivo fiscal, só se obrigando a intervenção do Tribunal, quando é necessário dirimir litígios, podendo o processo executivo fiscal decorrer fora do Tribunal.

Em resumo, a este propósito, retira-se do referido acórdão “(...) que pese embora, a ordem jurídica portuguesa atribui natureza judicial ao processo de execução fiscal, não obriga a que todos os actos em que se desenrola o processo de execução fiscal devam ser obrigatoriamente praticados pelo juiz”. Pelo que não considerou inconstitucional a natureza do processo de execução fiscal.

Vista esta questão na ordem jurídica angolana, a Constituição da República de Angola garante no seu artigo 102.º n.º 1, que os impostos só podem ser criados por lei, que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Pressupondo com isto, que: *"ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja criação, lançamento, liquidação e cobrança não façam nos termos da lei"*.

Em verdade se diga, que deste preceito normativo, não se coloca entraves em relação a possibilidade de cobrança coerciva dos impostos ser realizada por um órgão administrativo, por isso o artigos 140.º do CGT e 2.º do CEF, consagram uma natureza mista do processo de execução fiscal, que se materializa em momentos de natureza administrativa e momentos de natureza judicial, permitindo desta forma, que o processo de execução fiscal seja eminentemente judicial, mas na prática, essencialmente

¹⁸⁷ <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html> .
(Consulta, 06 de Maio de 2020).

administrativo, pois, existem actos de execução fiscal que começam na Administração Tributária e lá terminam, já que em termos gerais, este processo apenas subirá ao órgão judicial por iniciativa do contribuinte.

José Casalta Nabais¹⁸⁸ entende que muito embora se atribua natureza judicial a este processo, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nestes casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial.

Em nossa opinião, salvo maior e melhor, a natureza mista do processo de execução fiscal consagrada na ordem jurídica angolana, é susceptível de conduzir em muitos casos, a inconstitucionalidade de certos actos, praticados pelo órgão administrativo de execução fiscal, no referido processo, como por exemplo, a penhora quando não deva ser ordenada pelo Tribunal, pois, de acordo o n.º 1 do artigo 57.º da CRA, a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário, proporcional e razoável numa sociedade livre e democrática, para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

CAPÍTULO III. A IMPLICÂNCIA LEGAL E DOUTRINÁRIA DE ALGUNS ACTOS PRATICADOS PELO CHEFE DE REPARTIÇÃO FISCAL, NO PROCESSO ESPECIAL DE EXECUÇÃO FISCAL

3.1. Considerações gerais

O processo especial de execução fiscal é um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional e uma fase jurisdicional. O ordenamento jurídico angolano consagra a dupla natureza do processo de execução fiscal no artigo 2.º do CEF, sendo, portanto, eminentemente judicial, mas, na prática, essencialmente administrativa, porquanto há actos de execução fiscal que começam na Administração Tributária e terminam na Administração Tributária.

¹⁸⁸ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina Editora, 2006, pp. 336 e 337.

A segunda parte do artigo 2.º do CEF, dispõe que compete ao Chefe de Repartição Fiscal ou de outras entidades que a lei designar para no referido processo, praticar sob controlo do Juiz, actos materialmente administrativos. Estes actos são descritos no n.º 2, alíneas a) à j) do artigo 9.º do CEF¹⁸⁹. O que significa, que ao órgão de Administração Fiscal, compete a realização de todas as diligências necessárias à satisfação dos direitos do exequente que não estiverem legalmente reservadas ao Tribunal.

A parte não reservada ao Tribunal é a parte administrativa do processo de execução fiscal, que na maior parte das vezes, certa doutrina entende, que viola o princípio da igualdade das partes e que transforma o credor do imposto, num Juiz de causa própria.

Dentre outros, temos por exemplo a situação da controvérsia da penhora praticada pelo órgão administrativo de execução fiscal, que representa claramente uma implicância legal e doutrinária no processo de execução fiscal, por parte dos fazedores de opinião nesta vertente do saber, como por exemplo o fez, Cremildo Félix Paca¹⁹⁰.

3.2. A controvérsia da penhora pelo órgão administrativo de execução fiscal

Os números 1 e 2 do artigo 97.º do CEF dispõem que a competência de realização da penhora é do Tribunal e do Chefe do órgão administrativo de execução fiscal. Existindo, portanto, neste processo uma penhora judicial e outra administrativa.

¹⁸⁹ De acordo o artigo 9.º do CEF, compete ao chefe de Repartição Fiscal no processo especial de execução fiscal, a prática dos seguintes actos: a instauração do processo de execução fiscal, com base no título executivo; a autorização do pagamento a prestações, nos casos previstos no CEF; a decisão sobre os embargos, quando deduzidos por requerimento; a penhora, quando não deva ser ordenada pelo Tribunal; a aplicação dos valores penhorados ou do produto da venda dos bens penhorados no pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais; a decisão de proceder à efectiva entrega dos bens penhorados ao depositário e, dos vendidos, ao adquirente, ainda que, em qualquer dos casos, seja necessário requisitar a força policial pública e proceder o arrombamento de portas e substituição de fechaduras; a liquidação dos juros de mora vencidos no período do processo; a elaboração da conta de custas relativas aos actos praticados pelo órgão administrativo de execução fiscal; a declaração da extinção do processo de execução fiscal; as citações, notificações e publicações obrigatórias e o auxílio do Tribunal na execução das suas decisões.

¹⁹⁰ Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª ed., Damer Gráfica S.A, Luanda, 2017, pp. 357 e 372.

A questão que se coloca, tem que ver com a penhora de natureza administrativa, efectuada de acordo o n.º 2 do artigo 97.º do CEF, pelo Chefe do órgão administrativo encarregue de proceder à direcção e gestão do processo executivo, que inclusive, pode ainda ordenar a operacionalização da penhora do património do contribuinte sem que haja, previamente, a intervenção do Tribunal.

A figura da penhora é originária do Direito Privado e deve ser executada por um órgão jurisdicional. Em função desta regra, nascem muitas dúvidas e acesos desentendimentos no seio dos profissionais do Direito e contribuintes em geral, em relação a legalidade da penhora administrativa de execução fiscal, pois, tudo indica que a penhora administrativa viola funções originárias do órgão jurisdicional. Estas dúvidas em nossa opinião têm razão de ser visto que a penhora é a apreensão judicial de bens, então não teria legitimidade o órgão da Administração Tributária de execução fiscal, que por sinal é parte do processo, proceder a penhora.

Por outro lado, invoca-se a inconstitucionalidade do direito de a Administração poder penhorar sem intervenção do Juiz, com fundamento no artigo 57.º da CRA, que se encontra no capítulo dos direitos e deveres fundamentais, pois, segundo este preceito normativo constitucional, a lei não pode restringir um direito¹⁹¹ quando a Constituição não o permita.

O artigo 37.º da CRA, dispõe de forma taxativa, que as formas de intervenção administrativa do Estado na propriedade privada são apenas a expropriação e a requisição administrativa, pelo que não constando a penhora neste artigo, não pode um órgão administrativo efectuar-la, porquanto, diz-se que é inconstitucional a penhora realizada pelo órgão administrativo de execução fiscal, sendo que só um órgão judicial tem competências e legitimidade para fazê-la.

Apesar de entendermos ser inconstitucional a penhora administrativa, o artigo 2.º do CEF, dispõe que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da competência do Chefe da Repartição Fiscal ou de outras entidades que a lei designar para no referido processo, praticar ...”, a verdade é que a penhora materializa na ordem jurídica angolana, a natureza híbrida, mista e atípica do processo de execução fiscal, e que daí emerge a fase administrativa e a fase judicial.

¹⁹¹ Por exemplo penhora de títulos de crédito e valores mobiliários.

Domingos Pereira da Silva¹⁹², adverte-nos que pode mesmo acontecer que o processo de execução fiscal se incide e decorra por inteiro no âmbito da Administração Tributária (...) sem que haja qualquer acto praticado por um Juiz, sem intervenção do Tribunal, por não ser suscitado a prática de um acto jurisdicional. Todavia, entende este autor, apesar disto, que o processo de execução fiscal não deixa de ser um processo judicial, com todas as consequências que decorrem daí no plano das garantias dos contribuintes, pelo que concorda, com a penhora administrativa.

Neste diapasão, caminha Cremildo Félix Paca¹⁹³, que a única garantia dada pela CRA, no seu artigo 102.º é que ninguém é obrigado a pagar impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, nele se compreendendo naturalmente quer a cobrança voluntária quer a cobrança coerciva. Os actos de cobrança devem rigorosamente obediência à lei, todavia, não resulta do mesmo artigo, que os actos que integram o processo de execução fiscal tenham de ser sempre praticados por um Juiz¹⁹⁴.

Em consequência, para os que defendem a constitucionalidade da penhora administrativa, invocam como fundamento o artigo 88.º da CRA, que consagra a todos o dever fundamental de pagar impostos, isto é, de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferem, através de impostos e taxas, nos termos do que estabelece o sistema tributário e a lei. Pelo que sendo o órgão da Administração Pública revestido de “*ius imperii*”, e estando o devedor do imposto em situação de incumprimento, terminada a fase de cobrança voluntária, desencadeia o processo de cobrança coerciva, nos termos do artigo 135.º n.º 3 do CGT, através do qual se despojam alguns bens do património do contribuinte devedor, aliena-se e o valor proveniente da alienação se reverte ao credor^{195, 196}.

¹⁹² Citado por Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª ed., Damer Gráfica S.A, pp. 358 e 359.

¹⁹³ Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. cit., p. 359.

¹⁹⁴ A verdade é que a realização da penhora não tem sido exclusiva ao órgão jurisdicional, permitindo que outros órgãos que compõe o aparelho do Estado, em função da celeridade, da não dependência e da captação de receitas para a satisfação do interesse colectivo, também procedem. Trata-se, essencialmente, do órgão administrativo de execução fiscal da Administração Tributária, dotada de poderes excepcionais.

¹⁹⁵ Em função da configuração administrativa jurisdicional da execução fiscal, tal acto de apropriação é levado a efeito pelo órgão da execução fiscal, através de um acto que assume o nome de mandado de penhora.

Além destes fundamentos, somos a elencar os seguintes factos que fundamentam a penhora administrativa:

- A necessidade de se tornar célere e efectiva a cobrança dos impostos em incumprimento¹⁹⁷;
- A necessidade de impedir o extravio ou a delapidação das garantias do credor em função do “*periculum in mora*” que se verifica nos Tribunais e ferir o princípio da celeridade processual que se verifica no processo especial de execução fiscal;
- Evitar que os contribuintes incumpridores atrasem com o pagamento da obrigação, por via do recurso aos meios processuais dilatórios.

O legislador ordinário, autorizou o órgão administrativo de execução fiscal a realizar a penhora sem intervenção ou controlo do Juiz¹⁹⁸, sendo que, também determinou que após a realização da penhora pelo órgão administrativo de execução fiscal, deve este remeter, com vista ao Ministério Público¹⁹⁹, cópia do mandado de penhora, no prazo máximo de 5 (cinco) dias, sob pena de a mesma ficar sem efeito^{200, 201}.

A ser assim, pensamos que estamos diante de um processo com grandes desequilíbrios, cujo principal objectivo é a todo custo realizar os interesses da Administração Tributária, visto que, primeiro é que ficou afastada a possibilidade de intervenção do Tribunal,

¹⁹⁶ Neste caso a Administração Pública, ostenta o seu “*Ius Imperii*”, por via do privilégio de execução prévia consagrado no artigo 92.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95, de 15 de Dezembro.

¹⁹⁷ A cobrança coerciva integra a estrutura da Administração Fiscal, não só em Portugal (ou em Angola), como também no Reino Unido, Irlanda, Alemanha, Luxemburgo, Dinamarca, França, Bélgica, Finlândia, Estados Unidos da América, Coreia do Sul, Canada, Áustria, Austrália, República Checa, Grécia, Noruega, Polónia, Turquia, Eslováquia, Nova Zelândia, Bolívia, Peru e o Japão. Vide em Marques, Paulo, Elogio do imposto – a relação do Estado e os contribuintes, 1.ª ed., Coimbra Editora, 2011, p. 147.

¹⁹⁸ Vide artigos 9.º n.º 2 alínea b), 97.º n.º 2 e 98.º n.º 1, todos do CEF.

¹⁹⁹ 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.

²⁰⁰ Vide n.º 4 do artigo 98.º do CEF.

²⁰¹ Do ponto de vista prático, esta norma é contraditória, pois, se a intenção é que o garante da legalidade, no caso o Ministério Público, fiscalize a penhora praticada pelo órgão administrativo, não pode o legislador legitimar o Ministério Público a fazer apenas a fiscalização sucessiva, sendo que a fiscalização que se precisa, dado o afastamento do Tribunal na penhora administrativa, é a fiscalização preventiva do garante da legalidade e não a fiscalização após o congelamento dos valores existentes da dívida exequenda (fiscalização sucessiva).

segundo, é que a intervenção do Ministério Público²⁰² é muito reduzida, considerando que só pode fiscalizar sucessivamente e como se não bastasse tem 48 (quarenta e oito) horas para se pronunciar sobre a legalidade da penhora, por via da emissão de um parecer^{203, 204}, pelo que o não pronunciamento produz o valor jurídico de aceitação e a penhora considera-se realmente realizada. Portanto, somos a concluir que a fiscalização da penhora efectuada pelo Ministério Público é ínfima, bastava mesmo para o efeito apenas um pronunciamento por via de um despacho, a título de tomada de conhecimento. Deixando desta forma a merecer de críticas, o modelo administrativo de execução fiscal, pois, abre muitas possibilidades de violação das garantias dos contribuintes e muni de alguma razão aqueles que à consideram inconstitucional.

A controvérsia da penhora administrativa agudiza-se quando feita antes da citação, sendo notório que é com a citação que o executado toma conhecimento que contra si corre um processo de execução fiscal²⁰⁵ e é chamado para se pronunciar a respeito. Resulta que, pese embora, nos termos do artigo 98.º n.º 1 do CEF, a penhora é ordenada ou deve correr sempre depois da citação, o artigo 66.º, n.º 1 do CEF, dispõe que sempre que o valor da dívida exequenda ultrapassar KZ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil kwanzas), a citação ao executado é feita depois da penhora²⁰⁶.

²⁰² 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”.

Especificamente no domínio do processo tributário, cabe-lhe: • 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 (art. 21.º, n.º 1 do CPT).

²⁰³ Que desde já se diga que não anula absolutamente o processo, isto de acordo ao n.º 7 do artigo 98.º do CEF, que primeiro dá a possibilidade de o órgão que iniciou o processo de execução fiscal concordar ou não da declaração de ilegalidade, segundo, se concordar, pode repetir a diligência, quando devia ser enquadrado nos vícios insanáveis. Agora nos perguntamos: Terá o órgão de execução fiscal a faculdade de concordar, ou não, do despacho de ilegalidade do Ministério Público?

²⁰⁴ O artigo 98.º do CEF, apresenta muitas contradições, no entanto, da interpretação feita no seu n.º 9, apresentamos as seguintes questões: Quem deve promover a diligência para o Tribunal competente? Será o órgão administrativo de execução fiscal, a entidade competente para promover a apreciação da diligência pelo Tribunal competente, dado o facto de que é ele o maior interessado?

²⁰⁵ Vide artigos 28.º n.º 1 e 29.º n.º 1 do CEF.

²⁰⁶ Situação idêntica decorre nos casos previstos no artigo 113.º do CEF.

A posição exposta de primeiro penhorar e depois citar é dúbia, uma vez que a Administração Geral Tributária é um órgão administrativo, que procede a penhora sem a prévia autorização do Tribunal e como se não fosse o suficiente, coloca em questão o princípio da igualdade de armas pelo facto de ser também parte do processo e se colocar numa situação de vantagem em relação a outra parte²⁰⁷.

A penhora antes da citação atropela o princípio do contraditório, que é transversal ao direito processual e decorre do princípio da tutela jurisdicional efectiva, previsto no artigo 29.º da CRA e artigo 4.º n.º 1 do CPT²⁰⁸. Aquele (princípio do contraditório), só sofre excepções, nos casos previstos no n.º 1 do artigo 99.º do CPT, sobre o decretamento da providência cautelar, que tem por fim acautelar o efeito útil da acção, situação contrária no artigo 66.º do CEF, pois, o critério da penhora antes da citação, tem que ver com o valor da dívida exequenda²⁰⁹. E não podemos descurar que a citação é importante antes da penhora, porque a sua falta, quando possa prejudicar os direitos do executado, constitui nulidade²¹⁰ insanável²¹¹.

Portanto, somos de opinião que a penhora antes da citação é ilegal, pois, atropela em grande escala, as garantias dos contribuintes, com maior destaque ao princípio do contraditório materializado nos artigos 29.º da CRA, 4.º do CPT e 23.º n.º 1, alínea k) do CGT, que via de regra comporta carácter absoluto, conhecendo apenas determinadas

²⁰⁷ Cremildo Félix Paca, dispõe que em termos práticos, existe neste aspecto um manifesto excesso de poder da AGT para a satisfação da dívida exequenda, porquanto, a parte ou fase administrativa da execução fiscal, corolário da dupla natureza do processo de execução fiscal, a prática de actos processuais, mesmo aos actos administrativos praticados na execução, estão sob o controlo do Juiz, conforme o procedimento no artigo 2.º do CEF. A penhora não é um acto materialmente administrativo, mas sim processual. Aliás, a natureza processual decorre do próprio conceito de penhora. Por outro lado, este privilégio concedido a Administração Tributária, até certo ponto, fere o princípio do contraditório (artigo 7.º n.º 2 do CPT), que é corolário do princípio da igualdade de armas no processo, inerente a ideia de processo equitativo (*due process of law*). Cfr. Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª ed., Damer Gráfica S.A, Luanda, 2017 p. 366.

²⁰⁸ Apesar de estarmos no domínio da execução fiscal, considerando que o CEF não prevê princípios processuais fundamentais especiais para o processo de execução fiscal, é legítimo aplicar as normas do CPT a título subsidiário desde que da sua aplicação não haja colisão.

²⁰⁹ A falta de citação, viola em grande escala as garantias dos contribuintes, põe em questão o princípio da segurança e certeza jurídica, impede que o contribuinte se oponha a execução como dispõe o artigo 23.º, n.º 1 alínea k) do CGT.

²¹⁰ Sobre o seu conhecimento, vide n.º 2 do artigo 38.º do CEF.

²¹¹ Vide artigo 38.º do CEF.

excepções, nos termos do artigo 99.º n.º 1 do CPT, que não é o caso do fundamento da penhora antes da citação, contida no artigo 66.º do CEF²¹².

Destacamos ainda, as situações da penhora de bens cujos valores ultrapassam de longe, os do crédito de que o contribuinte devedor é titular, temos por exemplo casos em que o devedor é incumpridor de um certo valor (Kz 4.000.000 (quatro milhões de kwanzas)) e a Administração Tributária para obter a satisfação da dívida exequenda, procede a penhora de todos os valores depositados nas contas do devedor domiciliado em vários bancos²¹³. De realçar, que é ilegal efectuar a penhora atropelando o princípio da proporcionalidade²¹⁴, segundo o qual, a penhora deve cingir-se aos bens suficientes para a satisfação da dívida exequenda e do acrescido, se os houver²¹⁵. Pelo que a penhora só deve prosseguir em outros bens quando aqueles que forem penhorados forem insuficientes para a execução. Portanto, por imperativo legal, a penhora deve ser feita de acordo ao princípio da proporcionalidade para evitar causar danos desnecessários a esfera patrimonial do contribuinte devedor.

Em consequência, nos casos em que a Administração Tributária no acto da penhora violar o princípio da proporcionalidade, pode incorrer em responsabilidade civil extracontratual objectiva, pelos danos e prejuízos causados ao contribuinte devedor, nos termos das disposições combinadas do artigo 93.º, n.º 1 do CPT e artigo 500.º do CC²¹⁶. Todavia, a questão que se coloca a este respeito é de saber se a acção deve ser apreciada por um Tribunal Administrativo comum ou Fiscal. Quanto a nós, a acção cai na alçada do Tribunal com jurisdição fiscal e aduaneira, uma vez que nasce de uma relação jurídico-fiscal e, por sua vez, a legalidade ou ilegalidade da penhora é analisada à luz das normas do Direito

²¹² O artigo 66.º do CEF, apresenta como fundamento para penhora antes da citação, o critério do valor da dívida exequenda.

²¹³ Essa situação dá lugar a uma cadeia de dívidas, pois, o devedor fica privado de todo seu património, e impedido de materializar os seus compromissos económicos com outros credores, causando desta forma um prejuízo incomensurável na esfera económica do contribuinte devedor.

²¹⁴ Artigo 103.º do CEF.

²¹⁵ Vide artigo 103.º do CEF.

²¹⁶ Vide Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. cit., pp. 275 e ss.

Tributário, que por sinal, é um Direito Administrativo especial e não civil, tão-pouco administrativos gerais²¹⁷.

Capítulo IV – Estudo comparado sobre a natureza do processo especial de execução fiscal

4.1. Modelo Português

O ordenamento jurídico português adoptou o sistema judicial, instituindo o processo de execução fiscal como o meio de obter a cobrança coerciva das dívidas tributárias. No sistema de cobrança coerciva judicial, a dívida tributária, apurada através do acto de liquidação, e não paga de forma voluntária, origina a execução do património do devedor através da actuação do Tribunal, após a emissão e entrega pela Administração Tributária de um título executivo ao Tribunal.

Compete aos serviços da Administração Tributária instaurar os processos de execução fiscal, após a extracção das certidões de dívida, e realizar os actos a estes respeitantes. Exceptua-se dessa competência os actos jurisdicionais, sendo estes: os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal e a anulação da venda.

Nesta realidade, apesar do processo de execução fiscal possuir por atribuição legal, natureza essencialmente judicial, é materialmente administrativa. Sendo notória uma autotutela executiva tributária que constitui uma prerrogativa da Administração que a CRP parece não permitir, conflitando com o princípio da separação de poderes, de que emana a reserva de jurisdição.

Dentro deste processo de execução fiscal não existe intervenção nem do Ministério Público nem do Representante da Fazenda Pública, e o Tribunal só intervém, em limitadas

²¹⁷ Vide Paca, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, op. cit., pp. 371 e 372.

situações, se provocado pelo executado ou terceiro interessado, em clara violação de direitos fundamentais dos cidadãos, que na execução ficam, na prática, a descoberto da tutela judicial.

Quanto ao regime da reclamação dos actos do órgão de execução fiscal, este pode originar a retenção indevida da reclamação, desprotegendo o interessado na necessária tutela judicial, quando o que se impõe é que qualquer decisão concretamente individualizável como atentatória de um direito particular, na execução, deve ser imediatamente apreciada pelo Tribunal.

4.2. Modelo Espanhol

O processo de execução fiscal espanhol, denominado de *Apremio* tem natureza exclusivamente administrativa. Tanto que a cobrança dos impostos (*recaudación*) resulta do pagamento voluntário, ou em última instância da cobrança coerciva, que se denomina *de via de apremio*, plasmada nos artigos 160.º a 172.º da Ley General Tributária²¹⁸.

A Administração Fiscal espanhola é competente para apreciar e resolver todos os incidentes que se verifiquem no âmbito da execução fiscal. O que não permite que a execução fiscal administrativa possa ser processada judicialmente, assim como não pode ser cumulada com outros procedimentos de execução.

A respeito, o n.º 3 do artigo 7.º da Ley General Presupuestaria²¹⁹ (LGP) estatui que não se poderá transigir judicial ou extrajudicialmente sobre os direitos da Fazenda Pública nem submeter a arbitragem os conflitos que se suscitem em resultado dos mesmos, sem lei que a tal autorize, tendo a mesma que ser submetida a autorização do Conselho de Ministros, após audiência prévia do Conselho de Estado.

Em suma, no sistema de cobrança coerciva administrativa como o espanhol, é a mesma entidade, a própria Administração Tributária, que determina a prestação em dívida e se serve do título executivo que emite para executar ela própria o património do devedor.

²¹⁸ Ley 58/2003, 17 de Diciembre, General Tributária

²¹⁹ Ley 47/2003, de 26 de Noviembre, General Presupuestaria.

4.3. Nota comparativa (modelo português e espanhol)

Chegados aqui após esta breve resenha de ambos sistemas de tributação, visivelmente vamos inferir que o procedimento *Apremio* e o processo de execução fiscal não são tão simétricos. Porquanto o processo português, apesar de ser delimitado distintamente pelo legislador com uma natureza judicial, este ainda assim, abarca uma intervenção administrativa. Pelo que se têm levantado dúvidas pertinentes, a nível da doutrina e da jurisprudência, a respeito desta classificação, causando deste modo litigância, que conforme a sua dimensão, podem comprometer a celeridade na cobrança dos créditos tributários e a protecção das garantias dos contribuintes.

Entretanto, importante também é registar, que apesar destes sistemas terem um regime de execução diferente, parecem semelhantes no que toca os seus auges: celeridade e eficácia. Ora, ambos sistemas se distinguem por terem sido definidos por naturezas diferentes, todavia, assemelham-se por terem uma tramitação atribuída a um órgão administrativo, sem se afastar a possibilidade de os interessados solicitarem a intervenção de um órgão judicial com a pretensão deste apreciar os actos praticados em termos legais.

Contudo, o critério de grande distinção é assinalado pela aproximação do juiz na execução, ficando clara maior intervenção deste no processo português por via da reclamação (nos termos do artigo 276.º e ss do CPPT²²⁰), em que o juiz é avocado para o interior do processo. Esta aproximação do juiz tornará o processo teoricamente mais célere e por isso mais eficaz, na medida em que é chamado para acelerar a decisão dos litígios colocados ao Tribunal, podendo proporcionar maior protecção aos contribuintes, uma vez que as actuações ilegais da Administração Tributária são mais rapidamente sindicadas. Outrossim, tal aproximação dos Tribunais somente nos serão uteis se nos puderem ser céleres na decisão das questões controvertidas.

Portanto, destes dois ordenamentos jurídicos podemos filtrar que a Administração Tributária pratica grande parte dos actos relacionados a execução fiscal. Não obstante, a realidade jurídica espanhola ser mais rígida no que tange a fronteira entre a actividade

²²⁰ CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário (português).

administrativa e a judicial, resultando daí menor grau de litigiosidade, o que parece ser mais proveitoso, se acompanharmos o que alude José Casalta Nabais²²¹ quando menciona que tanto melhor será o sistema de justiça, quanto menor for o número de litígios a que der origem, já que, a resolução judicial dos mesmos absorve muitos recursos financeiros.

²²¹ Nabais, José Casalta, Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e Processo Tributário, cadernos de justiça administrativa, n.º 61, Janeiro e Fevereiro de 2007.

DISPOSIÇÕES FINAIS

O presente trabalho firmou-se na abordagem a respeito da natureza do processo especial de execução fiscal, a que o legislador ordinário atribuiu uma natureza judicial. Ora, tal preceito legal teria menos dissecções, se calhar, se o legislador ficasse por aí. Todavia, este entendeu conferir ao abrigo do âmbito da reserva relativa de jurisdição, competência à uma entidade administrativa para a prática de todos os actos que não tenham natureza jurisdicional. E assim feito, em muito se tem indagado a respeito da compreensão da “natureza judicial” atribuída ao processo de execução fiscal, quando o percurso legal traçado para a execução deste processo atribui-lhe um campo de acção administrativo, aliás, assim considerado por grande parte dos cidadãos.

Dito isso, convém recapitular que o processo de execução fiscal visa fundamentalmente a arrecadação de meios financeiros conducentes a satisfação das necessidades colectivas, e em virtude disso, o legislador preocupou-se em tornar a cobrança do crédito tributário o mais diligente possível, esquivando-se de quesitos litigiosos que pudessem gerar maior morosidade e consequentemente pudessem ser insuportáveis financeiramente, pelo que procurou vias alternativas, tendo por alvo a celeridade e a eficácia. Nesta medida, o legislador tributário, antes de implementar o regime jurídico deste processo, teve em consideração a problemática descrita, pelo que decidiu liberar os Tribunais de uma enorme quantidade de insignificâncias jurídicas que levariam ao congestionamento do sistema judicial, e por isso, incumbiu a Administração Tributária para a prática da maior parte dos actos relacionados com a execução fiscal. No entanto, diz-se que esta age na qualidade de “auxiliar do juiz” pelo que tal particularidade lhe permite executar actos que assumem uma natureza processual, e que a prática de um acto se encontra apenas dependente da existência de um anterior, com uma margem muito restringida de livre apreciação e que liberta os Tribunais das tarefas de pendor executivo. Tal e qual acontece na execução comum em que vários actos não sendo materialmente jurisdicionais (por não envolverem a composição de interesses), podem ser praticados por um funcionário.

No entanto, tomemos nota, que ao se criar este paralelismo pretende-se robustecer a similitude entre a execução comum e a fiscal neste sentido, demonstrando que nem todos os actos a praticar num processo de natureza judicial, terão de ser por um juiz. Portanto,

tanto na execução fiscal como na execução comum a exigência de celeridade explica em grande medida esta opção, sendo que na primeira delas terá ainda uma maior preeminência. Por outro lado, a existência de actos como a penhora neste processo, fundamentam a aproximação do poder judicial, tendo por corolário, uma alcançável sindicância dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, considerando o facto de tais actos serem de carácter invasivo e lesivo na esfera jurídica do contribuinte. Cedendo desta forma, um maior nível de protecção ao executado, já que no nosso ordenamento jurídico se atenua os limites entre a actividade administrativa e a judicial, aproximando o juiz dos actos praticados no processo.

Ora, levemos em consideração, que este facto para além de teoricamente contribuir para a celeridade, deve-se a fundada preocupação do legislador em proteger os direitos e interesses dos contribuintes, já que as medidas coercivas praticadas no âmbito do processo executivo atacam a propriedade dos visados. E por se tratar de uma questão sensível com grandes implicações na esfera jurídica dos cidadãos, quanto maior for a proximidade do juiz, maior será a protecção conferida. Portanto, esta maior proximidade do juiz é promovida através da reclamação judicial directa dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, sendo esta na verdade, o acto que melhor define a natureza judicial atribuída pelo legislador.

Contudo, não tem suavizado as críticas dirigidas ao acto de penhora realizado pelo órgão administrativo, pois neste acto, o Ministério Público tem uma fiscalização “insignificante” de tão ínfima que é, abrindo muitas possibilidades de violação das garantias dos contribuintes e muni de alguma razão aqueles que à consideram inconstitucional. E em consequência, achamos serem necessárias alterações quanto ao regime jurídico do processo em apreço, no sentido da consolidação prática da sua natureza mista, garantindo melhor protecção a todos os cidadãos possivelmente afectados na referida execução.

E por fim, entendemos que, sendo a celeridade e a eficácia particularidades indispensáveis neste tipo de processo, convinha que por parte do legislador, e tendo em linha de conta a vasta discussão doutrinal e jurisprudencial existente, este pudesse intervir no sentido de prever claramente as debilidades associadas a natureza jurídica que atribui ao processo de execução fiscal, resumindo deste modo, a quantidade de litígios, uma vez que, esta desvantagem decorrente da natureza jurídica do já referido processo, seria facilmente

superada, se quanto a isso, o legislador pudesse adoptar uma disposição mais precisa sobre o efeito da atribuição daquela natureza jurídica, nos actos que compõem o processo em causa.

BIBLIOGRAFIA

Agostinho Veloso da Silva Barcelos, Lições de Direito Fiscal (Manual de apoio), IPCA-Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Escola Superior de Gestão), Abril de 2007.

Alberto Pinheiro Xavier, O conceito e natureza do acto tributário, Coimbra: Almedina, 1972.

Carlos Feijó e Cremildo Paca, Direito Administrativo, 3.^a ed., Luanda: Mayamba Editora, 2013.

Cremildo Félix Paca, Direito do Contencioso Administrativo Angolano, Almedina Editora, 2008.

Cremildo Felix Paca, Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira, Damer Gráfica S.A, Luanda, 2017.

Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, 2.^a ed., Almedina Editora, 2010.

J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, 4.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

Joaquim Freitas da Rocha, Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários), EDUM- Escola de Direito da Universidade do Minho, Abril de 2019.

Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.^a ed., Coimbra Editora, 2014.

Joaquim Freitas da Rocha; Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina Editora, 2017.

Jorge Lopes de Rodrigues Benjamim Silva e Diogo Leite de Campos, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 2.^a ed., Vislis Editores, 2000.

José Carlos Vieira de Andrade, Lições de Direito Administrativo, 5.^a ed., Edição Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.

José Casalta Nabais, Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e Processo Tributário, cadernos de justiça administrativa, n.º 61, Janeiro e Fevereiro de 2007.

José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª ed., Almedina Editora, 2019.

José Joaquim Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, 5.ª ed., Coimbra Editora, 1995.

José Lebre de Freitas, A acção executiva depois da reforma da reforma, 5.ª ed., Coimbra Editora, 2009.

José Lebre de Freitas, Introdução ao Processo Civil – Conceitos e princípios gerais, 1.ª ed., Coimbra Editora, 1996.

José Lebre de Freitas, Os paradigmas da acção executiva, Revista da Ordem dos Advogados, 2001.

José Luís Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, Manual de Direito Fiscal Angolano, 1.ª ed., Wolters Kluwer Portugal/ Coimbra Editora, 2010.

José Luís Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007.

José Luís Saldanha Sanches, O ónus da prova no processo fiscal, in CTF, n.º 340/342 Abril/ Junho, Lisboa, 1987.

José Manuel Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo, Lisboa, Editora Danúbio, Lda, 1982.

Maria da Glória Ferreira Pinto, Breve reflexão sobre a execução coactiva dos actos administrativos, Estudos – XX Aniversário do CEF, Vol. II, DGCI, 1983.

Matías Acebes Fernández, Impugnación de la Providencia de Apremio, Bayer Hermanos, S.A., Col. Temas de Administración Local, Barcelona, 2000.

Miguel Teixeira Sousa, Acção Singular, Lisboa, 1998.

Nuno B, M, Lumbrales, A promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças, Fiscalidade n.º 18, Abril de 2004.

Nuno Vasconcelos Sousa, Direito Administrativo, Vol. I, Almedina & Leitão, Porto, 2001.

Paulo Marques, Elogio do imposto, a relação do Estado com os contribuintes, 1.^a ed., Coimbra Editora, 2011.

Raúl Carlos Vasquez, Elisa Rangel Nunes, A Constituição da República de Angola Anotada, Tomo I, Gráfica Maia Douro, 2014.

Rui Duarte Morais, A execução fiscal, 2.^a ed., Almedina Editora, 2006.

Vítor António Duarte Faveiro, Noções fundamentais de Direito Fiscal Português, Vol. II, Coimbra Editora, 1986.

Legislação Consultada

Constituição da República de Angola (CRA).

Código Civil da República de Angola (CC).

Código de Processo Civil da República de Angola (CPC).

Código Geral Tributário angolano (CGT).

Código de Processo Tributário angolano (CPT).

Código de Execução Fiscal angolano (CEF).

Código de Procedimento e Processo Tributário português (CPPT).

Lei n.º 2/15, de 2 de Fevereiro- Sobre a Organização e Funcionamento dos Tribunais de Jurisdição Comum (Angola).

Lei 15/10 de 14 de Julho, Lei do Orçamento Geral do Estado (Angola).

Decreto-Lei n.º 16-A/95, de 15 de Dezembro, Lei do Procedimento e Actividade Administrativa (Angola).

Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributária (Espanha).

Ley 47/2003, de 26 de Noviembre, General Presupuestaria (Espanha).

Plataformas digitais:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c62108f262bd98a802577360036cc9e?OpenDocument>

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html>

<https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/leituras-de-direito-fiscal-escolas-56142c7aea6409>

https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60274/1/conten_angola_web.pdf

<https://tribunalsupremo.ao>

www.tribunalconstitucional.ao

http://www.cej.mj.pt/ebooks/administrativo_fiscal/eb_execucaofiscal.pdf